



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.004459/2007-73  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.112 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de dezembro de 2021  
**Recorrente** FUNDAÇÃO DE AMPARO A PESQUISA E EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2006

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELA RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL OU DA FATURA.

O art. 31 da Lei nº 8.212/1991 impõe ao tomador de serviços a obrigação exclusiva de reter e recolher o valor correspondente a 11% sobre o montante pago ao cedente da mão de obra.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO.

O instituto da retenção de que trata o art. 31 da lei nº 8.212/91, na redação dada pela lei nº 9.711/98, configura-se como hipótese legal de substituição tributária, na qual a empresa contratante assume o papel do responsável tributário pela arrecadação e recolhimento antecipados do tributo em nome da empresa prestadora, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou que tenha arrecadado em desacordo com a lei

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento o levantamento “TEL”.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, Gustavo Faber de Azevedo, Matheus Soares Leite, Thiago Duca Amoni (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

FUNDACAO DE AMPARO A PESQUISA E EXTENSAO UNIVERSITARIA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, Acórdão n.º 07-15.819/2009, às e-fls. 689/714, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, referente às contribuições sociais correspondentes aos valores não retidos (onze por cento) sobre os serviços que lhe foram prestados do valor bruto da nota fiscal ou fatura, em relação ao período de 01/2000 a 12/2006, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 135/141, consubstanciados no DEBCAD n.º 37.028.321-0.

Segundo consta do relatório fiscal, o fato gerador do presente lançamento é a prestação de serviços através de cessão de mão de obra, por parte de diversas empresas sendo o percentual de onze por cento aplicado sobre as notas fiscais discriminadas no Anexo I.

No subitem 4.1 é relatado que foram solicitados, através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), item 11, lavrado em 14 de maio de 2007, a apresentação das notas fiscais das empresas prestadoras de serviços, os respectivos contratos e as GPS relativas aos 11% previsto no art. 31 da Lei n.º 8.212/91.

No subitem 4.2 é dito que na *"análise das notas fiscais e/ou contratos de prestação de serviços quando apresentados, em algumas situações, não foi possível identificar com exatidão o tipo de serviço prestado pelas empresas contratadas, razão pela qual no TIAD de 28 de agosto de 2007, fls. 1311132, foram reiteradas as solicitações acima, bem como que fossem apresentados 'produtos e/ou relatórios dos serviços prestados e/ou qualquer outro elemento que possa caracterizar a real prestação de serviços pelas empresas'".*

De acordo com a Auditoria-Fiscal, há atividades que inequivocamente estão sujeitas à retenção de 11%, sobre o valor das notas fiscais, e outras que podem ser enquadradas no §2º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, conforme Quadro I.

Relata, ainda, que embora constassem em muitas notas a denominação, de assessoria e/ou consultoria, conforme Tabela II, *"a falta de comprovação por parte da FAPEU de efetivamente qual o tipo de serviço realizado"*, levou a deduzir que estes serviços constituem-se em rotinas administrativas essenciais para o cumprimento das determinações estatutárias, sobre os quais deveria ter sido efetuada a retenção.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a procedência do seu pedido.

Os autos foram remetidos em diligência à fiscalização para prestar os seguintes esclarecimentos:

(a) seja incluído no Quadro I, em relação às notas fiscais e/ou contratos apresentados, o enquadramento do serviço nos incisos do § 2º do art. 219 do RPS;

(b) seja a empresa devidamente intimada a esclarecer se os serviços prestados por empresas constituídas por profissionais no exercício de profissão regulamentada por -- legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino, foram prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais, e, em caso afirmativo, possibilitar a apresentação de declaração das contratadas nos moldes do art. 148 da IN MPS/SRP n'03/2005;

(c) seja feito novo pedido de esclarecimentos sobre os serviços de assessoria e consultoria fundamentando, de forma clara, as dúvidas existentes sobre a realização ou não destes serviços, bem como dando conhecimento do entendimento da fiscalização do que sejam "*rotinas administrativas essenciais para o cumprimento das determinações estatutárias da Fundação*".

Em despacho de fls. 581/782 a fiscalização anexou ao processo os pertinentes documentos, bem como respondeu os quesitos encimados.

A contribuinte, cientificada, ficou-se inerte.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis/SC entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **decretando a decadência até a competência 08/2002, bem como exonerando parte do crédito em razão da improcedência dos fatos geradores,** conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 717/721, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, aduzindo o que segue:

(...)

Resta, portanto, quanto a esse lançamento e relativo tão somente a 12 empresas a configuração do seguinte: a) em alguns casos os serviços não foram executados com cessão de mão de obra; b) e, em outros, configurada a situação de dispensa de retenção.,

Nessas hipóteses, conforme se faz prova com a anexa documentação e, pelo princípio da razoabilidade diante da abusiva, distorcida e forçada interpretação da fiscalização da forma e modo de execução de um somatório de serviços para a FAPEU, se requer o conhecimento do presente recurso para, ao final, ser julgado procedente e declarado insubsistente o lançamento em questão, -tudo sem prejuízo da juntada de novos documentos.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Segundo consta do relatório fiscal, o fato gerador do presente lançamento é a prestação de serviços através de cessão de mão de obra, por parte de diversas empresas sendo o percentual de onze por cento aplicado sobre as notas fiscais discriminadas no Anexo I.

Conforme consta do quadro de fls. 22/23 da decisão de primeira instância, após exclusão de diversas prestadoras, seja pela decretação da decadência ou pela natureza dos serviços, restou objeto de análise apenas 12 (doze) empresas, quais sejam: AC da Silva Informática Ltda, Andrayse Serviços Administrativos, Arcon prótese Dental, Baratieri Clinica Odontologica, Canadas Assessoria e Serviços, Clinica de Ortodontia Dra. Luciane Menezes Ltda, Grupos Ensino Cons. Proj. e Pe, Mestra Cons. Assessor. Empres. L, Paideia – Participação Educacional, Paralela Serviços Ltda, PK Solution Consultoria Ltda e Planespaço Serviços S/C Ltda.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve em parte a exigência fiscal, aduzindo para tanto “os mesmos argumentos” da impugnação. Na realidade, a contribuinte sequer repisa as alegações, apenas faz uma menção ao que está exposto na impugnação, o que, s.m.j., não vai de encontro com o Princípio da Dialécticidade.

No entanto, em virtude do Princípio do Formalismo Moderado que rege o PAF, além do que se consegue extrair em algumas partes do recurso a matéria litigiosa, passamos a analisar.

Pois bem, diante dos esclarecimentos encimados, uma vez que a contribuinte simplesmente repisa as alegações da defesa inaugural, ao análise deste e dos demais documentos que instruem o processo, não vejo melhor sorte ao contribuinte, motivo pelo qual peço vênha para adotar as razões de decidir do Acórdão de 1º instância, por muito bem analisar a matéria, *in verbis*:

Inicialmente, alega a impugnante, que a relação dos serviços constantes dos art. 145 e 146 da IN MPS/SRP n.º 3/2005, em consonância com o disposto no parágrafo 2º do art. 219 do RPS, é exaustiva, não podendo a fiscalização interpretar, se os serviços estão ou não sujeitos à retenção de 11%.

Não há o que discutir quanto a relação de serviços ser exaustiva, pois assim determina o regulamento. No entanto, a informação da fiscalização de que *"não foi possível identificar com exatidão o tipo de serviço prestado pela empresa contratada pela Fundação, • razão pela qual, (...), foram solicitadas 'quaisquer informações que viessem elucidar o real tipo de serviço prestado'*, não significa, como alega a impugnante, que a fiscalização "interpretou" se os serviços prestados por terceiros se enquadravam ou não no dispositivo legal, mas, sim, que a descrição dos serviços executados poderia ser insuficiente para fazer o enquadramento no rol de serviços sujeitos à retenção. Note-se que inúmeras tarefas podem estar relacionadas com determinado serviço, tanto é assim que a IN MPS/SRP n.º 3/2005, ao relacionar os serviços contemplados no § 2º do art. 219 do RPS, pormenoriza, de forma exemplificativa, tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 145 e 146.

(...)

Como visto anteriormente, a Lei n.º 8.212/91, ao introduzir o instituto da retenção elencou no §4º do artigo 31, alguns serviços, admitindo, porém, sua amplitude através de regulamento, senão vejamos:

(...)

Por sua vez o INSS, ao estabelecer procedimentos de arrecadação e fiscalização da retenção incidente sobre o valor dos serviços, decorrente da prestação de serviços através de cessão de mão-de-obra, através da Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 209, de 20 de maio de 1999, destacam a retenção sobre a prestação de serviços de construção civil, mediante empreitada, como vemos abaixo:

(...)

Como se depreende dos textos normativos, acima, o instituto da retenção aplicase não só a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, mas, também, através de empreitada, como no caso de serviços de construção civil.

Entretanto, em se tratando de empreitada global, envolvendo material e mão-deobra, cabe observar a normatização contida na IN MPS/SRP n.º 03/2005, que manteve o entendimento da IN INSS/DC n.º 100/2003, que por sua vez manteve o entendimento da OS n.º 209/99 e IN n.º 71/2002, nos seguintes termos:

(...)

Os serviços de treinamento e ensino enquadram-se no inciso XII do artigo 219, §2º, do RPS, e, nesta condição, estão sujeitos a retenção, se executados mediante cessão de mão-de-obra. Os serviços de apoio técnico e logístico, de apoio administrativo, de recepção, de organização de arquivos, de execução de serviços de adequação da legislação tributária e atualização da planta genérica e do cadastro imobiliário e de preparação de concursos, enquadram-se no inciso XXIII do artigo 219, §2º, do RPS, e, nesta condição, estão sujeitos a retenção, se executados mediante cessão de mão-de-obra.

Os serviços de segurança enquadram-se no inciso II do artigo 219, §2º, do RPS, e nesta condição estão sujeitos a retenção, se executados mediante cessão de mão-de-obra.

Assim as empresas abaixo relacionadas prestaram serviços sujeitos a retenção, estando enquadradas da seguinte forma:

(...)

**Resta então, quanto a estas empresas, analisar a questão dos serviços terem sido executados sem cessão de mão-de-obra, situação levantada pela impugnante.**

Requisito indispensável para configuração da retenção é o serviço ser prestado mediante cessão de mão-de-obra, cuja definição encontra-se prevista no § 3º do artigo 31 da Lei n.º 8.212/91:

(...)

**Como se vê, para a caracterização da cessão de mão-de-obra é necessário verificar as condições e forma de trabalho estabelecidas no contrato ou de fato ocorridas. Assim, não tendo a empresa apresentado todos os documentos solicitados, o lançamento foi correto, cabendo a ela a prova da inexistência de cessão de mão-de-obra.**

Quanto as hipóteses de isenção alegadas pela impugnante como previstas no artigo 104 da IN 71/2002, que na verdade tratam-se das situações de dispensa de retenção e que hoje encontram-se no art. 148 da IN MPS/SRP 3/2005, verificamos que a empresa não • comprovou o enquadramento em quaisquer delas. Vejamos:

(...)

**Como se vê, excetuando a hipótese do inciso I, que pode ser verificada sua inoportunidade no Relatório de Lançamentos, as demais dependem da apresentação de documentação por parte da empresa, fato que não aconteceu, razão pela qual não tem como prosperar o alegado.**

(grifamos)

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão muito bem fundamentadas, especialmente nos termos dos trechos negritos, em face da falta de apresentação das provas, motivo pelo qual, após análise minuciosa da demanda, compartilho das conclusões acima esposadas.

No que tange a documentação trazida à colação pela recorrente junto ao recurso, mister elucidar que a forma pela qual os documentos foram juntados aos autos, denotam uma completa desorganização por parte da recorrente, no intuito de comprovar suas alegações, dificultando, sobremaneira, a tarefa deste julgador. Verifico que os documentos muitas vezes foram juntados sem uma organização padrão, sequer com a apresentação de capas e outros mecanismos de identificação, sequer fazendo correspondência específica com a planilha das prestadoras de serviços, tornando a análise da comprovação das alegações um verdadeiro desafio.

Além disso, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Toméi, quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”. No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às conseqüências do sucumbimento, porque não basta alegar

Em outras palavras, a documentação carreada aos autos pela contribuinte não possibilita qualquer vinculação entre a cessão de mão-de-obra ou, melhor dizendo, a sua não caracterização, não sendo possível estabelecer uma correlação entre algum documento e serviços prestados ou forma de prestação, individualmente ou em conjunto.

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

No que tange o lançamento relativo a empresa TELEVIA S/C Com. E Ser. Ltda (levantamento TEL), vale esclarecer que tal prestadora foi excluída pela decisão de piso, senão vejamos o teor do acórdão:

Assim, os serviços prestados pela empresas AACC Contadores e Auditores S/C Ltda., Consei Consultoria e Serviços, Continuum Assessoria Pedagógica, J & J Serviços Ltda, MC Consult. e Assessoria Empres. Ltda. e **Televia S/C Com. e Ser. Ltda., não estão sujeitos a retenção e devem ser excluídos do lançamento.**

(grifamos)

No entanto, por algum equívoco, manteve o respectivo lançamento na base de cálculo do crédito retificado. Sendo assim, pelos mesmos fundamentos da DRJ, deve ser excluído o valor correspondente ao levantamento “TEL”.

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em consonância parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir do lançamento o levantamento “TEL”, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira