



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13706.001117/2008-71
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2403-002.965 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrentes IBM BRASIL IND. MAQ. E SERVIÇOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1999 a 31/08/2003

RECURSO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO.

Declarada pelo STF, por meio de súmula vinculante, a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos relativos às contribuições sociais previdenciárias, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional, que determina o prazo de 5 (cinco) anos para a constituição e cobrança do crédito tributário.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33

Entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61

da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. No mérito: por maioria de votos, em dar provimento parcial para: a) Determinar que a Guia da Previdência Social - GPS, de fl. 9051, seja apropriada à competência 07/2003 do CNPJ 62534060. b) determinar a exclusão das contribuições exigidas sobre os valores que deixaram de ser retidos em razão de medida judicial liminar vigente até 17/01/2002, em relação ao prestador WH-SP; c) determinar o recálculo dos débitos relativos às empresas CONNECTCOM, nos períodos de 12/2001 e março de 2002, ADECCO, nos períodos de dezembro de 2001, fevereiro a junho de 2002, agosto a outubro de 2002, dezembro de 2002, fevereiro de 2003, abril de 2003 e julho de 2003, e PANALPINA, nos períodos de janeiro a maio de 2002, julho de 2002, setembro a dezembro de 2002, março a maio de 2003 e julho de 2003, considerando os pagamentos à maior efetuados tomando como parâmetro o confronto entre os valores devidos segundo a fiscalização por competência/prestador e os recolhimentos por ela efetuados por competência/prestador; d) determinar o reajuste da base de cálculo das notas fiscais juntadas nas fls. 9052/9191 dos autos, aplicando-se as disposições constantes na Ordem de Serviço INSS/DAF nº 209, de 20 de maio de 1999, item 17, na IN INSS/DC 100/2003, art. 159, § 1º, "v", assim como no art. 150, § 1º, "v" da IN INSS nº 03/2005; e) determinar a improcedência da glosa de alimentação e transporte efetuados pela fiscalização; f) determinar o recálculo da multa de mora do remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa. Fez sustentação oral o Dr. Ruben Tadeu Cordeiro Perlingeiro.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Ivacir Julio de Souza, Ewan Teles Aguiar, Marcelo Magalhães Peixoto, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interposto em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil com julgamento no Rio de Janeiro I, nº 12-044.186, fls. 9.306/9.339, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada para manter incólume o crédito tributário consubstanciado no DEBCAD 37.065.261, referente ao período de 09/1999 a 08/2003, do qual o contribuinte tomou ciência em 29/12/2006, no valor de R\$ 20.965.452,15 (vinte milhões novecentos e sessenta e cinco mil quatrocentos e cinquenta e dois reais e quinze centavos), já inclusos multa e juros.

A presente autuação almeja o recolhimento de crédito tributário referente aos valores que deixaram de ser retidos por ocasião do pagamento a empresas prestadoras de serviço executados mediante cessão de mão de obra, ou seja, deixou de reter 11% da Nota Fiscal de serviços, contrariando o que determina o art. 31 da Lei 8.212/91, conforme Relatório Fiscal, fls. 1.803/1.818:

2. FATOS GERADORES E PROCEDIMENTOS ADOTADOS

A IBM deixou de destacar na nota fiscal/fatura e de recolher os valores referentes à retenção de 11% sobre os valores pagos a empresas prestadoras de serviços, conforme detalhado abaixo.

As empresas prestadoras dos serviços poderiam compensar os valores retidos e recolhidos pela Previ por ocasião do pagamento de suas contribuições à Seguridade Social, cujos fatos geradores estão descritos no art. 28 da Lei 2.212/91.

...

2.2 PROCEDIMENTOS

Em auditoria de diagnóstico realizada na IBM detectou-se que a empresa contrata grande quantidade de prestadores de serviço. Tal procedimento se justifica, em grande parte, pela terceirização de seus contratos de suporte a software e manutenção a hardware. Além disso, contrata diversos outros serviços como vigilância, limpeza e conservação, obras de instalação, trabalho temporário, dentre outros. Foi constatado, ainda, que grande parte dessas empresas não vinham sendo retidas dos 11%. Dessa forma, foi apontado na auditoria de diagnóstico que tais fatos geradores deveriam ser melhor apurados.

2.2.3. APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO

Consta do ANEXO I planilha detalhando a forma de cálculo dos valores cobrados nesta NFLD. É o resultado da junção das informações contidas nas duas planilhas fornecidas pela IBM. Constam as seguintes colunas:

Para a apuração da BC APU – base de cálculo da retenção, buscou-se chegar o mais próximo da realidade. Dessa forma, tivemos as seguintes situações:

a) A IBM informou o campo relativo ao número de contrato associado ao pagamento na planilha:

- o contrato foi apresentado. O contrato foi analisado e chegou-se a uma conclusão sobre o percentual a ser utilizado ou mesmo se não cabe a retenção. Tal conclusão encontra-se detalhada no item 2.2.4 deste relatório;

- não foi apresentado o contrato – nesse caso, ocorrendo absoluta ausência de informação, foi adotada a alíquota de 100%.

B) Não foi informado o campo relativo ao número de contrato na planilha:

- não foi apresentado qualquer contrato em vigência para o pagamento – nesse caso, ocorrendo absoluta ausência de informação, foi adotada a alíquota de 100%;

- foi apresentado um único contrato em vigência para o pagamento – utilizou-se a alíquota resultante da conclusão a que se chegou na análise do contrato;

- Foi apresentado mais de um contrato em vigência para o pagamento – foi utilizada a maior alíquota a cuja conclusão se chegou na análise dos contratos.

Consta do ANEXO II planilha elaborada pela fiscalização com o detalhamento da análise dos contratos apresentados. Nesta planilha, temos as seguintes hipóteses de preenchimento:

...

As informações contidas nessa planilha, quando em confronto com informações incluídas nas planilhas fornecidas pela IBM, foram desconsideradas. Exemplificando: se na competência 04/2000, para empresa ALFA, consta a informação SC mas na planilha da IBM consta a informação de um pagamento vinculado a um contrato, foi considerada esta última informação não considerou-se que tal pagamento pode ser decorrente de contrato cujo termo aditivo não foi fornecido ou, ainda, de acerto de valores pendentes de contrato que estava em vigor até alguns meses antes.

2.3 – CONTRATOS ANALISADOS

A IBM, ao celebrar contrato com prestadora, elabora dois contratos. Um, chamado MASTER, que contém informações genéricas e que não informam detalhes da prestação dos serviços (tipo de serviço, período de vigência, valores, etc...). Outro, chamado de SOW, que contém tais informações. Na maioria dos casos (salvo contratos mais antigos) o número do contrato é composto da denominação SOW seguido de uma numeração. Como exemplo temos o contrato SOW 4900BR0064, onde o 00 significa que foi elaborado em 2000. Os contratos fornecidos foram os SOW e encontram-se no ANEXO IV. Nesse

anexo consta, também, uma cópia de um contrato MASTER para ilustrar o aqui descrito.

Segue abaixo o resumo da análise dos mesmos pela fiscalização (número, período de vigência, serviços incluídos e base de cálculo considerada). O período de vigência foi considerado pelos documentos apresentados, ou seja, se não foi apresentado à fiscalização um termo aditivo que prorrogou o contrato, esta ficou, obviamente, impossibilitada de considerar esse período.

Para se chegar à base de cálculo considerada, foram analisadas as informações contidas nos contratos bem como as informações da planilha IBM. Ou seja, se um determinado contrato fala em manutenção de software e hardware mas na planilha IBM consta retenção de 11% sobre o valor bruto em quase todas as notas fiscais emitidas pelo prestador, foi considerada a alíquota de 100% como base de cálculo uma vez que as notas fiscais/faturas apresentadas não contém informações completas nem tão pouco a IBM as prestou.

...

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação fiscal em epígrafe por meio do instrumento de fls. 1.821/1.844.

DA DILIGÊNCIA

O julgamento da impugnação foi convertido em diligência com fundamento nos artigos 18 e 19 do Decreto 70.235/72, sendo solicitado que, com base nas alegações da empresa e informações contidas na documentação apresentada, fosse verificada a documentação e efetuadas as retificações consideradas devidas; pronunciamento quanto aos demais documentos apresentados pela Impugnante, assim como suas razões de defesa, atentando para o fato de que ocorreu decadência para o período de 09/1999 a 11/2001.

Conforme Relatório de Diligência Fiscal, fls. 8.971/8.975, a Autoridade Fiscal entendeu que houveram alguns casos em que as GPS apresentadas pela defesa quitam valores constantes das notas fiscais/faturas anexadas pela defesa e ainda há sobras não detalhadas pela IBM. Tais sobras foram, então, apropriados nas respectivas competências em que ocorreram.

O contribuinte foi devidamente intimado e apresentou os documentos de fls. 9022/9042 em resposta ao relatório de diligência.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos do então impugnante, a 11ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I, prolatou o acórdão 12-044.186 de fls. 9.306/9.339, a qual julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte a impugnação, conforme ementa a seguir:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período: 01/09/1999 a 31/08/2003

INFRAÇÃO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

As empresas contratantes de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, estão obrigadas a reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA.

Declarada pelo STF, por meio de súmula vinculante, a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos relativos à contribuições sociais previdenciárias, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional, que determina o prazo de 5 (cinco) anos para a constituição e cobrança do crédito tributário.

AFERIÇÃO INDIRETA.

Ocorrendo sonegação de documentos ou sua apresentação deficiente, as contribuições serão apuradas por aferição indireta cabendo à empresa o ônus da prova ao contrário.

RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTOS.

O lançamento pode ser revisto quando for constatada matéria de fato que altere a natureza quantitativa do crédito.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ entendeu por recorrer de ofício, tendo em vista a exoneração do crédito tributário ser de valor superior ao limite de alçada, previsto no art. 1º da portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

A exoneração procedida se deu em razão do reconhecimento da decadência do período de 09/1999 a 11/2001, nos termos do art. 150, parágrafo IV do CTN, tendo em vista que o crédito tributário foi constituído em 27/12/2006, tendo sido o contribuinte intimado em 29/12/2006, bem como em razão de provas apresentadas pelo contribuinte que afastaram a exigência em algumas competências.

A autoridade julgadora elaborou para tanto, a planilha de fls. 9337/9339, que demonstra analiticamente as retificações efetuadas, que demonstram a exoneração da contribuição de R\$ 10.262.271,21 para R\$ 3.991.707,22 (sem multa e juros).

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a recorrente, IBM Brasil Ind. Máq. e Serviços LTDA, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 9.518/9.556, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

-
- 1 – Que parte da contribuição exigida pela NFLD foi devidamente retida e recolhida pela recorrente;
- 2 – A não sujeição ao regime de retenção cessão de mão-de-obra das contribuições previdenciárias;
- 3 – A não incidência da contribuição sobre o fornecimento de material;
- 4 – Que foi exigida contribuição sobre serviços que não estão sujeitos à retenção;
- 5 – Que foi exigida contribuição que a recorrente deixou de reter por força de medida liminar;
- 6 – A improcedência das glosas de despesas com alimentação e vale transporte;
- 7 – A impossibilidade de se exigir qualquer contribuição da recorrente.
- É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fl.9.714, o recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Também conheço do recurso de ofício uma vez que a exoneração procedida está acima do patamar legal para tanto.

DO MÉRITO

DO RECOLHIMENTO DE PARTE DA CONTRIBUIÇÃO EXIGIDA

NA NFLD

Afirma o contribuinte no item 2, de sua peça recursal, que há uma guia de pagamento relativa ao período de julho de 2003, referente ao prestador WP-SP, que não foi considerada pela fiscalização, seja em sede de lavratura de auto de infração, seja na diligência efetuada, bem como pela DRJ, que afirmou apenas que os pagamentos já teriam sido objeto de análise, conforme se percebe da fl. 9325 dos autos.

Razão assiste ao contribuinte.

Na referida competência, foi considerado pela fiscalização o total de R\$ 22.287,40 (vinte e dois mil, duzentos e oitenta e sete reais e quarenta centavos), a título de recolhimentos efetuados pelo recorrente, em GPS em nome dos prestadores de serviço, conforme se percebe das fls. 751/752 dos autos (ANEXO I do Auto de Infração).

Na mesma planilha percebe-se que o valor devido que fora apontado pela fiscalização foi de R\$ 29.380,03 (vinte e nove mil, trezentos e oitenta reais e três centavos), tendo gerado uma diferença à pagar de R\$ 7.092,63 (sete mil, noventa e dois reais e sessenta e três centavos).

Em sede de diligência, a Receita Federal do Brasil retificou o valor devido na referida competência exonerando a importância devida apenas no que toca a nota fiscal 14346-FF, conforme se percebe do item 19 do Relatório Fiscal de Diligência, fl. 8974, *in verbis*:

19. Nas notas fiscais em que constam serviços exclusivamente relacionados a ar condicionado, a base de cálculo da contribuição foi retificada para 0%. Isto ocorreu nas notas fiscais 13298-FF, 13992-FF e 14068-FF. A nota fiscal 13892-FF teve a base de cálculo retificada para 50% pois na nota consta a discriminação de materiais e de mão de obra. As notas fiscais 13325-FF e 14346-FF tiveram seus valores de retenção alterados em função das informações do item 10 deste Relatório, a cobrança relativa às demais notas fiscais não foi alterada para este prestador. O quadro abaixo demonstra as alterações efetuadas:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/04/2015 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 08/04

/2015 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STR
INGARI

Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COMP	CNPJ	DIF NFLD I	DIF NFLD II
ago/02	62534060	R\$ 13.446,08	R\$ 11.092,00
fev/03	62534060	R\$ 4.664,72	R\$ 42.287,97
mar/03	62534060	R\$ 705,15	R\$ 627,38
abr/03	62534060	R\$ 1.737,32	R\$ 1.659,55
jul/03	62534060	R\$ 7.082,63	R\$ 7.068,29

...

A alteração foi de R\$ 24,34 (vinte e quatro reais e trinta e quatro centavos), apenas em razão da exoneração do suposto valor que seria devido da nota fiscal 014346-FF. No entanto, em momento algum, a fiscalização no relatório de diligência, trata da alegação concernente ao recolhimento efetuado no valor de R\$ 436,67 (quatrocentos e trinta e seis reais e sessenta e sete centavos), acrescidos de R\$ 69,86 (sessenta e nove reais e oitenta e seis centavos), que importa em R\$ 506,53 (quinhentos e seis reais e cinquenta e três centavos), relativos à competência 07/2003, representados na fl. 9051, dos autos.

O recorrente no Doc. 02 do Aditamento à impugnação trás as Guias de Pagamento – GPS referente ao período 07/2003, que compreendem as notas de fls. 9049/9051, as duas primeiras, somadas, chegam ao valor encontrado pela fiscalização e destacado no Anexo I, fl. 756, qual seja, R\$ 22.287,40 (R\$ 9.639,92 + R\$ 12.647,48), tendo, no entanto, faltado a soma com a GPS de fl. 9151, no importe de R\$ 436,67.

Também não verifiquei sua utilização extemporânea em qualquer competência, a partir do Anexo I ao auto de infração, bem como do Relatório de Documentos Apresentados, fls. 314/430.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso para que a Guia da Previdência Social – GPS, de fl. 9051, seja apropriada à competência 07/2003 do CNPJ 62534060, no valor de R\$ 436,67.

DA EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO QUE A RECORRENTE DEIXOU DE RETER POR FORÇA DE MEDIDA LIMINAR

Afirma o contribuinte que foi incluído na base de cálculo os valores das notas fiscais emitidas pelas WH Engenharia-SP, sobre as quais a recorrente deixou de efetuar a retenção em razão de medida liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança n. 1999.61.00.054266-8, em curso perante a 2ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, impetrado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado de São Paulo.

A DRJ analisou o argumento do então impugnante e informou que não havia prova de que a WH seria filiada ao sindicato e que seria beneficiada com tal liminar.

No entanto, para afastar essa dúvida o contribuinte juntou a inicial do Mandado de Segurança, bem como o anexo ao próprio Mandado de Segurança no qual consta a lista de associados.

Verifico que na fl. 9684 dos presentes autos (equivalente a fl. 165 do processo judicial), consta a WH ENGENHARIA como integrante dos beneficiados do sindicato, razão pela qual, entendo que devam ser excluídos da presente demanda os valores lançados no período da vigência da liminar para esta empresa, conforme Parecer

PROCGER/CGCONS/DCT n. 09/2003 e IN/SRP n. 03 de 14/07/2005, art. 177, inciso I, citados pela DRJ na fl. 9336.

Outrossim, destaque-se que as notas fiscais das quais o contribuinte faz referência são aquelas emitidas até 17/01/2002, data em que fora publicado o Acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que reformou a referida decisão judicial, constante na fl. 9703 dos autos.

Portanto, o contribuinte estava desobrigado da retenção no período compreendido entre 17 de abril de 2000, data do deferimento da liminar pelo magistrado de primeira instância, conforme fl. 9692, até a data de 17/01/2002, data de sua revogação pelo Tribunal Regional Federal, fl. 9703, sendo devidas as cobranças realizadas quanto às notas fiscais do período anterior (cujo período já foi objeto de declaração da decadência pela DRJ, fl. 9338), bem como as posteriores à revogação.

DA COMPENSAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS A MAIOR

Afirma o contribuinte, em seu item 2.7. e seguintes que em várias notas fiscais houve por ele o desconto e o recolhimento a maior da contribuição previdenciária de que trata a obrigação do art. 31 da Lei 8.212/91 e esses valores não foram abatidos do montante devido por competência/prestador. Dessa forma, deveria a fiscalização ter “aproveitado o excesso de recolhimento” para abater o valor da diferença apurada no respectivo período (por prestador).

Alega que isso ocorreu em virtude de a fiscalização ter considerado cada nota fiscal e a respectiva retenção isoladamente e não a competência (mês) como um todo, por prestador, uma vez que numa mesma competência houve a emissão de uma pluralidade de notas fiscais e, conforme disposição normativa (Ordem de Serviço n. 209/00, vigente no período autuado), o recolhimento poderia ser feito em uma única GPS, como ocorreu.

Destaca que tais ocorrência se deram com relação aos prestadores de serviços CONNECTCOM, ADECCO e PANALPINA, da seguinte forma:

- a) CONNECTCOM, nos períodos de 12/2001 e março de 2002;
- b) ADECCO, nos períodos de dezembro de 2001, fevereiro a junho de 2002, agosto a outubro de 2002, dezembro de 2002, fevereiro de 2003, abril de 2003 e julho de 2003; e
- c) PANALPINA, nos períodos de janeiro a maio de 2002, julho de 2002, setembro a dezembro de 2002, março a maio de 2003, e julho de 2003.

Requer o recorrente que a NFLD seja retificada para que eventual diferença de contribuição seja apurada pelo confronto entre os valores devidos segundo a Fiscalização, **por competência/prestador e os recolhimentos por ela efetuados por competência/prestador**, uma vez que obedeceu o disposto no item 29.4 da Ordem de Serviço n. 209/99 e do art. 109, parágrafo único da Instrução Normativa da Diretoria Colegiada do INSS – INSS/DC n. 71 de 10/05/2002, ambas vigentes à época dos fatos geradores.

Trago abaixo o texto das normativos trazidos pelo contribuinte como justificativa para seu pleito, item 29.4 da OS n. 209/99 e art. 109 da IN – INSS/DC n. 71/2002, respectivamente, *in verbis*:

29.4 - Na hipótese de emissão, na competência, de mais de uma nota fiscal, fatura ou recibo pelo mesmo estabelecimento da contratada, *poderá a contratante consolidar o recolhimento dos valores retidos em uma única guia de recolhimento.*

* * * * *

Art.109. *Quando mais de um estabelecimento da contratada emitir nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, na mesma competência, o recolhimento dos valores retidos deverá ser efetuado por estabelecimento da contratada, devendo ser emitidos tantos documentos de arrecadação quantos forem os estabelecimentos envolvidos na prestação de serviço.*

Parágrafo único. *Na hipótese de emissão de mais de uma nota fiscal, de mais de uma fatura ou de mais de um recibo de prestação de serviço, na competência, pelo mesmo estabelecimento da empresa contratada, **deverá a empresa contratante consolidar o recolhimento de todos os valores retidos em um único documento de arrecadação.***

A fiscalização e a DRJ justificam a negativa do procedimento em razão da ilegitimidade do recorrente para pleitear a compensação desses valores, uma vez que o legitimado ativo para tanto seria o prestador do serviço e não o tomador, bem como em razão da aferição indireta realizada pelo fiscal, haja vista que houve divergência entre o recorrente e a fiscalização quanto ao percentual da nota a ser aplicado para incidência da contribuição.

Ocorre que não se trata aqui, de compensação de valores, mas sim de apropriação de valores efetivamente retidos/recolhidos à maior pelo contribuinte, em nome do prestador de serviços, seja com base nos critérios utilizados pela fiscalização, seja com base no critério levado a cabo pelo contribuinte.

Essa possibilidade se dá em razão de a legislação vigente à época permitir que o contribuinte unificasse em uma única Guia, todos os pagamentos relativos a uma pluralidade de notas fiscais emitidas pelo mesmo prestador. Caso a legislação determinasse que deveria ser realizado o pagamento de uma guia para cada nota fiscal emitida, não poder-se-ia estar realizando o presente procedimento, uma vez que a importância paga deveria ser observada por cada documento.

Com relação à **CONNECTCOM** (CNPJ 00.308.141/0001-76), temos as seguintes informações, conforme se pode depreender do ANEXO I ao Relatório Fiscal:

NOTA FISCAL	VALOR RETIDO/RECOLHIDO IBM	VALOR DEVIDO - FISCAL	DIFERENÇA EXIGIDA	PAGAMENTO A MAIOR	COMPETÊNCIA	REFERÊNCIA FL.
004658-NS	R\$ 6.378,73	R\$ 3.189,36	R\$ -	R\$ 3.189,37	dez/01	449
004576-NS	R\$ 4.104,60	R\$ 2.052,30		R\$ 2.052,30	dez/01	449
004671-NS	R\$ 3.459,42	R\$ 1.729,71		R\$ 1.729,71	dez/01	449
004657-NS	R\$ 1.681,90	R\$ 840,95		R\$ 840,95	dez/01	449
004633-NS	R\$ 342,20	R\$ 171,10		R\$ 171,10	dez/01	449
004577-NS	R\$ 258,50	R\$ 129,25		R\$ 129,25	dez/01	449
004632-NS	R\$ 70,84	R\$ 35,42		R\$ 35,42	dez/01	449
004656-NS	R\$ 51,70	R\$ 25,85		R\$ 25,85	dez/01	449
004670-NS	R\$ 2.845,92	R\$ 2.845,92		R\$ -	dez/01	449
004584-NS	R\$ 1.029,78	R\$ 1.029,78		R\$ -	dez/01	449
002130-FF	R\$ -	R\$ 136,62	R\$ 136,62	R\$ -	dez/01	449
TOTAL	R\$ 20.223,59	R\$ 12.186,27		R\$ 8.037,32	dez/01	449
				R\$ -		
004949-NS	R\$ 332,53	R\$ 166,27		R\$ 166,26	mar/02	449
004947-NS	R\$ 1.360,39	R\$ 1.360,39		R\$ -	mar/02	449
002368-FF	R\$ -	R\$ 158,38	R\$ 158,38	R\$ -	mar/02	449
TOTAL	R\$ 1.692,92	R\$ 1.685,03	R\$ 158,38	R\$ 7,89	mar/02	449

Demonstra-se, portanto, que com relação ao cessionário de mão-de-obra, CONNECTCOM, em ambas as competências em que são exigidas as diferenças, o contribuinte efetuou retenção/recolhimento à maior na Guia de Pagamento – GPS, não podendo lhe ser exigido eventual diferença, inexistente dessa forma.

No que toca à empresa **ADECCO** (CNPJ n. 35.918.663/0001-74), temos o quadro a seguir:

A) VALOR RETIDO/RECOLHIDO IBM	B) VALOR DEVIDO - FISCAL	C) DIFERENÇA EXIGIDA	D) DIFERENÇA IBM x FISCAL > (A) - (B)	COMPETÊNCIA	(D) - (C)	REFERÊNCIA FL.
R\$ 133.526,52	R\$ 134.417,83	R\$ 1.157,63	-R\$ 891,31	dez/01	R\$ 266,32	561
R\$ 49.741,13	R\$ 73.514,16	R\$ 23.781,34	-R\$ 23.773,03	fev/02	R\$ 8,31	565
R\$ 126.539,67	R\$ 156.929,82	R\$ 31.333,09	-R\$ 30.390,15	mar/02	R\$ 942,94	569
R\$ 99.412,58	R\$ 99.198,44	R\$ 212,36	R\$ 214,14	abr/02	-R\$ 1,78	572
R\$ 99.004,91	R\$ 107.693,29	R\$ 8.859,35	-R\$ 8.688,38	mai/02	R\$ 170,97	575
R\$ 114.867,77	R\$ 118.156,96	R\$ 3.888,64	-R\$ 3.289,19	jun/02	R\$ 599,45	579
R\$ 84.572,27	R\$ 95.274,33	R\$ 10.994,17	-R\$ 10.702,06	ago/02	R\$ 292,11	586
R\$ 135.218,68	R\$ 137.370,25	R\$ 2.224,30	-R\$ 2.151,57	set/02	R\$ 72,73	590
R\$ 113.686,26	R\$ 115.598,88	R\$ 1.938,17	-R\$ 1.912,62	out/02	R\$ 25,55	594
R\$ 193.427,09	R\$ 192.670,81	R\$ 93,78	R\$ 756,28	dez/02	-R\$ 662,50	605
R\$ 73.627,41	R\$ 111.632,36	R\$ 38.134,10	-R\$ 38.004,95	fev/03	R\$ 129,15	609
R\$ 128.511,86	R\$ 128.463,84	R\$ 238,85	R\$ 48,02	abr/03	-R\$ 190,83	616
R\$ 146.180,92	R\$ 146.852,21	R\$ 898,62	-R\$ 671,29	jul/03	R\$ 227,33	629

Diante do quadro acima, percebe-se que na maioria das competências, o contribuinte efetuou um retenção/recolhimento à menor daquele lançado pela fiscalização. No entanto, a diferença que está sendo cobrada pelo fiscal é maior do que a diferença entre o valor recolhido pela IBM e o valor apontado como devido pela fiscalização.

Dessa forma, devem as diferenças exigidas serem retificadas, considerando o cálculo da Coluna D, subtraída da Coluna C e, no casos em que o contribuinte recolheu um valor à maior do que aquele exigido na competência (abr/2002, dez/2002 e abr/2003), o saldo deverá ser zerado, não gerando crédito para as demais competências, ou seja, deve prevalecer o cálculo aritmético da Coluna 'D' para fins de exigência da contribuição.

Por fim, com relação à **PANALPINA** (CNPJ n. 49.728.108/0001-94), apresento o quadro abaixo:

A) VALOR RETIDO/RECOLHIDO IBM	B) VALOR DEVIDO - FISCAL	C) DIFERENÇA EXIGIDA	D) DIFERENÇA IBM x FISCAL > (A) - (B)	COMPETÊNCIA	(D) - (C)	REFERÊNCIA FL.
R\$ 50.741,66	R\$ 74.002,02	R\$ 30.064,88	-R\$ 23.260,36	jan/02	R\$ 6.804,52	697
R\$ 13.033,31	R\$ 18.530,06	R\$ 8.813,50	-R\$ 5.496,75	fev/02	R\$ 3.316,75	698
R\$ 29.097,53	R\$ 34.514,73	R\$ 8.733,95	-R\$ 5.417,20	mar/02	R\$ 3.316,75	698
R\$ 37.157,71	R\$ 40.989,67	R\$ 7.148,71	-R\$ 3.831,96	abr/02	R\$ 3.316,75	699
R\$ 42.951,20	R\$ 46.712,55	R\$ 7.078,10	-R\$ 3.761,35	mai/02	R\$ 3.316,75	699
R\$ 53.564,18	R\$ 66.146,21	R\$ 15.898,77	-R\$ 12.582,03	jun/02	R\$ 3.316,74	700
R\$ 35.978,08	R\$ 39.847,76	R\$ 7.186,44	-R\$ 3.869,68	set/02	R\$ 3.316,76	702
R\$ 35.369,34	R\$ 39.578,65	R\$ 7.526,07	-R\$ 4.209,31	out/02	R\$ 3.316,76	702
R\$ 34.260,36	R\$ 36.579,92	R\$ 5.636,32	-R\$ 2.319,56	nov/02	R\$ 3.316,76	702
R\$ 45.274,69	R\$ 43.743,22	R\$ 5.102,04	-R\$ 1.531,47	dez/02	R\$ -	703
R\$ 67.705,13	R\$ 73.374,26	R\$ 18.816,82	-R\$ 5.669,13	mar/03	R\$ 13.147,69	704
R\$ 47.836,77	R\$ 44.045,86	R\$ 8.404,43	-R\$ 3.790,91	abr/03	R\$ -	705
R\$ 41.835,12	R\$ 85.468,49	R\$ 52.129,90	-R\$ 43.633,37	mai/03	R\$ 8.496,53	705
R\$ 69.233,98	R\$ 59.604,56	R\$ 12.264,29	-R\$ 9.629,42	jun/03	R\$ -	706

Diante do quadro acima, verifica-se que o contribuinte apenas efetuou recolhimentos a maior do que o apurado pela fiscalização nas competências de dezembro de 2002, abril de 2003 e julho de 2003. Portanto, não pode o contribuinte ser considerado devedor nessas competências.

Quanto às demais, não de ser observadas as mesmas observações feitas com relação à empresa ADECCO, ou seja, prevalecer o cálculo aritmético da Coluna 'D' e, nas competências em que houve recolhimento a maior do que o que a fiscalização entende como devido, deve o saldo ser zerado, não gerando crédito para as demais competências.

Ante do exposto, entendo que assiste razão ao recurso do contribuinte nesse ponto para determinar o recálculo do valor devido.

DA NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FORNECIMENTO DE MATERIAL

UP LANGUAGE, ALLPARK e PUSAR

Afirma o recorrente que os contratos celebrados com as empresas UP LANGUAGE, ALLPARK e PUSAR também abrangiam o fornecimento de material necessário para a prestação do serviço, citando para tanto as cláusulas contratuais em seu recurso, conforme fl. 9539.

Ocorre que a previsão contratual não estabelece o percentual de material e mão de obra relacionados, e, em virtude de não ter a recorrente apresentado as notas fiscais de serviço relacionadas, a fiscalização tomou como base de cálculo o importe de 100% dos pagamentos efetuados a estas empresas.

Afirma que o fato de haver previsão contratual, independentemente de discriminação em nota fiscal, é suficiente para minorar a base de cálculo apurada, assim como foi feito com a base dos serviços prestados pela BRITANIA CULTURAL E COMERCIAL LTDA, cujo objeto do contrato é similar àquele celebrado com as demais empresas, não podendo a Fiscalização efetuar o lançamento por arbitramento utilizando-se de critérios distintos para mesma situação fática.

Pois bem, passemos à análise da questão de direito.

Tratando-se de cessão de mão de obra cumulada com entrega de materiais, deveria é importante trazer à lume as disposições dos arts. 121 ao 123 da Instrução Normativa 971/2009, *in verbis*:

Art. 121. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.

§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§ 2º Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da RFB, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos a material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos a material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.

* * *

Art. 122. *Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:*

I - 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III - 65% (sessenta e cinco por cento) quando se referir a limpeza hospitalar, e 80% (oitenta por cento) quando se referir aos demais tipos de limpeza, do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, adota-se o seguinte procedimento:

I - havendo o fornecimento de equipamento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 121; ou

II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:

a) 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica;

b) 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;

c) 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos);

d) 50% (cinquenta por cento) para drenagem; e

e) 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

§ 2º Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos I e II do § 1º, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no

recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

§ 3º Aplica-se aos procedimentos estabelecidos neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 121

* * *

Art. 123. *Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento, e o uso desse equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 123. (Redação vigente à época do fato gerador)*

Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou a utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.

Conforme pode se extrair dos dispositivos normativos acima, nos casos em que: **a)** exista contrato com previsão de fornecimento de material, com ou sem especificação do valor respectivo e; **b)** não haja discriminação de valores na nota fiscal de serviço ou documento equivalente; **a base de cálculo da contribuição deverá ser o valor bruto da nota fiscal.**

Cumpramos destacar que o dispositivo acima encontra a mesma conclusão nas instruções normativas vigentes à época dos fatos geradores, quais sejam: Art. 106, parágrafo 2º e 3º da IN INSS DC 71/2002; Art. 158, *caput*, INSS DC 100/2003 e Art. 149, *caput*, INSS 03/2005, cujos textos trago abaixo reproduzidos.

Art. 106, parágrafo 2º e 3º da IN INSS DC 71/2002:

Art. 106. Quando o fornecimento de material ou de equipamento estiver previsto em contrato, mas sem valor estimado, desde que discriminadas as parcelas na nota fiscal, na fatura ou no recibo, o valor relativo ao custo da mão-de-obra deverá ser calculado da seguinte forma, para os serviços:

§ 2º Na falta de discriminação do valor da parcela relativa a material ou a equipamento em nota fiscal, em fatura ou em recibo, a base-de-cálculo para a retenção será o seu valor bruto.

§ 3º Quando o fornecimento de material não estiver previsto no contrato, mesmo que discriminadas as parcelas em nota fiscal, fatura ou recibo, a base-de-cálculo para a retenção será o seu valor bruto.

Art. 158, caput, INSS DC 100/2003:

Art. 158. Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, para a execução dos serviços, esses valores serão deduzidos da base de cálculo desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, conforme previsto no § 7º do art. 219 do RPS.

Art. 149, caput, INSS 03/2005:

*Art. 149. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, **discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços**, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.*

Dessa forma, não merece provimento o recurso do contribuinte neste ponto, uma vez que não foram apresentadas as notas fiscais com a discriminação dos valores, não obstante a apresentação do contrato.

Não há que se falar em arbitrariedade do fiscal quanto ao critério utilizado para outras empresas cedentes de mão de obra, uma vez que nos casos em que se foi realizada a comparação, foram apresentadas as notas fiscais de serviço.

Entendo que as disposições presentes na Instrução Normativa acima estão em consonância com a legislação tributária, apenas corroborando com a regra geral do ônus da prova, conforme disposto no art. 333 do Código de Processo Civil.

WH ENGENHARIA-SP

Com relação à WH-SP, afirma o contribuinte que também houve exigência de contribuição sobre valor correspondente ao fornecimento de material em diversos

pagamentos efetuados à WH-SP, conforme demonstrariam diversas notas fiscais anexadas pela recorrente ao processo.

Destaca que no relatório de diligência, a autoridade autuante, entendeu que apenas a NF n. 13892-FF teria discriminado o valor correspondente ao fornecimento de material. Aduz ainda que as notas anexadas nas fls. 9052 a 9191 deveriam ter sua base reduzida em 50% do valor da nota.

A DRJ entendeu que o procedimento solicitado não deveria ser efetuado, uma vez que a recorrente não teria apresentado o respectivo contrato de prestação de serviços celebrado com WH-SP, em razão do disposto no parágrafo 7º do art. 219 do RPS.

Em seu favor, a recorrente afirma que o material é inerente à prestação dos serviços prestados pela WH-SP e portanto, a apresentação do contrato seria desnecessária.

As notas fiscais anexadas foram objeto do DOC. 03 do Aditamento à impugnação e nela constam 135 (cento e trinta e cinco) notas fiscais da empresa WH-SP, todas elas se referem ao período não abrangido pela decadência, bem como são posteriores à revogação da liminar da qual exonerava a WH-SP da retenção pelos tomadores de serviços.

Em análise das referidas provas foi elaborada por este conselheiro planilha demonstrativa das notas fiscais por amostragem, tomando como parâmetro valores acima de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Na planilha verifica-se que os serviços prestados pela WH-SP fazem referência a “serviços auxiliares de engenharia civil”, sempre havendo destaque de material, e em algumas notas fiscais material, equipamento, refeição e transporte.

Os serviços são diversos, tais como execução de instalações para adequação da biblioteca, instalação de ar condicionado, instalação de Nobreak para Print Center, execução de Infraestrutura para Escritório, Instalação de Divisórias e Instalações Elétricas, readequação de Layout de salas, etc. Verifico que, pela descrição dos serviços, bem como das informações prestadas pelo recorrente, que tais serviços não podem ser executados sem fornecimento de material, ou seja, apenas com mão de obra, enquadrando-se na hipótese do art. 122, parágrafo 1º, II, ‘e’, da IN 971/2009, *in verbis*:

Art. 122. ...:

...

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, adota-se o seguinte procedimento:

...

II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:

...

e) 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

A previsão acima é a mesma daquela prevista na Ordem de Serviço INSS/DAF nº 209, de 20 de maio de 1999, item 17, na IN INSS DC 100/2003, art. 159, parágrafo 1º, 'v', assim como no art. 150, parágrafo 1º, 'v' da IN INSS n. 03/2005 (na redação vigente até 2007), conforme as transcrições à seguir.

OS INSS n. 209/99, in verbis:

17 - A contratada que esteja obrigada a fornecer material ou dispor de equipamentos próprios ou de terceiros indispensáveis à execução do serviço, cujos valores estejam estabelecidos contratualmente, sendo as parcelas correspondentes discriminadas na nota fiscal, fatura ou recibo, os respectivos valores não estarão sujeitas à retenção.

17.1 - Na hipótese de não constar no contrato os valores referentes a material ou equipamentos, deverão ser discriminadas as respectivas parcelas na nota fiscal, fatura ou recibo, não se admitindo que o valor relativo aos serviços seja inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto.

17.1.1 - Quando a utilização de equipamento não estiver estabelecida em contrato, porém for inerente à execução do serviço, aplica-se o disposto no subitem anterior.

17.2 - O valor do material fornecido ao contratante a ser discriminado na nota fiscal, fatura ou recibo não poderá ser superior ao valor de sua aquisição para fins de dedução da base de cálculo da retenção.

17.3 - Na construção civil, quando os serviços abaixo relacionados forem executados com equipamentos mecânicos, não constando no contrato o valor referente a equipamento, deverá ser discriminada a respectiva parcela na nota fiscal, fatura ou recibo, não podendo a importância relativa aos serviços em relação ao valor bruto ser inferior a:

...

Demais serviços com utilização de meios mecânicos 35% (trinta e cinco por cento)

...

18 - Na falta de discriminação do valor da parcela relativa a material ou equipamento na nota fiscal, fatura ou recibo, a base de cálculo para a retenção será o seu valor bruto.

IN INSS DC 100/2003, in verbis:

Art. 159. Quando o fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, estiver previsto em contrato, mas sem discriminação dos valores de material ou equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a:

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, mas não estiver prevista em contrato, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, observando-se, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, os percentuais abaixo relacionados:

V - demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto manuais: trinta e cinco por cento.

IN INSS n. 03/2005, in verbis:

Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento pela contratada esteja apenas previsto em contrato, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, mas não estiver prevista em contrato, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, desde que haja a discriminação de valores nestes documentos, observando-se, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, os percentuais abaixo relacionados:

V - trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

Abaixo segue a tabela demonstrativa, elaborada por amostragem, das notas fiscais.

Processo nº 13706.001117/2008-71
Acórdão n.º 2403-002.965

S2-C4T3
Fl. 9.731

NOTA FISCAL	VENCIMENTO	VALOR	MATERIAL DESTACADO?	VALOR2	SERVIÇO	REFERÊNCIA
12796	abr/02	R\$ 20.900,00	SIM	R\$ 3.313,36	AUXILIAR DE CONSTRUÇÃO CIVIL - EXECUÇÃO DE INSTALAÇÕES PARA ADEQUAÇÃO DA BIBLIOTECA	9055
12779	abr/02	R\$ 41.024,25	SIM	R\$ 10.120,98	AUXILIAR DE CONSTRUÇÃO CIVIL - INSTALAÇÃO DE AR CONDICIONADO	9057
12872	mai/02	R\$ 24.037,17	SIM	R\$ 6.037,95	AUXILIAR DE CONSTRUÇÃO CIVIL - INSTALAÇÕES DE AR CONDICIONADO	9059
12867	mai/02	R\$ 22.752,80	SIM	R\$ 8.575,21	AUX. CONST. CIVIL - INSTAÇÃO DE NOBREAK PARA PRINT CENTER	9060
12831	abr/02	R\$ 22.407,18	SIM	R\$ 1.814,04	AUX. CONST. CIVIL - INSTALAÇÃO DE AR CONDICIONADO	9064
12929	mai/02	R\$ 77.854,70	SIM	R\$ 29.342,35	AUX. CONST. CIVIL - INSTALAÇÃO DE NOBREAK PARA PRINT CENTER	9066
12931	mai/02	R\$ 11.544,69	SIM	R\$ 330,12	AUX. CONST. CIVIL - INSTALAÇÃO DE AR CONDICIONADO	9067
12969	ILEGIVEL	R\$ 29.635,19	SIM	R\$ 11.169,09	INSTALAÇÃO DE NO BREAK	9068
13006	jun/02	R\$ 35.024,09	SIM	R\$ 13.200,09	INSTALAÇÃO DE NO-BREAK PARA PRINT CENTER	9071
13107	jul/02	R\$ 21.610,64	SIM	R\$ 6.871,73	EXECUÇÃO DE INFRAESTRUTURA PARA ESCRITÓRIO NO PRÉDIO 10	9078
13062	jun/02	R\$ 17.057,48	SIM	R\$ 6.428,73	EXECUÇÃO DE INSTALAÇÃO DE NO BREAK PARA O PRINT CENTER	9080
13920	mar/03	R\$ 21.156,00	SIM	R\$ 7.534,02	INSTALAÇÃO DE DIVISÓRIAS E INSTALAÇÕES ELÉTRICAS	9085
13919	mar/03	R\$ 23.976,00	SIM	R\$ 8.415,80	ADEQUAÇÕES ELÉTRICAS E DIVISÓRIAS	9086
13883	mar/03	R\$ 13.442,22	REFEIÇÃO	R\$ 6.721,11	MUDANÇA NA ÁREA DE ARQUIVO DE FINANÇAS	9087
14161	jun/03	R\$ 18.000,00	SIM	R\$ 4.573,00	INSTALAÇÃO E ADEQUAÇÃO ELÉTRICA DO PRÉDIO	9106
14251	jul/03	R\$ 24.395,86	MATERIAL/TRANSPORTE	R\$ 7.477,80	READEQUAÇÃO DA ÁREA DE CALL CENTER E ESCRITÓRIOS	9111
14278	ago/03	R\$ 59.680,40	SIM	R\$ 12.549,19	READEQUAÇÃO DA ÁREA DE CALL CENTER E ESCRITÓRIOS	9112
14279	ago/03	R\$ 109.628,95	MATERIAL/TRANSPORTE	R\$ 27.603,39	DESMONTAGEM DAS INSTALAÇÕES DO 3, 4 E 5 ANDARES	9113
14332	ago/03	R\$ 69.589,99	MATERIAL/TRANSPORTE	R\$ 18.489,62	ADEQUAÇÃO DE LAYOUT E CRIAÇÃO DE SALA DE OPERAÇÕES PARA ADI NO PRÉDIO 10	9114
13335	ago/03	R\$ 26.252,54	SIM	R\$ 5.602,04	REFORMAR PARCIAL DO 2 E 16 ANDARES	9115
14353	set/03	R\$ 12.295,00	SIM	R\$ 2.555,00	MUDANÇA DA RATIONAL A TUTOIA	9118
14286	ago/03	R\$ 49.145,45	SIM	R\$ 11.119,08	DEMONSTAGEM DAS INSTALAÇÕES DO 3, 4 E 5 ANDARES	9119
14310	ago/03	R\$ 17.346,41	SIM	R\$ 3.452,55	ALTERAÇÃO E ADEQUAÇÃO DE LAYOUT E REFORMA NO BANHEIRO DO PRÉDIO 31A	9120
14311	ago/03	R\$ 17.443,90	SIM	R\$ 3.667,98	READEQUAÇÃO DA ÁREA DE CALL CENTER E ESCRITÓRIOS	9121
13181	ago/02	R\$ 22.000,00	SIM	R\$ 7.501,12	ADEQUAÇÃO DE LAYOUT DA ÁREA DAS DOCAS DO TUSS	9127
13195	ago/02	R\$ 31.891,40	SIM	R\$ 10.140,80	EXECUÇÃO DE INFRAESTRUTURA PARA ESCRITÓRIOS NO PRÉDIO 10	9128
13136	jul/02	R\$ 194.394,42	MATERIAL/EQ/REF	R\$ 27.736,08	INFRAESTRUTURA PARA INSTALAÇÕES CRÍTICAS - SUPERVISÃO E GERENCIAMENTO - SERVIÇOS DE AC	9130
13163	jul/02	R\$ 20.839,37	MATERIAL	R\$ 8.818,74	INSTALAÇÃO DE NOBREAK PARA PRINT CENTER	9132
13222	ago/02	R\$ 60.526,07	MAT/EQ/REF	R\$ 22.907,04	EXECUÇÃO DE INFRAESTRUTURA PARA INSTALAÇÕES CRÍTICAS DO IU04 E TU18	9136
13242	jul/02	R\$ 33.500,16	SIM	R\$ 10.652,36	EXECUÇÃO DE INFRAESTRUTURA PARA ESCRITÓRIO	9137
13262	ago/02	R\$ 36.357,07	MAT/EQ/REF	R\$ 14.490,08	INFRAESTRUTURA DE INSTALAÇÕES CRÍTICAS DO TU03 E TU18	9138
13299	set/02	R\$ 92.842,24	MAT/EQ/REF	R\$ 61.350,00	INFRAESTRUTURA DE INSTALAÇÕES CRÍTICAS DO TU03 E TU18	9142
13385	out/02	R\$ 74.400,00	SIM	R\$ 37.200,00	INFRAESTRUTURA DE INSTALAÇÕES CRÍTICAS DO TU03 E TU18	9148
13382	out/02	R\$ 137.941,20	MAT/EQ/REF	R\$ 91.151,32	INFRAESTRUTURA DE INSTALAÇÕES CRÍTICAS DO TU03 E TU18	9150
13490	nov/02	R\$ 50.266,91	MAT/EQ	R\$ 20.670,78	EXECUÇÃO PARA SETORES DE NWS E IDNX NO BCRS DO TU-04	9157
23521	nov/02	R\$ 75.000,00	SIM	R\$ 37.500,00	SERVIÇOS ADICIONAIS DA OBRA DE INFRAESTRUTURA PARA O BCRS TUTOIA	9160
13796	fev/03	R\$ 21.500,00	SIM	R\$ 10.750,00	SUBSTITUIÇÃO DO PISO DA SUBTAÇÃO	9173
13812	fev/03	R\$ 76.634,00	SIM	R\$ 38.317,00	ADEQUAÇÃO DAS INSTALAÇÕES PARA DEFICIENTES	9175

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/04/2015 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 08/04

/2015 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 09/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diante do exposto, entendo as notas fiscais apresentadas no Doc. 03 do Aditamento a impugnação devam ser objeto de recálculo da contribuição devida, aplicando-se o disposto nos artigos acima citados.

DA GLOSA DE DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO E VALE TRANSPORTE

Destaca o recorrente que a fiscalização glosou valores relativos a deduções efetuadas pelo cedentes de mão de obra, relativos a refeição e transporte, no que concerne às notas emitidas pela WH-SP (Doc. 03 do Aditamento à impugnação, fls. 9052 a 9191) e WH-MANUTENÇÃO (Doc. 06 do Aditamento, fls. 9227 a 9294).

Afirma que não pode haver a glosa uma vez que bastaria a indicação dos valores em nota fiscal para elidir a responsabilidade do tomador do serviço pela retenção da contribuição, nos termos do item 19 da OS n. 209/99, bem como do art. 105 da IN 71/2002, abaixo transcritos, respectivamente:

9 - Poderão ser deduzidos da base de cálculo da retenção os valores correspondentes ao custo de fornecimento, pela contratada, do vale-transporte e do vale-refeição, em conformidade com a legislação própria.

19.1 - As parcelas de que trata este item deverão ser discriminadas na nota fiscal, fatura ou recibo.

* * *

Art. 105. Poderão ser deduzidas da base de cálculo da retenção as parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal, na fatura ou no recibo e que correspondam:

I – ao custo da parcela "in natura", fornecida pela contratada de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), e em conformidade com a legislação própria;

II – ao fornecimento de material contratualmente estabelecido e cujo valor não pode ser superior ao de aquisição, comprovado por documento fiscal;

III – à utilização de equipamentos pertencentes à contratada, indispensáveis à execução do serviço, desde que contratualmente estabelecido e cujo valor de aluguel também esteja estimado em contrato.

Cumpré destacar que essa previsão também consta na IN INSS DC 100/2003, art. 161, *in verbis*:

Art. 161. Poderão ser deduzidas da base de cálculo da retenção as parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, que correspondam:

I - ao custo da alimentação in natura fornecida pela contratada, de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo

Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), conforme Lei nº 6.321, de 1976;

II - ao fornecimento de vale-transporte de conformidade com a legislação própria.

Parágrafo único. A fiscalização do INSS poderá exigir da contratada a comprovação das deduções previstas neste artigo.

Há também previsão na IN 971/2009, e, em todas as previsões, a responsabilidade pela guarda da documentação comprobatória de alimentação e transporte é do cedente de mão de obra, e não do tomador.

Perceba-se que a própria legislação informa que o cedente de mão de obra é que deve efetuar o destaque:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Além disso, não há como ser diferente, uma vez que é o próprio cedente de mão-de-obra que determinará os custos que serão incorridos para execução do serviço contido na nota fiscal ou fatura.

Dessa forma, não cabe ao tomador a guarda destas provas, mas sim, ao prestador de serviços e, não havendo qualquer indício de conluio entre as empresas, deve ser acentuada a boa-fé do tomador, em detrimento da presunção da fiscalização.

Ante o exposto, entendo que não merecem prosperar as glosas efetuadas pela fiscalização.

DA EXIGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE SERVIÇOS QUE NÃO ESTÃO SUJEITOS À RETENÇÃO

Em suas razões recursais, aduz a IBM que existem diversas notas fiscais emitidas pela WH-SP que discriminam serviços não sujeitos à retenção, como por exemplo, serviços de supervisão, gerenciamento e consultoria, além de serviços envolvendo ar condicionado, mas que, sequer foram citados no relatório de diligência.

A DRJ negou o pleito do então impugnante justificando que a fiscalização realizou aferição indireta por não confiar na descrição contida naquele tipo de serviço e este fato causaria a inversão do ônus da prova, devendo o contribuinte apresentar outros documentos para respaldar a informação constante na nota.

O contribuinte entende que a fiscalização não deu qualquer razão para que as descrições constantes das notas fiscais fossem desconsideradas, portanto, não poderia a decisão presumir que elas não seriam confiáveis sob pena de cerceamento do direito de defesa da recorrente.

Ocorre que a fiscalização informa o motivo para proceder à aferição indireta, conforme fl. 1808, Relatório Fiscal, *in verbis*:

Em virtude dos fatos relatados acima, quais sejam, a falta de informação da maioria dos contratos nas planilhas, a falta da informação da data de emissão da nota na planilha Rel-INVR (informou somente a data de pagamento), a não apresentação da maioria dos contratos, a apresentação de cópias das notas fiscais/faturas sem informações detalhadas conjugada com a não prestação de informações sobre a forma de prestação dos serviços, esta fiscalização adotou procedimento de aferição indireta para cobrar os valores devidos.

Com relação às notas das quais o contribuinte informa que deveriam ser exoneradas (em razão da não incidência dos serviços relacionados), estas são aquelas que não estão respaldadas pelos respectivos contratos, os quais seriam necessários para ilidir a presunção firmada pela fiscalização.

Outrossim, destaque-se que o recorrente não aponta objetivamente quais as notas que não deveria ser objeto de tributação, bem como, verifico que das notas emitidas pela WH Engenharia – SP, relativas a serviços de ar-condicionado tiveram retenção de contribuição previdenciária, a exemplo da nota da fl. 9.059.

Ante o exposto, entendo que não merece provimento a fundamentação do contribuinte, por não ter apresentado outra prova capaz de confirmar as informações prestadas nos documentos fiscais dos quais entende que não haveria incidência de contribuições previdenciárias.

DA CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO MÃO-DE-OBRA DOS SERVIÇOS CONTRATADOS

O recorrente ventila em sua defesa que os serviços prestados pelas empresas, a exemplo do que se perceberiam dos contratos firmados com a INSTEC PROJETOS E INSTALAÇÕES TÉCNICAS LTDA e PCTEC ENGENHARIA E ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA., vigentes no período não abrangido pela decadência, que demonstrariam que os empregados das empresas não estavam subordinados à recorrente, e, em razão disso, não haveria que se falar em cessão de mão de obra e, conseqüentemente, exigência de contribuição previdenciária.

Aduz que a fiscalização no item 2.2.4., do Relatório Fiscal apenas cita o tipo de serviço e a empresa que o prestou, não tendo demonstrado a efetiva cessão de mão-de-obra nos contratos de prestação de serviços que foram apresentados pela recorrente no decorrer da ação fiscal. Afirmo que tal fato acarretaria a nulidade da NFLD por vício material.

No entanto, entendo que não merece ser acolhida a razão recursal, seja com relação à existência de nulidade, seja com relação à não configuração de cessão de mão de obra.

Primeiro, quanto à nulidade, no item 2.2.4., a fiscalização foi transparente suficiente para informar os serviços prestados, para tanto, vejamos um dos trechos da fl. 1811, integrante do item 2.2.4, *in verbis*:

RHEAL NEGOCIOS E TECNOLOGIA (REALEZA INFORMATICA) – CNPJ 02.698.372/0001-69

SOW4902BR0255

- período: 09/2002 a 06/2005

- inclui serviços de manutenção de hardwares e suporte em software.

- base: 50% do valor da nota. Foi considerado que metade dos pagamentos refere-se a manutenção de hardware e metade a suporte em software, conforme item 3 do contrato (pág 12/32). Este item trata também da obrigatoriedade da retenção dos 11%.

Percebe-se que a fiscalização informa qual o prestador de serviço ela está tratando, quais os contratos que acobertam a operação **e que foram apresentados no decorrer da fiscalização**, o período, bem como a natureza dos serviços prestados, além de informar qual a base de cálculo que foi tomada para incidência da retenção.

Destaque-se que vários foram os prestadores de serviço identificados e que são objeto do presente processo, tendo a empresa deixado de apresentar os contratos relativos a 08 (oito) empresas: TECMES TECNOLOGIA MET SERV INF LTD, ENGEWORK SERVIÇOS E COM DE INF LTDA, SUPER NET ENGENHARIA DE REDES LTDA. SPE DATA INFORMATICA LTDA, VOGA CONSULTORIA INFORMATICA LTDA, SPREAD TELEINFORMATICA, SPREAD TELEINFORMATICA LTDA, PREMIER TECNOLOGIA DA INF LTDA e IONIC ENGENHARIA LTDA, razão pela qual estas empresas não constam do anexo 2.2.4.

Além disso, o fiscal elaborou Anexos ao relatório fiscal que bem traduzem os procedimentos tomados no decorrer da fiscalização. Por fim, cumpre destacar que o item 2.2.4., há de ser lido em conformidade com o item 2.2., Procedimentos, fl. 1806/1808, que diz:

Em auditoria de diagnóstico realizada na IBM detectou-se que a empresa contrata grande quantidade de prestadores de serviço. Tal procedimento se justifica, em grande parte, pela terceirização de seus contratos de suporte a software e manutenção de hardware. Além disso, contrata diversos outros serviços como vigilância, limpeza e conservação, obras de instalações, trabalho temporário, dentre outros. Foi constatado, ainda, que grande parte dessas empresas não vinham sendo retidas dos 11%. Dessa forma, foi apontado na auditoria de diagnóstico que tais fatos geradores deveriam ser melhor apurados.

Em virtude dos fatos relatados acima, quais sejam, a falta de informação da maioria dos contratos nas planilhas, a falta da informação da data de emissão da nota na planilha Rel-INVR (informou somente a data de pagamento), a não apresentação da maioria dos contratos, a apresentação de cópias das notas fiscais/faturas sem informações detalhadas conjugada com a não prestação de informações sobre a forma de prestação dos serviços, esta fiscalização adotou procedimento de aferição indireta para cobrar os valores devidos.

Tais fatos afastam as alegações de cerceamento do direito de defesa, bem como de que há vício material.

No que toca a caracterização dos serviços como cessão de mão-de-obra, necessárias são as seguintes considerações.

É obrigatória a retenção de 11% no valor da nota fiscal ou fatura, quando a empresa contratar serviço contínuo, desde que haja a cessão de mão-de-obra, para fins de Contribuição Previdenciária, nos termos do art. 31 da Lei n. 8.212/91 c/c o art. 219 do Decreto n. 3.048/99; assim como quando contratar, na modalidade empreitada, serviço de cessão de mão-de-obra, nos termos do § 3º do art. 219 do Decreto n. 3.048/99.

Mister se faz definir o que vem a ser serviço de cessão de mão-de-obra, passível da retenção de 11%, para, em seguida, analisar os casos que deram origem à NFLD em tela.

Assim disciplina o art. 31, §§ 3º e 4º da Lei n. 8.212/91, redação da Lei n. 9.711/98, *verbis*:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33

(...)

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

Para melhor compreensão, importante destacar as previsões constantes no art. 219 do Decreto n. 3.048/99, *verbis*:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

IV - serviços rurais;

V - digitação e preparação de dados para processamento;

VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;

VII - cobrança;

VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;

IX - copa e hotelaria;

X - corte e ligação de serviços públicos;

XI - distribuição;

XII - treinamento e ensino;

XIII - entrega de contas e documentos;

XIV - ligação e leitura de medidores;

XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

XVI - montagem;

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;

XIX - operação de transporte de cargas e passageiros;

XX - portaria, recepção e ascensorista;

XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;

XXII - promoção de vendas e eventos;

XXIII - secretaria e expediente;

XXIV - saúde; e

XXV - telefonia, inclusive telemarketing.

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra. (grifo nosso)

A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que a lista constante no § 4º do art. 31 da Lei n. 8.212/91, é exemplificativa. Nesse diapasão, conforme delegação do citado parágrafo, o Regulamento traz, taxativamente, o rol dos serviços que deverão ser considerados como “cessão de mão-de-obra”, para fins de incidência da Contribuição Previdenciária.

Logo, diante do exposto, extrai-se que para haver a cessão de mão-de-obra, passível da retenção de 11% de Contribuição Previdenciária, mister se faz que haja, concomitantemente: **(i)** a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados; **(ii)** a realização de serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa e **(iii)** previsão do serviço na lista constante no art. 219, § 2º do Decreto n. 3.048/99.

Verifico da relação de serviços apresentados como base de cálculo para contribuição previdenciária por parte do fiscal, que todos os serviços foram contínuos, em virtude do período em que foram prestados, que pode ser constatado da movimentação de notas fiscais emitidas, conforme anexo I do REFISC, bem como que todos eles estão presentes na lista do art. 219, parágrafo 2º acima com os efetivos destaques.

Com relação às cláusulas constantes dos contratos da Instec e Pctec, estas tratam apenas de disposições relativas ao bom cumprimento dos contratos estipulados entre as empresas, principalmente dada a natureza de tais contratos, referentes à manutenção de hardware perante o tomador e perante terceiros.

Por todo o exposto, diante das descrições apresentadas pela fiscalização, bem como das planilhas efetuadas e anexas ao auto de infração, além das notas fiscais e elementos trazidos, entendo que há cessão de mão de obra nos casos lançados, conforme disposto nos incisos XII, XV, XVII, XX, e XXV do parágrafo 2º do art. 219 RPS) e não retificados no decorrer do procedimento fiscal.

DAS MULTAS APLICADAS

No que se referem às multas de mora e de ofício aplicadas, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto,

necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN positiva o princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

DO RECURSO DE OFÍCIO

No que toca ao recurso de ofício, entendo que a decisão da 11ª turma da DRJ no Rio de Janeiro não mereça outra reforma que não as apontadas nos tópicos acima.

O recurso de ofício trata apenas de retificações procedidas em razão das provas apresentadas pelo então impugnante, ajustadas inclusive em sede de diligência, bem como por tratar de reconhecimento de decadência, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, uma vez que o contribuinte tomou ciência do auto de infração em 29/12/2006 e por tratar o crédito tributário do período de 09/1999 a 08/2003, está extinto o crédito tributário até a competência de 11/2001.

Dessa forma, não merece reparo da referida decisão.

CONCLUSÃO

Do exposto, conheço do Recurso de Ofício para negar provimento.

Conheço do recurso voluntário para, no mérito, dar **provimento parcial** do para:

- a) Determinar que a Guia da Previdência Social – GPS, de fl. 9051, seja apropriada à competência 07/2003 do CNPJ 62534060.
- b) determinar a exclusão das contribuições exigidas sobre os valores que deixaram de ser retidos em razão de medida judicial liminar vigente até 17/01/2002, em relação ao prestador WH-SP;
- c) Determinar o recálculo dos débitos relativos às empresas CONNECTCOM, nos períodos de 12/2001 e março de 2002; ADECCO, nos períodos de dezembro de 2001, fevereiro a junho de 2002, agosto a outubro de 2002, dezembro de 2002, fevereiro de 2003, abril de 2003 e julho de 2003; e PANALPINA, nos períodos de janeiro a maio de 2002, julho de 2002, setembro a dezembro de 2002, março a maio de 2003, e julho de 2003, considerando os pagamentos à maior efetuados tomando como parâmetro o confronto entre os valores devidos segundo a fiscalização por competência/prestador e os recolhimentos por ela efetuados por competência/prestador;
- d) determinar o reajuste da base de cálculo das notas fiscais juntadas nas fls. 9052/9191 dos autos, aplicando-se as disposições constantes na Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 209, de 20 de maio de 1999, item 17, na IN INSS DC 100/2003, art. 159, parágrafo 1º, ‘v’, assim como no art. 150, parágrafo 1º, ‘v’ da IN INSS n. 03/2005.
- e) determinar a improcedência da glosa de alimentação e transporte efetuados pela fiscalização;
- f) determinar o recálculo da multa de mora do remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto