



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.907123/2009-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.863 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2021
Recorrente CIELO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RETIDA NA FONTE. LEI 10.833, ART. 30. SERVIÇOS PROFISSIONAIS. PROCESSAMENTO DE DADOS. NÃO ENQUADRAMENTO.

In abstracto, o rol do art. 647, § 1º, impõe a retenção do IRRF (e, por conseguinte, das CSRF) apenas aos casos de prestação de serviços de programação, que não se confundem com os serviços de processamento de dados (descritos pela lista anexa à Lei Complementar 116 no subitem 1.03), não cabendo, aqui, a extensão da regra contida na Lei 10.833/03 A tais operações, nem por analogia (por vedação expressa do CTN), e nem por interpretação extensiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário a fim de reconhecer o direito creditório pleiteado, determinando a homologação da compensação objeto deste processo até o limite do valor reconhecido, nos termos do relatório e voto do relator. Os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Paulo Henrique Silva Figueiredo votaram pelas conclusões do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de Declaração Eletrônica de Compensação em que, especificamente aqui, buscar-se a recuperação de crédito afeito à CSLL pretensamente retida e recolhida no bojo das chamadas CSRF, que inclui, ainda, a contribuição para o PIS e a COFINS. A retenção e recolhimento que dariam azo ao direito creditório (período de apuração afeito à primeira quinzena de outubro de 2005) teriam se dado em relação à nota fiscal de nº 8552 emitida pela recorrente em face da empresa EDS Electronic Data Systems do Brasil Ltda. (ou, simplesmente, EDS).

Por meio do despacho decisório de e-fl. 7, a Unidade de Origem houve por bem indeferir o pleito por ter constatado que o valor constante do DARF apontado como origem do crédito estava integralmente alocado para quitação de obrigações previamente confessadas.

Em sua manifestação de inconformidade (e-fls. 10 e ss), a interessada esclareceu, inicialmente, que o direito creditório pretendido teria sua gênese, como já destacado, numa fatura emitida contra a empresa EDS, no valor de R\$ 4.706.642,63, que teria dado ensejo à retenção e recolhimento das alardeadas CSRF no importe de R\$ 289.458,53 (que compreenderia o valor pleiteado neste feito, a título da CSLL, qual seja, R\$ 47.066,43).

Importante destacar que, quanto ao período de apuração relativo à 1ª quinzena, a empresa reteve e recolheu as preditas CSRF também quanto a outras faturas que não, e somente, a que está sendo tratada neste feito. Daí porque no caso foram confessados, em DCTF, valores que alçaram a monta de R\$ R\$ 659.568,82, dos quais R\$ 141.842,80 se refeririam à CSLL. Insista-se, apenas um parte desta última importância é objeto do presente processo, atinente à retenção porventura realizada em relação à fatura de nº 8552 emitida contra a empresa EDS.

A partir daí, a impugnante afirma que teria atestado o erro quanto a retenção realizada em relação à fatura de nº 8552, repise-se, mormente porque o serviços ali descritos, a seu ver, não estariam descritos no rol taxativo de operações que se sujeitariam à retenção das aludidas contribuições (na forma da Lei 10.833/03, da IN 459/2003 e ainda do art. 647 do antigo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo então vigente Decreto 3.000/99). Por conta disso, teria, inclusive, procedido à devolução das importâncias retidas à prestadora dos serviços (EDS).

Ao atacar, então, o próprio despacho decisório, deduziu, inicialmente, preliminar de nulidade por cerceamento ao seu direito de defesa, ante a falta de intimação prévia para que pudesse promover os esclarecimentos acima (invocando, neste passo, os preceitos do art. 65 da IN 900/08).

Quanto ao mérito, reforçou o argumento de que o serviços descritos na fatura de nº 8552 se refeririam à “processamento de dados” e que tais negócios não tipificariam a hipótese de retenção contemplada pelo art. 30 da Lei 10.833/03. No mais, esclareceu que promoveu a retificação de sua DCTF para excluir a parcela cujo valor pretende ser recuperado, antes mesmo do despacho decisório, e pediu, ao fim, a procedência de seu pleito.

Instada a ser pronunciar sobre o caso, a DRJ do Rio de Janeiro, após afastar a preliminar anteriormente descrita (considerando que o procedimento previsto pelo art. 65 da IN

900/08 seria, apenas, facultativo à Autoridade Administrativa), decidiu por julgar improcedente a impugnação oposta. Isto porque, a ver da Turma Julgadora *a quo*, a mera retificação da DCTF não seria suficiente para a demonstração da liquidez e certeza do direito creditório. Demais a mais afirmou que, a partir do contrato trazido (firmado entre a contribuinte e a empresa EDS), extrair-se-ia que seu objeto encamparia serviços diversos, inclusive de informática, manutenção e outros e que, assim, não se poderia “concluir que os serviços prestados pela EDS” se resumiriam “aos serviços de processamento de dados de Call Center”. O julgado recebeu a seguinte ementa, cujo teor reproduzo abaixo:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.
REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
RETIDAS NA FONTE.

Comprovado que as importâncias pagas pela prestação dos serviços profissionais estão sujeitas à retenção das contribuições sociais, não há direito creditório a ser reconhecido.

A insurgente foi cientificada do julgamento acima em 02/03/2015 (e-fl. 223), tendo interposto o seu recurso voluntário em 30/03/2015 (e-fl. 224), por meio do qual, em síntese, reprisou a preliminar de nulidade do despacho decisório (acrescentando, neste particular, que a DRJ teria **superado** a nulidade na forma do art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/72) estendendo a alardeada nulidade também ao acórdão recorrido. Aventou, aqui, que a Turma *a quo* teria, inclusive, inovado a discussão ao indeferir o seu pleito, desta feita, por falta de provas.

No mérito, além de reafirmar que os serviços tratados na nota fiscal de nº 8552 não estariam sujeitos à retenção das por vezes mencionadas CSRF, atacou especificamente o fundamento adotado pela Turma *a quo* ao sustentar que emitia, por força contratual, faturas específicas para cada um dos serviços descritos no contrato firmado junto a EDS, esclarecendo, neste ponto, que havia critérios de remuneração distintos para cada qual. Assim, a fatura de nº 8552 trataria, efetivamente, de “serviços de processamento de dados” e nada mais.

Ao fim, pediu a decretação da nulidade acima destacada ou, sucessivamente, o provimento de seu apelo ou, ainda, a conversão do julgamento em diligência.

O processo em testilha foi originariamente distribuído ao Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, então membro deste Colegiado, que, por meio da decisão de e-fls. 327/340, decidiu por converter o julgamento em diligência a fim de constatar se, efetivamente, houve a retenção alardeada pela empresa, nos valores descritos nas peças constantes do processo (algo que não tinha sido, até então, aventado). Isto porque, pelo que destacou o antigo Relator, os elementos e dados trazidos não permitiam, *a priori*, sequer identificar o valor das retenções afeitas à fatura de nº 8552, notadamente porque os valores confessados pela empresa em DCTF, como já destacado, englobavam outras retenções relativas à outras operações (isso, somado a falta de exibição de DIRF e da Declaração de Retenção na Fonte das CRFS, tornaria impossível atestar sequer a acuidade dos números apresentados pela interessada). A predita resolução, aprovada a unanimidade pelo Colegiado, instou, então, a Unidade de Origem a realizar as seguintes tarefas:

I – a Secam/3ªCâm./1ªSejul vincular os autos dos PAFs nº 13896.907124/2009-79 e 13896.907122/2009-80 a este processo e, posteriormente, remeter os autos para a Unidade de Origem; e

II – a Unidade de Origem:

a) informar todas as retenções de CSRF declaradas pela recorrente relativas à quinzena de 01/10/2005 a 15/10/2005, juntando, se possível, aos autos, as folhas da DIRF (art. 12, § 2º, da IN SRF nº 459/2004);

b) informar todos os recolhimentos feitos pela recorrente com o código de receita 5259 e referentes ao período de apuração: 1ª quinzena de outubro de 2005, juntando, se possível, os extratos do Sinal-pagamento;

c) verificar se o total dos recolhimentos de que trata a letra “b” acima supera em R\$ 218.858,87 o montante das retenções abordadas na letra “a” retro, caso contrário, intimar a recorrente a responder como se deu o recolhimento da CSRF sobre o pagamento da NF 8552;

d) intimar a recorrente a apresentar o Comprovante Anual de Retenção de CSRF em 2005 (art. 12, § 1º, da IN SRF nº 459/2004), relativo ao fornecedor EDS e a esclarecer outros pontos que a Unidade de Origem entenda necessários para o deslinde das questões postas;

e) emitir relatório final de diligência, pronunciando-se sobre a existência de recolhimento no montante de R\$ 218.858,87, a título de CSRF sobre o pagamento objeto da NF 8552;

f) dar ciência do relatório final de diligência ao recorrente, concedendo-lhe prazo para se manifestar nos autos; e

g) retornar os autos para este Colegiado, após cumpridos os itens da diligência, para prosseguimento do feito.

Destaque-se que a vinculação solicitada pelo D. Relator no item “I”, acima, se deu porque tais processos versam sobre a mesma retenção aqui retratada, de sorte que o resultado deste julgamento inadvertidamente será replicado naqueles feitos.

Pois bem. Em atendimento a proposta de diligência acima, foi elaborado o despacho de e-fls. 352/361, trazendo as considerações fiscais sobre as dúvidas aventadas por este Colegiado. E quanto as conclusões adotadas pela Autoridade Diligenciante, a recorrente se manifestou à e-fls.367/371 afirmando que, constada a própria retenção, nos valores reconhecidos pelo próprio fisco, impor-se-ia o reconhecimento de seu direito.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O exame da admissibilidade do recurso já foi realizado por ocasião da prolação da Resolução de nº 1302-000.482 sendo desnecessárias maiores ilações sobre o tema. Dito isto, conheço do apelo.

I DAS PRELIMINARES DE NULIDADE.

De antemão, é preciso deixar claro que a DRJ jamais “*superou a nulidade*” do despacho decisório, tal como defendido pela recorrente. Aquele Colegiado, ao revés, expressamente decidiu inexistir qualquer mácula na decisão da DRF na medida em que a intimação prévia, na forma do art. 65 da IN 900/65, não era impositiva ao órgão que, de sua sorte, somente estaria autorizado a diligenciar junto a parte, caso entendesse haver dúvidas acerca dos elementos atinentes ao caso. Não houve superação da nulidade por falta de prejuízo (algo que seria impossível a se considerar a própria redação do art. 59, § 3º do Decreto 70.235/72), mas, isto sim, efetivo afastamento da preliminar.

E neste ponto, a luz da recente Sumula/CARF de nº 162, o posicionamento contido no acórdão recorrido não estava equivocado já que a falta de intimação prévia do interessado antes de instaurado o contencioso não importa em desrespeito à garantia da ampla defesa:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401004.061.

Este Relator tem algumas críticas quanto a aplicação irrestrita do enunciado acima, mas, nos termos do art. 45, VI, do RICARF, estas devem ser sustentadas quando muito no plano acadêmico, dado o meu desinteresse em perder o mandato de Conselheiro. A aplicação do verbete em questão é impositiva aos membros deste Órgão e, no caso, deixa extreme de dúvidas a impossibilidade de se rever a posição assumida pela Turma *a quo*.

Quanto a alardeada inovação, é preciso destacar que os limites da lide foram redelineados pela própria insurgente ao expor os motivos, até então desconhecidos, para justificar a sua pretensão. Isto é, a causa de pedir, tal como agora compreendida, somente foi exposta quando da apresentação da manifestação de inconformidade e foi com base nela que a DRJ decidiu a querela. A inovação, diga-se, ocorreu já na defesa oposta, tendo o acórdão recorrido se atido à ela, como não poderia deixar de ser.

Não há qualquer mácula, seja na decisão de primeiro grau, seja no despacho decisório, a evidenciar a sua nulidade, impondo-se o se afastamento da(s) preliminar(es) em testilha.

II PREFACIALMENTE.

Destaque-se, desde logo, que o presente processo está intrinsecamente vinculado aos PA de nº 13896.907124/2009-79 e 13896.907122/2009-80, que serão julgados nesta mesma sessão, consoante já exposto no relatório que precede este voto.

Nada obstante, é preciso realçar também que o crédito tratado neste feito também se encontra, em certa medida, vinculado a outros cinco processos nos quais a mesma empresa

alega ter ocorrido um pagamento em duplicidade relativo, precisamente, às parcelas aqui discutidas (CSRF retidas quanto ao período afeito à primeira quinzena de outubro de 2005). Por esta razão, e também para subsidiar as próprias conclusões quanto aos questionamentos propostos na resolução supra referida, o despacho de diligência trouxe as suas considerações quanto a estas demais compensações auferidas nos processos de nºs 13896.907118/2009-11, 13896.907117/2009-77, 13896.904514/2009-97, 13896.904513/2009-42, 13896.907114/2009-33 e 13896.904515/2009-31¹.

Faço esta observação para que a leitura, por meus pares, do despacho de diligência acima mencionado não lhes cause estranheza já que a matéria concernente ao problema do pagamento em duplicidade não compõe o presente litígio. Aqui, vale dizer, existem apenas dois pontos de controvérsia, quais seja:

- a) no plano fático, se os valores cuja recuperação se pretende foram, efetivamente, objeto de retenção e recolhimento e, mais, houve a assunção do respectivo ônus econômico por parte da insurgente; e
- b) se sob o prisma jurídico e também fático, as retenções porventura realizadas (caso constatadas pelo relatório de diligência e atestados os pressupostos fáticos necessários a sua devolução) eram, realmente, indevidas a luz da legislação de regência.

Como se verá mais adiante, a questão posta em “a”, acima, foi suficientemente resolvida pela D. Autoridade Diligenciante, motivo pelo qual, inclusive, refugindo-se à lógica própria de um texto decisório, iniciaremos a análise da querela pelas questões de fato para, somente então, nos debruçarmos sobre o imbróglio jurídico se assim for necessário.

II MÉRITO.

II.1 Das premissas fáticas cuja necessidade de demonstração justificou a conversão do julgamento em diligência e das constatações fiscais consequentes.

Como já apontado alhures, o então Relator, Conselheiro Alberto, antes mesmo de adentrar nas questões de ordem jurídica ou mesmo na análise dos contratos exibidos no feito, levantou outros questionamentos de ordem fática, cujo esclarecimento se fazia premente até mesmo para se avançar na tese da insurgente.

De fato, em síntese, a empresa sustentou ter efetuado, na primeira quinzena de outubro de 2005, a retenção e o recolhimento das aludidas CSRF no valor de R\$ 659.568,82, sendo que, desta importância, constaria a quantia de R\$ 141.842,80 correspondente a CSLL. Só que, vale lembrar, o crédito aqui discutido e retratado na DCOMP juntada à e-fls. 2/4 alçou à importância de R\$ 47.066,43, a título da CSLL, sendo que o total retido, segundo a empresa, em relação à nota fiscal de nº 8552, teria chegado ao montante de R\$ 289.458,53 (R\$ 218.858,87 relativos às CSRF e R\$ 70.599,64 atinente ao IRRF).

Demais disso, o DARF apresentado nos autos (e-fl. 164), e que foi apontado na PERDCOMP de e-fls. 2 e ss como origem do indébito objeto da celeuma, foi recolhido no

¹ A D. Autoridade Fiscal menciona, ainda, um último processo, de final 95, o qual, todavia, não se encontra sob a batuta deste Relator.

importe de R\$ 141.842,80, valor este que não coincide com o montante que deveria ter sido objeto de retenção (R\$ 218.858,87).

Por fim, o conselheiro Alberto ainda alardeou a existência de problemas práticos dado que, nas palavras do então Relator, *“além de recolher as contribuições CSLL/PIS/Cofins em DARFs distintos, embora sob o código de receita 5259”* a recorrente *“cumulou em cada um dos DARF a contribuição retida na fonte incidente sobre pagamentos feitos a diversos fornecedores”* que não apenas a EDS.

Todas estas questões, como dito, precisavam ser esclarecidas e este foi, portanto, o objeto da diligência proposta.

Pois bem, tal qual se infere do despacho de diligência, de plano foi identificado, quanto a fatura de nº 8552, que a recorrente, efetivamente, suportou o respectivo ônus econômico das contribuições, dado que, pagou à EDS um valor líquido de R\$ 4.417.184,10, quando, pela análise da citada nota fiscal, o montante total bruto ali discriminado (e-fl. 147) seria de R\$ 4.706.642,63. Assim, cravou ter ocorrido a retenção da importância de R\$ 289.458,53 ($4.706.642,63 - 289.458,53 = 4.417.184,10$) a título das CSRF e IRRF.

Passo seguinte, e ainda que adentrando na questão do alegado pagamento em duplicidade (que, vale a insistência, não é objeto desta demanda), a D. Autoridade Diligenciante evidenciou, principalmente a partir dos quadros 4 (página 7 do relatório de diligência), que valor de R\$ 659.568,79 seria resultado, exatamente, do erro quanto ao oferecimento em duplicidade dos montantes das CSRF à tributação. Isto é, dentro desta importância, estaria compreendida aquela no valor de R\$ 218.858,88.

Neste mesmo momento, também, verificou ter havido integral recolhimento tanto das CSRF como do IRRF incidentes sobre a nota fiscal de nº 8552. Confira-se:

Tal como se observa nas duas primeiras linhas do quadro 04, na primeira quinzena de outubro de 2005 o responsável tributário apurou originalmente o PIS, COFINS e CSLL a recolher sob o código 5952 nos valores de R\$ 92.197,79, R\$ 425.528,25 e R\$ 141.842,75 respectivamente, totalizando R\$ 659.568,79 ($92.197,79 + 425.528,25 + 141.842,75 = 659.568,79$). Da mesma forma, na primeira quinzena de novembro de 2005, o interessado apurou os valores a recolher do PIS, COFINS e CSLL sob o código 5952 nos montantes de R\$ 136.436,04, R\$ 629.704,80 e R\$ 209.901,60 respectivamente, perfazendo R\$ 976.042,45 ($136.436,04 + 629.704,80 + 209.901,60 = 976.042,45$). **Em consulta ao extrato de pagamentos sob o código 5952 emitido pelo sistema SIEF, verifica-se que a companhia de pagamentos repassou tais quantias aos cofres públicos, com diferença de alguns centavos de real.**

Finalmente, e particularmente quanto ao sustentado indébito tributário, concernente às CSRF (mais especificamente a CSLL, objeto deste processo), a D. Auditoria assim se posicionou:

Em relação aos débitos de CSRF e IRRF relativos à primeira quinzena e à primeira semana de outubro de 2005, também originados da nota fiscal de nº 8.552 de 27/09/2005, no valor bruto de R\$ 4.706.642,63, para que esses direitos creditórios sejam confirmados, caberá ao CARF julgar se o serviço de processamento de dados se sujeita à incidência da CSRF e do IRRF de código 1708 a partir das hipóteses de

incidência previstas no artigo 30 da Lei nº 10.833/2003, combinado com o artigo 1º da IN SRF nº 459/2004 e artigo 647 do RIR/99. **Caso se firme convicção que não há incidência dos tributos sobre o serviço de processamento de dados, confirmam-se os recolhimentos indevidos da CSRF em 21/10/2005 e do IRRF em 13/10/2005. Alternativamente, se ficar entendido que o serviço se sujeita à retenção dos tributos em fonte, inexistente o alegado direito creditório da CSRF e do IRRF em 21/10/2005 e em 13/10/2005**, devendo ser mantidos em cobrança os valores controlados nos processos administrativos de cobrança nº 13896.907534/2009-10, nº 13896.907533/2009-75, nº 13896.907535/2009-64 e nº 13896.907111/2009-08, vinculados, respectivamente, aos processos de crédito nº 13896.907123/2009-24, nº 13896.907122/2009-80, nº 13896.907124/2009-79 e nº 13896.907522/2009-95 (quatro últimas linhas do quadro 01).

Em resumo, como resultado da diligência proposta, todas as dúvidas fáticas então aventadas foram dirimidas. Como alertado pela Autoridade Fiscal, cabe-nos, agora, examinar o feito sob o plano jurídico, a fim de verificar se o serviço descrito na fatura de nº 8552 se sujeitava ou não à retenção preconizada pela Lei 10.833/03. É o que passo a fazer.

II.2 O serviço descrito pela nota fiscal de nº 8552, sua natureza e a sua subsunção, ou não, a hipótese do art. 30 da Lei 10.833/03.

O artigo 30 da Lei 10.833/03 impõe a retenção das CSRF sempre que forem tomados, dentre outros, serviços profissionais, única situação que poderia abarcar, dentro deste preceptivo, os preditos serviços de processamento de dados.

A lei, todavia, não define os mencionados “*serviços profissionais*” que, no entanto, já teve uma conceituação proposta pela própria legislação federal tributária, como alertado pela própria contribuinte. *In casu*, o art. 647, § 1º, editado para os fins do art. 84, V, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB –, traz um rol taxativo sobre o que a União pode considerar, para fins tributário, como serviços profissionais e, dentre tais, o único que se aproxima daquele descrito pela aludida NF 8552 seria o de “*programação*”, previsto no item 30 do aludido § 1º.

E aqui é preciso tecer duas importantes considerações.

Primeiramente, que a lista em testilha é taxativa não se pode ter dúvidas... isto porque o direito tributário não admite a fixação de regras de competência tributária por meio de analogia ou mesmo interpretação analógica. Isso ficou claro quando do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal – STF –, do RE de nº 748.439 (ISSQN) ao cravar a taxatividade da Lista constante do Anexo Único Lei Complementar 116/03. Do excerto do voto da Min. Rosa Weber, extrai-se precisamente esta premissa:

Com efeito, o Código Tribunal Nacional, embora preveja a possibilidade de emprego da analogia em seu artigo 108, I, veda sua utilização caso resulte na cobrança de tributo não prevista em lei (art. 108, §1º).

A par disso, o artigo 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB – preconiza que o emprego da analogia se dará quando a lei for omissa (método de integração da norma jurídica), haja vista que ao juiz é vedado deixar de decidir a matéria ante a ausência de lei (vedação ao *non liquet*).

A própria Rosa Weber, no entanto, admite a aplicação de uma interpretação extensiva, em prejuízo da aplicação da analogia. A questão é como se daria a interpretação extensiva a que alude a ementa acima. E sobre o tema, o Ministro Gilmar Mendes assim expôs:

Verifica-se, portanto, que a lista de serviços disposta na lei complementar a que alude o art. 156, III, da CF é taxativa, admitindo-se interpretação extensiva apenas naquelas situações em que haja essa abertura textual. Não havendo, não é permitido ao intérprete realizar interpretação extensiva, sob pena de gerar confusão entre incidência do ISS e do ICMS, já bem equacionada pela Constituição e pela legislação complementar federal, salvo a situação prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN.

Como já pude me manifestar em julgado passado (v. acórdão de nº **1302-002.695**) no direito tributário, o uso da analogia tem aplicação mais restrita (como destacado pela própria Ministra Rosa Weber, *supra*), mormente quando o seu emprego importe na cobrança de tributos. O art. 108 do Código Tributário Nacional, diga-se, permite o uso deste método integrativo, todavia, se e quando observadas as limitações constantes de seus §§ 1º e 2º:

Art. 108. (...)

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Vale lembrar que estas disposições são decorrência lógica do princípio da legalidade (calcado, por sua vez, no superprincípio da segurança jurídica), vetor e norte da relação jurídica havida entre Estado e Administrado e que tem, objetivamente, consequências bem distintas para um e para outro. Se, para o Estado, a legalidade impõe a prática de atos determinados pela lei, para o Administrado, ela faculta a prática de atos não vedados pela norma jurídica. Com muita propriedade, já o dizia Celso Antônio Bandeira de Mello:

Michel Stassinopoulos, em fórmula sintética e feliz, esclarece que, além de não poder atuar contra legem ou praeter legem, a Administração só pode agir secundum legem. Aliás, no mesmo sentido é a observação de Alessi, ao averbar que a função administrativa se subordina à legislativa não apenas porque a lei pode estabelecer proibições e vedações à Administração, mas também porque esta só pode fazer aquilo que a lei antecipadamente autoriza (...).

No Brasil, o princípio da legalidade, além de assentar-se na própria estrutura do Estado de Direito, e, pois, do sistema constitucional como um todo, está radicado especificamente nos arts, 5º, II, 37 e 84, IV, da Constituição Federal. Estes dispositivos atribuem ao princípio em causa uma ciompostura muito estrita e rigorosa, não deixando válvula para que o Executivo se evada de seus grilhões (...).

Nos termos do art. 5º, II, "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Aí não se diz "em virtude de" decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos. Diz-se "em virtude de lei". Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculta proibir ou impor algo a quem quer que seja (*BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 12.ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.p. 72/74*)

A luz deste princípio, vejam bem, sustento que a vedação contida no § 1º do citado artigo 108 não se restringe às hipóteses explícitas de competência tributária, nem tampouco se restrinja ao aspecto material da hipótese de incidência (que deduz o fato-signo presuntivo objeto, precisamente, da regra de competência tributária). A vedação ali tratada, respeitados os posicionamentos contrários, se estende a todos os demais aspectos da norma de incidência, até mesmo, como decorrência lógica do entendimento fixado há mais de cinquenta anos por Becker e Ataliba e muito bem explicitado por Paulo de Barros:

Abundam motivos para que recebamos com prudência e certa desconfiança o texto cru do nosso direito positivo. As elaborações da Ciência, todavia, encontraram na base de cálculo o índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese, ofertando-nos instrumento sólido e eficiente para confirmar, infirmar ou afirmar o enunciado da lei, surpreendendo o núcleo lúdico da incidência jurídica.

Não foi por menos que Alfredo Augusto Becker divisou nesse elemento a pedra angular das investigações em torno da natureza jurídica dos tributos (...). A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa (...). Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmado, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 229/230).

A relação de pertinência lógica entre os aspectos da norma de incidência é, em verdade, a essência da validade da própria norma jurídica. É o "porto-seguro" à identificação da espécie tributária e o atendimento desta aos contornos constitucionais e legais visceralmente essenciais à sua própria validade.

Assim, se a legalidade estrita impede o uso da analogia sobre determinado fato não descrito no aspecto material de sorte que não seja observada a concretização do comando da norma jurídica tributária, por óbvio, não se pode pretender usar este mesmo método integrativo para estender à grandeza não contemplada no aspecto pessoal (para mim, constante também do conseqüente), pena de se quebrar a necessária paridade entre este e seu aspecto material.

Neste passo, se a regra de incidência do IRRF contempla apenas os serviços ditos profissionais, afeitos à "programação" estendê-la, por analogia, à outros negócios que não guardem para com aquele um última uma identidade e nem sejam por ele encampados, revelaria inadvertida contrariedade ao mencionado art. 108 e, por conseqüente, à legalidade. Restaria, então, verificar a possibilidade de utilizar, no caso, da alardeada interpretação extensiva, inclusive aventada pelo STF no RE 748.439, anteriormente invocado.

Invoco, aqui, o seguinte trecho da ementa do REsp 121.428, da lavra do C. Superior Tribunal de Justiça acerca da importante diferenciação entre a interpretação extensiva/análoga (sim, trato estas duas como sinônimos) e a analogia:

(...) 3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos (RECURSO ESPECIAL REsp 121428 RJ 1997/0014040-7 -STJ).

Os contornos da lei são precisos... não há que se perquirir o intento do legislador, no caso, para se definir o seu alcance notadamente se aquele serviço específico não se enquadrar num conceito de “serviços profissionais”. E a lei, não conceitua ou define a expressão, limitando-se a definir quais serviços estariam abarcados por este rol – daí a sua taxatividade. Apenas sob um prisma da razoabilidade poder-se-ia estender os ditames desta regra à outras atividades ali não explicitamente abarcadas. Mas para tanto, seria essencial que semelhante negócio estivesse, quando menos, compreendido dentre aqueles expressamente descritos.

E a recorrente, neste ponto, foi muito feliz ao invocar a Lei Complementar 116, mormente o seu anexo único, já que ali fica claro que os serviços de programação compreendem os serviços de processamento de dados, já que ambos seriam, em verdade, espécie do gênero dos ditos “*Serviços de informática e congêneres*”, descritos no item 1 da citada lista anexa. Assim, se o art. 647 tivesse, em seu parágrafo 1º, inserido este gênero “*serviços de informática e congêneres*” dentro do rol de atividades profissionais, a extensão de seu regramento à todos os demais serviços apontados, v.g., pelos subitens da lista anexa à Lei 116 seria algo razoavelmente correto. Estar-se-ia, aí, se utilizando de uma interpretação extensiva (e não de analogia) como, aliás, o próprio item 1, alhures referido, admite ao se utilizar da expressão “*e congêneres*”. Mas quando, todavia, ela faz referência, exclusivamente, aos serviços de programação (subitem 1.02), ela não está admitindo a inclusão de qualquer outra atividade que não e somente esta (de tal sorte individualizada que, outro entendimento, pressuporia o uso de analogia e não de interpretação extensiva).

In abstracto, o rol do art. 647, § 1º, impõe a retenção do IRRF (e, por conseguinte, das CSRF) apenas aos casos de prestação de serviços de programação, que não se confundem, como acima mencionado, com os serviços de processamento de dados (descritos pela lista anexa à Lei Complementar 116 no subitem 1.03).

O que se viu, todavia, do julgamento intentado pela DRJ é que o problema jurídico acima destacado não foi, propriamente, enfrentado. Nunca se discutiu, ali, se os serviços de processamento de dados se enquadravam ou não na figura dos serviços profissionais a que aludem os arts. 30 da Lei 10.833/03 e 647 do antigo RIR/99. Para aquele Colegiado o problema era de prova; cabia a insurgente demonstrar que os serviços tomados seriam, efetiva e tão somente, de processamento de dados, mormente quando, pelo que destacou o meu predecessor, a recorrente fez pagamentos diversos relativos vários negócios que não, e apenas, aquele que teria dado azo a retenção ora polemizada.

Pois bem. Compulsando-se os autos, vê-se do contrato de prestação de serviços exibido à e-fls. 86 e ss que o objeto desta avença encampava os seguintes negócios (cláusula 2):

1. Serviços de Operação e Gerenciamento do Ambiente Centralizado ("Ambiente Mainframe")
2. Serviços de Operação e Gerenciamento do Ambiente Distribuído ("Ambiente Midrange")
3. Serviços de Recuperação de Processamento em Ambiente Caso de Desastre ("Warm Backup Site")

A cláusula 4 do predito contrato, outrossim, traz a definição de *datacenter* como sendo o “centro de processamento de dados” (item 15) enquanto o item 35 a 37 tratam, especificamente, dos serviços de processamento de dados:

35. "Processamento de dados Especial": significará processamento extraordinário de dados, tais como: extratos, relatórios, transações financeiras, demandas esporádicas e ou legais, mediante solicitação da CBMP através do documento denominado Solicitações Especiais (SOLESPs), já de conhecimento das Partes;

36. "Processamento de dados Normal": significará processamento de todas as transações de débito, crédito, parceladas e vale-benefício (voucher alimentação e refeição) capturadas pela CBMP e postadas na agenda financeira do Sistema MAS para posterior pagamento aos estabelecimentos afiliados a CBMP;

37. "Processamento de dados nos Ambientes de Desenvolvimento e Homologação": significará processamento de dados realizado nos ambientes de Desenvolvimento e Homologação para fins de desenvolvimento e homologação de melhorias, manutenções, atualizações do Sistema MAS [...].

Não estamos tratando, ainda, da definição, propriamente, dos serviços elencados pela Cláusula 2, mas tais conceitos já indicam que a atividade ali descrita comporá o objeto da avença em exame. O esmiuçamento de cada um daqueles serviços, diga-se, é feito mais adiante e na Cláusula 5, já se vê, textualmente, que o objeto “*Serviços de Operação e Gerenciamento do Ambiente Centralizado (‘Ambiente Mainframe’)*” comporta, segregadamente, a atividade de “*processamento de dados*” (item “c” da Cláusula 5.1), sendo que a cláusula 5.1.4 descreve, agora sim, o que consistiria este último serviço:

Os Serviços de Processamento de dados compreendem as seguintes atividades:

5.1.4 Serviços de Processamento Eletrônico de Dados

(1) Geração de cadastro de estabelecimentos comerciais ("ECs") filiados à CBMP;

(2) Administração e processamento das condições comerciais dos cadastros dos ECs;

(3) Manutenção e atualização dos dados dos cadastros de ECs;

(4) Execução do processamento em lote das transações financeiras (débito, crédito, parceladas e vale-benefício: voucher alimentação e refeição) realizadas pelos ECs e capturadas pela CBMP através de: (i) crítica lógica; (ii) reconciliação dos movimentos invalidados na crítica e (iii) atualização da agenda financeira de pagamento aos ECs;

(5) Geração de informações para a emissão de lcs de afiliação aos ECs;

(6) Validação das transações e cálculo de comissões, tarifas e impostos incidentes [...].

Em outras palavras, e diferentemente do que sustentou a DRJ, o contrato em análise separa e dá tratamento específico a cada uma das atividades de Tecnologia da Informação abarcado pela avença, detalhando, de forma autônoma, aquelas atinentes aos “*serviços de*

processamento de dados”. O mais importante é que, como destacado pela própria recorrente, a Cláusula 9 do predito concerto estabelece critérios próprios de remuneração **para cada um dos três itens contidos na cláusula 2.**

Assim, ao emitir uma nota fiscal consignando a descrição de serviços de processamento de dados, o negócio a que ela se destina a acobertar será esse, e nenhum outro... caso a predita nota se destinasse a comprovar a prestação de serviços outros (como, v.g., “*Serviços para a manutenção da infra-estrutura de TI*” – item 5.1.2) ela deveria dizê-lo explicitamente, inclusive para viabilizar a aplicação dos critérios corretos de remuneração.

Vejam que a nota fiscal de nº 8552 descreve, como serviços prestados, os “Serviço de: Processamento de dados” algo que seria um tanto quanto genérico, não fosse, insista-se, a descrição minudente contida no contrato supra analisado. Já no recurso voluntário, a empresa traz outras faturas, desta feita emitidas para acobertar a prestação de serviços de “suporte técnico em informática” o que evidencia o que sempre foi afirmado pela interessada: cada um dos itens do contrato são objeto de emissão de faturas específicas. Ou seja, a nota fiscal de nº 8552, juntada à e-fl. 147, acobertou, efetivamente, serviços de processamento de dados, e nada mais.

Agora, assumindo-se a premissa adotada no início deste tópico - as operações de processamento de dados não se enquadram dentre aquelas tidas como serviços profissionais descritos pelos artigos 30 da Lei 10.833/03 e 647 do RIR/99 -, a conclusão inafastável é de que, realmente, a insurgente não estava compelida à efetuar a retenção das CSRF sobre as notas emitidas pela empresa EDS, quando relativas à processamento de dados.

A se considerar, também, que, como resultado da diligência proposta, a retenção, e, principalmente, o recolhimento das contribuições efetivamente ocorreram e, outrossim, que a EDS de fato devolveu as respectivas importâncias à recorrente, fica evidenciado o direito creditório pretendido.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por AFASTAR AS PRELIMINARES DE NULIDADE e, no mérito, por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário a fim de reconhecer o direito creditório pleiteado, determinando a homologação da compensação objeto deste processo até o limite do valor reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Fl. 14 do Acórdão n.º 1302-005.863 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13896.907123/2009-24