



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.725050/2015-94</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-002.823 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. CESSÃO OU EMPREITADA DE MÃO DE OBRA. SERVIÇOS SUJEITOS À RETENÇÃO. NATUREZA DOS SERVIÇOS E ELEMENTOS CARACTERIZADORES A SER CONFIGURADO CONSOANTE A CAPITULAÇÃO LEGAL DEVIDA. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. AUTUAÇÃO IMPROCEDENTE.

O procedimento adotado pela fiscalização de arbitrar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias por falta de documentos necessários para análise do fato gerador deve ser excepcional, adotando critérios e elementos que possam conduzir à conclusão do auto de infração.

Além da análise da natureza das atividades contratadas, para que haja a obrigatoriedade da retenção de 11% de contribuição previdenciária sobre o valor total da nota fiscal, é necessário verificar se os requisitos essenciais para tal retenção estão presentes. Na prestação de serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada, devem ser atendidas, no mínimo, duas condições cumulativas para que a retenção seja exigida por lei, conforme o fator de continuidade da relação jurídica: i) a cessão de mão de obra deve ocorrer nas dependências da contratante ou de terceiros; e ii) os serviços devem estar efetivamente descritos na legislação, permitindo o enquadramento das atividades no rol descrito.

Por fim, a continuidade deve ser uma característica do contrato firmado. Entretanto, nem toda empreitada implica a cessão de mão de obra, e, em alguns casos, o enquadramento da empreitada pode afastar a necessidade de retenção, especialmente em serviços de informática.

Assim, para que ocorra a aferição indireta, é imprescindível que haja o devido enquadramento legal, sob pena de aplicação inadequada do

dispositivo legal. A fiscalização deve observar o disposto no art. 142 do CTN, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável e calculando o montante do tributo devido. Portanto, autuação deve ser considerada improcedente.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito dar-lhe provimento cancelando a autuação fiscal.

(documento assinado digitalmente)

**Antônio Savio Nastureles** – Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Wesley Rocha** - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Savio Nastureles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela recorrente *M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S.A.*, em face do Acórdão de impugnação que julgou improcedente a impugnação apresentada.

O Auto de Infração foi lavrado contra a empresa citada para exigir as contribuições destinadas à Seguridade Social, contribuição da empresa, nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, referentes às competências de 01/01/2001 a 31/05/2005.

A autuação decorre da ausência de recolhimento da retenção de 11% devida sobre notas fiscais de prestação de serviços, por cessão de mão de obra, nos termos estabelecidos pelo artigo 31 da Lei 8.212/91.

Após a apresentação da impugnação, a DRJ de origem cancelou o lançamento fiscal em razão do reconhecimento da decadência, compreendendo que houve vício material em razão de ter havido autuação em local distinto daquele adequado, onde identificou obstáculo na defesa ao sujeito passivo e acarretou lançamento, por aferição indireta, das bases de cálculo devidas. Na ocasião caso, esses foram os fundamentos, não havendo análise das demais matérias trazidas pelo contribuinte em sua defesa.

Com isso, diante do valor de alçada, em julgamento do Recurso de Ofício o CARF entendeu, em 04 de outubro de 2018, mediante Acórdão nº 2402006.677– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (fls. 1.878/1.893), que vício encontrado pela DRJ de origem seria formal e não material, afastando a regra decadencial aplicada pela decisão de piso, e determinando que fosse proferida nova decisão com a análise das demais questões trazidas na impugnação.

Após a oposição de embargos de declaração pela Fazenda e pelo Contribuinte, o sujeito passivo apresentou Recurso Especial nas e-fls. (1.935 e seguintes), tendo sido negado na primeira oportunidade, no qual foi interposto agravo do Contribuinte, e posteriormente tendo sido admitido.

Nas e-fls. 2170/2184, foi proferido, em 26 de outubro de 2021, Acórdão de Recurso Especial n.º 9202-009.996 pela CSRF/2ª Turma, confirmando que houve de fato vício formal da autuação, em razão da apuração de exigência de documentos fora do domicílio da autuada, e reconhecer assim que a regra decadencial deveria seguir os termos do art. 173, II, do Código Tributário Nacional, contendo a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DE COISA JULGADA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL. DECADÊNCIA DE LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. EXISTÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS E DE INTERPRETAÇÕES DIVERGENTES. CONHECIMENTO.

A existência de demonstração de similitude fático-jurídica entre os julgados implica o conhecimento do recurso especial quando evidenciada a divergência interpretativa.

PROCEDIMENTO FISCAL REALIZADO EM ESTABELECIMENTO DIVERSO DA SEDE DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL.

Em se admitindo nulo o lançamento em razão de procedimento fiscal realizado em estabelecimento diverso do eleito pelo sujeito passivo como domicílio tributário, o vício que ensejou a nulidade há de ser considerado como de natureza formal.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. ART. 173, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. TERMO INICIAL. DATA DA CIÊNCIA PELA FAZENDA PÚBLICA.

Na hipótese de lançamento substitutivo lavrado a teor do inciso II do artigo 173 do CTN, o termo inicial do prazo decadencial passa a ser a data da ciência, pela

Fazenda Pública, da decisão definitiva que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Hipótese em que a decisão anulatória ainda era suscetível de recurso por parte do sujeito passivo”.

Assim, houve retorno do processo à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de origem, para apreciação das demais questões da Impugnação. Com isso, em 24 de fevereiro de 2023 foi prolatado o segundo Acórdão de impugnação n.º 104-013.327 – 7ª TURMA/DRJ04 (e-fls. 2245/2250), que julgou procedente o auto de infração, contendo a seguinte ementa:

Ementa. Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

LANÇAMENTO. OMISSÃO NA APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS. ARBITRAMENTO. VALIDADE.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11%. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO.

A empresa contratante de serviços executados mediante empreitada ou cessão de mão de obra, deve reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço e recolher a importância retida no prazo legal em nome da empresa contratada.

Registra-se que o relatório fiscal se encontra nas e-fls. 292 e seguintes, e já contém as análises e elementos da anulação formal proferida no processo, conforme se transcreve o item 2 do relatório fiscal:

“2. Informamos que o presente auto de infração está sendo emitido exclusivamente para restabelecer a exigência anulada, sem análise do mérito, na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD DEBCAD nº 37.004.875-0 de 24/08/2006 (processo COMPROT nº 12267.000317/2008-60), em virtude da constatação de vício formal, conforme Acórdão nº 2301-00.213 de 05/05/2009, da Segunda Seção de Julgamento da 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (ANEXO V), com fundamento no disposto no art. 173, inciso II, do CTN.

3. Ressaltamos que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs o Recurso nº157504, em 04/08/2009 visando reformar o Acórdão nº 2301-00.213 a fim de que fosse apreciado o mérito do lançamento. Entretanto, em decisão definitiva datada de 31/08/2009 (Despacho nº 227), a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF negou seguimento ao citado Recurso, não cabendo, assim, mais recurso administrativo contra a decisão proferida no referido Despacho (ANEXO VI)”.

Após, toda a descrição, verifica-se que a recorrente apresentou seu Recurso Voluntário nas e-fls. 2.260 e seguintes, alegando haver nulidade material, tendo em vista que:

*i)* foi utilizada indevidamente a técnica de arbitramento, entendendo que houve arbitrariedade da autoridade lançadora;

*ii)* a autoridade lançadora, dentro da documentação que dispunha – que, repita-se, envolve inúmeros contratos que foram completamente ignorados –, não só não logrou como, a rigor, não fez a mais mínima tentativa de demonstrar a ocorrência de fatos geradores tributáveis, pois simplesmente não fez referência alguma a qualquer das empresas relacionadas nos anexos I e XII, de forma a pelo menos tentar evidenciar que os serviços por elas prestados estariam sujeitos à retenção de 11% (onze por cento), a título de contribuição previdenciária;

*iii)* nem todo serviço está sujeito à retenção do art. 31, da Lei 8.212/91, mas tão somente aqueles executados mediante cessão de mão de obra colocada 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;

*iv)* inexistente motivação da autuação para a exigência tributária sobre as empresas listadas no Anexo I, onde existem várias empresas que, por sua denominação, dedicam-se a atividades não relacionadas no §2º do art. 219 do Decreto 3048/99, tais como assessoria e consultoria empresarial, comércio e guarda de bens e documentos, contabilidade, advocacia;

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

## VOTO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **DA NULIDADE MATERIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA AFERIÇÃO INDIRETA**

A autuação decorre, exclusivamente, da exigência de recolhimento da retenção de 11% devida sobre notas fiscais de prestação de serviços, por cessão de mão-de-obra, nos termos estabelecidos pelo artigo 31 da Lei 8.212/91, e destaca-se que esse item, apesar de ser o objeto central do lançamento fiscal ainda não foi apreciado pelas instâncias administrativas, restando ser analisado agora.

A autoridade fiscal descreve a ação fiscal (e-fl. 296), em que apura o descumprimento de obrigações principais, a partir da análise dos documentos constantes do ANEXO IV-A, IV-B e IV-C do relatório fiscal, apurando que o sujeito passivo deixou de recolher contribuições destinadas à Seguridade Social.

A recorrente M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S.A. alega nulidade material do auto de infração, em razão da falta de descrição suficiente dos fatos geradores e do indevido enquadramento legal. Isso porque o sujeito passivo entende que a autoridade lançadora errou ao compreender que todos os prestadores de serviços da recorrente, sem qualquer exceção, não só exercem suas atividades mediante empreitada ou cessão de mão-de-obra, como enquadram-se nas disposições do art. 219, do RPS.

Contudo, a respectiva nulidade remonta matéria integralmente de mérito, da qual passo analisar em conjunto com o arbitramento realizado ao lançamento.

Nesse sentido, a recorrente também alega, desde sua impugnação, que não seria devido a exigibilidade do crédito em razão de suas atividades ou daquelas contratadas pela contribuinte não estarem enquadradas no disposto do artigo 31, §§3º e 4º, da Lei 8.212/91, conforme transcrição do citado artigo:

"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.**

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

Visando regulamentar a Lei citada, especificamente no que diz respeito ao inciso IV, do artigo 31 (da Lei 8.212/91), foi publicado o Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999, por **meio do artigo 219**, que determinou exatamente os serviços contratados pela recorrente seriam enquadrados para fins da retenção de 11% das referidas contribuições quais sejam: **i) atividades desenvolvidas em digitação e preparação de dados para processamento; ii) treinamento e ensino; e iii) manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos,** conforme consta do regulamento citado, *in verbis*:

Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999.

"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;

(...)

**§ 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. Grifei".**

Segundo se constata do parágrafo 3º citado, da referida Lei, somente os serviços relacionados nos incisos I a V também estarão sujeitos à retenção de que trata o caput do artigo, quando **contratados mediante empreitada de mão-de-obra, além da cessão de mão de obra.**

#### **DA AFERIÇÃO INDIRETA**

Foram apuradas pela fiscalização notas fiscais que embasam o lançamento fiscal, consoante o enquadramento dos dispositivos citados, levando em consideração como base de cálculo utilizada no presente auto de infração. Com isso, verifica-se do relatório fiscal as seguintes informações:

#### E) DO ARBITRAMENTO

38. Inicialmente, ressaltamos que só há que se falar em arbitramento para os lançamentos da retenção decorrentes dos contratos e notas fiscais/faturas de prestação de serviço não apresentados pela empresa contratante. A negativa do contribuinte em fornecer estes elementos, comprovando as condições de fato em que os serviços foram prestados, deixou a fiscalização com apenas um caminho, o de lançar o crédito a partir da aferição indireta, tendo como base os documentos disponíveis. No caso, a partir da razão social e CNPJ das empresas prestadoras, foi possível identificar a atividade prestada, o que poderia ser contestado pelo contribuinte, se trouxesse os contratos aos autos ou outro documento idôneo que comprovasse o objeto contratado.

39. O ANEXO XII traz a relação das empresas cujos contratos de prestação de serviço e/ou notas fiscais não foram apresentados à fiscalização e a identificação dos respectivos levantamentos.

40. A não apresentação de documentos solicitados pelo Fisco acarreta a este o dever de ofício de lançar o valor que reputar devido e, tendo em vista a não apresentação dos documentos que fundamentaram os lançamentos nas contas contábeis dos prestadores de serviço listados no ANEXO XII, procedemos ao levantamento do crédito tributário por arbitramento e a apuração por aferição indireta, mediante a aplicação das correspondentes alíquotas sobre os valores registrados na contabilidade, com fulcro no disposto no artigo 31 e artigo 33, § 3º, todos da Lei nº

8.212 de 1991, combinado com o art. 233 do RPS e com os artigos 446 e 447 da Instrução Normativa - IN RFB nº 971 de 13/11/2009, D.O.U. de 17/11/2009 (e respectivas alterações posteriores).

**41. Dessa forma, o crédito foi constituído por arbitramento com base nos valores contabilizados, sendo a base de cálculo da contribuição previdenciária aferida indiretamente, somente em relação aos valores dos serviços prestados pelas empresas para as quais a MI MONTREAL não apresentou a documentação solicitada (contrato de prestação de serviço e/ou notas fiscais) que estão listadas no ANEXO XII.**

#### F) DO LEVANTAMENTO DO CRÉDITO

42. Os códigos utilizados para o levantamento do crédito estão detalhados no ANEXO XI. Essa planilha demonstra a correspondência entre o código do levantamento criado na fiscalização anterior e o da presente ação fiscal.

#### G) DO CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

43. Nos levantamentos descritos no item anterior foi aplicada a alíquota de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto de cada Nota Fiscal de Prestação de Serviços, conforme preceitua o art. 31 da Lei nº. 8.212 de 24/07/91, conforme demonstrado no ANEXOS III, XIVA E XIVB

Destaca-se que, a técnica de aferição indireta está estabelecida no art. 33, § 3º e §6º, Lei nº 8.212/91, conforme transcrição dos dispositivos:

**"Art. 33.** À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

**§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).**

(...)

**§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário".**

A fiscalização entende que, em virtude de diversas irregularidades relatadas proferiu a aferição indireta, em razão da falta de apresentação e/ou deficiência na documentação apresentada, cujos relatórios fiscais foram anexados como partes integrantes do presente levantamento, devendo ser observados como um conjunto probatório, todas as irregularidades relacionadas a este procedimento fiscal.

Dessa forma, tem-se que foram lançados contribuições pela aferição indireta dos serviços em que o sujeito passivo deixou de apresentar a documentação devida, e naquelas que foram apresentados as documentações, lançados os 11% devidos pela cessão de mão-de-obra.

#### **DO APURAÇÃO DOS FATOS GERADORES**

Para tornar mais claro, a presente decisão recursal deve ser analisada sob duas perspectivas: i) nos casos em que houve a análise da documentação e o lançamento foi feito como cessão de mão de obra, com a retenção de 11%, e ii) e nos casos em que houve lançamento do débito por falta de documentação devida, onde foram identificados prestadores de serviços, e que a contribuinte deveria igualmente ter recolhido os 11% da operação devida, segundo a fiscalização.

Nesse ponto, é necessário um intervalo ao raciocínio do voto, para apurar o que a DRJ de origem concluiu sobre esse tema (e-fls. 2.250 e seguintes):

“DO MÉRITO DA APURAÇÃO FISCAL

A atuada, como tomadora de serviços terceirizados executados mediante cessão de mão-de-obra, está obrigada a reter 11% (onze por cento) do valor bruto da Nota Fiscal, Fatura ou Recibo de prestação de serviços (NF/FAT/REC) e a recolher a importância retida, em documento de arrecadação identificado com o CNPJ do estabelecimento prestador de serviços, no mês subsequente à emissão da respectiva NF/FAT/REC, ficando diretamente responsável pelas importâncias que deixou de arrecadar. Tudo conforme inteligência do art. 31 da Lei 8.212/91.

No caso em mesa, deve-se destacar que a atuada deixou de apresentar à fiscalização, no curso do procedimento fiscal vários contratos/notas fiscais de prestação de serviço de empresas contratadas (intimações de fls. 317 a 342). Gize-se que não houve contestação da defesa acerca desta constatação fiscal.

Tal conduta omissiva da defendente, teve por consequência, a constituição do crédito tributário por arbitramento, com base nos valores contabilizados, sendo a base de cálculo da contribuição previdenciária aferida em relação aos valores dos serviços prestados pelas empresas para as quais a MI MONTREAL não apresentou a documentação solicitada. E é essa a previsão legal da Lei 8212/91:

(...)

Desta feita, o ANEXO III traz consolidação que contempla o número da conta contábil, o nome da conta que identifica o prestador de serviço, o CNPJ do prestador, o valor consolidado das notas fiscais por competência, a retenção de 11%, o valor das guias de recolhimento GPS (códigos de retenção) utilizadas para abatimento do valor da retenção não recolhida, o resultado entre o valor da retenção devida e não recolhida.

Essencial destacar que a impugnante também não trouxe, em sede da defesa ora apreciada, os documentos requestados pela auditoria fiscal, aptos a comprovar as atividades de suas prestadoras. Resta, assim, motivado o lançamento por aferição indireta, rejeitando o queixume da defesa no ponto.

Quanto à argumentação acerca dos serviços indicados na razão social das empresas cedentes de mão de obra consideradas pelo Fisco, esta informação não se presta a comprovar a verdadeira natureza dos serviços realizados em favor do contribuinte, especialmente diante da omissão no atendimento ao atuante”.

Dessa forma, restam corretos o proceder e a apuração fiscal. Tese improcedente.

Esses foram os fundamentos para manter a autuação. Pois bem.

A decisão de piso, tal como a autoridade lançadora, analisara que pela mera falta de documentação seria suficiente realizar o lançamento fiscal, **sem que fosse observado a devida natureza jurídica dos serviços realizados.** Contudo, entendo que esse é um caminho um tanto quanto difícil de ser perseguido, uma vez que tal recusa, por si só, não seria motivo suficiente para caracterizar o fato gerador do tributo indicado sobre a retenção de 11% da nota fiscal. Com isso,

no que tange a algumas atividades consideradas para o lançamento, não seria de difícil concluir que a prestação de serviços advocatício não atrai a retenção do percentual citado acima, pela legislação previdenciária.

É importante destacar que acusação fiscal, contempla, exclusivamente, a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços contidos em Notas Fiscais de prestação de serviços, executados mediante cessão de mão-de-obra, emitidas pelas empresas identificadas no ANEXO I, NÃO RECOLHIDA quando do pagamento dos serviços, conforme verificado na contabilidade da empresa segundo o relatório fiscal no item 19. Quanto aos anexos II e III, onde não foram apresentados documentos, também foram exigidos exclusivamente os valores de 11%.

Portanto, não há como não analisar a natureza jurídica dos serviços prestados e lançamento fiscal, consoante a autuação do sujeito passivo.

Com isso, verifica-se, primeiro, que a recorrente atua no ramo de atividades da tecnologia da informação (informática), conforme se verifica do Estatuto Social Consolidado de 27/11/2012, registrado na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais – JUCEMG em 28/11/2013, sob nº 3130010613-6, juntado aos autos.

O Código CNAE em consulta ao cadastro da RFB (comprovante de inscrição e de situação cadastral – CNPJ) do estabelecimento centralizador (CNPJ 42.563.692/0001-26), dispõe o seguinte:

<p>CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL</p> <p><b>62.04-0-00 - Consultoria em tecnologia da informação</b></p>
<p>CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS</p> <p>18.21-1-00 - Serviços de pré-impressão</p> <p>43.21-5-00 - Instalação e manutenção elétrica</p> <p>46.51-6-01 - Comércio atacadista de equipamentos de informática</p> <p>62.01-5-01 - Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda</p> <p>62.02-3-00 - Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis</p> <p>62.03-1-00 - Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis</p> <p>62.09-1-00 - Suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação</p> <p>63.11-9-00 - Tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet</p> <p>63.99-2-00 - Outras atividades de prestação de serviços de informação não especificadas anteriormente</p> <p>64.63-8-00 - Outras sociedades de participação, exceto holdings</p> <p>70.20-4-00 - Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica</p> <p>74.20-0-05 - Serviços de microfilmagem</p> <p>74.90-1-04 - Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários</p> <p>77.33-1-00 - Aluguel de máquinas e equipamentos para escritórios</p> <p>78.20-5-00 - Locação de mão-de-obra temporária</p> <p>80.20-0-01 - Atividades de monitoramento de sistemas de segurança eletrônico</p> <p>82.19-9-99 - Preparação de documentos e serviços especializados de apoio administrativo não especificados anteriormente</p> <p>82.20-2-00 - Atividades de teleatendimento</p> <p>82.91-1-00 - Atividades de cobranças e informações cadastrais</p> <p>85.99-6-03 - Treinamento em informática</p>
<p>CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA</p>

**205-4 - Sociedade Anônima Fechada**

Como já descrito acima, conforme se verifica do relatório fiscal (e-fls. 290/594), o lançamento de se deu de forma um tanto quanto de forma genérica em duas situações: i) não houve descrição do fato gerador consoante a assunção do enquadramento legal devido, ou seja, quais serviços foram descritos como cessão de mão-de-obra que deveriam de fato recolher os 11% do tributo exigido; e ii) foram enquadrados serviços que não correspondem ao recolhimento indicado.

Isso porque, conforme a própria fiscalização descreve na autuação, a relação de notas fiscais do anexo I do REFISC, verifica-se que existem contratos de natureza dos serviços realizados que não são exigidos pela norma, especialmente artigo 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

E dessa conclusão, em análise minuciosa ao REFISC, onde pede-se vênua para descrever as informações importantes trazidas pela auditoria fora da ordem estabelecida pelo próprio relatório, a relação do lançamento no que tange ao ANEXO I e II.

“22. Foram extraídos da contabilidade da empresa MI Montreal, grupo de contas 2.1.2.00, todos os lançamentos contábeis relativos aos pagamentos das notas fiscais de prestações de serviços efetuados em favor das empresas contratadas, prestadoras de serviço, objetos do presente processo, conforme detalhado no ANEXO I. Os referidos lançamentos contábeis foram então consolidados por empresa contratada e por competência ANO-MÊS (AAAAMM) das datas dos respectivos lançamentos contábeis. Estes valores totais consolidados por empresa e por competência estão demonstrados na coluna Total NF do ANEXO III. Sobre estes valores aplicou-se a alíquota de 11% (onze por cento) para se obter os valores das retenções a serem recolhidas pela empresa MI MONTREAL. Estes valores das retenções estão demonstrados da coluna Retenção 11% do ANEXO III.

23. As retenções de 11%, a cargo da empresa, incidentes sobre os valores dos serviços contidos nas notas fiscais de prestação de serviços, recolhidas pela empresa MI Montreal, através de Guias de Previdência Social (GPS), para cada empresa de prestação de serviço contratada, apresentadas, estão listadas no ANEXO II”.

Verifica-se, assim, que os lançamentos resultaram na consolidação do ANEXO-III:

“24. Os referidos recolhimentos foram então consolidados por empresa de prestação de serviços contratada e por competência ANO-MÊS (AAAA/MM) considerando-se as datas das respectivas competências a que se referem os recolhimentos das retenções. O resultado dessa consolidação está demonstrado na coluna Total GPS recolha do ANEXO-III.

25. Do batimento entre os valores das retenções apurados, representados pelos valores demonstrados na coluna Retenção 11% do ANEXO III e os valores dos recolhimentos efetuados pela empresa apresentados à fiscalização, representados pelos contidos na coluna Total GPS recolha do ANEXO III, obteve-se

os valores das diferenças de retenções devidas pela empresa MI Montreal, consolidadas por empresa contratada e por competência”.

Em atenção especial, o item 27 o fiscal descreve o seguinte:

(...)

27. É de suma importância destacar que a empresa deixou de apresentar, no curso do procedimento fiscal autorizado pelo MPF 09241334 (procedimento originário), vários contratos e respectivas notas fiscais de prestação de serviço de empresas contratadas solicitados pela fiscalização. Utilizando o critério de relevância e amostragem, aquela fiscalização buscou identificar evidências de empresas cujo objeto social mantinha características de prestação de serviço sujeita à retenção de 11%. Para selecionar essas empresas, a junta fiscal realizou pesquisa nos bancos de dados informatizados da Previdência Social, identificando aquelas que possuíam um número expressivo de guias de recolhimento específicas de retenção.

Esse item é importante, pois sabe-se que do art. 219, do Regulamento da previdência existem serviços que deve haver retenção e outros que não devem constar retenção em razão da natureza dos serviços prestados, e que será adiante analisado as atividades identificadas e devidamente fundamentado, ao passo que para esse tema o fiscal cita o seguinte:

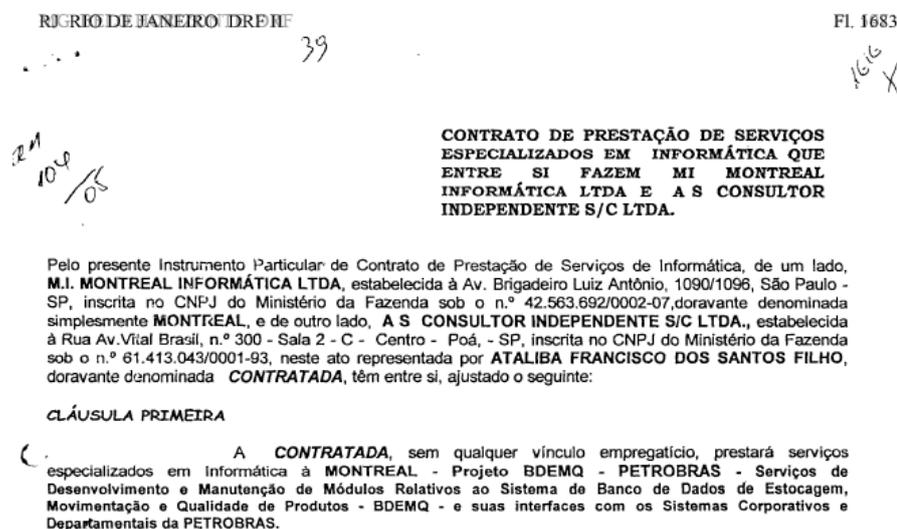
“(…) 29. A empresa, ao deixar de apresentar documentos solicitados pelo Fisco, não comprovou que os serviços prestados à MI MONTREAL pelas empresas listadas no ANEXO XII não estavam elencados no § 2º do artigo 219 do DECRETO nº3.048/99. Conforme descrito no Relatório Fiscal do processo 12267000317/2008- 60, a fiscalização efetuou consultas aos sistemas da Previdência Social buscando comprovar que os serviços prestados se enquadravam no § 2º do artigo 219 do DECRETO nº3.048/99. Assim, o contribuinte não comprovou nos autos da NFDL nº 37.004.875-0 e no decorrer desta ação fiscal que esses serviços não estavam sujeitos ao instituto da retenção de 11% sobre notas fiscais de prestação de serviços, ou seja, a empresa não conseguiu apresentar documentos capazes de elidir a mesma da obrigação que lhe é imposta no presente auto de infração”.

Nesse item, a recorrente alega (e-fl. 2.272) que não foram analisados todos os contratos juntados ao processo:

“24. Ainda que o nome empresarial de muitas dessas empresas não fosse o suficiente para que o fiscal as desconsiderasse para fins do lançamento em questão, os diversos contratos de prestação de serviço acostado aos autos (Fls. 596/1266) comprovam, inequivocamente, que os serviços prestados por essas empresas não estão relacionados no §2º, do art. 219, do RPS”.

Analisando os citados documentos das **e-fls. 596/1266**, verifico que de fato existem contratos que **descrevem a natureza jurídica dos serviços prestados** e poderiam afastar a exigência da retenção dos 11%, no que diz respeito ao rol taxativo da norma de incidência do

regulamento da previdência social (2º, do art. 219, do RPS), e que, portanto, no mínimo deveriam ser excluídos da base de cálculo. Vejamos o que diz o contrato juntado na e-fl. 597 e constante no lançamento do ANEXO I, na e-fl. 350:



O objeto do contrato descreve serviços especializados em informática, no desenvolvimento de manutenção de módulos relativos ao sistema de banco de dados de estocagem, movimentação de produtos e dos sistemas corporativos e departamentais da Petrobrás.

Ainda, no respectivo contrato não se verifica uma tipificação de mão-de-obra disponibilizada nas dependências da contratante (que nesse caso seria a Montreal), uma vez que os serviços foram contratados entre a contribuinte “Montreal” e “A S Consultor” independente para prestar executar serviços para a Petrobrás. Portanto, poderia a fiscalização solicitar então o contrato firmado entre a Petrobrás e Montreal para checar as condições dessa contratação, e aí apurar as irregularidades, e em caso de recusa, como alega a fiscalização, poderia ter ocorrido a intimação da empresa Petrobrás para fornecer o documento firmando com a contribuinte Montreal. Ali, com certeza poderia haver uma análise mais apurada, ao menos em alguns casos, para se verificar a situação fática dos autos.

Nesse caso, a única informação extraída do referido contrato é que “os custos com viagens de serviços da contratada fora da grande São Paulo serão reembolsados pela empresa Montreal”. Com isso, há uma infundada conclusão sobre os fatos geradores e amplamente contraditório, pois então deveria ter sido lançados valores no que diz respeito à relação jurídica direta entre a empresa Petrobrás e outros órgãos ou empresas com a Montreal, e talvez aí imputar a solidariedade devida, mas não em relação às pessoas jurídicas contratadas pela Montreal para justamente prestar serviços do contrato firmado com terceiros. E se o fosse fazer, deveria haver o enquadramento devido à capitulação legal adequada.

Entendo que poderia ter havido maior avanço na análise dos elementos caracterizadores da exação tributária realizada pela fiscalização, pois a fase investigativa do PAF

(Processo Administrativo Fiscal<sup>1</sup>) existe justamente para apurar os fatos geradores dos tributos devidos, e esse ônus não pode ser transferido ao contribuinte. A inversão do ônus da prova ao contribuinte não se confunde com a inversão da investigação pela autoridade administrativa. Mesmo que não tenha havido colaboração integral do contribuinte, existem mecanismos legais para coibir atitudes que criem obstáculos à fiscalização, penalizando-o pelos fatos devidos.

Sobre esse tema, destaca-se aqui que a fiscalização concluiu o seguinte:

“37. Cabe frisar que as contribuições lançadas neste Auto de Infração, embora devidas, não foram retidas pela empresa contratante, não configurando, portanto, o ilícito penal previsto no art. 168-A, §1º, inc. I, do Código Penal, introduzido pela Lei nº 9983 de 14/07/2000”.

Portanto, nota-se que não foi apurado outra penalidade senão a obrigação principal sem multa qualificadora.

Com isso, tem-se que, como já dito, os lançamentos foram realizados com base em documentos oferecidos pela contribuinte, e que nesse caso, não estão descritos em qual modalidade foram enquadradas na norma legal, conforme os ANEXOS I e II, consolidados no ANEXO III<sup>2</sup>, e os que não foram lançados tão somente com base em notas fiscais, e que esses estão descritos no anexo XII:

<sup>1</sup> O PAF – Processo Administrativo Fiscal, como em diversos procedimentos administrativos, é orientado por fases, e nesse sentido existe uma espécie de fase não contenciosa, onde são realizadas as investigações necessárias para apuração do fato gerador.

Nessa fase, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Assim, o ato administrativo é realizado pela autoridade fiscal, por meio da ordem do MPF, na qual realiza as atividades e procedimentos necessários para obter as informações pertinentes na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN.

Portanto, a determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, essencial para o lançamento de ofício de qualquer tributo. Essa fase tem início com o primeiro ato da autoridade competente descritos no artigo 142 do CTN, cujo objetivo é constituir o crédito tributário.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, mas que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, refutando todo apontamento da acusação fiscal que entender devido.

Essa etapa do processo é considerada de “fase contenciosa”, onde o contribuinte apresenta sua defesa, nos termos dos artigos 14 e 15, do Decreto n.º70.235/72, podendo contestar o crédito fiscal apurado.

<sup>2</sup> item 60 do relatório fiscal:

"Foram anexados ao presente relatório fiscal os seguintes documentos:

Contratos e notas fiscais juntadas ao processo, relatado pela fiscalização

\_Anexo I – Relação das notas fiscais emitidas pelas prestadoras de serviço sujeitas à retenção de 11% contabilizadas no grupo de contas 2.1.2.00 – (extraído da NFLD substituída) –

\_Anexo II – Relação de Guias da Previdência Social (GPS) relativas à retenção na prestação de serviços – (extraído da NFLD substituída);

\_Anexo III – Consolidação por competência da relação de notas fiscais

“41. Dessa forma, o crédito foi constituído por arbitramento com base nos valores contabilizados, sendo a base de cálculo da contribuição previdenciária aferida indiretamente, somente em relação aos valores dos serviços prestados pelas empresas para as quais a MI MONTREAL não apresentou a documentação solicitada (contrato de prestação de serviço e/ou notas fiscais) que estão listadas no ANEXO XII”

E esse é outro fator que também identifiquei nos autos: o contribuinte de fato não deixou de apresentar integralmente documentos para análise da investigação administrativa, pois foram apresentados diversos documentos à autoridade fazendária, conforme se constata dos autos, ainda que não tenha sido apresentados de forma integral ou desejável.

Inclusive, os documentos citados para o anexo III, dizem respeito às atividades que *a priori* não devem estar no plano da retenção, pois a natureza jurídica não condiz com a atuação da empresa, a exemplo de consultoria de advogados Knoerr & Costa Adv. Associado, descritos no ANEXO I, entendido como “cessão de mão de obra passível da retenção de 11%, que não diz respeito a nenhum serviço praticado pela contribuinte Montreal. Presumir que tenha ocorrido a cessão-de- mão de obra aqui, seria presumir que todo e qualquer serviço fora do escopo de atuação dos contribuintes são passíveis de retenção. E se ainda assim, ficasse alguma dúvida, não verifiquei nos autos intimação de nenhum dos prestadores de serviços para que apresentassem esclarecimentos.

Para que haja retenção legal dos 11% é importante que a mão de obra seja especificada, e deve restar claro quais e como serão os serviços realizados.

Aprofundando outros contratos identificados para os ANEXOS I e II, e utilizando por empréstimo as informações juntadas pelo sujeito passivo no seu recurso voluntário, por expressar fielmente a descrição dos contratos descritos nas e-fls. 606/ e seguintes dos autos, reproduzo abaixo:

---

emitidas pelas prestadoras de serviço sujeitas à retenção de 11% contabilizados no grupo de contas 2.1.2.00 (Fornecedores) relacionadas no ANEXO I e respectivas Guias da Previdência Social (GPS) – (extraído da NFLD substituída);

(...)

Anexo XII – Relação das empresas para as quais não houve apresentação de documentação

**Ação Informática Brasil LTDA. (Fl. 606):****1. OBJETIVO**

Atender necessidade da **MONTREAL INFORMÁTICA** em adquirir Licenças Lotus (Domino Designer e Domino Enterprise) para desenvolvimento de aplicações colaborativas a serem acessadas através da ferramenta de Correio Eletrônico e Groupware Lotus Notes, definida como padrão pelo Cliente.

**Arquitetura Soluções em Tecnologia (Fls. 628):**

É neste modelo que propomos realizar o desenvolvimento do Projeto CAFEN - Cadastro Nacional Ferroviário.

É um sistema que visa o gerenciamento das informações de tráfego das Concessionárias Ferroviárias, extraindo informações geradas pelos terminais de estações permitindo assim o gerenciamento do volume de tráfego nas ferrovias concessionárias através de relatórios e consultas estatísticas. O sistema deverá permitir parametrizações por ferrovia, especialmente dos dados a serem extraídos dos servidores das Concessionárias, uma vez que cada uma tem seu próprio sistema com características próprias (linguagem de desenvolvimento, banco de dados, diferentes tipos de sensores e outras)

**Bullara & Andrade Informática Ltda. (Fl. 669)****CLÁUSULA PRIMEIRA**

A **CONTRATADA**, sem qualquer vínculo empregatício, prestará serviços especializados em Informática à **MONTREAL - Projeto SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - Prestação de Serviços de Informática** para programação de computador nas linguagens DELPHI-3.

**Calipso Informática (Fl. 691):****CLÁUSULA PRIMEIRA**

1. Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços de consultoria e desenvolvimento de sistemas pela **CALIPSO INFORMÁTICA** à **MONTREAL**, contemplando as seguintes atividades:

- 1.1. Levantamento de Requisitos;
- 1.2. Projeto de Sistemas;
- 1.3. Codificação, testes, documentação e implementação de sistemas;
- 1.4. Treinamento de equipes e de usuários;
- 1.5. Consultoria nem Gestão de Projetos; Suporte Técnico ao ambiente de produção;

**Convergência Tecnológica Ltda (Fl. 800)****CLÁUSULA PRIMEIRA**

1 - Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços de consultoria e desenvolvimento de sistemas pela **CONVERGÊNCIA TECNOLÓGICA LTDA** à **MONTREAL**, contemplando as seguintes atividades:

- 1.1. Levantamento de Requisitos;
- 1.2. Projeto de Sistemas;
- 1.3. Codificação, testes, documentação e implementação de sistemas;
- 1.4. Treinamento de equipes e de usuários;
- 1.5. Consultoria nem Gestão de Projetos; Suporte Técnico ao ambiente de produção;

**CSC Brasil Sistemas Ltda. (Fl. 805):**

Conforme sua solicitação apresentamos nossa proposta para fornecimento dos seguintes itens, relativos ao programa Action Request System, da Remedy Corp., para responder parcialmente ao Edital da CEMIG – Centrais Elétricas de Minas Gerais:

- ✓ Licenças de Uso da Aplicação Remedy Help Desk;
- ✓ Atualização do Software e Serviços de Manutenção e Suporte Técnico;
- ✓ Serviços de Customização e Adaptação da Aplicação Remedy Help Desk;
- ✓ Treinamento.

**CTIS Informática Ltda. (Fl. 833):****CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO DO CONTRATO**

Prestação de serviços de desenvolvimento e consultoria de sistemas, os quais a CONTRATADA realizará juntamente com a CONTRATANTE, perante o contrato celebrado com o SERPRO.

**Duet Consultoria em Informática Ltda. (Fl. 856):****CLÁUSULA PRIMEIRA**

1 - Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços de consultoria de sistemas pela Contratada à Contratante, contemplando as seguintes atividades:

- 1.1. Levantamento de Requisitos;
- 1.2. Projeto de Sistemas;
- 1.3. Testes, documentação e implantação de sistemas;
- 1.4. Treinamento de equipes e de usuários;
- 1.5. Consultoria em Gestão de Projetos; Suporte Técnico ao ambiente de produção;

**GFS Software e Consultoria Ltda (Fl. 910):**

o presente Termo Contratual, de Licença de Uso e Serviços de Manutenção do programa de computador GFS/AFM – ADMINISTRADOR DE FITAS MAGNÉTICAS, doravante denominado simplesmente PROGRAMA, mediante as seguintes Cláusulas e Condições:

**1. Objeto**

- I - Especificação dos PROGRAMA:
  - GFS/AFM ..... Versão 1.3
  - Sistema Operacional ..... OS/390.
- II - Especificação da LICENÇA DE USO:

**Global4 (Fl. 1254):****1. Objeto**

O objeto do presente contrato é a prestação de serviços de desenvolvimento de sistemas conforme especificado no Anexo I, parte integrante do presente como se neste estivesse transcrito.

**CMS Informática Ltda. (Fls. 744):**

- 1.2. Os serviços contratados têm por escopo todo o parque tecnológico instalado na Administração Central e nas Unidades de Trânsito do DETRAN-PR, abrangendo as atividades de instalação, configuração e manutenção de produtos de hardware e software no âmbito do DETRAN-PR;

Por outro lado, a fiscalização alega veemente que, após análise desses documentos, lançou integralmente todos eles como por retenção devida dos 11% em razão da apuração de cessão-de-mão de obra. Contudo, verifica-se que existem contratos que sequer foram fornecidas mão-de-obra, onde por ex. na e-fl. 611, existe a descrição de aquisição de licenças de softwares, e a informação da acusação fiscal onde não há na norma previsão para a incidência da respectiva.

Nesse ponto, a acusação fiscal simplesmente alega que os documentos juntados ao processo são suficientes para a incidência da norma. Mas quais serviços devem ser enquadrados? Todos ou alguns podem ser enquadrados no rol taxativo do art. 219? A dúvida é no mínimo pertinente. E não há como concluir qual seria, ou até mesmo corrigir a autuação.

Reitera-se que houve inclusão até de serviço de advocacia no procedimento de retenção dos 11% pela autoridade fiscal, e esse último diz respeito a nota fiscal emitida, e com ela, por si só, não é possível concluir que houve cessão de mão de obra. Ao menos, poderia então a fiscalização proceder com intimação do escritório envolvido para obter informação mínima de que ocorre os elementos caracterizadores da exigência dos 11%, já que, apesar de ser por óbvio sua obrigação fornecer documentos para esclarecimentos dos fatos, a interessada ao não ter apresentado não pode assumir o ônus da investigação da apuração fiscal. Nesse caso, poderia ter a fiscalização ter imposto multa agravada ou até verificado melhor a questão de possível aplicação de multa qualificada. Ao contrário, a autoridade fiscal conclui que inexistiu infringência sancionadora, além da multa de ofício aplicada ao caso.

**Nesse sentido, a toda evidência que a natureza jurídica do serviço realizado é com certeza importante para apuração do crédito fiscal.** Do contrário, seria permitir autuações aleatórias “jogando” o ônus integral ao contribuinte sobre o ato administrativo instituído pela legislação, em conformidade com o art. 142 do CTN e com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, conforme os dispositivos a seguir transcritos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Com isso, verifica-se seguramente que natureza jurídica de muitos prestadores de serviços não são devidos ao recolhimento dos 11%, não havendo como de fato haver lançamento possível a ser mantido, já que conforme sua extensa relação recursal a contribuinte comprova que muitas empresas sequer são decorrentes da prestação de serviço da tecnologia da informação.

Assim, possuí razão a recorrente, pois a autuação ocorreu pela falta de retenção pela tomadora dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra

Em suas manifestações, aduz que existe flagrante carência de fundamentação, mais precisamente evidenciada pela falta de descrição dos motivos que levaram ao “desenquadramento” das atividades da Recorrente na categoria de Tecnologia da Informação constante do Anexo I da então em vigor Instrução Normativa nº 1.436/13 e, conseqüentemente, falta de adequada descrição dos fatos geradores, culminando na preterição de seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Inexiste precisão dos institutos pelo fisco quanto à matéria mencionada, onde os cinco primeiros itens relacionados no art. 219 do regulamento citado acima sofrem a retenção, independente de empreitada ou cessão. Já nos demais casos, onde ocorrer a cessão de mão-de-obra, exige-se retenção.

E esse é justamente o questionamento da recorrente em seu recurso: qual serviço deve efetivamente ocorrer a retenção? Todos, sem distinção alguma? Nesse sentido, não há como negar que as áreas de computação e programação são por demais abrangentes, existindo atualmente diversas empresas que se especializam em cada um dos inúmeros programas e softwares existentes.

Entretanto, como visto acima, somente deve sofrer a retenção pelo tomador dos serviços prestados mediante empreitada de mão-de-obra as cinco primeiras atividades do disposto no art. 219, §2º, do Decreto regulamentador, e o parágrafo primeiro consta que para a caracterização da cessão de mão-de-obra deve haver a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos.

Entretanto, diferente do que concluiu a DRJ de origem, entendo que não foi possível constatar que houve disponibilização de trabalhadores à contratante, pelo simples fato de haver "manutenção" do serviço prestado. Nesse mesmo sentido, pode haver *empreitada* ou *cessão* de mão de obra, e ambos apesar de semelhantes e parecidos, guardam sensíveis diferenças. Ademais, a equipe mencionada na decisão não era necessariamente para estar à disposição da recorrente principal (contratante), mas também para os clientes que ambas estariam atuando em "parceria", segundo consta do próprio termo de cooperação comercial e demais cláusulas. Inexiste possibilidade de afirmar categoricamente sobre isso nos autos diante das provas trazidas pela fiscalização.

A questão se torna em elementos interpretativos, e por um conjunto probatório trazidos aos autos a meu ver não especifica totalmente os serviços prestados, nem que haveria a referida cessão ou empreitada de mão-de-obra em que determinava o deslocamento necessário ao estabelecimento da contratante, ou de terceiros.

Nesse sentido, segundo o professor Fábio Zambietti, "a cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou na 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. Já a contratação por meio de cessão de mão de obra é o contrato derivado *locatio operarum*, onde o objeto da contratação é a mão de obra. Assim, a mão de obra envolvida é a razão de ser da existência do contrato. Por outro lado, a empreitada é a *locatio operis*, contratação na qual as partes visam a uma tarefa ou obra em sentido amplo, não se restringindo à construção civil. A mão de obra é mero meio de se atingir o fim desejado pelas partes" (IBRAHIM, Fábio Zambietti, *in Curso de Direito Previdenciário*, 23ª Ed. Rev. Atua., Rio de Janeiro: Ed. Impetus, 2018, pág.364).

Sobre os conceitos e da necessidade de retenção, tomo por exemplo da Solução de Consulta nº 253 - Cosit, 12 de setembro de 2014, que apesar de ser posterior à autuação, contribui com a elucidação dos fatos e conceitos, assim transcrita:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS RETENÇÃO SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Não há a incidência da retenção de contribuição previdenciária de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo da prestação de serviços de suporte técnico em programas e sistemas de computador (softwares), em face da ausência de previsão legal.

Os serviços de instalação e de manutenção de equipamentos de informática (hardwares), quando indispensáveis ao funcionamento regular e permanente da empresa e desde que a contratada disponibilize equipe sempre pronta para atender às necessidades da empresa contratante sujeitam-se à retenção de contribuição previdenciária no percentual de 11%.

Nos casos em que os serviços sujeitos à retenção previdenciária são prestados por empresa optante pelo Simples Nacional e tributados na forma do Anexo III da Lei Complementar nº. 123, de 2006, somente torna-se cabível tal retenção após a devida exclusão da empresa deste regime favorecido de tributação, conforme entendimento veiculado na Solução de Consulta COSIT nº. 18, de 2014. Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 31; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, artigo 219; e Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, artigos 112, 117, 118, inciso XIV, e 149.

Verifica-se que, no respectivo lançamento fiscal existem empresas com atividades distintas do que simplesmente digitar ou processar dados, a exemplo de manutenção de sistemas de software.

Para corroborar com o entendimento aqui esposado, verifico outra situação semelhante, e que detalha as atividades que deveriam ocorrer retenção, conforme a Solução de Consulta nº 131 - Cosit, de 1º de junho de 2015, e que também mesmo sendo posterior ao auto de infração ajuda a trazer esclarecimentos aos fatos e objetos da autuação, mesmo que seja, nesse caso, se a contratante fosse pessoa jurídica de direito público, pois os conceitos abordados são didáticos por si só, conforme transcrição *in verbis*:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

RETENÇÃO. SERVIÇOS NA ÁREA DE INFORMÁTICA. ÓRGÃOS DO PODER PÚBLICO E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.

**1. Não se aplica a retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, aos serviços de: a) desenvolvimento, aperfeiçoamento, integração e manutenção preventiva e corretiva de sistemas; b) implementação, configuração, instalação e customização de software; c) mudança de plataforma; d) catalogação federal e padronização de bens e serviços; e) migração de dados. 2. Ficam sujeitos à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, os serviços de digitação, compreendendo a inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares, e os de preparação de dados para processamento, executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de informações, tais como escaneamento manual ou a leitura ótica, quando forem executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada não realizada nas dependências da contratada; e os de treinamento de sistemas informáticos, quando houver cessão de mão de obra.**

**3. A prestação do serviço nas dependências da contratada é incompatível com o conceito de cessão de mão de obra e afasta a obrigatoriedade da retenção também no caso de empreitada, por força do inciso VI do art. 149 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, ainda que a natureza do serviço se enquadre nas hipóteses submetidas à retenção de que trata o artigo 117 da referida Instrução Normativa;**

4. Os órgãos da Administração Pública direta, as autarquias, as fundações de direito público e as sociedades de economia mista das diferentes esferas federativas devem fazer a retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços quando contratarem serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, segundo os mesmos termos da legislação aplicável às empresas em geral".

Como forma de aclarar ainda mais a conclusão do voto, transcrevo parte do trabalho feito na respectiva Solução de Consulta, onde são exaustivamente descritos os conceitos dos institutos abordados no presente julgado:

"(...)

7. Para que o contratante de determinado serviço fique obrigado a reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e a recolher a importância retida é necessário que a execução dos serviços se dê mediante cessão ou empreitada de mão de obra. Além disso, o serviço deve estar relacionado no art. 117 ou no art. 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Confira-se:

Art. 117. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no art. 149, os serviços de:

I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam [...];

II - vigilância ou segurança, que tenham por finalidade [...];

III - construção civil, que envolvam [...];

IV - natureza rural, que se constituam [...];

**V - digitação, que compreendam a inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares;**

**VI - preparação de dados para processamento, executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de informações, tais como o escaneamento manual ou a leitura ótica.**

Parágrafo único. Os serviços de vigilância ou segurança prestados por meio de monitoramento eletrônico não estão sujeitos à retenção.

Art. 118. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 149, os serviços de:

I - acabamento, que envolvam a conclusão, o preparo final ou a incorporação das últimas partes ou dos componentes de produtos, para o fim de colocá-los em condição de uso;

II - embalagem, relacionados com o preparo de produtos ou de mercadorias visando à preservação ou à conservação de suas características para transporte ou guarda;

III - acondicionamento, compreendendo os serviços envolvidos no processo de colocação ordenada dos produtos quando do seu armazenamento ou transporte, a exemplo de sua colocação em paletes, empilhamento, amarração, dentre outros;

IV - cobrança, que objetivem o recebimento de quaisquer valores devidos à empresa contratante, ainda que executados periodicamente;

V - coleta ou reciclagem de lixo ou de resíduos, que envolvam a busca, o transporte, a separação, o tratamento ou a transformação de materiais inservíveis ou resultantes de processos produtivos, exceto quando realizados com a utilização de equipamentos tipo contêineres ou caçambas estacionárias;

VI - copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício;

(...)

**X - treinamento e ensino, assim considerados como o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação de pessoas;**

**Art. 119. É exaustiva a relação dos serviços sujeitos à retenção, constante dos arts. 117 e 118, conforme disposto no § 2º do art. 219 do RPS.**

Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 117 e 118, é exemplificativa. (original sem destaque)

8. Como se pode verificar, o artigo 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, relaciona os serviços sujeitos à retenção quando “contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada” (g.n.) e, o artigo 118, aqueles obrigados à retenção se executados “mediante cessão de mão de obra” (destacou-se).

9. Como a relação dos serviços sujeitos à retenção constante dos artigos 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, é exaustiva, tem-se, por exclusão, em razão da natureza das atividades, que o instituto da retenção não se aplica aos seguintes serviços prestados pela Consulente: a) desenvolvimento, aperfeiçoamento, integração e manutenção preventiva e corretiva de sistemas; b) implementação, configuração, instalação e customização de software; c) mudança de plataforma; d) catalogação federal e padronização de bens e serviços; e) migração de dados.

10. Atendo-se aos artigos acima reproduzidos e à natureza das atividades executadas pela Consulente, constata-se que os serviços por ela prestados que poderiam estar sujeitos à retenção são os de digitação, compreendendo a “inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares” e os de preparação de dados para processamento, “executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de informações, tais como escaneamento manual ou a leitura ótica”, quando executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada; e, os serviços de treinamento (de sistemas), por meio de cessão de mão de obra.

11. Vê-se que a natureza das atividades não é o único requisito a ser averiguado para que se dê a obrigatoriedade da retenção. É preciso que a prestação do serviço se dê mediante cessão de mão de obra ou empreitada. Além disso, ordena também o art. 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que sejam observadas as hipóteses em que a retenção não se aplica e que se encontram relacionadas no art. 149 dessa Instrução Normativa.

Cumprido distinguir, a seguir, a contratação efetuada mediante cessão de mão de obra e por empreitada.

12. O § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, assim conceitua cessão de mão de obra:

Art. 31. [...] § 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. (original sem destaque)

13. Esse conceito também é apresentado pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que explicita, com maior detalhamento, os elementos objetivos dessa definição. Confira-se:

Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato. (destacou-se)

14. Segundo a conceituação acima reproduzida, pode-se dizer que ocorre cessão de mão-de-obra quando a empresa contratada cede trabalhadores, colocando-os à disposição da empresa contratante, para realizar serviços contínuos, em suas dependências ou na de terceiros. Três seriam, assim, os requisitos fundamentais para que a prestação de serviço seja considerada cessão de mão-de-obra: a) os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante; b) os serviços prestados devem ser contínuos; c) a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou na de terceiros.

15. Com relação à continuidade dos serviços, verifica-se, pela conceituação normativa, que sua caracterização não guarda relação com a periodicidade contratual, mas, sim, com a necessidade da empresa contratante. Sob esse aspecto, a norma faz referência a uma necessidade “permanente”, que se revelaria pela sua repetição periódica ou sistemática.

16. Esse caráter (permanente) pode restar evidenciado pelo número de vezes que foi demandado o serviço, embora o critério mais adequado seja o da natureza dos serviços, tomando-se como referencial a empresa contratante. A necessidade permanente é aquela que não é eventual, e eventual é aquilo que ocorre de maneira fortuita, imprevisível.

17. Quanto à prestação dos serviços nas dependências da contratante ou na de terceiros, essa caracterização não comporta dificuldade, considerando que a própria legislação buscou definir o que seria dependência de terceiro – é aquela indicada pela empresa contratante, que não seja as suas próprias e que não pertença à empresa prestadora dos serviços.

18. Nessa medida, quando os serviços forem prestados nas dependências da empresa prestadora dos serviços (contratado), não há que se falar em cessão de mão-de-obra, nem ocorrerá, via de consequência, a incidência da retenção de 11% (onze por cento) prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91. 19. Já com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, esse requisito pressupõe que o trabalhador atue sob as ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho.

20. Percebe-se, assim, que a empresa contratada, ao ceder trabalhadores a outra, transfere à contratante a prerrogativa, que era sua, de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, de seu direito de dispor dos trabalhadores que cede, do direito de coordená-los. Dessa forma, a empresa contratante dos serviços poderá exigir dos trabalhadores cedidos a execução de tarefas objeto da contratação.

21. Enfim, se os trabalhadores limitarem-se a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, não ocorrerá a disponibilização da mão-de-obra e, por conseguinte, não restará configurada a sua cessão. Nesse tipo de prestação de serviço a empresa contratada compromete-se à realização de tarefas específicas, que por ela devem ser levadas a cabo.

22. Como se disse anteriormente, a incidência da retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços também ocorrerá quando a contratação se der mediante empreitada no caso dos serviços descritos no art. 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009. **Assim, apresenta-se necessário trazer a definição de empreitada, para fins da retenção previdenciária. Observe a dicção do dispositivo conceitual extraído da Instrução Normativa nº 971, de 2009: Art. 116. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido. (grifou-se)**

23. A cessão de mão-de-obra é originada do chamado locatio operarum, com característica marcante centrada na própria mão-de-obra, sendo esta a essência desse tipo de contrato. Já a empreitada de mão-de-obra tem sua origem no locatio operis, contrato caracterizado quando as partes objetivam a realização de uma tarefa ou de uma obra, sendo a mão de obra apenas um meio de se alcançar o objeto almejado pelas partes.

24. A empreitada tem como característica principal a predeterminação clara da necessidade a ser atendida e, por consequência, sua finitude. O serviço necessário para produzir o resultado apto a atender a necessidade pode ser antecipadamente dimensionado e especificado. **Acrescenta-se, ainda, que, na empreitada, a relação de negócio é estabelecida entre tomador e prestador e este mantém intacto seu poder de direção, supervisão e gerenciamento da**

**execução dos serviços, direitos estes que não são transferidos nem compartilhados com o tomador, porquanto os trabalhadores não foram colocados à disposição daquele.**

25. Destaca-se, ainda, como diferença em relação à cessão de mão de obra, o fato de a empreitada poder ser realizada nas dependências do contratante, de terceiro, ou do contratado. Entretanto, o art. 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, ao trazer as hipóteses de serviços submetidos à retenção quando realizados por meio de cessão de mão de obra ou empreitada, ordena que sejam observadas as exceções do art. 149 daquela Instrução Normativa, que assim dispõe:

**Art. 149. Não se aplica o instituto da retenção:**

I - à contratação de serviços prestados por trabalhadores avulsos por intermédio de sindicato da categoria ou de OGMO;

II - à empreitada total, conforme definida na alínea "a" do inciso XXVII do caput e no § 1º, ambos do art. 322, aplicando-se, nesse caso, o instituto da solidariedade, conforme disposições previstas na Seção III do Capítulo IX deste Título, observado o disposto no art. 164 e no inciso IV do § 2º do art. 151;

III - à contratação de entidade beneficente de assistência social isenta de contribuições sociais;

IV - ao contribuinte individual equiparado à empresa e à pessoa física;

V - à contratação de serviços de transporte de cargas, a partir de 10 de junho de 2003, data da publicação no Diário Oficial da União do Decreto nº 4.729, de 9 de junho de 2003;

**VI - à empreitada realizada nas dependências da contratada";**

Importante mencionar que as Instruções Normativas citadas nas Soluções de Consultas são todas posteriores à época dos fatos geradores. Contudo, para interpretações dos dispositivos em comento, somente aquilo que poderia ser aplicado, entendo ser possível a utilização do art. 106, inciso I, do CTN, quando seja norma expressamente interpretativa.

Ocorre que, como já dito, não ficou claro nos contratos demonstrados que a combinação do art. 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, com o disposto no inciso VI do art. 149 desse ato, leva à conclusão de que ainda que o serviço realizado por meio de empreitada se enquadre, por sua natureza, no rol de hipóteses submetidas à retenção nos termos do referido artigo 117.

Assim, se deixasse de lado os contratos e apenas fosse considerado os termos lançados nas notas fiscais apresentadas, restariam ainda mais dúvidas quanto à questão de cessão de mão-de-obra ou somente empreitada.

No caso, os serviços descritos nas notas fiscais juntadas ao processo, deve haver necessariamente duas situações, somatórias, para a exigência da retenção dos 11% legal exigido

para que possa ser enquadrado na normal legal, quais sejam *i)* haver necessariamente a cessão de mão de obra nas dependências da contratante ou de terceiros; e *ii)* os serviços estarem efetivamente descritos na norma legal, sendo possível o enquadramento das atividades desenvolvidas no rol descritivo. Por fim, o quesito continuidade deve fazer parte das características do contrato estabelecido, mas que como visto, nem toda empreitada cede mão de obra, e o enquadramento da empreitada em alguns casos pode afastar a necessidade de retenção.

Nesse sentido, entendo que a fiscalização deveria ter sido mais clara e ter feito uma descrição maior dos fatos analisados. Entendo que, a interpretação em estender os dispositivos legais poderia configurar uma aplicação inexistente de obrigação ao contribuinte, contrariando o nosso ordenamento jurídico vigente.

Esse relator já teve oportunidade de julgar matéria idêntica, e que por unanimidade de votos foi dado provimento ao recurso voluntário para cancelar a acusação fiscal. Na ocasião que o processo tratava justamente da retenção de 11% de serviços da tecnologia da informação, conforme **Acórdão 2301-005.270, de 09.05.2018**, com ementa abaixo transcrita:

EMENTA. (...)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. CESSÃO OU EMPREITADA DE MÃO DE OBRA. SERVIÇOS SUJEITOS À RETENÇÃO. NATUREZA DOS SERVIÇOS E ELEMENTOS CARACTERIZADORES A SER CONFIGURADO CONSOANTE A CAPITULAÇÃO LEGAL DEVIDA. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. AUTUAÇÃO IMPROCEDENTE.

O procedimento adotado pela fiscalização de arbitrar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias por falta de documentos necessários para análise do fato gerador deve ser excepcional, adotando critérios e elementos que possam conduzir à conclusão do auto de infração.

A natureza das atividades contratadas não é o único requisito a ser averiguado para que se dê a obrigatoriedade da retenção. Na prestação do serviço mediante cessão de mão de obra ou empreitada, deve haver necessariamente no mínimo duas situações, somatórias, para a exigência da retenção dos 11% legal exigido para que possa ser enquadrado na normal legal, consoante o fator continuidade da relação jurídica, quais sejam *i)* haver necessariamente a cessão de mão de obra nas dependências da contratante ou de terceiros; e *ii)* os serviços estarem efetivamente descritos na norma legal, sendo possível o enquadramento das atividades desenvolvidas no rol descritivo. Por fim, o quesito continuidade deve fazer parte das características do contrato estabelecido, mas que nem toda empreitada cede mão de obra, e o enquadramento da empreitada em alguns casos pode afastar a necessidade de retenção, quando se tratar de serviços de informática.

Assim, para que haja aferição indireta deve haver necessariamente o devido enquadramento legal, sob pena de causar aplicação inadequada do dispositivo legal, devendo a fiscalização respeitar o disposto no art. 142 do CTN, verificando

a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, e calculando o montante do tributo devido.

Assim, de forma semelhante, compreendo que Auto de Infração tem vício material que enseja nulidade, e igualmente, e mais importante, a ocorrência do instituto de anulação do lançamento, no que diz respeito à base de cálculo e os fatos narrados aferidos e capitularizados na norma vigente à época dos fatos geradores, em desobediência ao artigo 142 do CTN.

O art. 59, do Decreto n.º 70.235/72, impõe os casos de nulidade conforme transcrevo abaixo:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Assim, não resta outra conclusão senão a de cancelar a presente autuação, já que serviços de tecnologia da informação da lista taxativa de serviços ao rol do art. 219, § 2º do RPS.

### **CONCLUSÃO**

Voto, portanto, por conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando integralmente a autuação fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha  
Relator