



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35601.000217/2007-18
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-011.503 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2024
Recorrentes ELEKTRO REDES S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2005

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do sujeito passivo ao lançamento já formalizado. Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o contribuinte tem acesso a todas as informações necessárias à compreensão das razões que levaram à autuação, tendo apresentado impugnação e recurso voluntário em que combate todos os fundamentos do auto de infração.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE. STF.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal/STF, por meio da Súmula Vinculante nº 8, os créditos relativos às contribuições previdenciárias estão sujeitos aos prazos decadenciais prescritos no Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO. DEFICIÊNCIA 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.

ÔNUS DA PROVA.

Ao contestar situações apuradas pela fiscalização em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, cabe a este último o ônus da prova de suas alegações, nos termos do Código de Processo Civil.

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA OU EMPREITADA. RESPONSABILIDADE PRINCIPAL DA CONTRATANTE PELA RETENÇÃO DE 11% E RESPECTIVO 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.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO 11%.
COMPROVAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA.**

Não demonstrada a prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, nos moldes e casos especificados no art. 31 da Lei nº 8.212/91 e art. 219, §§ 2º e 3º do RPS (Decreto nº 3.048/99), a exigência deve ser afastada.

**EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES
FEDERAL. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. NÃO APLICAÇÃO.**

A retenção da contribuição para a Seguridade Social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo SIMPLES Federal. Aplicação ao caso do Parecer PGFN/CRJ/nº 2.122/2011 e Ato Declaratório PGFNº 10/2011.

RETENÇÃO. COMPROVANTE DE RECOLHIMENTO.

A apresentação de guias de recolhimento com pagamento à época própria em relação a retenção de 11% em nome dos prestadores de serviços, autoriza a retificação do lançamento.

**INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO
NORMATIVO. ARGUIÇÃO.**

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) em não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada; II) em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo os seguintes valores: i) referente à nota fiscal nº 214 no valor de R\$ 8.190,00; ii) referente ao contrato 4600000374, da ELUCID SOLUTIONS S/A, no valor de R\$ 1.080.000,00; iii) das empresas VALTER LUIZ MACIAL ITAPORANGA - ME (2281) e REINALDO SILVA DOS SANTOS (2874), pertencente ao SIMPLES, no valor de R\$ 585.818,79.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Alvares Feital e Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 14-74.893 - 12ª Turma da DRJ/RPO, fls. 29.018 a 28.125.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte identificado em epígrafe, NFLD nº 35.957.801-2, no valor originário de R\$ 6.929.109,73, compreendendo contribuições sociais devidas quando da contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra/empreitada, que a tomadora dos serviços tem obrigação de recolher, com fulcro no artigo 31, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, relativas ao período de 02/1999 a 12/2005, conforme consta do relatório fiscal, fls. 71/82.

Constam ainda do relatório fiscal as informações que seguem resumidamente.

De plano informa a fiscalização, no tópico "*Constituição do Crédito Previdenciário*", que o presente lançamento foi elaborado em conformidade com os dispositivos que transcreve: artigo 31, § 3º, e artigo 33, §§ 1º e 3º ambos da Lei nº 8.212/91 e artigo 219, §§ 1º, 2º, 3º, 6º, 7º, do Regulamento da Previdência Social/RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Segundo a fiscalização "a escrituração contábil formal apresentada não registra, de forma discriminada, em contas individualizadas, todos os fatos geradores das contribuições sociais, distinguindo os prestadores de serviços, tipo de serviço prestado, número das notas fiscais ou faturas, data de emissão, valor da retenção e valor total do serviço contratado".

A empresa apresentou lançamentos contábeis, do Razão Geral de 02/1999 a 12/2005, e lançamentos da Contabilidade de Custos, de 02 a 08/1999, ambos em meio digital, em mídia não regravável, contudo, segundo a fiscalização "*os arquivos discriminam, basicamente, datas dos lançamentos, datas dos documentos, códigos dos documentos, códigos das contas e valores*, mas sem referência à natureza do serviço contratado, nem à empresa prestadora de serviços, ou seja, *os arquivos do Razão apresentados não oferecem indicativos da natureza dos serviços contratados, nem identificam os prestadores de serviços, elementos indispensáveis ao exame da regularidade da retenção*".

Relata que as contribuições retidas dos prestadores de serviços foram fornecidas em planilhas eletrônicas, haja vista, a impossibilidade de se reconhecer a empresa prestadora no Razão Geral.

Esclarece que devido a ausência de identificação das prestadoras de serviços e a natureza dos serviços contratados no Razão Geral, a empresa *forneceu dados, relativamente ao período de setembro/1999 a dezembro/2005, também em meio magnético, provenientes de sistema auxiliar da contabilidade, denominado Sistema de Materiais*".

A partir dos dados apresentados, que segundo informa o relatório fiscal constituem detalhamento dos lançamentos do Razão, foram selecionadas contas, discriminadas no item 20 do relatório fiscal, e com base nestas contas *a Empresa detalhou os lançamentos, agora especificando o código do fornecedor, nome do fornecedor e um breve histórico. Somente em alguns registros há referência ao número da nota fiscal A investigação da regularidade da retenção foi, então, iniciada a partir dos dados apresentados nessa forma.*

Constatou a fiscalização que o sistema auxiliar de contabilidade apresentava deficiências, pois não contemplava integralmente os serviços de terceiros contratados pela Elektro, exemplificando com as falhas detectadas na prestadora LET - Linhas Elétricas de Transmissão Ltda., ressaltando que *"a base de cálculo apurada para o crédito previdenciário, ora lançado, em decorrência da deficiência dos dados apresentados, encontra-se sub avaliada "*.

Informa a fiscalização que há evidências de que a base de contribuição apurada, de acordo com os dados fornecidos - sistema auxiliar da Contabilidade - resulta em montante inferior à base real, pois em *pesquisas realizadas com o objetivo de instruir documentos internos da Previdência, relacionados com processos de restituição de contribuições ou de auditoria-fiscal realizada em empresas prestadoras de serviços, também apontaram falhas nesse arquivo.* Cita que houve confronto das notas fiscais de serviços das prestadoras CODEP/Conserv. e Dedetiz. de Prédios e Jardins Ltda, CSC/Educação e Recreação S/C Ltda, Limpadora Alto Brilho Ltda, Cleanic Ambiental Com. Serv. Hig. Ltda e Construtora Bega Ltda, com o sistema auxiliar de contabilidade da notificada e constatado que houve registro de apenas uma nota e somente em relação à empresa Cleanic.

Constatado ainda que no período de 09/1999 a 12/2005, os arquivos apresentados - sistema auxiliar da contabilidade, utilizado para apuração da base de contribuição e o que discrimina as contribuições retidas pela empresa tomadora dos serviços -descrevem o código do documento contabilizado, contudo *esse código em um arquivo, mesmo que se refira a mesma despesa, tem em outro arquivo, codificação diversa,* exemplificando com a prestadora de serviços Macrotécnica Instalações e Com. Ltda.

Esclarece que optou-se pela totalização dos serviços em cada competência, por empresa prestadora de serviço, na impossibilidade de confrontar o recolhimento correspondente a cada nota fiscal ou fatura, sendo que as contribuições retidas também foram agrupadas por competência e por prestador de serviço, para permitir comparar a base apurada com a contribuição retida.

As contribuições retidas foram deduzidas das importâncias denominadas "Contribuições Devidas", conforme o Anexo "Demonstrativo - Retenções Lançadas", que discrimina o Valor do Serviço, a Contribuição Devida, a Contribuição Retida e a Diferença Apurada (valor lançado na NFLD), por prestador de serviço e por competência, além do percentual utilizado sobre o valor da nota fiscal/fatura para apuração da base de cálculo, ressaltando que *procurou preservar os critérios de redução de base de contribuição, por ventura, aceitos ou utilizados pela empresa Elektro.*

Para a caracterização da cessão de mão-de-obra/empreitada a fiscalização examinou as disposições contratuais, e, subsidiariamente, planilhas elaboradas pela empresa com listagem dos contratos celebrados com terceiros, descrição dos serviços executados e período de vigência, além de previsão contratual ou registros contábeis de reembolsos efetuados às prestadoras de serviços, relativos a hospedagens, quilometragens e despesas com viagens.

Expõe a fiscalização que a notificada foi intimada a apresentar, dentre outros documentos, contratos de prestação de serviços, notas fiscais/faturas, recibos de serviços e cópias de Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social/GFIP das empresas contratadas, mediante Termos

de Intimação para Apresentação de Documentos/TIAD, contudo a documentação solicitada foi entregue de forma deficiente.

Relata que na solicitação de esclarecimentos à empresa, a justificativa mais comum para não ter procedido à retenção, *versou sobre ser a obra executada sob empreitada total e por isso não estar sujeita ao instituto da retenção*, sendo verificado também *a falta de retenção dos prestadores optantes pelo Sistema Simplificado de Tributação (Simples)*, *após-setembro de 2002 quando voltou a ser exigida*, e ainda em relação ao período de janeiro/2000 a agosto/2002, quando não comprovada a opção pelo Simples.

Os demonstrativos, "Quadro Resumo - Medrai Engenharia Ltda" e "Quadro Resumo - Parceira Serv Temp Ltda e Parceira Rec Hum & Serv Ltda", constituem sub detalhamento do "Demonstrativo - Retenções Lançadas", devido as particularidades apresentadas por estas empresas como descrito no relatório fiscal:

Segregou-se a empresa Medrai, pois esta presta serviços tanto pela matriz como pelas filiais. Os serviços por ela prestados, ora se enquadram nas situações definidas para aplicação da retenção e ora não. Tendo em vista as limitações, já mencionadas, para identificar a fatura com retenção e fatura sem retenção, optou-se por agrupar todas as informações da empresa, como se fosse um único estabelecimento, para fins de confrontar as retenções devidas com as recolhidas. Sobre os valores dos serviços, foi calculada a base de contribuição global da empresa, considerando-se redução de cinquenta por cento. As diferenças Apuradas foram transferidas para o "Demonstrativo - Retenções Lançadas", sob o código 21.

As empresas Parceira emitiram notas fiscais de reembolsos de Vale Transporte, Vale Refeição, Vale Alimentação, Seguro de Vida, Assistência Médica, Despesas Admissionais, Despesas de Cursos e Despesas com Telegramas. Não efetuou destaque de retenção sobre esses reembolsos e a Elektro, por sua vez, não recolheu a correspondente contribuição. Contudo, somente os custos com alimentação e com fornecimento de vales transporte, discriminados na nota, são passíveis de redução da base de cálculo. Desta forma, a diferença apurada descrita no demonstrativo, representa a contribuição social incidente sobre as demais parcelas. Os valores, também, foram transferidos para "Demonstrativo - Retenções lançadas". Cabe observar que, somente foi possível elaborar esse discriminativo, porque as respectivas notas fiscais foram apresentadas.

Elaborado anexo "*Empresas Prestadoras de Serviços com Lançamento de Retenção*", que identifica as empresas, cujos serviços foram objeto de lançamento de retenção, descreve o código do fornecedor (utilizado pela empresa notificada), nome da prestadora de serviços, inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas e o serviço executado.

Descumprimento de obrigação acessória

Destaca a fiscalização que na mesma ação fiscal foi lavrado o auto de infração Debcad nº 35.957.808-0, por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212/91, c.c. artigos 232 e 233 do Regulamento da Previdência Social/RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, salientando que *"a forma como os dados foram disponibilizados para os trabalhos - comentado nos itens anteriores - afetaram o resultado dos trabalhos, em relação às bases de contribuições sub avaliadas e em relação às competências, atribuídas por critério diverso da data de emissão das notas de serviços. Outra repercussão, foi a não-verificação de acréscimos legais, devidos sobre contribuições retidas, por ventura, recolhidas com atraso.*

Lavrado também auto de infração Debcad nº 35.957.810-1 por infração ao artigo 31, caput da Lei nº 8.212/91, c.c. o artigo 219 do Regulamento da Previdência Social/RPS, e ainda auto de infração Debcad nº 35.957.804-7 por ter a empresa deixado de matricular obras de construção civil de sua responsabilidade.

Responsabilidade Solidária

A fiscalização apurou que a notificada pertence a grupo econômico formado pelas empresas abaixo discriminadas, conforme consta do relatório de Vínculos:

CNPJ	Empresa
00.624.942/0001-40	Prisma Energy America do Sul Ltda
01.644.193/0001-86	Elektro Comercializadora de Energia Ltda
02.204.716/0001-36	EBD Empresa Brasileira Distribuidora Ltda
02.310.614/0001-03	Enron Power Construction Brasil Ltda
01.919.258/0001-59	Enron Serviços de Energia Ltda
01.261.765/0001-48	Enron Distribuidora de Petróleo Derivados Ltda
02.538.000/0001-75	EPC Empresa Paranaense Comercializadora Ltda
02.540.269/0001-96	Terraco Participações Ltda
02.754.177/0001-09	Enron Comercializadora de Energia Ltda
02.761.727/0001-17	Prisma Energy Investimentos Energéticos Ltda
02.886.241/0001-05	ETB Energia Total do Brasil Ltda
03.262.068/0001-37	Enron Communications do Brasil Ltda
03.643.932/0001-40	Enron Communications Holdings Ltda
06.066.552/0001-05	Instituto Elektro
07.732.105/0001-84	Elektro Geração S/A

Com base no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, as empresas acima identificadas são solidariamente responsáveis pelo crédito previdenciário lançado.

De acordo com o Relatório Fiscal a Elektro é controlada diretamente pelas empresas holdings Empresa Paranaense Comercializadora Ltda (EPC), Energia Total do Brasil Ltda (ETB), Prisma Energy Investimentos Energéticos Ltda (PEIE) e Prisma Energy Brazil Finance Ltd. (PEBFL), que conjuntamente detêm 99,68% do capital total e 99,97% do capital votante da companhia.

Estas holdings são controladas indiretamente pela Prisma Energy International, com sede nas Ilhas Cayman, que em 25 de maio de 2006 e 11 de setembro de 2006, teve 100% das ações adquiridas, por Ashmore Energy International Limited ("AEI"), da controladora indireta da Elektro, Prisma Energy International Inc. ("Prisma Energy"), subsidiária integral da Enron Corp.

Da Representação Fiscal

Segundo a fiscalização foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais/RFFP por ter a empresa retido contribuições previdenciárias a que alude o artigo 31, da Lei nº 8.212/91 e não as repassado à Seguridade Social, configurando-se, em tese, a prática de crime previsto no artigo 168-A do Código Penal, além de configurado em tese, crime previsto no artigo 337-A do referido código, pela omissão de parcelas remuneratórias da base de cálculo da contribuições cujos fatos geradores foram objeto das notificações fiscais NFLD nº 35.957.778-4 e nº 35.957.779-2.

Constituem parte do relatório fiscal os seguintes anexos¹:

- Anexo 1 - Relação de Prestadores (Código fornecedor, Nome empresa, CNPJ, Serviço Executado), fls. 28.485/28.492;
- Anexo 2 - Retenção Lançada - período de 02 a 08/1999 (Conta, Nome da Empresa Prestadora, histórico, valor da nota, contribuição devida, valor retido, diferença apurada), fls. 28.493/28.494;
- Anexo 3 - Retenção Lançada - período de 09/1999 a 12/2005 (Código fornecedor, contribuição retida, contribuição devida, diferença apurada) fls. 28.495/28.542;
- Anexo 4 - Quadro Resumo Medrai Engenharia, fls. 28.543/28.544;

- Anexo 5 - Quadro Resumo Parceira Serv. Temp. Ltda e Parceira Rec. Hum. & Ser. Ltda, fls. 28.545/28.547.

Da Impugnação

Após ciência pessoal da autuação em 29/12/2006, o contribuinte apresentou defesa fls. 84/147, alegando em síntese o que segue.

Esclarece a impugnante que é pessoa jurídica de direito privado, constituída na forma de sociedade anônima, cuja atividade principal está relacionada "ao estudo, planejamento, projeto, construção e operação de sistemas de produção, transformação, distribuição e comércio de energia", dentre outras atividades.

Da Exclusão do Nome dos Administradores do Pólo Passivo da Presente Autuação Fiscal

Insurge-se contra a inclusão dos co-responsáveis pessoas físicas no polo passivo da demanda, com respaldo no artigo 13 da Lei nº 8.620/93, uma vez que este dispositivo afronta o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional/CTN, além de não haver comprovação da exorbitância dos poderes ou infração à lei, pleiteando a exclusão das pessoas indicadas como co-responsáveis.

Decadência Parcial do Direito de Lançar os Créditos Tributários

Sustenta que os créditos tributários referentes ao período de 1999 a 2001 foram atingidos pela decadência quinquenal de acordo com o artigo 150, § 4º do CTN, não havendo que se falar na aplicação do prazo decenal disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, eis que eivado de inconstitucionalidade. Cita jurisprudência.

Do Objeto da Autuação e do Histórico da Ação Fiscal

Alega que ao longo de mais de dois anos de ação fiscal, a fiscalização se preocupou em examinar os documentos internos produzidos pela notificada para auxiliar sua escrituração contábil e diante da estrutura complexa das atividades da impugnante e dificuldade na busca de algumas informações, a fiscalização imputou este fato na suposta deficiência da escrituração contábil da notificada, o que deve ser afastado de plano uma vez que a empresa segue as normas contábeis vigentes, tanto que é avalizada e ratificada por empresas de auditoria anualmente.

Argumenta que, diante das dificuldades encontradas pela fiscalização, o que considera normal pelo porte da empresa e variedade de fornecedores, foram disponibilizados os contratos com os fornecedores, notas fiscais e guias de recolhimento das contribuições retidas, contudo, a fiscalização não identificou corretamente a natureza dos serviços prestados, devido a checagem superficial dos controles auxiliares da contabilidade, que não se prestam a análise da natureza jurídica do objeto dos contratos entabulados com os fornecedores da empresa.

Acrescenta que o método utilizado pela fiscalização para otimização dos trabalhos, somando lançamentos contábeis referentes aos diversos fornecedores totalizando-os por mês, acarretou na exigência de valores inexistentes, com divergências entre os valores retidos e corretamente recolhidos pela impugnante, em desconsideração da documentação contratual e fiscal da impugnante.

Das Ilegitimidades da Exigência da Retenção de 11%

Alega que muitos dos serviços contratados não envolvem cessão de mão de obra, outros estão legalmente excluídos da retenção e ainda há empresas optantes pelo SIMPLES que obtiveram liminar para não sofrer a retenção, como será demonstrado, impondo-se o cancelamento integral da notificação fiscal.

Observa que deve ser feita distinção entre os conceitos de contratação com cessão de mão de obra da mera prestação de serviços e da empreitada global, pois somente no primeiro caso há obrigatoriedade da retenção exigida no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, e no presente caso, houve exigência em contratos com inexistência de cessão de mão-de-obra, não bastando que o serviço esteja previsto na lista taxativa, mas havendo que ser demonstrada a ocorrência da cessão de mão-de-obra, conforme jurisprudência administrativa e judicial que transcreve.

Da Inexistência de Cessão de Mão-de-Obra nos Contratos Celebrados pela Impugnante

Arrola, por amostragem, descrição do objeto de contratos que considera não ter ocorrido cessão de mão-de-obra mas mera prestação de serviços, conforme documentos que junta (Doe 04), em relação às seguintes empresas /fornecedores:

Código	Prestadora de Serviços
5431	Vitalux Eficiência Energética Ltda
7724	Temaq Engenharia Comércio e Representações Ltda - ME
5160	Sota Consultoria e Projetos S/C Ltda.
3580	Trident Informática Comercial e Serviços Ltda)
5520	Elucid Solutions S/A
7358	Ativa Assessoria Técnica em Cobranças S/C Ltda.
5243	Monreal Corporação Nacional de Serviços e Cobranças S/C Ltda
14208	Ginástica Preventiva Labor Fit Ltda
4345	Damovo do Brasil S/A
3977	Sun Microsystems do Brasil Indústria e Comércio Ltda.
245	Nansem S/A Instrumentos de Precisão
6854	T-Systems do Brasil Ltda.)
8258	Marte Assessoria em Segurança e Investigações S/C Ltda
2609	Aratec Araguaia Tecnologia Ltda.
5178	Soluziona Utilities Brasil S.A.

Acrescenta que tais serviços são altamente especializados, executados com autonomia e independência, sem subordinação, e se inserem na mera prestação de serviços, além de que o INSS reconheceu a desnecessidade da retenção em relação a empresa Monreal Corporação Nacional de Serviços e Cobranças S/C Ltda., em resposta à consulta INSS/21.401.1, (Doe. 5) o que foi desconsiderado pela fiscalização, em violação ao artigo 48, § 2º da Lei nº 9.430/96.

Idêntico entendimento da consulta referida deve ser estendido à empresa Ativa Assessoria Técnica em Cobranças S/C Ltda.

Em relação as prestadoras Vitalux Eficiência Energética Ltda., Temaq Engenharia Comércio e Representações Ltda ME, Sota Consultoria e Projetos S/C Ltda, Elucid Solutions S/A, Nansem S/A Instrumentos de Precisão, Damovo do Brasil S/A e Soluziona Utilities Brasil S.A, sequer houve enquadramento da prestação no rol das hipóteses legais, a demonstrar que a fiscalização somente se preocupou em analisar os sistemas de controle parafiscais da notificada, sem verificação da natureza jurídica e objeto dos contratos (Doe 4) que não se enquadram no rol da Lei nº 8.212, Decreto nº 3.048/99 e Instrução Normativa IN nº 03/2005.

Conclui que a ação fiscal não foi profícua em demonstrar a cessão de mão-de-obra, pelo que deve ser cancelada a NFLD, ressaltando que as situações são exemplificativas para demonstrar o desacerto de toda a ação fiscal.

Exclusões Legais da Retenção

Previsões contidas na própria regulamentação do INSS

Assevera que da análise do objeto dos contratos com os fornecedores que exemplifica (Doe 06), em muitos deles há serviços expressamente excluídos da retenção, citando as seguintes prestadoras:

- WEG Indústria S/A Transformadores (3502) - os serviços contratados de reforma de transformadores da Impugnante no Estabelecimento da WEG encontram-se expressamente excluídos da obrigatoriedade da retenção, conforme se verifica das disposições do artigo 176, inciso VI da IN nº 03/2005;

- Medrai Engenharia Ltda (21) os serviços contratados de reforma de transformadores não se sujeitam a retenção em idêntica situação a descrita acima, apesar de a fiscalização ter informado que os excluiu, o que não corresponde à realidade, como se verá adiante;

- Vitalux Eficiência Energética Ltda. (5431) - a elaboração de projetos relacionados à eficiência energética encontram-se expressamente excluídos da retenção conforme inciso II do artigo 170 da IN 03/2005;

- Temaq Engenharia Comércio e Representações Ltda - ME (7124) - serviços excluídos da retenção, conforme inciso II do artigo 170 da IN 03/2005, inclusive na época da prestação dos serviços esta prestadora era optante do SIMPLES o que elide a necessidade de retenção como se verá em tópico específico;

- Sota Consultoria e Projetos S/C Ltda. (5160) - os serviços prestados de consultoria, elaboração de projetos e ensaios geotécnicos, são excluídos da retenção de acordo com os incisos II, VII e VIII do artigo 170 da IN 03/2005;

- Medrai Engenharia Ltda. (21) - os serviços prestados de consultoria de elaboração de projetos de rede de distribuição não sofrem retenção de acordo com o inciso II do artigo 170 da IN 03/2005.

Conclui pela precariedade do trabalho fiscal devendo ser cancelada a NFLD.

Dos Contratos de Empreitada Global e *Tumkey*

Argumenta que vários contratos tem por objeto a prestação de serviços por empreitada global ou "tumkey"¹ (Doc 07), não se sujeitando à retenção, contudo a fiscalização lançou a exigência sem sequer indicar os motivos para tal, em manifesta nulidade, havendo regra específica para a não incidência da retenção nos serviços prestados sob empreitada global, conforme artigo 220, § 1º, do Decreto nº 3.048/99, além de não poder ser confundida com a cessão de mão-de-obra.

Arrola, exemplificando, os fornecedores que prestaram serviços sob o regime de empreitada global ou *tumkey*, incluídos indevidamente no lançamento, concluindo pelo cancelamento da NFLD: - ABB Ltda. (6291), WEG Indústria S/A Transformadores (3502), Sota Consultoria e Projetos S/C Ltda. (5160), Consid - Construções Prefabricadas Ltda. (4569).

Das Empresas Enquadradas no SIMPLES

Aduz que na contratação de empresas optantes pelo SIMPLES não há obrigação legal de efetuar a retenção da contribuição previdenciária, mas a fiscalização lançou as importâncias considerando dois períodos distintos, de janeiro de 2000 a agosto de 2002 por não ter a impugnante comprovado a opção destas empresas no regime simplificado e no período remanescente em razão da obrigatoriedade da retenção mesmo das prestadoras inscritas no SIMPLES, o que não pode concordar.

Do Período de janeiro de 2000 a agosto de 2002

Afirma que, no período em epigrafe, a fiscalização desconsiderou as normas infralegais do INSS que determinavam a não exigência da retenção nos serviços prestados por empresas inscritas no SIMPLES, sob o argumento de que não restou comprovado que eram optantes por este regime, contudo não sendo seu o ônus desta comprovação, mas da administração tributária.

Do Período posterior a agosto de 2002

Assegura que no período posterior a agosto de 2002 a fiscalização exigiu a retenção das contribuições sobre os serviços prestados por empresas optantes pelo SIMPLES com base no artigo 8º da IN nº 80/2002, exigência que perdura até a vigente IN nº 03/2005, porém, referidas Instruções Normativas não poderiam alterar a legislação especial que rege o regime simplificado, além de a aplicação do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 neste caso violar o princípio da especialidade, colacionando doutrina e jurisprudência a respeito, devendo ser reconhecida a ilegitimidade do lançamento.

Da Comprovação de Contratação de Empresas Optantes do SIMPLES

Identifica, por amostragem, as empresas optantes pelo SIMPLES, abaixo discriminadas, anexando cópias das notas fiscais de serviço de algumas destas prestadoras (Doe 08) e extratos emitidos pela Receita Federal demonstrando a opção de outras empresas inseridas indevidamente na NFLD (Doe 09):

Raim Serviço Técnico Coml. Ltda. EPP (4023)
Figueira Almeida Controle Patrimonial Ltda. (7589)
Rossmann & Razzano Ltda. (2073)
Elcma Construções e Eletrificação Ltda. (2898 e 6275)
M.L. Santiago - Ubatuba ME (1476)
Empreiteira Araújo S/C Ltda. (1871)
Rogério Marcos Barbosa ME (1877)
Valter Luiz Maciel Itaporanga ME (2281)
Pedro de Lima Farias Apiaí -ME (2443)
Manoel Messias de Arruda & Cia Ltda ME (2823)
José Luiz Gonçalves Fernandes ME (2827)
Reinaldo Silva dos Santos (2874)
H.J. Comércio e Serviços Ltda. ME (3704)
Temaq - Engenharia Com. e Representações Ltda ME (7724)
Amarildo Ramos Colaço Iguape ME (4743)
Antonio Norberto da Costa ME (5010)
Jardinagem F.C. S/C Ltda ME (5161)
Al Felipence Ltda ME (5839)
Mafem Indústria e Comércio Ltda ME (6201)
CSR Comercial Ltda. ME (6858)
Trilhas Com. e Prod. Art. Ltda. ME (6939)
Politan Transportes Ltda. ME (7451)
Silva & Ucceli Ltda. ME (7532)
Thiago de Freitas Tosta ME (8053)
Mantec Manut. Eletrom. Amer. Ltda. ME (8174)
Trans Rio Claro Ltda. ME (8433)
Thiago Augusto Alves ME (9357)
Diogo Martins Furquim ME (9475)
Projeto Net Informática Ltda. ME (14684)
Antonio Molina ME (5414)
Mauro Mor de Carvalho ME (5468)

Da Ausência de Retenção em Consonância com Determinação Judicial

Justifica que não efetuou a retenção em relação a alguns "clientes " (sic) em decorrência da existência de ações judiciais nas quais foram proferidas liminares em benefício das prestadoras de serviço determinando expressamente que não fosse efetuada em relação a

elas a retenção de 11%, como determina o art. 31 da Lei nº 8.212/91, exemplificando com a empresa DAP Redes Elétricas e Telefônicas Ltda. (6124 e 6133), com liminar deferida para não sofrer a retenção no período de contratação da referida empresa de 07/2002 a 07/2004 (Doe 10), o que não foi considerado pela fiscalização, mais um motivo para o cancelamento da NFLD.

Da Indevida Inclusão de Valores não Sujeitos a Composição da Base de Cálculo das Contribuições Retidas

Reputa que as diferenças apuradas pela fiscalização quanto a retenção resultaram de equívoco no trabalho fiscal, distorcendo as bases de cálculo utilizadas pela impugnante para o recolhimento das contribuições, como expõe por amostragem.

Erros em Relação às Competências

Alega que houve lançamento de diferenças inexistentes, comprometendo o requisito da certeza e liquidez do crédito tributário, pois a fiscalização não verificou a data de emissão das notas fiscais, apesar de colocadas à sua disposição, e ainda que em grande volume, não poderia ter utilizado os controles internos da notificada e aferido a competência da retenção realizada, sob pena de haver desencontro entre a data da retenção e do recolhimento como inclusive reconhecido no relatório fiscal.

Passa a demonstrar o desacerto do procedimento fiscal a impor o cancelamento da NFLD.

Exemplifica com a análise do quadro resumo da empresa Medrai Engenharia Ltda (21) anexo ao relatório fiscal:

- a Nota Fiscal nº 5565, no valor de R\$ 5.197,09 (cinco mil, cento e noventa e sete reais e nove centavos) foi emitida em Dezembro/1999 e não em Outubro/1999, gerando a ausência de retenção no mês de outubro/99 que não existiu pois recolhido o valor em 12/1999;

- houve apuração de base de cálculo de retenção que não condiz com os valores descritos nas notas fiscais e escriturados, como por exemplo, na competência novembro/1999 foi apurado o valor de R\$ 4.734,93 (quatro mil, setecentos e trinta e quatro reais e noventa e três centavos), mas da análise da Nota Fiscal nº 4823, emitida nesse período, a correta base de cálculo para a retenção era R\$ 1.958,48 (um mil, novecentos e cinquenta e oito reais e quarenta e oito centavos).

Para comprovar tais vícios junta contratos, notas fiscais e documentos que demonstram o correto recolhimento relativo à prestadora Medrai Engenharia Ltda (Doc 11).

No que diz respeito a prestadora Aratec Araguaia Tecnologia Ltda. (2609), afirma que a Nota Fiscal nº 22 foi emitida no mês de Dezembro/2001 e não em Novembro/2001, gerando diferença de recolhimento inexistente, anexando documentação comprobatória deste fato (Doc 12). Em relação a empresa Brasanitas Empresa Brás. de Saneamento e Comércio Ltda. (8906), alega que houve lançamento de valores em duplicidade, conforme quadro demonstrativo de recomposição dos valores dos serviços prestados por esta empresa no mês de julho/2005, e, se a fiscalização tivesse verificado as notas fiscais não teria ocorrido esta diferença de recolhimento. Anexa documentos comprobatórios (Doc 13)

Erros em Relação ao Agrupamento de Diversos Serviços para Apuração de uma Única Base de Cálculo da Retenção

Aponta outro grande vício do procedimento fiscal, qual seja, o de agrupar em uma única base de cálculo, por competência, as notas fiscais por prestador de serviços, desconsiderando as particularidades dos contratos de prestação, e ainda a existência de

múltiplos contratos com o mesmo fornecedor, envolvendo serviços sujeitos e não sujeitos a retenção, e ainda redução da base de cálculo que foi desconsiderada.

A demonstrar a ilegitimidade do procedimento fiscal e conseqüente cancelamento da NFLD, exemplifica em quadros resumos em relação às seguintes empresas:

- Medrai Engenharia Ltda (21) - afirma que a diferença lançada de R\$ 37.342,72 (trinta e sete mil, trezentos e quarenta e dois reais e setenta e dois centavos) na competência 12/2005, ocorreu porque a fiscalização desconsiderou notas fiscais cujos serviços prestados não ensejam a retenção, a teor do artigo 176, VI da IN nº 03/2005, como a reforma de transformadores no estabelecimento da contratada, referentes ao Contrato de Prestação de Serviços nº 4600002829, notas fiscais 6943 e 6945.

Idêntica situação ocorreu em relação aos contratos nº 4600003029 e 4600003028, Notas Fiscais nº 4069 e 4072, cujos serviços prestados - projeto de instalação de redes de distribuição - não ensejam retenção nos termos do artigo 170, II da IN 3/2005;

- em relação a Nota Fiscal nº 4054, no valor total de R\$ 578.143,15 (quinhentos e setenta e oito mil, cento e quarenta e três reais e quinze centavos) a notificada por questão de contabilidade de custos segregou a nota em dois lançamentos - um referente aos serviços no valor de R\$ 328.389,71 e outro relativo ao material no valor de R\$ 249.753,44, porém a fiscalização ao não examinar as notas fiscais, acabou por exigir em duplicidade os valores já retidos, entendendo ser relativo a duas notas fiscais. Anexa documentos comprobatórios (Doe 11).

- Aratec Araguaia Tecnologia Ltda. (2609) novamente a fiscalização não atentou para a existência de vários lançamentos contábeis para a mesma nota fiscal (rateio de custos) na contabilidade da notificada lançando em duplicidade de valores em relação a Nota Fiscal nº 155, emitida no valor total de R\$ 164.138,23.

Conclui que a fiscalização pretende cobrar contribuições já recolhidas sobre o mesmo fato, em manifesto *bis in idem*, devendo por mais este motivo ser cancelada a NFLD..

Erros na Correta Apuração da Base de Cálculo para Retenção – Reduções Não Observadas

Afirma que, ao contrário do que informa o relatório fiscal, a fiscalização não considerou a correta base de cálculo das contribuições devidas por retenção, exemplificando com a empresa LET - Linhas Elétricas de Transmissão Ltda (7553), que presta serviços de construção civil relacionados à construção e reparos de redes elétricas (Doc 14), em que não se verificou a redução da base de cálculo em 35% devido ao emprego de materiais nas notas fiscais, conforme determina o artigo 150, §§ 1º e 2º da IN nº 03/2005, o que reforça a necessidade do cancelamento integral do lançamento.

Não Observância do Abatimento das Retenções já realizadas em Relação aos Serviços Subcontratados pelos Fornecedores da Impugnante

Continua a ressaltar os equívocos no procedimento fiscal sustentando que em diversas contratações a fiscalização não considerou que os valores pagos a subempreiteiras pelas prestadoras contratadas já integravam o valor pago na nota fiscal de serviços, e com destaque da retenção destas subempreiteiras para fins de desconto pela tomadora de serviços, procedimento este com respaldo na doutrina e pelo artigo 155 da IN 03/2005, exemplificando com as prestadoras Elcma Comércio e Eletrificação Ltda.e Consórcio Litoral e documentos juntados (Doc 15), pleiteando o cancelamento integral da NFLD.

Indevida Inclusão de despesas de Vale Alimentação, Seguro de Vida, Assistência Médica, Despesas Admissionais, Despesas de Cursos e Despesas com Telegramas na Base de cálculo da Retenção da Contribuição Previdenciária.

Alega que as empresas Parceria Serviços Temporários e Parceria Recursos Humanos & Serviços Ltda. tiveram valores indevidamente incluídos na base de cálculo (Doe 16), uma vez que a fiscalização somente considerou os valores reembolsados a título de vale refeição, não seguindo na íntegra o artigo 152 da IN nº 03/2005 que prevê a dedução da base de cálculo também em relação ao vale alimentação, o que não pode concordar pois estas despesas dedutíveis se incluem no conceito de alimentação *in natura*, além da referida norma carecer de legitimidade.

Acrescenta que a inclusão na base de cálculo da retenção de valores pagos a título de reembolsos de Seguro de Vida, Assistência Médica, Despesas Admissionais, Despesas de Cursos e Despesas com Telegramas, é ilegítima pois inclui elementos estranhos ao fato gerador da retenção, motivo pelo qual deve ser cancelada a NFLD.

Da Ilegitimidade da Utilização da Taxa SELIC para o Cômputo dos Juros Moratórios

Insurge-se contra a imposição de juros a taxa Selic pois em afronta ao artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, conforme jurisprudência que transcreve.

Do Pedido

Requeru ao final a improcedência da NFLD, subsidiariamente a redução do montante da NFLD pelos motivos já expostos, a exclusão dos juros a taxa Selic, protestando pela juntada posterior de documentos e quaisquer provas necessárias para o deslinde do feito.

Apresenta a seguinte listagem de documentos:

- Doc. 01 - Documentos societários;
- Doc. 02 - Procuração;
- Doc. 03 - Cópia da NFLD nº 35.957.801-2 ;
- Doc. 04 - Contratos, notas fiscais e GPS's das empresas prestadoras de serviços sem cessão de mão-de-obra, fls. 264 (vol 1);
- Doc 05 - Consulta do INSS/21.401.1 - Fixa entendimento de que os serviços de cobrança realizados pela Monreal não estão sujeitos à retenção por não envolverem cessão de mão-de-obra, fls. 1.017 (vol. 4);
- Doc. 06 - Contratos, notas fiscais e GPS's das empresas que prestam serviços expressamente excluídos da necessidade de retenção, fls. 1.020 (vol 4);
- Doc. 07 - Contratos, notas fiscais e GPS's das empresas que prestam serviços mediante empreitada global, fls .1.681 (vol. 6);
- Doc. 08 - Contratos, notas fiscais e GPS's das empresas Ralm, Figueira Almeida, Elcma e "Rossmann, que comprovam situação de optantes pelo Simples no período em que prestaram serviço à impugnante, fls. 3.225 (vol 11);
- Doc. 09 - Extratos emitidos pela SRF, que comprovam a situação das empresas como optantes pelo Simples, e que foram indevidamente incluídas na NFLD;, fls. 3.424 (vol 12);
- Doc. 10 - Liminar deferida em favor da DAP Redes Elétricas que desobrigou a impugnante da retenção das contribuições previdenciárias, fls. 3.448 (vol 12);
- Doc. 11 Contratos, notas fiscais e GPS's da empresa Medrai Engenharia Ltda. que comprovam os vícios na apuração das bases de cálculo consideradas e a inexistência de divergências apontadas, fls. 3.452 (vol 12);

Doc. 12 - Contratos, notas fiscais e GPS's da empresa Aratec Araguaia Tecnologia Ltda. que comprovam os vícios na apuração das bases de cálculo consideradas e a inexistência de divergências apontadas, fls. 3.778 (vol. 13);

Doc. 13 - Contratos, notas fiscais e GPS's da empresa Brasanitas Empresa Brás. de Saneamento e Comércio Ltda. que comprovam os vícios na apuração das bases de cálculo consideradas e a inexistência de divergências apontadas, fls. 4.184 (vol. 16);

Doc. 14 - Contratos, notas fiscais e GPS's da empresa Let Linhas Elétricas de Transmissão Ltda. que comprovam os vícios na apuração das bases de cálculo consideradas na inexistência de divergências apontadas, fls. 5.150 (vol. 17);

Doc. 15 - Contratos, notas fiscais e GPS's da empresa Elcma Comércio e Eletrificação Ltda. e Consórcio Litoral que comprovam os vícios na apuração das bases de cálculo consideradas e a inexistência de divergências apontadas, fls. 5.545 (vol. 18);

Doc. 16 - Contratos, notas fiscais e GPS's das empresas Parceria que comprovam os vícios na apuração das bases de cálculo consideradas e a inexistência de divergências apontadas, fls. 6.351 (vol. 21).

Às fls. 25.863/25.865 (vol. 85), Elektro Eletricidade e Serviços S/A se manifesta pela extinção dos créditos tributários devido à verificação e comprovação do efetivo pagamento tempestivo relativo a retenção de 11% sobre as notas fiscais da prestadora Cleanic Ambiental Com. Serv. Hig. Ltda. (Doe. 01), e em relação às prestadoras CSC - Educação e Recreação S/C Ltda., CODEP - Conserv. Dedetiz. de Prédios e Jardins Ltda. e Construtora Bega Ltda. (Doe 02) *"apesar de não ter identificado a prestação dos serviços indicados pela D. Fiscalização como tendo sido objeto de retenção, realizou o pagamento das respectivas contribuições supostamente retidas e não recolhidas ao INSS, como forma de demonstrar a sua boa-fé"*.

Acrescenta que, em relação à empresa Alto Brilho Ltda., houve o recolhimento das contribuições no dia 30/11/2006, como atesta o relatório fiscal, pleiteando a exclusão dos referidos lançamentos e cancelamento integral da NFLD.

Juntou GPS, código de recolhimento 2631, fls. 25.866/25.870, referente às prestadoras Cleanic Com. Serv. Import. Ltda, CSC/Educação e Recreação S/C Ltda, CODEP/Conserv e Dedet.Prédios e Jardins e Construtora Bega Ltda.

Às fls. 25.871/25.874, Ofício nº 263/2007/SECAP, de 19/03/2007, da então Secretaria da Receita Previdenciária em Campinas dando ciência dos autos de infração lavrados na ação fiscal que originou o presente débito e abrindo prazo de defesa às empresas integrantes do grupo econômico a que pertence a notificada.

Às fls. 25.876/25.877, Despacho nº 21-424.4/031/2007, do Serviço de Contencioso Administrativo/SECAP da Delegacia da Receita Previdenciária em Campinas informando sobre a ciência efetivada às demais empresas integrantes do grupo econômico, conforme avisos de recebimento às fls. 25.879/25.887, informando ainda:

Em análise aos autos do processo foi verificado que:

a) O valor da taxa SELIC inserto pela Fiscalização na competência 02/2006 (%), por ocasião do cadastramento do débito, estava incorreto - de fato, as Auditoras Fiscais notificantes utilizaram o valor de 1,14% (um inteiro e quatorze centésimos de percentagem), quando o correto é 1,15% (um inteiro e quinze centésimos de percentagem). Evidentemente, tal equívoco repercutiu no valor total do lançamento, uma vez que gerou erro no cálculo dos juros incidentes sobre o valor originário da dívida; e

(...)

(....) posteriormente à notificação do lançamento à empresa, a Fiscalização procedeu à correção da taxa SELIC no sistema de cadastramento de débitos desta Secretaria, procedimento este que implicou a alteração do valor da lançado, de R\$ 12.092.066,97 (doze milhões, noventa e dois mil, sessenta e seis reais e noventa e sete centavos) para R\$ 12.092.759,85 (doze milhões, noventa e dois mil, setecentos e cinquenta e nove reais e oitenta e cinco centavos), consolidado em 18/12/2006.

Remetida à notificada cópia dos relatórios integrantes da NFLD com a correção dos valores dos juros importando alteração somente no Discriminativo Sintético do Débito e capa da Notificação, cuja ciência se deu em 30/03/2007 (fls. 25.888) sendo reaberto prazo para nova manifestação.

Com o advento da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, que instituiu a Secretaria da Receita Federal do Brasil, o presente auto foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas, fls. 25.901.

Às fls. 25.902/25.903 Elektro Eletricidade e Serviços S/A impugna o Despacho nº 21-424.4/031/2007, discordando dos procedimentos adotados *"na medida que não foram apresentados os fundamentos que pudessem ensejar a correção do lançamento efetuado, bem como a intimação de eventuais co-responsáveis"*, reiterando as razões de direito e de fato apresentadas na impugnação.

Às fls. 25.913/25.914, o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas informa:

(...) foi confirmado o recebimento do ofício 263/2007 pelas empresas Eletro Geração S/A, EPC/ Empresa Parana Comercializadora Ltda, Prisma Energy Invest. Energéticos Ltda, Instituto Electro, ETB Energia Total do Brasil Ltda, Elektro Comercializadora de Energia Ltda, Enron Comercializadora de Energia Ltda, Prisma Energy América do Sul Ltda, EBD Empresa Brasileira Distribuidora e Enron Power Construction Brasil.

Para as empresas Enron Serviço de Energia Ltda, Enron Distribuidora de Petróleo e Derivados, Terraço Participações Ltda, Enron Communications do Brasil Ltda e Enrons Communications Holdings Ltda, não foi confirmado o recebimento, tendo havido o retomo das correspondências enviadas.

Informa ainda que as empresas referidas no parágrafo acima foram incorporadas pelas empresas EBD Empresa Brasileira Distribuidora Ltda e Elektro Eletricidade e Serviços S/A, já cientificadas dos lançamentos dos débitos, concluindo pelo saneamento do feito e encaminhamento dos autos à Delegacia de Julgamento em Campinas.

Às fls. 25.915 Despacho da Delegacia de Julgamento em Campinas informando juntada do CD/Compact Disc contendo todos os relatórios e débitos lançados na NFLD 35.957.801-2, fls. 25.943, cópias de telas dos processos da empresa DAP Redes Elétricas e Telefônicas Ltda, fls. 25.944/25.963, e relação dos documentos apresentados pela Elektro e anexados ao processo, fls. 25.964/25.988 (vol. 85).

Diante dos argumentos da defesa e documentos juntados de fls. 264/25.862 (vol 01 a 85) a então 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas decidiu por converter o julgamento em diligência, conforme Resolução nº 2.026, de 12/03/2008, fls. 25.989/26.003.

Da Diligência

Em 29/10/2009, fls. 26.012/26.040 (vol. 85), a fiscalização se manifesta em Relatório Complementar ratificando o descrito nos itens 9 a 29 do Relatório Fiscal da NFLD de que os arquivos apresentados pela impugnante, à época da realização dos trabalhos, não continham todos os elementos necessários, pois:

O Razão Analítico e o Diário Geral, pelo menos na forma apresentada à fiscalização, não registram, de forma discriminada, em contas individualizadas, todos os fatos geradores das contribuições sociais, distinguindo os prestadores de serviços, o tipo de serviço executado, número da nota fiscal/fatura de serviço, data de emissão, valor da contribuição retida e valor total do serviço contratado.

Após análise dos documentos apresentados pela defendente, propõe retificações do débito, destacados resumidamente:

- propõe a exclusão dos lançamentos relativos a retenção incidente sobre serviços prestados por empresas optantes pelo SIMPLES, no período de 01/2000 a 08/2002, conforme planilha abaixo:

Cod Forn	Prestadora de Serviço	Competências excluídas
4023	Ralm Serviço Técnico Comercial Ltda	03/2000 a 12/2001
7589	Figueira de A C Patrimonial Ltda	07/2002 e 08/2002
2073	Rossmann & Razzano Ltda	03/2000 a 08/2002
2898	Elcma Const e Eletrificação Ltda	01/2001 a 08/2002
6275	Elcma Const e Eletrificação Ltda	09/2001 a 08/2002
1476	M L Santiago	06/2000 a 05/2001
6939	Trilhas Com e Prod Artísticas Ltda	01/2002
7451	Politan Transportes Ltda	05/2002 a 07/2002
5468	Mauro Mor de Carvalho	02/2001

- propõe a exclusão dos lançamentos relativos a retenção incidente sobre serviços prestados pela empresa DAP Redes Elétricas e Telefônicas Ltda em virtude de liminar em mandado de segurança (Processo 1999.61.00.044558-4) que durante a ação fiscal não havia sido apresentada;

- propõe a exclusão do lançamento relativo a retenção incidente sobre serviços prestados pela empresa Sota Consultoria e Projetos S/C Ltda (5160), relativo a nota fiscal nº 214, de 21/12/2004, no valor de R\$ 8.190,00, pois no exame do contrato juntado na defesa - n" 4600002627 verificou-se que o serviço de digitalização e editoração de norma técnica não reúne condições para a exigência da retenção de 11% (onze por cento);

- propõe a exclusão do lançamento relativo a retenção incidente sobre serviços prestados pela empresa T - Systems do Brasil Ltda (6854), competência 03/2004, em virtude do recolhimento juntado na defesa às fls. 815 (vol. 3) não ter sido considerado;

- propõe a exclusão do lançamento relativo a retenção incidente sobre serviços prestados pelo Consórcio Litoral Sul de Energia (3488), competência 03/2000, em virtude do recolhimento juntado na defesa às fls.5.596 (vol. 19) não ter sido considerado, e a retificação do valor lançado na competência 05/2000, de R\$ 357,56 para RS 229,76;

- propõe a exclusão do lançamento relativo a retenção incidente sobre serviços prestados pela empresa Brasanitas Emp. Brás. Saneamento e Com. Ltda (8906), competência 05/2003, em virtude do recolhimento juntado na defesa às fls.5.023 (vol. não ter sido considerado, e ainda retificação na competência 04/2003, lançada em duplicidade;

- informa que as guias de código 2631, em nome das empresas prestadoras de serviços Cleanic Com. Serv. Import. Ltda, CSC Educação e Recreação S/C Ltda, CODEP - Conserv. e Dedet. de Prédios e Jardins e Construtora Bega Ltda, comprovando recolhimentos das contribuições mencionadas no item 24 do Relatório Fiscal da NFLD. Os recolhimentos foram feitos em 16/01/2007, exceto quanto a primeira contratada, em 02/04/2001. Nestes moldes, tais contribuições foram excluídas do lançamento fiscal.

- informa ainda da elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais/RFFP por verificação, em tese, de delito previsto no artigo 168-A do Código Penal.

Às fls. 26.041 (vol. 85), juntada do Compact Disc/CD referente ao cumprimento da Diligência Fiscal.

Da Defesa Aditiva pós Diligência Fiscal

Após ciência da Informação Fiscal em 10/11/2009, mediante remessa postal, fls.26.043, Elektro Eletricidade e Serviços S/A apresenta defesa aditiva, fls. 26.060/26.139 (vol. 86), ao relatório complementar, alegando o que segue em síntese.

Reitera as razões de fato e de direito apresentadas na impugnação inicial e destaca a improcedência da NFLD atestada pela autoridade julgadora quando da conversão do julgamento em diligência, cuja consequência foi a realização de novo lançamento.

Do Reconhecimento pela D. Autoridade Julgadora e pelo próprio Agente Autuante da Ausência de Materialidade da NFLD Original

Afirma ser imperiosa a análise acurada das ocorrências processuais, lembrando que:

(...) o I. Julgador Fiscal, ao invés de apreciar a impugnação apresentada e proferir decisão, reconheceu a impossibilidade de proceder ao julgamento do processo como estava, ordenando a conversão do julgamento em "diligência" para que o Agente Autuante sanasse vícios concernentes à carência de fundamentação do lançamento, determinando que se manifestasse sobre os pontos do lançamento questionados, bem como para que apresentasse planilhas detalhadas e explicativas do lançamento:

Entende que o lançamento era incompreensível para a própria autoridade julgadora e quando da determinação da diligência acabou por reconhecer a improcedência da NFLD por falta de materialidade, ressaltando que a conversão do julgamento em diligência é destinada à coleta de provas para instrução, sobre aspectos extrínsecos ao lançamento, amparada nos arts. 18, 28 e 29 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 29 da Lei nº 9.784/99, mas não para esclarecimento a respeito de aspectos intrínsecos do lançamento, em violação aos dispositivos citados.

Conclui que não há outro destino que possa ser dado à NFLD que não o seu cancelamento, por insuficiência de prova da materialidade da infração, além de que não se verifica no caso as hipóteses dispostas no artigo 149 do CTN para revisão do lançamento de ofício, sendo patente a tentativa do fisco de lavrar nova notificação por meio dessa pretensa "manifestação" ou "diligência".

Questionando onde estaria a segurança jurídica do contribuinte, não podendo ser concedido um cheque em branco à fiscalização, que poderia, toda vez que se verificasse que o direito de constituir o crédito tributário estava prestes a decair, constituir um crédito de qualquer maneira, para depois, com calma, corrigi-lo!!!

Novo Lançamento Decadência

Na remota hipótese de se entender legítima a complementação efetuada, sustenta que ocorreu a decadência do direito de lançar os créditos do período de 01/1999 a 11/2004, tendo em vista a ciência em 11/2009 do novo relatório fiscal, e caso se desconsidere esta possibilidade e o cancelamento da NFLD, seja desentranhado dos autos a "manifestação" do Agente Autuante no que tange às considerações que trouxe e que tenham implicado verdadeira "réplica", diante da flagrante ilegalidade do procedimento, que não encontra amparo na lei.

Da Decadência Parcial da Autuação

Em homenagem ao princípio da eventualidade, caso não considerados os argumentos dos itens anteriores, afirma ser inequívoca a decadência do período de 02/1999 a 12/2001, com fulcro no artigo 150, § 4º do CTN que deve ser aplicado às contribuições previdenciárias em decorrência da superveniência da Súmula nº 8 do STF que declarou inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 e considerando a ciência do lançamento em 29/12/2006.

Da Nulidade da NFLD

1 -Do Cerceamento de defesa

Na hipótese remota de permanecer a cobrança dos débitos lavrados, sustenta que há vício insanável de inconstitucionalidade e ilegalidade por afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório insculpidos nos art. 5º, LV, da Constituição Federal e art. 2º da Lei 10.941/01, pois pela enorme quantidade de contratos objeto do lançamento fiscal e do extenso período de 6 anos da autuação, o prejuízo à defesa chega a ser presumido pela dificuldade de se elaborar minuciosa defesa com a documentação probatória do alegado.

Alega que a "desarrazoada, extemporânea e tumultuadora manifestação fiscal" reconhece a excessiva quantidade de objetos no lançamento fiscal comprometendo o amplo debate tanto que remendou a NFLD original com novos argumentos e alegações, que agora a autuada se vê obrigada a rebater em prejuízo a sua ampla defesa, citando como analogia a vedação no processo civil do litisconsórcio multitudinário com múltiplos autores e réus em prejuízo à própria administração da justiça, como no presente caso, em verdadeiro abuso de direito, o que não ocorreria se a fiscalização tivesse lavrado diversas notificações com período e número de contratos razoável para possibilitar a ampla defesa, concluindo pela decretação da nulidade da presente NFLD.

2- Da Precariedade da Ação Fiscal

Esclarece que colocou à disposição da fiscalização os contratos com os fornecedores, notas fiscais, guias de recolhimento, porém a fiscalização não identificou corretamente a natureza dos contratos celebrados e não se aprofundou na análise dos documentos, mas examinou de forma superficial os controles auxiliares da contabilidade, e na sua manifestação fiscal informa que realizou nova intimação em 16/08/2008 para dar oportunidade para a autuada, porém a nova oportunidade foi dada para remendar o lançamento, e as exclusões de lançamentos informadas na diligência fiscal vêm a corroborar a precariedade do procedimento fiscal.

Reputa inadmissível a presunção *iuris tantum* para o ato de lançamento devendo a fiscalização demonstrar a materialidade da infração em obediência ao artigo 142 do CTN e ao princípio da verdade material, concluindo pela superficialidade da apuração dos fatos eivando de nulidade o lançamento fiscal.

Das Razões para a Total Improcedência do Lançamento

Reitera as razões apresentadas na defesa inicial nos itens "Da Ilegitimidade da Exigência da Retenção de 11%", "Definição de Cessão de Mão de Obra", "Da Inexistência de Cessão de Mão-de-Obra nos Contratos Celebrados pela Impugnante", argumentando em relação à manifestação fiscal o que segue em síntese.

Aduz que a fiscalização afirmou na diligência que a lista de serviços compreendidas no artigo 219, § 2º do RPS, é exemplificativa, porém ainda assim é dever de o fisco demonstrar a ocorrência da cessão de mão-de-obra para se exigir a retenção das contribuições previdenciárias, o que não ocorreu no caso em questão.

Em relação aos contratos com as empresas discriminadas abaixo, a manifestação fiscal somente afirma a ocorrência da cessão de mão-de-obra porém sem demonstrar a

colocação de pessoal à disposição do tomador e a efetiva subordinação ao comando do contratante/tomador, itens que sequer estavam previstos nos contratos mencionados, além de a diligência fiscal ter reconhecido que o objeto do contrato nº 4600002627 (Sota Consultoria) não enseja a retenção de 11%:

Vitalux Eficiência Energética Ltda (5431)
Temaq Engenharia Comércio e Representações Ltda - ME (7724)
Sota Consultoria e Projetos S/C Ltda. (5160)
Trident Informática Comercial e Serviços Ltda (3580)
Elucid Solutions S/A (5520)
Ativa Assessoria Técnica em Cobranças S/C Ltda. (7358)
Monreal Corporação Nacional de Serviços e Cobranças S/C Ltda (5243)
Ginástica Preventiva Labor Fit Ltda (14208)
Damovo do Brasil S/A (4345)
Sun Microsystems do Brasil Indústria e Comércio Ltda. (3977)
Nansern S/A Instrumentos de Precisão (245)
T-Systems do Brasil Ltda. (6854)
Marte Assessoria em Segurança e Investigações S/C Ltda (8258)
Aratec Araguaia Tecnologia Ltda. (2609)
Soluziona Utilities Brasil S.A. (5178)

Acrescenta que a manifestação fiscal desconsiderou a consulta INSS/21.401.1 formulada pela prestadora Monreal Corporação Nacional de Serviços e Cobranças S/C Ltda que afastou a existência de cessão de mão de obra - e que similarmente deveria ser aplicada também para a prestadora Ativa Assessoria Técnica em Cobranças S/C Ltda. -, sob o pretexto de que o serviço não teria ocorrido exclusivamente nas dependências da contratada, porém nos contratos não há sequer indícios de que o serviço seria prestado fora das dependências da contratada, mas ao contrário, o fato de ser vedado à tomadora/impugnante receber, domiciliarmente, numerário referente às contas vencidas, somente confirma que os serviços foram prestados no estabelecimento da contratada.

Também não configura prestação de serviços fora das dependências da contratada, o item do contrato que prevê obrigação da contratada de comunicar a tomadora/Impugnante eventual consumidor considerado inativo, mas que se encontra ativado.

Em relação às empresas Vitalux Eficiência Energética Ltda., Temaq Engenharia Comercio e Representações Ltda - ME, Sota Consultoria e Projetos S/C Ltda., Elucid Solutions S/A, Nansern S/A Instrumentos de Precisão, Damovo do Brasil S/A e Soluziona Utilities Brasil S.A, sustenta que a manifestação fiscal *"não logrou êxito em infirmar os fundamentos expostos pela Impugnante em sua defesa"*.

Das Exclusões Legais da Retenção

Previsões contidas na própria regulamentação do INSS

Em relação aos contratos 460000293, 4600002058, 4600002472, 4600002378, 4600001443 e 4600001008 com a empresa WEG Indústria S/A Transformadores, a manifestação fiscal afirma que não teriam sido objeto do lançamento mas tão somente o de nº 4600002683, e admitindo ser correta esta afirmação, ainda assim em relação a este contrato não haveria exigência da retenção por se tratar de contrato de empreitada global, o mesmo ocorrendo com os contratos 4600000702, 4600002829, 4600002002, 4600003028, 4600003029, 4600002560, com a empresa Medrai Engenharia Ltda (21), contudo na manifestação fiscal (fls 19/20) se afirmou que estes não estariam incluídos no lançamento, o que a seu ver não corresponde a realidade.

Ainda em relação a empresa Medrai, afirma que a manifestação fiscal listou contratos que originaram o lançamento, porém estes não estariam sujeitos à retenção,

exemplificando com os seguintes que foram juntados à defesa aditiva: 4600000545, 4600000546, 4600000547, 4600001510, 4600001511 e 4600002525.

Em relação a empresa Temaq Engenharia Comércio e Representações Ltda, alega que a manifestação fiscal não abordou o fato de que esta empresa durante parte do período que prestou serviços à impugnante estava inscrita no SIMPLES elidindo a necessidade de retenção.

Dos Contratos de Empreitada Global e Turnkey

Em relação aos contratos com as empresas abaixo especificadas, sustenta que a manifestação fiscal afastou as alegações da defesa ao fundamento que seriam contratos de empreitada parcial, contudo verifica-se destes contratos que as contratadas assumem responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários para a realização da obra, além de não haver fundamento legal para se exigir da impugnante que tenha conhecimento ou solicite às empresas contratadas seu registro no CREA, pois o artigo 59 da Lei nº 5.194/66 somente obriga às empresas relacionadas a atividade de engenharia e arquitetura a se registrar no referido Conselho.

Empresa	Contrato
ABB Ltda (6291)	4600002060
	4600002915
	4600002399
WEG Indústria S/A Transformadores (3502)	4600002683
	4600001311
Sota Consultoria e Projetos S/C Ltda. (5160)	4600002547
	4600001944
	4600003146
Consid - Construções Prefabricadas Ltda. (4569)	4600000378

Das Empresas Enquadradas no SIMPLES

Argumenta que, ao contrário do afirmado na manifestação fiscal (fls. 05), não é atribuição da impugnante verificar o enquadramento das empresas contratadas no SIMPLES, tarefa esta de competência da Receita Federal e do INSS, ao permitir o ingresso das empresas no referido sistema simplificado.

Afirma que após 08/2002 o INSS passou a exigir a retenção das empresas contratadas optantes do SIMPLES sem disposição legal que ampare tal procedimento, o que foi indevidamente aceito pela manifestação fiscal (fls. 6), não podendo as Instruções Normativas disciplinar questão já regulada por Lei especial.

Sustenta que apesar de ter demonstrado que várias empresas contratadas eram optantes pelo SIMPLES, a manifestação fiscal (fls 06) somente excluiu as empresas optantes no período de 01/2000 a 08/2002.

Da Ausência de Retenção em Consonância com Determinação Judicial

Alega que a manifestação fiscal (fls. 07) reconheceu a existência de liminar em favor da prestadora DAP Redes Elétricas e Telefônicas Ltda. desobrigando-a de sofrer a retenção de 11% na prestação dos serviços, fato que vem a corroborar a necessidade de cancelamento da NFLD.

Da Indevida Inclusão de Valores não Sujeitos à Composição da Base de Cálculo das Contribuições Retidas

Argumenta que os vícios apontados na defesa inicial quanto a não consideração da correta competência da emissão das notas fiscais, tomando-se como exemplo a empresa

Medrai, foram corroborados na manifestação fiscal (fls. 02 e 03) que justificou tais erros no fornecimento deficiente de informações pela impugnante.

Em relação a empresa Aratec Araguaia Tecnologia Ltda. (2609) afirma que juntou documentação comprobatória a demonstrar os vícios do procedimento fiscal, porém a manifestação fiscal (fls. 18) imputa tais erros do lançamento a própria impugnante.

Aduz que a manifestação fiscal (fls. 25) reconheceu parte dos erros em relação a duplicidade de lançamentos quanto à empresa Brasanitas Empresa Bras. de Saneamento e Comércio Ltda. (8906), concluindo que a não verificação das notas fiscais induziu a erro todo o procedimento fiscal que deve ser cancelado.

Erros em Relação ao Agrupamento de Diversos Serviços Para Apuração de uma Única Base de Cálculo da Retenção

Reitera os argumentos trazidos na defesa inicial e rechaça a afirmação da fiscalização de que excluiu da base de cálculo serviços que não se sujeitam a retenção como reafirmado na manifestação fiscal (fls. 19).

Em relação aos erros apontados na defesa inicial quanto a duplicidade de valores decorrentes da segregação dos valores dos materiais na contabilidade e dos serviços mas que representam a mesma nota fiscal, exemplificado em relação a empresa Medrai Engenharia e nos documentos juntados (Doe 11), alega que a manifestação fiscal (fls. 20) mais uma vez imputa tais erros à impugnante, o que não pode admitir.

Erros na Correta Apuração da Base de Cálculo para Retenção - Reduções

Não Observadas

Não Observância do Abatimento das Retenções já realizadas em Relação aos Serviços Subcontratados pelos Fornecedores da Impugnante

Em relação aos dois tópicos acima reitera as razões apresentadas quando da defesa inicial, acrescentando que a manifestação fiscal (fls. 22) desconsiderou os valores já retidos pela subcontratadas ao fundamento ilegítimo que não havia menção a estas empresas subcontratadas, a demonstrar a necessidade do cancelamento da NFLD.

Indevida Inclusão de despesas de Vale Alimentação, Seguro de Vida, Assistência Médica, Despesas Admissionais. Despesas de Cursos e Despesas com Telegramas na Base de cálculo da Retenção da Contribuição Previdenciária.

Reitera neste tópico as razões já apresentadas na defesa inicial.

Do Pedido

Requeru o cancelamento da NFLD conforme razões já expostas, o reconhecimento da decadência do período de 01/1999 a 11/2004, subsidiariamente a redução do valor do montante exigido.

Juntou documentos: fls. 26.140/26.345 (vol 86):

- documentos de identificação, cópia do relatório complementar;
- contrato de prestação de serviços da empresa Medrai Engenharia Ltda, anexos e aditivos, abaixo discriminados:

Contrato Medral Engenharia	fls.
4600000545	26.319
4600000546	26.292
4600000547	26.275
4600001510	26.215
4600001511	26.175
4600002525	26.257

Em 07/04/2010, Despacho da então Delegacia de Julgamento em Campinas, fls. 26.347 (vol. 86), retornando os autos para juntada dos comprovantes de aviso de recebimento/AR remetidos às empresas pertencentes ao grupo econômico, como informado nos itens 29 e 30 do relatório fiscal complementar, o que restou comprovado com ajuntada dos termos de Sujeição Passiva Solidária e respectivos AR, fls. 26.348/26.374.

Da Impugnação das Solidárias

Às fls. 26.380/26.466 (vol 87), AEI América do Sul Holding Ltda, AEI Investimentos Energéticos Ltda., Instituto Elektro, ETB/Energia Total do Brasil Ltda., Elektro Comercializadora de Energia Ltda., EPC/Empresa Paranaense Comercializadora Ltda., empresas arroladas como integrantes do grupo econômico apresentam defesa de idêntico teor, reiterando as razões de fato e de direito já apresentadas na impugnação da empresa Elektro Eletricidade e Serviços S/A, sustentando a ilegitimidade passiva para figurarem no pólo passivo da autuação, conforme segue resumidamente.

Da Absoluta Ilegitimidade Passiva da Requerente

Aduzem que a fiscalização no relatório complementar fundamentou a suposta formação de grupo econômico com fulcro no artigo 124, inciso II, do CTN e no artigo

30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, contudo sem qualquer embasamento probatório hábil a demonstrar a responsabilização solidária pretendida que não poderia ser imputada por meras suposições.

Afirmam que de acordo com o art. 2º, § 2º, da CLT, e jurisprudência que transcreve, a caracterização do grupo econômico só ocorre quando empresas com personalidade jurídica própria *"estiverem sob a direção controle ou administração de outra"*, sendo necessária prova robusta para a sua caracterização, o que não ocorreu no presente caso, devendo ser cancelados os Termos de Sujeição Passiva e excluídas as requerentes do pólo passivo do lançamento.

Nova Manifestação da Devedora Principal

Às fls. 26.489/26.492 (vol 87) a empresa Elektro Eletricidade e Serviços S/A apresenta manifestação, em que alega:

(...) para a surpresa da Impugnante, em 14 de maio p.p., foi instaurado o Inquérito Policial nº 0436/10-4 (doc. 01), em trâmite perante a Polícia Federal do Departamento de Polícia Federal em Campinas, por requisição do Ministério Público Federal, para apuração de suposta prática do delito de apropriação indébita previdenciária em relação à parte dos valores ora autuados, tendo em vista representação fiscal para fins penais elaborada pela Secretaria de Receita Previdenciária (doc. 02).

(...) é importante consignar que, do valor total original ora exigido, qual seja, R\$ 12.092.066,97 (doze milhões, noventa e dois mil e sessenta e seis reais e noventa e sete centavos), foram apontados indícios da prática do delito mencionado (apropriação indébita) tão-somente com relação à pequena parcela dos contratos firmados pela Impugnante, sendo que o valor das contribuições supostamente devidas e retidas seria de, no máximo, aproximadamente R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais).

(...) de fato conforme consta na "Representação Fiscal para Fins Penais" anexa, a Impugnante teria retido, mas não repassado aos Cofres Públicos, as contribuições previdenciárias supostamente devidas em razão exclusivamente dos contratos firmados com as empresas ARATEC ARAGUAIA TECNOLOGIA LTDA. (2609) e BRASANTAS EMP. BRAS. DE SANEAMENTO E COM. LTDA (8906):

(...)

Da leitura da mencionada Representação Fiscal verifica-se que a indicação das contribuições previdenciárias supostamente retidas e não repassadas foi realizada por amostragem, sem a discriminação detalhada das notas fiscais objeto do inquérito.

Contudo, mesmo não tendo conhecimento de exatamente quais valores o Fisco afirma que teriam sido retidos, mas não recolhidos, devidamente intimada da instauração do inquérito policial, a Impugnante levantou, mais uma vez, a documentação do período autuado, qual seja, fevereiro de 1999 a dezembro de 2005, relativa aos contratos firmados com as empresas ARATEC ARAGUAIA TECNOLOGIA LTDA. e BRASANTAS EMP. BRAS. DE SANEAMENTO E COM. LTDA., a fim de verificar se efetivamente houve algum equívoco com relação ao recolhimento das contribuições previdenciárias.

Após minuciosa análise da documentação e dos sistemas contábeis internos, a Impugnante constatou que AS CONTRIBUIÇÕES RETIDAS NO PERÍODO, AINDA QUE INICIALMENTE A EMPRESA TENHA VERIFICADO QUE NÃO SERIA O

CASO DE RETENÇÃO, FORAM DEVIDAMENTE RECOLHIDAS AOS COFRES PÚBLICOS TEMPESTIVAMENTE, conforme comprovam os documentos anexos (doe. 03), quais sejam, Notas Fiscais, Guias de Recolhimento à Previdência Social (GRPS), planilhas demonstrativas do recolhimento do período autuado e extratos bancários com os demonstrativos de pagamentos efetuados às empresas contratadas.

Ante o exposto, cabalmente demonstrado que a Impugnante não deixou de repassar aos Cofres Públicos a contribuição previdenciária retida, requer-se que se reconheça a extinção dos respectivos valores cobrados na presente NFLD, a teor do que dispõe o artigo 156, I, do Código Tributário Nacional, determinando-se, por consequência, a sua exclusão do presente lançamento, para os devidos fins de direito, não havendo que se falar, pois, em ausência de pagamento ao INSS de retenções realizadas pela Impugnante.

A Impugnante requer, ainda, seja expedido ofício aos autos do Inquérito Policial nº 0436/10-4, em trâmite perante a Polícia Federal do Departamento de Polícia Federal em Campinas, para que esse seja imediatamente encerrado, em razão da comprovada inexistência de apropriação indébita.

Sem prejuízo do todo exposto, a Impugnante requer a regular apreciação de sua impugnação para o fim de que se julgue totalmente improcedente o lançamento efetuado nesta NFLD, cancelando-se integralmente o crédito previdenciário por meio dela indevidamente constituído e, conseqüentemente, determinando-se o arquivamento do respectivo processo administrativo.

Juntou documentos, fls. 26.493/28.127 (vol 87 a 94): cópia Representação Fiscal, cópia Peça Informativa MPF, documentos Aratec Araguaia e Brasanitas Empresa Brás. de Saneamento e Comercio Ltda.

Do Julgamento em 1ª Instância

Em Sessão realizada em 23/09/2010, a então 8ª Turma da Delegacia de Julgamento em Campinas decidiu por manter parcialmente o débito, mediante o Acórdão nº 05-30.740, fls. 28.129/28.270 (vol. 94), retificando o valor do lançamento de R\$ 12.092.066,97

(doze milhões, noventa e dois mil, sessenta e seis reais e noventa e sete centavos), consolidado em 18/12/2006, para R\$ 7.344.238,36 (sete milhões, noventa e dois mil, sessenta e seis reais, e noventa e sete centavos), em razão do reconhecimento da decadência dos créditos tributários do período de 02/1999 a 11/2001 e das retificações propostas no voto.

Juntado às fls. 28.271/28.280 (vol. 94), Discriminativo Analítico do Débito

Retificado/DADR.

Às fls. 28.308/28.383 (vol 95), Elektro Eletricidade e Serviços S/A apresenta Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, contra parte da decisão proferida pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento em Campinas que manteve o lançamento nas competências de 12/2001 a 12/2005.

Do Julgamento em 2ª Instância

Em sessão de 20/02/2014, a 2ª Turma da Quarta Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF decidiu por anular a Decisão de 1ª instância, em virtude de cerceamento do direito de defesa, conforme Acórdão nº 2402.003.976, fls. 28.416/28.433, cuja ementa transcrevo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO À GARANTIA DA AMPLA DEFESA. FALTA DE ANÁLISE DE ARGUMENTOS. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

NULIDADE. EVITAR SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

A ausência, em parte, de verificação, análise e apreciação dos argumentos apresentados na primeira instância pelo sujeito passivo caracteriza supressão de instância, fato cerceador do amplo direito à defesa e ao contraditório, motivo de nulidade. Esse entendimento encontra amparo no Decreto 70.235/1972 que, ao tratar das nulidades no inciso II do art. 59, deixa claro que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

Importa cerceamento ao direito de defesa o não enfrentamento pela autoridade de primeira instância das questões fáticas apresentadas em sede de impugnação, bem como em sede de recurso a matéria fática não exposta inicialmente na peça de impugnação (fato novo e superveniente), desde que haja motivo relevante exposto nos autos.

Decisão Recorrida Nula.

Conforme despacho às fls. 28.434, o presente processo de natureza papel foi convertido em digital, na data de 02 de abril de 2014.

Intimada do Acórdão CARF nº 2402.003.976 mediante o Comunicado 274/2014/SECAT/DRF/CPS de 05/06/2014, fls. 28.439, o contribuinte se manifesta em petição protocolada em 25/06/2014, às fls. 28.444/28.448, afirmando que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF decidiu por anular a decisão de 1ª instância determinando o retorno dos autos à fiscalização para a realização de diligências necessárias para correta fundamentação da nova decisão a ser proferida.

Transcrevo a seguir, os argumentos apresentados pela impugnante:

1 - Com Relação à Nota Fiscal nº 11.598, emitida pela Empresa Brasanitas Empresa Brás. de Saneamento e Com. Ltda:

4. Como se observa dos documentos acostados aos autos, não obstante na nota fiscal nº 11.598 conste a retenção de RS 1.254,20, a Elektro apenas reteve e repassou ao Fisco o valor de RS 1.134,25, montante correto devido. No entanto, como reconhecido pelo E.

CARF, a r. decisão de 1ª instância limitou-se a reafirmar os argumentos do Fisco, sem nada examinar dos fundamentos e provas trazidos pela Elektro justamente para contrapor esses argumentos.

5. Assim, no que tange à nota fiscal nº 11.598, o v. acórdão determinou seja o julgamento de 1ª instância convertido em diligência com o retomo do processo para que a Fiscalização verifique qual o valor que foi efetivamente retido pela empresa.

6. Para tanto, o E. CARF determinou que a análise a ser feita pelo Fisco deve estar fundamentada nos "fatos contábeis apresentados pela Recorrente, dentre eles os documentos acostados ao processo" para que, então, a Delegacia de Julgamento profira nova decisão na qual analise todos os documentos e fundamentos apresentados pelo contribuinte.

II - Com Relação aos Contratos de Empreitada Global e Turnkey(Total):

7. A Elektro demonstrou que diversos contratos por ela firmados dizem respeito a serviços prestados sob regime de empreitada global, sendo que sobre as notas fiscais emitidas no bojo destas contratações a empresa não tinha nenhum dever de reter e recolher os 11% a título de contribuição previdenciária, nos termos do artigo 220, § I, do Decreto nº 3.048/99, que regulamenta a Lei nº 8.212/91.

8. O v. acórdão entendeu que a r. decisão de 1ª instância "apenas analisou os contratos dados como exemplo pela Recorrente", deixando de "analisar se os demais contratos de prestação de serviços teriam sido executados por meio de empreitada global ou não".

9. Deste modo, o E. CARF determinou seja o julgamento de 1ª instância convertido em diligência para que, mediante a análise de todos os contratos de prestação de serviços objeto do lançamento (dentro das competências remanescentes de 12/2001 a 12/2005 - após declaração de decadência), o Fisco:

(i) verifique se cada empresa contratada assumia ou não a responsabilidade direta e total pelo empreendimento;

(ii) aponte quais as empresas que não teriam sido legalmente constituídas;

(iii) aponte as empresas que possuem como objeto social a construção civil;

(iv) discrimine as empresas que possuem registro no CREA e as empresas que não o possuem.

III - Com Relação às Empresas do Sistema de Arrecadação Simples

10. A Elektro demonstrou que o lançamento tributário exige a retenção dos 11%, a título de contribuição previdenciária sobre serviços prestados por empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES, fato que não autoriza a aplicação desta sistemática de recolhimento das contribuições previdenciárias.

11. O E. CARF entendeu que a r. decisão de 1ª instância "não realizou uma análise de todas as empresas contratadas para a prestação de serviços (...) que estariam ou não enquadradas no sistema de arrecadação SIMPLES".

12. Por isso, ao anular a mencionada decisão, determinou seja realizada diligência para que seja "feita uma análise de todas as empresas inseridas nos contratos de prestação de serviços, imputando-se quais delas estavam devidamente enquadradas no SIMPLES, dentro das competências remanescentes de 12/2001 a 12/2005".

13. Para tanto, por se tratar de fato constitutivo do lançamento e pelo fato de as informações referentes às empresas optantes do SIMPLES estarem inseridas nos dados

informatizados da Receita Federal, o v. acórdão imputou ao Fisco o dever de discriminar e apontar quais as empresas estão enquadradas e quais, porventura, não estão enquadradas no SIMPLES.

IV - Com Relação à Indevida Inclusão de Valores não Sujeitos à Composição da Base de Cálculo das Contribuições Retidas

14. A Elektro demonstrou que a sistemática dos cálculos utilizada para a aferição de eventual correção dos valores retidos está repleta de inconsistências, o que distorceu as bases de cálculo da retenção identificadas pela Fiscalização, em comparação com aquelas utilizadas pela empresa para o recolhimento das contribuições previdenciárias.

15. Por tal razão, a D. Fiscalização identificou divergências inexistentes, em razão de: (1) erros em relação à correta identificação das competências; (2) erros em relação ao agrupamento de diversos serviços para apuração de uma única base de cálculo da retenção; (3) erros na correta apuração da base de cálculo para retenção -reduções não observadas; (4) não observância do abatimento das retenções já realizadas em relação aos serviços subcontratados pelos Fornecedores da Elektro; e a (5) indevida inclusão de despesas de vale-alimentação, seguro de vida, assistência médica, despesas admissionais, despesas de cursos e despesas com telegramas na base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária.

16. Conforme reconhecido pelo E. CARF, a r. decisão de 1ª instância "restringiu-se a reportar as questões evidenciadas no Relatório Fiscal original", razão de sua nulidade e da impossibilidade daquele E. Conselho se manifestar a respeito da matéria. Isso, porque entendeu que os fundamentos suscitados pela Elektro demandam "uma análise pormenorizada pelo Fisco, que deverá verificar se os valores correspondentes à retenção de 11% sobre a nota fiscal/fatura estão em conformidade com a escrituração contábil da empresa"(gn.).

17. No entender do v. acórdão, essa verificação se trata de "típico procedimento de auditoria fiscal, o que é de atribuição exclusiva do Fisco", sendo que "a instância recursal não pode substituir o trabalho do Fisco na averiguação entre os valores lançados na base de cálculo e os valores registrados na escrituração contábil".

18. Assim sendo, o v. acórdão, ao anular a r. decisão de 1ª instância, entendeu ser necessária a conversão do julgamento em diligência para que o Fisco: (i) após a "confrontação dos documentos acostados aos autos com a escrituração contábil da empresa", averigue e analise cada uma das divergências apontadas pela Elektro, verificando se as bases de cálculo do lançamento estão corretas; e (ii) emita um parecer conclusivo.

Requeru ao final que seja intimada de todas as diligências e respectivos resultados para que possa se manifestar, e que seja determinada a efetiva exclusão dos supostos débitos atingidos pela decadência, competências 02/1999 a 11/2001, com fundamento no Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 e Súmula Vinculante nº 08, do STF.

Encaminhados os autos a esta Delegacia de Julgamento com distribuição para a então 17ª Turma em 09/10/2014.

Às fls 28.485/28.800 foram juntados como anexos as planilhas que fazem parte do relatório fiscal e da diligência fiscal que se encontravam em compact disc/CD encartados no processo originado em meio papel (fls. 25.943 e 26.041 do processo eletrônico) porém não digitalizadas à época. Tais anexos fazem parte dos relatórios referidos, cuja ciência foi dada ao contribuinte quando de sua feitura.

Da Diligência após anulação da Decisão de 1ª Instância

Em Sessão de 26/02/2015, o julgamento foi convertido em diligência conforme Resolução nº 3.293, fls. 28.801/28.837, tendo a fiscalização se manifestado em 07/2016, fls. 28.965/28.973.

Na sequência, foi dada ciência da informação fiscal acima mencionada ao sujeito passivo principal e às empresas do grupo econômico como a seguir discriminado:

CNPJ	Empresa	AR	fls
02.328.280/0001-97	Elektro Eletricidade Serviços S/A	12/07/2016	28.978
01.644.193/0001-86	Elektro Comercializadora de Energia Ltda	12/07/2016	28.981
07.732.105/0001-84	Aratu Geração S/A	13/07/2016	28.984
06.066.552/0001-05	Instituto Elektro	12/07/2016	28.987
00.624.942/0001-40	AEI América do Sul Holding	03/08/2016	28.995
02.754.177/0001-09	Enron Comercializadora de Energia Ltda	13/07/2016	28.998

Da Defesa Aditiva Pós Diligencia Fiscal

No prazo regulamentar, somente a empresa Elektro Eletricidade e Serviços S/A apresentou defesa aditiva, fls. 28.868/28.886 e fls. 28.894/28.912, ambas de igual teor, alegando o que segue resumidamente.

Argumenta que não foi solicitado qualquer documento ou esclarecimento adicional à requerente, tendo a fiscalização emitido o Relatório de Diligência cujas conclusões corroboram a improcedência do Auto de Infração, acrescentando que a diligência não foi satisfatoriamente cumprida.

Ressalta que a decisão de 1ª instância anulada pelo CARF já havia reconhecido a decadência parcial da autuação, relativamente ao período compreendido entre fevereiro de 1999 e novembro 2001, com fundamento na Súmula Vinculante nº 8 do STF, devendo ser declarada a decadência do referido período nos termos da matéria sumulada e ainda do disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Em relação a Nota Fiscal nº 11.598 emitida pela empresa BRASANITAS a fiscalização não analisou os fatos e documentos acostados aos autos, dentre estes, extratos bancários e laudo da PWC, e, apesar de não ter sido cumprida a diligência requisitada pelo CARF a fiscalização reconheceu expressamente que a impugnante recolheu o valor de R\$ 1.134,25 justamente o valor retido a título de contribuição previdenciária relativo aos serviços prestados pela empresa Brasanitas, conforme pode ser comprovado pelo extrato bancário que demonstra a transferência de R\$ 11.785,39 à prestadora equivalente ao valor total da nota, R\$

14.252,23, descontado o valor dos Impostos Retidos - SAP (R\$ 1.332,59) e o valor da contribuição previdenciária devida (R\$ 1.134,25).

Acrescenta que o laudo da Auditoria Externa PWC concluiu que "a Elektro realizou pagamento a Brasanitas com o retenção parcial da contribuição previdenciária correspondente. Em que pese aludido fato, constatase que a Elektro realizou o pagamento ao fornecedor descontando (retendo) apenas o valor de INSS efetivamente recolhido de R\$ 1.134,25".

Conclui que a documentação apresentada demonstra não só a ausência de apropriação indébita, que *"sequer poderia ser considerada pela irrelevância do valor"*, como também a total ausência de débitos tributários para com a previdência social pois os valores que a impugnante entendeu devidos foram recolhidos conforme reconhecido pelo relatório de diligência fiscal, *sendo necessário o cancelamento da NFLD e, ante a inexistência de apropriação indébita, seja expedido ofício aos autos do Inquérito Policial nº 0436110-4, em trâmite perante a Polícia Federal em Campinas, para que este seja imediatamente encerrado.*

Sustenta que a NFLD exige contribuição devida por retenção relativamente a serviços contratados que não envolvem cessão de mão-de-obra, não tendo a fiscalização demonstrado a ocorrência da efetiva cessão de mão de obra com base nos contratos celebrados pela impugnante, como reconhecido pelo CARF, tampouco sendo efetuada análise efetiva de todos os contratos na diligência fiscal.

Alega que vários contratos foram firmados sob o regime de empreitada global em que não há o dever da retenção de 11%, conforme artigo 220, § 1º do Decreto nº 3.048/99, e a fiscalização deveria ter analisado todos os contratos objeto do lançamento do período remanescente do débito de 12/2001 a 12/2005, porém somente houve análise dos contratos transcritos por amostragem na impugnação.

Destaca que além da ausência dos elementos caracterizadores da cessão de mão-de-obra, os serviços executados por empreitada global total não se confundem com a cessão de mão-de-obra, conforme se extrai do § 1º do art. 220 da Lei nº 8.212/91 e art. 413, inciso XXVIII, alínea "a", da IN nº 03/2005, acrescentando que a fiscalização somente se limitou a transcrever trechos dos contratos sem um parecer conclusivo, o que somente comprova que as empresas contratadas assumiam a responsabilidade total pelos serviços para a realização da obra, sendo inquestionável a contratação sob o regime de empreitada global, o que afasta a responsabilidade da retenção da contribuição previdenciária.

Reforça que os contratos foram realizados sob o regime de empreitada global não sendo a ausência de inscrição no CREA motivo suficiente para descaracterizar referido regime, ainda porque desprovido de fundamento legal, além de o relatório de diligência fiscal ter confirmado que as empresas cumprem as exigências feitas pelo fisco.

Em relação a empresa ABB Ltda além de o contrato ter sido realizado sob regime de empreitada global houve o cumprimento dos requisitos exigidos pelo fisco, pois quando a matriz da empresa se encontra na mesma região da filial não há obrigatoriedade de registro no CREA para ambas, bastando somente o registro da matriz, de acordo com o art. 58 da Lei nº 5.194/1966 e art. 5º, § 2º da Resolução nº 336/1989, do Conselho Federal de Engenharia e Agronomia (CONFEA), como é o caso da referida empresa com matriz na cidade de São Paulo e filial em Guarulhos/SP, ou seja, mesma região do CREA.

Quanto às empresas WEG Indústria S/A Transformadores e WEG Indústrias Ltda., a resposta enviada pelo CREA/SC confirmou que a empresa possuía registro à época do lançamento, conforme transcreve, acrescentando que a fiscalização também reconheceu que as empresas Sota Consultoria e Projetos S/C e CONSID - Construções Pré-Fabricadas Ltda eram registradas no CREA à época do lançamento.

Argumenta que a fiscalização não demonstrou a ocorrência ou não de cessão de mão de obra nos contratos celebrados com a empresa Medrai Engenharia que envolvem empreitada Global ou *Turn Key*, limitando-se a transcrever trechos dos objetos dos contratos de fls. 26.175/26.345, reproduzidos no Anexo B da diligência fiscal, sendo inquestionável pela sua leitura a inexistência de cessão de mão de obra, pois não presentes os elementos caracterizadores, sendo pura prestação de serviços.

Acrescenta que os serviços prestados pela Medrai Engenharia nos contratos abaixo discriminados, relativos a consultoria, elaboração de projetos e ensaios geotécnicos se enquadram nas exclusões contidas nos incisos II, VII e VIII do artigo 170 da IN nº 03/2005, pois como pode se verificar trata-se de serviço complexo e técnico em contrato que envolve a elaboração de diagnósticos técnicos e consultoria, questionando como se pode cogitar em cessão de mão de obra dada a autonomia e independência do contratado, não se tratando de cessão de mão de obra mas de pura prestação de serviços:

Contrato Medral Engenharia	fls.
4600000545	26.319
4600000546	26.292
4600000547	26.275
4600001510	26.215
4600001511	26.175
4600002525	26.257

Destaca ainda que a fiscalização não fez nenhuma menção com relação aos contratos firmados com as outras fornecedoras da Requerente:

Vitalux Eficiência Energética Ltda.; Temaq Engenharia Com. e Repres. Ltda.; Temaq Engenharia Com. e Repres. Ltda.; Tridente Informática Comercial e Serviços Ltda.; Elucid Solutions S/4.; Monreal Corporação Nacional de Serviços e Cobranças S/C Ltda.; Ginástica Preventiva labor Fit Ltda.; Damovo do Brasil S/4.; Sun Microsystems do Brasil Ind. e Com. Ltda.; Nansem S/A Instrumentos de Precisão; T - Systems do Brasil Ltda.; Marte Assessoria em Segurança e Investigações S/C Ltda.; Aratec Araguaia Tecnologia Ltda.; Soluziona Utilities Brasil S/4.

Sustenta que não houve o cumprimento da diligência determinada pelo CARF pois a fiscalização não se manifestou a respeito da indevida inclusão de valores não sujeitos à composição da base de cálculo das contribuições, bem como não se manifestou sobre: - erros em relação às competências, - erros em relação ao agrupamento de diversos serviços para a apuração da base de cálculo, - erros na correta apuração da base de cálculo para retenção e sobre a não observância do abatimento das retenções já realizadas em relação aos serviços subcontratados pelos fornecedores da impugnante e indevida inclusão de despesas indenizatórias (vale alimentação, seguro de vida, assistência médica, despesas de cursos).

Argumenta que a fiscalização não se aprofundou no exame de toda documentação contratual e fiscal da impugnante, lançando valores inexistentes a demonstrar o vício insanável do lançamento apesar da determinação incisiva do E. CARF.

Destaca que a fiscalização reconheceu que a quase totalidade das empresas contratadas pela impugnante e que prestaram serviços eram do SIMPLES durante o período de 12/2001 a 12/2005, deixando de reconhecer apenas a inclusão da empresa Valter Luiz Maciel Itaporanga - ME (2281) e da empresa Reinaldo Silva dos Santos (2874), para as quais comprovou que eram do SIMPLES (Doe. 8 da impugnação), devendo ser reconhecida a improcedência da NLFD neste aspecto.

Conclui que está comprovada a improcedência do lançamento, pois:

(a) não houve a apropriação indébita apontada pela D. Fiscalização, conforme a vasta documentação acostada aos autos;

(b) muitos dos serviços contratados pela Requerente não envolvem cessão de mão-de-obra; (c) os demais se encontram legalmente excluídos da obrigatoriedade da retenção, tendo sido comprovada a realização de contratos de empreitada global;

(d) O Fisco confirmou na diligência que diversos serviços foram contratados de empresas optantes pelo SIMPLES;

(e) É precário o lançamento (art. 142 do CTN) diante da indevida inclusão de valores não sujeitos à composição da base de cálculo das contribuições, em razão de (1) erros em relação à correta identificação das competências, (2) erros em relação ao agrupamento de diversos serviços para apuração de uma única base de cálculo da retenção, (3) erros na correta apuração da base de cálculo para retenção - reduções não observadas (4) não observância do abatimento das retenções já realizadas em relação aos serviços subcontratados pelos Fornecedores da Requerente e a (5) indevida inclusão

de despesas de vale alimentação, seguro de vida, assistência médica, despesas admissionais, despesas de cursos e despesas com telegramas na base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária.

Diz ser inequívoca a improcedência do lançamento pois o CARF converteu pela segunda vez o julgamento em diligência "reconhecendo que o auto de infração é precário, desrespeitando o disposto no art. 142 do CTN e que à D. Autoridade Lançadora deveria ser dada a oportunidade para "sanar vícios concernentes à carência de fundamentação do lançamento, determinando que se manifestasse sobre os pontos questionados".

Ressalta a precariedade da ação fiscal e do lançamento, pois "o feito tramita desde 2006 e ao Fisco foram conferidas duas oportunidades para fazer a prova de suas alegações e sanar os vícios de motivação e probatórios. Seja na primeira, seja nesta oportunidade, o Fisco não atendeu às determinações", destacando a precariedade do lançamento não se concebendo que um processo administrativo tramite por mais de 10 anos "pelo único motivo de que o Fisco não promoveu a contento o libelo acusatório, tendo ainda perdido as oportunidades de convalidá-lo.

Reputa impossível a convalidação do lançamento pela não comprovação da materialidade das acusações pela fiscalização e por ter provado em ilegítima inversão do ônus da prova a improcedência do lançamento, devendo ser provido *"o recurso voluntário para o fim de cancelar integralmente a autuação"*.

Requeru ao final:

- com fundamento no Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 e na Súmula Vinculante nº 08 do STF, seja determinada a efetiva exclusão dos supostos débitos já reconhecidamente abarcados pela decadência, quais sejam, os relativos às competências de 02/1999 a 11/2001;
- o cancelamento integral da NFLD considerando ainda todos os documentos apresentados na impugnação e no Recurso Voluntário e na remota hipótese de ser atribuído algum valor que seja reduzido o montante devido ao valores indevidamente lançados.

Em 23/02/2017, Despacho de saneamento para verificação da ciência das empresas do grupo econômico: AEI Investimentos Energéticos Ltda., ETB/Energia Total do Brasil Ltda e EPC/Empresa Paranaense Comercializadora Ltda., sendo informado às fls. 29.010/29.011, que as duas primeiras empresas se encontravam "baixadas" desde 28/02/2011 e a última desde 30/05/2012, conforme pesquisa do cadastro no CNPJ, fls. 29.012/29.015.

Em 21/07/2017, vieram os autos a esta 12ª Turma da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto, conforme despacho às fls. 29.017.

É o Relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que assiste razão em parte ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa e acórdão:

EMENTA

Assunto: Contribuições Sociedades Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2005

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito é regularmente cientificada ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando o Relatório Fiscal e os Anexos da NFLD oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE. STF.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal/STF, por meio da Súmula Vinculante nº 8, os créditos relativos às contribuições previdenciárias estão sujeitos aos prazos decadenciais prescritos no Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO. DEFICIÊNCIA 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.

ÔNUS DA PROVA.

Ao contestar situações apuradas pela fiscalização em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, cabe a este último o ônus da prova de suas alegações, nos termos do Código de Processo Civil.

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA OU EMPREITADA. RESPONSABILIDADE PRINCIPAL DA CONTRATANTE PELA RETENÇÃO DE 11% E RESPECTIVO 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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO 11%.
COMPROVAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

Não demonstrada a prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, nos moldes e casos especificados no art. 31 da Lei nº 8.212/91 e art. 219, §§ 2º e 3º do RPS (Decreto nº 3.048/99), a exigência deve ser afastada.

EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES FEDERAL. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. NÃO APLICAÇÃO.

A retenção da contribuição para a Seguridade Social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo SIMPLES Federal. Aplicação ao caso do Parecer PGFN/CRJ/nº 2.122/2011 e Ato Declaratório PGF nº 10/2011.

RETENÇÃO. COMPROVANTE DE RECOLHIMENTO.

A apresentação de guias de recolhimento com pagamento à época própria em relação a retenção de 11% em nome dos prestadores de serviços, autoriza a retificação do lançamento.

GRUPO ECONÔMICO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Necessária a comprovação do controle, direção e administração na formação do grupo econômico de direito, e a demonstração dos elementos e circunstâncias a motivar a formação de grupo econômico de fato.

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS/REPLEG.

O Relatório de representantes legais é parte integrante da notificação tendo por finalidade indicar as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, não atribuindo responsabilidade tributária nos moldes do Código Tributário Nacional às pessoas ali indicadas.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

O recolhimento de contribuições previdenciárias feito em atraso sujeita-se à incidência de juros calculados com base na taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos termos da legislação de regência.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

REPRESENTAÇÃO FISCAL

A Representação Fiscal para Fins Penais é formalizada na presença de fato que possa configurar crime em tese, no dever de ofício da fiscalização, não competindo às Delegacias de Julgamento a análise do mérito nela contido.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 12ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, conhecer das impugnações apresentadas nos autos, e quanto ao mérito:

a) julgar procedente em parte a impugnação apresentada pela Empresa Elektro Eletricidade e Serviços S/A, mantendo-se parcialmente o crédito tributário exigido no valor originário de R\$ 4.084.559,12, nos termos do voto e de acordo com o Discriminativo do Débito Retificado em anexo e planilha que acompanha este voto;

b) excluir a responsabilidade tributária solidária em relação às empresas arroladas como sendo do grupo econômico nos termos do voto.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235/72 e Portaria MF n.º 63, de 09/02/2017, por força de

recurso necessário em relação ao crédito tributário exonerado e quanto à exclusão das empresas arroladas como solidárias.

A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva o julgamento em segunda instância.

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 29148 a 29.205, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

1 - DO RECURSO DE OFÍCIO

Da análise da decisão recorrida, tem-se que o valor exonerado não atinge o valor de alçada, nos termos do disposto na Súmula CARF nº 103, onde reza:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No caso em tela, temos que o valor exonerado, somando tributo, multa e juros não atingiu o mínimo legal estabelecido pela Portaria/MF nº 2/2023, publicada no DOU de 17/02/2023, uma vez que exonerou-se valor abaixo de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Conforme se extrai dos autos, foi exonerado o valor principal de R\$ 2.844.550,61, que somado à multa e encargos, não supera o valor de alçada. Por conta disso, entendo que o recurso de ofício não merece conhecimento.

2 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Ao iniciar seu recurso voluntário, a recorrente faz um histórico desde a autuação, demonstrando insatisfação em relação aos procedimentos adotados, contestando o acórdão recorrido na parte em que não lhe foi favorável.

Por questões didáticas, analisar-se-á as alegações recursais em tópicos separados.

III - PRELIMINARMENTE

III.1. PRECARIEDADE DO LANÇAMENTO / NULIDADE PARCIAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

III.1.1. VÍCIOS DA NOTIFICAÇÃO FISCAL E DO ACÓRDÃO PROFERIDO PELA DRJ/RPO

Neste item inicial do recurso, sem levantar questionamentos, é feito apenas algumas críticas ao acórdão recorrido, sob as alegações de que o mesmo, juntamente com a fiscalização, além de não atenderem a todas as demandas do acórdão CARF que anulou o acórdão proferido anteriormente pela DRJ, não se manifestaram sobre as partes diligenciadas, como também, inovaram na fundamentação da autuação, o que ensejaria a anulação total do auto de infração em ataque.

III.1.2. REALIZAÇÃO DE NOVO LANÇAMENTO E O RECONHECIMENTO DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Ao demonstrar insatisfação relacionada a este item do recurso, a recorrente, critica a forma como foi conduzida a fiscalização, pois, para a autuação da contribuinte, a fiscalização baseou-se apenas nas planilhas apresentadas pela fiscalizada, não adentrando no mérito das operações que de fato ocorreram, limitando-se, juntamente com o órgão julgador de primeira instância, a afirmarem que a contabilidade era ineficiente e que o lançamento foi efetuado de acordo com os elementos apresentados.

No caso, para a recorrente, quando foi feita a reanálise detalhada de todo o conjunto probatório acostado aos autos, através das diligências solicitadas pelo órgão julgador, tanto a D. Fiscalização, quanto o próprio v. Acórdão recorrido, concluíram pelo cancelamento de diversos valores objeto da autuação, o que vem a confirmar a absoluta precariedade da ação fiscal inicial, pois, ao converter o julgamento do processo em uma primeira diligência, determinou expressamente que a D. Fiscalização explicasse os próprios termos da autuação e a fundamentação utilizada no lançamento. Se a autuação estivesse perfeita e suficientemente fundamentada, ou se houvesse inconsistência nos documentos de controle interno apresentados pela Recorrente, a DRJ/CPS não necessitaria requisitar tantos esclarecimentos sobre o próprio lançamento à D. Fiscalização. Ao contrário, realizaria o julgamento de imediato.

Da análise dos autos e de todos os procedimentos adotados perante o processo, discordo dos argumentos apresentados pela recorrente, quando afirma que, por esses motivos que ensejaram as diligências e alterações na autuação, deve ser encerrada a discussão do presente processo, com o arquivamento dos autos, haja vista manifesta precariedade do ato de lançamento originalmente formulado. No meu entendimento, o fato de serem solicitadas diligências não tem

o condão de atestar a anulabilidade da autuação, pois, as referidas diligências, previstas na legislação, servem exatamente para fazer correções e esclarecer dúvidas não elucidadas por ocasião da fiscalização. No caso, ao analisarmos os efeitos das diligências neste processo, percebe-se que as mesmas serviram para a complementação de informações não apresentadas por ocasião da fiscalização, tanto é que a consequência imediata foi a redução do valor da autuação, mantendo os mesmos fundamentos legais da autuação.

III.1.3. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO

Para a recorrente, com as alterações na autuação, com a respectiva revisão e apuração das supostas infrações imputadas à Recorrente, tendo em vista que foi solicitada a complementação de aspectos intrínsecos ao lançamento, com a explicitação de novas fundamentações jurídicas para cada objeto da autuação, em afronta aos arts. 18, 28 e 29 do Decreto no 70.235/72 e art. 29 da Lei no 9.784/99, estaríamos diante de uma situação que demandaria a nulidade total das autuação.

Também discordo destes argumentos, pois, conforme explicitado no item anterior, o que houve, foi a supressão ou redução de alguns elementos da autuação, seja pela falta de apresentação temporânea dos elementos solicitados, seja pela reanálise de outros elementos, nos termos solicitados pelo órgão julgador. No caso, além de não haver novos critérios, ou alteração da fundamentação legal para a autuação, as alterações ocorridas na autuação foram benéficas à contribuinte no sentido de redução do valor do tributo devido,

III.1.4. DECADÊNCIA DA NFLD

Para a recorrente, a partir do momento em que houve um novo lançamento em 10 de novembro de 2009, praticamente, todo o período lançado estaria decaído, pois, apesar do v. acórdão recorrido aduzir que da leitura do Relatório Complementar não houve qualquer lançamento complementar, fato é que, conforme já demonstrado, houve um "novo lançamento", com novos critérios, tendo sido, inclusive, a reabertura do prazo de defesa e que período de janeiro de 1999 a novembro de 2004, nos termos do disposto no art. 150, §40, do CTN.

Sem razão a razão a recorrente, pois, conforme já demonstrado, o que houve foram alterações pontuais, sem alteração nos critérios ou fundamentações legais da autuação. Quanto ao fato de ter sido dada a oportunidade de nova defesa à recorrente, é comum e legal a disponibilização da oportunidade da contribuinte se manifestar no resultado das diligências em que houverem alterações nas autuações iniciais.

III.1.5. DESCUMPRIMENTO DO ACÓRDÃO PROFERIDO POR ESTE E. CARF NA REALIZAÇÃO DA SEGUNDA DILIGÊNCIA

Segundo a recorrente, apesar de terem sido solicitadas duas diligências pelo CARF, a recorrente não cumpriu a contento as solicitações demandadas, sendo que, sobre este ponto, o v. acórdão recorrido, apesar de reconhecer expressamente a exigência feita por este E. CARF à D. Fiscalização, não se manifestou acerca do seu descumprimento (fls. 29.046); alegando somente que o tempo de tramitação excessivo do processo administrativo não poderia ser atribuído única e exclusivamente ao Fisco, tendo em vista que a Recorrente teria demorado para apresentar a documentação solicitada, apresentado documentação com inconsistências ou

mesmo juntado volumes de documentos que não possuiriam relação com o lançamento, conforme o trecho de seu recurso, a seguir transcritos:

43. Como se não bastassem todos os vícios antes apontados, este E. CARF, ao julgar o Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, decidiu anular o v. acórdão proferido pela DRJ para que outra decisão fosse proferida, determinando (i) o retorno dos autos à D. Fiscalização para realização de novas diligências necessárias à correta fundamentação e; (ii) a análise de toda a documentação apresentada pelo contribuinte (fls. 28.416/28.433).

44. Em síntese, este E. CARF foi expresso ao determinar que a D. Fiscalização:

* Com relação à NF nº 11.598, emitida pela Empresa Brasanitas Empresa Bras. De Saneamento e Com. LTDA.: verifique qual o valor que foi efetivamente retido pela empresa;

* Com relação a (in)existência de cessão de mão-de-obra nos contratos celebrados: demonstrar a efetiva ocorrência de cessão de mão-de-obra nos contratos celebrados;

* Com relação aos contratos de empreitada global e turnkey (total): (i) verifique se cada empresa contratada assumia ou não a responsabilidade direta e total pelo empreendimento; (ii) aponte quais as empresas que não teriam sido legalmente constituídas; (iii) aponte as empresas que possuem como objeto social a construção civil e; (iv) discrimine as empresas que possuem registro no CREA e as empresas que não possuem;

* Com relação às empresas do sistema de arrecadação SIMPLES: analise todas as empresas inseridas nos contratos de prestação de serviços, imputando-se quais delas estavam devidamente enquadradas no SIMPLES, dentro das competências remanescentes;

* Com relação à indevida inclusão de valores não sujeitos à composição da base de cálculo das contribuições: verifique se os valores correspondentes à retenção de 11% sobre a NF/fatura estão em conformidade com a escrituração contábil.

45. Após mais de um ano de diligência fiscal, não tendo sido solicitado nenhum documento ou esclarecimento adicional à Recorrente, a D. Fiscalização emitiu o Relatório de Diligência (fls. 28.965/28.976) o qual não constitui cumprimento satisfatório da diligência determinada por este E. CARF, tendo em vista que:

• Com relação à NF nº 11.598, emitida pela Empresa Brasanitas Empresa Bras. De Saneamento e Com. LTDA.: apesar da determinação expressa deste E. CARF, não foi feita a análise dos fatos e da documentação acostada pela Recorrente, tendo a D. Fiscalização se limitado a reproduzir o disposto no relatório fiscal (fls. 28.965);

• Com relação a (in)existência de cessão de mão-de-obra nos contratos celebrados: apesar da determinação expressa deste E. CARF, não foi feita a análise efetiva dos contratos celebrados para que restasse demonstrada a ocorrência da cessão de mão-de-obra;

• Com relação aos contratos de empreitada global e turnkey (total): apesar da determinação expressa deste E. CARF, (i) não foi feita a análise de TODOS os contratos de prestação de serviços celebrados, apenas os contratos transcritos por amostragem (fls. 28.966/28.967);

• Com relação aos contratos firmados com a empresa Medrai: apesar da determinação expressa deste E. CARF, a D. Fiscalização se limitou a transcrever trechos do objeto dos contratos celebrados, sem tecer qualquer juízo de valor sobre a existência de cessão de mão-de-obra;

- Com relação à indevida inclusão de valores não sujeitos à composição da base de cálculo das contribuições: apesar da determinação expressa deste E. CARF, a D. Fiscalização não só, mais uma vez, deixou de analisar toda a documentação acostada nos autos, como também não teceu nenhuma linha sequer acerca da indevida inclusão de valores não sujeitos à composição da base de cálculo das contribuições, bem como não se manifestou sobre os demonstrados (i) erros em relação às competências; (ii) erros em relação ao agrupamento de diversos serviços para apuração da base de cálculo para retenção; (iii) erros na correta apuração da base de cálculo para retenção; (iv) não observância, do abatimento das retenções já realizadas em relação aos serviços subcontratados pelos fornecedores da Recorrente e; (v) indevida inclusão de despesas indenizatórias (vale alimentação, seguro de vida, assistência médica, despesas de cursos).

No que diz respeito à nota fiscal 11.198, da análise do relatório fiscal da diligência (fls. 28.965 a 28.974), observa-se que a fiscalização foi bem precisa ao mencionar o porquê das divergências de valores retidos e pagos, pois, a referida nota fiscal consta o valor de R\$ 1.254,20 de retenção e na planilha apresentada pela recorrente, consta o valor retido de R\$ 1.134,25, conforme o trecho da referida Informação Fiscal, a seguir transcrito:

O impugnante juntou às fls. 27.335 a 27.339 planilha relacionando as Notas Fiscais emitidas pela empresa Brasanitas, no período de 2003 a 2005, onde discriminou o nº da Nota Fiscal, o valor do serviço, o valor da retenção efetuada, bem como a data e o número do documento contabilizado. Juntou ainda Guias da Previdência Social e Relações de Pagamentos Efetuados. Pela análise da documentação juntada, tem-se:

Em Nota Fiscal nº 11.598, emitida em 02/05/2005, constou o valor do serviço de R\$ 14.252,23 (catorze mil, duzentos e cinquenta e dois reais e vinte e três centavos) e o valor de retenção destacado de R\$ 1.254,20 (um mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e vinte centavos). O valor de retenção recolhido e que consta da planilha apresentada pelo impugnante é de R\$ 1.134,25 (um mil, cento e trinta e quatro reais e vinte e cinco centavos);

As Notas Fiscais e comprovantes de recolhimento das competências 12/2003 e 03/2004 não foram juntados;

No tocante às empresas do SIMPLES, discordo também do entendimento da recorrente, pois a fiscalização, em seu relatório fiscal, através da planilha apresentada, pautou-se nas exigências do órgão solicitante da diligência, com a respectiva segregação das empresas, participantes ou não, do SIMPLES, conforme os trechos do referido relatório fiscal, a seguir transcritos:

2) em razão da superveniência do Parecer PGFN/CRJ/nº 2.122/2011 e ainda do Ato Declaratório da PGFN nº10/2011, de efeito vinculante a ser observado pela autoridade administrativa, verifique dentre a relação de prestadoras constantes do Anexo I do relatório fiscal, quais destas empresas estavam inscritas no regime do SIMPLES Federal no período de lançamento.

A partir da análise do Anexo I, procedeu-se a segregação das empresas prestadoras, que participaram do SIMPLES Federal obtendo-se, nos sistemas corporativos da Secretaria da Receita Federal, o período de inscrição e exclusão de cada uma delas no regime.

No Anexo A - Prestadoras inscritas no SIMPLES, deste relatório, estão discriminadas, para cada prestador de serviço, as seguintes informações: i) Número do Fornecedor; ii) Nome da empresa prestadora de serviço; iii) CNPJ; iv) Serviço executado; v) Data de inclusão no SIMPLES Federal; vi) Data de exclusão do SIMPLES Federal, vii) Período do lançamento.

Em relação à análise dos contratos suscitados na diligência, a recorrente argumenta que a fiscalização não teceu juízo de valor em relação aos mesmos, apenas descrevendo o conteúdo dos mesmos. Sem razão a insatisfação da recorrente, pois, o papel do diligenciador era fazer menção aos respectivos contratos. O juízo de valor caberia ao órgão julgador de primeira instância, haja vista o fato de, o processo já se encontra na fase de julgamento.

III.1.6. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO

Para a recorrente, nos contratos firmados, a DRJ, na expectativa de salvar o lançamento, utiliza-se de fundamento no sentido de que os serviços prestados pelos fornecedores deveriam sofrer a retenção ainda que prestados mediante empreitada, ensejando uma verdadeira mudança nos critérios jurídicos, conforme os trechos de seu recurso a seguir transcritos:

53. Por fim, antes de demonstrar a inexistência de cessão de mão-de-obra nos contratos firmados (*Item IV.2.2.*), a Recorrente destaca que o v. acórdão recorrido, na tentativa de validar o lançamento precário, utiliza-se de fundamento no sentido de que os serviços prestados pelos fornecedores deveriam sofrer a retenção ainda que prestados mediante empreitada.

54. No entanto, constata-se a adição de novo fundamento na tentativa de manutenção da cobrança, caracterizando modificação no critério jurídico adotado pelo lançamento. Ou seja, houve a introdução retroativa de novo critério jurídico nos lançamentos, tendo em vista que em nenhum momento a D. Fiscalização apontou que referidos serviços poderiam ser caracterizados como empreitada, o que, no seu entender, faria incidir a regra da retenção.

55. Esta prática é expressamente vedada pelo art. 146⁷ do CTN, que busca preservar a aplicação dos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade da norma tributária, pilares da CF/88 e reproduzidos pela Lei do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784/1999⁸).

56. A jurisprudência do A. STJ é pacífica e corrobora essa posição, justamente pela impossibilidade de revisão do lançamento para correção de erro de direito:

(...)

57. Verifica-se, portanto, que houve, na verdade, alteração do critério jurídico do lançamento - em nítida afronta ao art. 146 do CTN - por parte do acórdão da DRJ/RPO, ao acrescentar fundamento que jamais havia sido suscitado para justificar a lavratura do Auto de Infração.

Discordo da recorrente, pois a mudança no critério jurídico mudaria as bases legais da autuação, coisa que o órgão julgador não o fez, apenas reforçou o entendimento da fiscalização ao enquadrar as ações da contribuinte em determinado inciso do dispositivo legal, argumentando, por exemplo que, no julgamento do Resp 10363755, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, o STJ decidiu que a retenção de 11% a título de contribuição previdenciária, na forma do art. 31 da Lei nº 8.212/91, não configura nova modalidade de tributo, mas tão somente alteração na sua forma de recolhimento, não havendo nenhuma ilegalidade nessa nova sistemática de arrecadação.

III.1.7. CONCLUSÃO - PRECARIEDADE DO LANÇAMENTO

Neste item a recorrente afirma que a autuação infringiu todos os princípios Constitucionais e legais do contraditório e ampla defesa, demandando de imediato, a nulidade total da autuação e suas consequências.

No tocante às insatisfações ligadas às nulidades e fragilidades do auto de infração, ao analisar o referido auto, o relatório fiscal original e os decorrentes das diligências efetuadas e as diversas planilhas e elementos apresentados, entendo que não assiste razão à recorrente, pois, a fiscalização foi clara e objetiva ao demonstrar os elementos de convicção analisados que enquadrariam as ações da contribuinte nas respectivas capitulações legais demonstradas. As alterações ocorridas por ocasião das diligências são comuns nos processos administrativos e judiciais, onde, desde que não alterem os critérios e fundamentos originalmente apresentados, conforme demonstrado nos autos, não tem porque se cogitar na anulação total da autuação.

Vale lembrar que, no âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

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.

(...)

Lembrando também que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN):

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.

De acordo com o disposto no artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, são os seguintes os requisitos do auto de infração:

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

Para serem considerados nulos os atos, termos e a decisão recorrida, têm que terem sido lavrados por pessoa incompetente ou violar o contraditório ou a ampla defesa da contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. No presente caso, o auto de infração foi lavrado por autoridade competente, onde estão presentes os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal e contra os quais a contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa. Por conta disso, não tem por que se falar em nulidade ou qualquer prejuízo ao direito de defesa, haja vista a coerência e precisão na elaboração do auto de infração em questão, cujas alterações posteriores, benéficas à contribuinte, são inerentes aos processos tributários.

Portanto, tem também, que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa, posto que a matéria está sendo rediscutida no presente recurso pela contribuinte, não havendo que se falar em prejuízo à defesa, pois caberia à recorrente apontar as ações ou elementos que corroborariam sua conclusão, elementos esses, não trazidos aos autos deste processo.

III.2. PEQUENO EQUÍVOCO COM RELAÇÃO À NOTA FISCAL Nº 214

Segundo a recorrente, tanto a fiscalização, quanto a decisão recorrida (fls. 29.116/29.117), reconheceram que o valor de R\$ 8.190,00, constante da NF nº 214, datada de 21/12/2004, deveriam ser excluídos da base de cálculo da contribuição, no entanto, no relatório das exclusões, não consta a referida competência.

Da análise do relatório fiscal e do acórdão recorrido, constata-se que, de fato, é mencionado que o serviço de digitalização e editoração de norma técnica, em conformidade com o contrato no 4600002627, não reúne condições para a exigência da retenção de 11% e que seria providenciada a exclusão da base de cálculo correspondente a referida nota fiscal nº 214, de 21/12/2004, no valor de R\$ 8.190,00. Por conta disso, considerando que o respectivo valor não consta da tabela de exclusão, entendo que, deve ser excluído da autuação o valor de R\$ 8.190,00.

IV. RAZÕES PARA A REFORMA PARCIAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

Concordando com a parte reformada da autuação pelo acórdão em debate, a recorrente argumenta que há fundamentos de mérito que comprovam e demonstram a necessidade de sua reforma parcial, para que se reconheça a ilegitimidade integral do lançamento.

IV.1. NOTA FISCAL Nº 11.598, EMITIDA PELA EMPRESA BRASANITAS EMPRESA BRAS. DE SANEAMENTO E COM. LTDA ("BRASANITAS").

Segundo a recorrente, apesar da fiscalização não ter realizado a análise dos fatos, resta comprovado nos autos que a Recorrente efetuou o recolhimento no valor de R\$ 1.134,25, justamente o valor retido a título de contribuição previdenciária relativo a Nota Fiscal nº 11.598, relacionada aos serviços prestados pela empresa BRASANITAS.

Ainda, segundo a recorrente, apesar da ausência de análise da documentação apresentada pela Recorrente e descumprimento, pela D. Fiscalização, da diligência determinada

por este E. CARF, está comprovado nos autos que a Recorrente reteve e efetuou o recolhimento do valor de R\$ 1.134,25, com relação à Nota Fiscal nº 11.598, sendo necessário a reforma parcial do v. acórdão recorrido para que seja cancelada a NFLD e, ante a inexistência de apropriação indébita, seja expedido ofício aos autos do Inquérito Policial nº 0436/10-4, em trâmite perante a Polícia Federal do Departamento de Polícia Federal em Campinas, para que este seja imediatamente cancelado.

Da análise dos autos, em especial, as argumentações trazidas pela solicitação de diligência do CARF, fls. 28.422, onde são solicitados esclarecimentos sobre a referida retenção, sendo mencionadas as fls. de nº 5025 a 5.027; pelas referidas notas fiscais anexadas às fls. 5050 a 5051, observa-se que é destacado o valor de R\$ 1.254,20 de retenção de 11% para a Seguridade Social, conforme aventado pela fiscalização, não sendo possível verificar com clareza a razoabilidade das alegações da recorrente. Por conta disso, entendo que não assiste razão à contribuinte, pois, caberia à mesma, ter pontuado e anexado aos autos elementos probatórios mais precisos sobre suas alegações.

IV.2. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DA RETENÇÃO DE 11%

IV.2.1. DEFINIÇÃO DE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

Para a recorrente, grande parte dos contratos celebrados pela contribuinte não dizem respeito à cessão de mão de obra, como quis demonstrar a fiscalização, pois, para a caracterização da cessão de mão-de-obra, há necessidade da colocação de pessoal fornecido pelo ofertante funcionalmente à disposição do tomador de serviços, a quem cabe conduzir a execução da tarefa ou resultado convencionados, por seu turno e, ainda, é necessário que haja a subordinação das pessoas cedidas ao poder de direito de comando do contratante/tomador, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

79. Nos termos do art. 31, §3º, da Lei nº 8.212/91, para a caracterização da cessão de mão-de-obra, há necessidade de (i) colocação de pessoal fornecido pelo ofertante funcionalmente à disposição do tomador de serviços, a quem cabe conduzir a execução da tarefa ou resultado convencionados, por seu turno e, ainda, (ii) subordinação das pessoas cedidas ao poder de direito de comando do contratante/tomador⁹.

(...)

83. Verifica-se, portanto, a clara distinção entre o contrato de cessão de mão-de-obra e o contrato de prestação de serviços, uma vez que os objetos são totalmente diferentes. Nos contratos de cessão de mão-de-obra, o objeto é a própria mão-de-obra, que será gerenciada pelo contratante, ou seja; o contratado subordina-se às determinações do contratante, agindo sob sua orientação e controle. Já nos contratos de prestação de serviços o objeto é a realização do serviço, sendo que a gerência da mão-de-obra é do próprio prestador de serviços. Portanto, na pura e simples prestação de serviços, o contratado age com autonomia e independência.

84. A distinção também é clara quanto à cessão de mão-de-obra e a empreitada global. Na primeira, há disponibilização de mão-de-obra pelo contratado, que ficará sob subordinação do tomador do serviço, ao passo que, no segundo, não se trata apenas de fornecimento de mão-de-obra, mas também de todos os materiais necessários à execução da obra, sendo que o objetivo final do contrato é a entrega da obra.

85. A obrigatoriedade da retenção e recolhimento de 11% sobre a fatura a título de contribuição previdenciária, conforme expressa previsão do art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, somente se materializa na contratação de

cessão de mão-de-obra, não podendo, de maneira alguma, ser estendida à simples prestação de serviços ou, ainda, à empreitada parcial e global, que possuem naturezas jurídicas distintas e regimes previdenciários próprios.

Da análise dos autos do processo, em especial, do Relatório Fiscal – REFISC, anexo ao processo a partir das fls. 71, tem-se que as impropriedades arguidas pela recorrente dizem respeito a falhas cometidas pela mesma ao registrar deficientemente os seus procedimentos de registros internos relativos aos serviços relacionados à cessão de mão de obra, pois, segundo a fiscalização, a caracterização da cessão de mão de obra foi proveniente, além das disposições contratuais, de outros elementos caracterizadores, obtidos em outras fontes, como em planilha elaborada pela própria Empresa, onde são listados os contratos celebrados com terceiros, a descrição dos serviços executados e o período de vigência, além de ser evidenciada a efetiva cessão de mão-de-obra, pela existência de reembolsos efetuados às prestadoras de serviços, relativos a hospedagens, quilometragens e despesas com viagens, verificada em forma de previsão contratual e/ou em registros contábeis.

Além do mais, ainda segundo a fiscalização, ao ser intimada para apresentar esclarecimentos, a contribuinte não atendia a contento às intimações, pois, apresentava elementos com informações deficientes, onde, por exemplo, a escrituração contábil formal apresentada não registra, de forma discriminada, em contas individualizadas, todos os fatos geradores das contribuições sociais, distinguindo os prestadores de serviços, tipo de serviço prestado, número das notas fiscais ou faturas, data de emissão, valor da retenção e valor total do serviço contratado, conforme os trechos do REFISC, a seguir transcritos:

7. A configuração da efetiva cessão de mão-de-obra, ou de empreitada, teve como base essencial, a análise das disposições contratuais. Todavia, subsidiariamente, os elementos caracterizadores da cessão de mão-de-obra foram obtidos em outras fontes, como em planilha elaborada pela Empresa, onde são listados os contratos celebrados com terceiros, a descrição dos serviços executados e o período de vigência. Também, evidenciaram a efetiva cessão de mão-de-obra, a existência de reembolsos efetuados às prestadoras de serviços, relativos a hospedagens, quilometragens e despesas com viagens, verificada na forma de previsão contratual e/ou em registros contábeis.

8. Os contratos de prestação de serviços, notas fiscais, faturas, recibos de serviços e cópias de Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) das empresas contratadas, foram solicitados através de diversos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos (T1AD), sendo o primeiro, emitido em 17/11/2004.

9. A documentação solicitada foi entregue de forma deficiente como demonstrado a seguir.

10. A escrituração contábil formal apresentada não registra, de forma discriminada, em conta; individualizadas, todos os fatos geradores das contribuições sociais, distinguindo os prestadores de serviços, tipo de serviço prestado, número das notas fiscais ou faturas, data de emissão, valor da retenção e valor total do serviço contratado.

(...)

12. Considerando-se que a retenção se aplica aos serviços, contratados, na forma da legislação reproduzida, e que a contabilização da empresa possui estruturas totalmente distintas, antes e depois de setembro/1999, o exame da regularidade da retenção, por imposição dessas estruturas, foi executado e, também, será demonstrado de duas formas.

13. Contudo, o trabalho consistiu, basicamente, em apurar, primeiramente, os serviços sujeitos à retenção, em seguida, o total do serviço contratado nesta situação e, depois, a base de contribuição para incidência de 11%. Eventuais diferenças entre o valor apurado nesse procedimento e o efetivamente recolhido, compõem o presente crédito previdenciário.

14. A empresa apresentou lançamentos contábeis, do; Razão Geral/de fevereiro de 1999 a dezembro de 2005, e lançamentos da Contabilidade de Custos, de fevereiro a agosto de 1999, ambos em meio digital, em mídia não regravável. Entretanto, os arquivos discriminam, basicamente, datas dos lançamentos, datas dos documentos, códigos dos documentos, códigos das contas e valores. ***Não há referência à natureza do serviço contratado, nem à empresa prestadora de serviços.*** As informações do campo histórico, até agosto de 1999, por exemplo, derivam de uma codificação previamente definida, de forma extremamente genérica e, desse modo, sem utilidade prática para os trabalhos realizados.

15. Na contabilidade de custos, os lançamentos se apresentam de forma agrupada, não sendo possível, também, fazer qualquer distinção da empresa prestadora de serviço, nem da natureza do serviço executado. Aliás, com relação ao período de fevereiro a agosto/99, os registros contábeis nos arquivos apresentados - Contabilidade Geral e Contabilidade de Custos - não trazem sequer os nomes das contas. Para obtê-los, foi necessário recorrer a Balancetes de Verificação, fornecidos em meio papel, pois o Plano de Contas apresentado, também, não os especifica.

Apesar das argumentações da recorrente de que grande parte dos contratos não ser referentes à contratação de serviços de mão obra, entendo que foi correta a ação da fiscalização, pois, conforme as justificativas apresentadas no relatório de fiscalização – REFISC, a autuação foi devida ao fato de que nos referidos contratos ou transações empresariais, não foi possível identificar a real natureza das transações comerciais envolvidas e que, por conta disso, a fiscalização caracterizou as referidas transações, como operações de cessão de mão de obra. Portanto, sem razão a recorrente.

IV.2.2. INEXISTÊNCIA DE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NOS CONTRATOS CELEBRADOS PELA RECORRENTE

Para a recorrente, conforme detectado pelo CARF, ao solicitar diligência no sentido de que a fiscalização, caracterizasse as cessões de mão de obra objeto da autuação, não importa se a lista de tarefas compreendidas em cada um dos serviços previstos no art. 219, § 2º, do RPS, seja exemplificativa, como afirmado pela D. Fiscalização com fundamento no art. 147 da IN nº 03/2005, porque, de qualquer forma, cabia à D. Fiscalização, ao efetuar o lançamento tributário, demonstrar a efetiva ocorrência de cessão de mão-de-obra para que pudesse exigir a retenção da contribuição previdenciária em relação aos contratos celebrados pela Recorrente, conforme os trechos de seu recurso, a seguir, transcritos:

91. A simples prestação de serviços em locais designados pela Recorrente e o reembolso de despesas não são hábeis a configurar a cessão de mão-de-obra, já que, como demonstrado, é necessária, além da colocação de pessoal à disposição do tomador de serviços, a subordinação das pessoas cedidas ao poder de direito de comando do contratante/tomador, o que não foi demonstrado pelo Fisco, nem pelo v. acórdão recorrido, e sequer está previsto nos contratos acima resumidos, pela razão de que houve subordinação ou cessão de mão de obra.

92. Ao contrário do decidido pelo v. acórdão recorrido, os objetos dos contratos celebrados entre a Recorrente e seus fornecedores revelam de forma inquestionável a inexistência de cessão de mão-de-obra.

(...)

93. Assim, da análise da documentação acostada aos autos, denota-se que os serviços prestados pelas empresas, aos quais se atribuiu a pecha de "cessões de mão-de-obra", inserem-se claramente no conceito de pura prestação de serviço, que não enseja a retenção de 11% da contribuição previdenciária. Aliás, em alguns casos, como se verá, sequer se está diante de prestação de serviços.

94. Em relação aos serviços prestados, eles realmente refletem uma utilidade imaterial, nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes, sendo executados com total autonomia e independência pelos contratados, sem nenhum vínculo de subordinação em face da contratante; na realidade, praticamente todos esses serviços são bastante complexos e altamente especializados.

95. Não se tratando de cessão de mão-de-obra, mas pura prestação de serviços, não há que se falar em retenção de 11% (onze por cento) das contribuições previdenciárias quando do pagamento da fatura das empresas em comento.

96. Contudo, com relação a esses contratos, o v. acórdão recorrido, encampando a posição do Fisco, entendeu pela suposta existência de cessão de mão-de-obra, com fundamento em diversos dispositivos das Instruções Normativas nºs 71/2002, 100/2003, 03/2005 e do Decreto nº 3.048/99, os quais supostamente determinariam a incidência das mencionadas contribuições sobre os serviços objeto dos contratos firmados pela Recorrente.

97. No entanto, mesmo que os serviços prestados pelas empresas contratadas pela Recorrente estivessem enquadrados nesses dispositivos, o que não ocorre, conforme será demonstrado a seguir, seria imprescindível que os serviços fossem prestados mediante cessão de mão-de-obra para que houvesse a obrigatoriedade da retenção.

98. Porém, como exaustivamente demonstrado pela Recorrente ao longo do processo, os serviços objeto da autuação não foram contratados mediante cessão de mão-de-obra e a v. acórdão recorrido não logrou êxito em demonstrar o contrário. Ademais, as cláusulas dos contratos utilizados pelo v. acórdão não são hábeis a demonstrar a alegada existência de cessão de mão-de-obra.

99. Por fim, a Recorrente não pode deixar de mencionar que, assim como fez a D. Fiscalização, o v. acórdão recorrido se limitou a analisar, mesmo que superficialmente, parte dos contratos juntados pela Recorrente aos autos, não tecendo nenhum fundamento com relação a outros contratos firmados pela Recorrente e que foram objeto da autuação, o que, conforme visto, deixa clara a sua nulidade.

I) ViTALux Eficiência Energética LTDA. ("VITALUX")

100. Segundo o v. acórdão recorrido, a empresa VITALUX prestaria serviços com foco na eficiência energética, assim, entendeu que por se tratarem de serviços de engenharia, deveriam sofrer a retenção nas notas fiscais de serviço, ainda que prestados mediante empreitada, nos termos do art. 31, §4º, inc. III, da Lei nº 8.212/91 e art. 219, § 2º, inc. III, e § 3º, do RPS (fls. 29.102/29.103).

101. A elaboração de projetos relacionados à eficiência energética, não podem ser considerados como serviços de engenharia, como pretendeu o v. acórdão recorrido. Veja-se que no sítio eletrônico da VITALUX consta expressamente que trata-se de *empresa brasileira de eficiência energética que atua no desenvolvimento e implantação de projetos com uso eficiente de energia, água e demais insumos*. Ademais, constata-se que são serviços auxiliares ao da engenharia¹³, (g.n.)

(...)

109. Por fim, mesmo que se pudesse afastar a alteração de critério jurídico pretendido pelo v. acórdão recorrido (*Item 111,1,7.*), os serviços prestados, mesmo que pudessem ser caracterizados como empreitada, não guardam nenhuma relação com a capitulação legal indicada pela DRJ/RPO, qual seja, a do art. 219, § 2º, inc. III, c/c §3º, do Decreto n.º 3.048/99.

110. Isso, porque da leitura do objeto dos contratos firmados com a referida empresa, fica evidente que os serviços em nada se relacionam com a construção civil, sendo totalmente indevida o novo enquadramento legal pretendido pelo v. acórdão recorrido.

111. Ademais, veja-se que o art. 40, inc. I, alínea "b", da Instrução Normativa n.º 69/2002, art. 179, inc. II, da Instrução Normativa n.º 100/2003 e 170, inc. II e VII, da Instrução Normativa n.º 03/2005, vigentes à época dos fatos, são expressos ao afastar a retenção quando, na empreitada parcial de construção civil, houve a contratação de serviço de assessoria ou consultoria técnica:

IN n.º 69/2002

Art. 40. A retenção não se aplica: (...).

I - na construção civil, à contratação dos seguintes serviços: (...).

b) assessorias ou consultorias técnicas; (...).

IN n.º 100/2003

Art. 179. Não se sujeita à retenção, a prestação de serviços de: (...)

II • assessoria ou consultoria técnicas; (...).

IN n.º 03/2005

Art. 170. Não se sujeita à retenção, a prestação de serviços de: (...).

II assessoria ou consultoria técnicas; (...);

VII - elaboração de projeto da construção civil; (...).

112. Portanto, está descaracterizada a cessão de mão-de-obra ou mesmo a empreitada, sendo ilegítima a pretensão do Fisco, pois indevida a contribuição previdenciária, sendo de rigor a reforma do v. acórdão recorrido.

II) SOTA CONSULTORIA E PROJETOS ("SOTA") 6 MEDRAL ENGENHARIA LTDA. ("MEDRAL")

113. Primeiramente, em que pese o v. acórdão recorrido tenha alargado indevidamente o objeto dos contratos firmados com a SOTA, os serviços por ela prestados - consultoria, elaboração de projetos e ensaios geotécnicos -, por sua vez, enquadram-se nas exclusões da retenção contidas nos incisos II, VII e VIII do art. 170 da IN n.º 03/2005 (fls. 29.103/29.104). O mesmo ocorre com os contratos firmados com a MEDRAL.

114. Não obstante os serviços prestados estarem contidos na regra da exceção à retenção, o v. acórdão recorrido entendeu que pela existência, em alguns contratos, de cessão de mão-de-obra ou, conforme visto, em evidente alteração de critério jurídico, de empreitada, já que os serviços prestados seriam parte da construção civil, nos termos do art. 145, inc. III c/c art. 147, parágrafo único, art. 169, 219, §2º, inc. III c/c §3º, art. 413, inc. X, da IN n.º 03/2005).

(...)

116. Com relação à caracterização dos serviços prestados como cessão de mão-de-obra, o v. acórdão recorrido, assim como fez a D. Fiscalização, não teceu uma linha sequer com relação a presença dos requisitos hábeis para tal enquadramento, limitando-se a relacionar indevidamente os serviços de consultoria, elaboração de projetos e ensaios geotécnicos com o de construção civil, na tentativa de validar o lançamento.

117. Portanto, além de estarem inseridos na regra de exceção à retenção, da leitura dos contratos firmados, verifica-se que se tratam de serviços absolutamente complexos e técnicos, que obviamente não envolvem cessão de mão-de-obra ou empreitada.

118. Assim, também com relação a esses contratos, é de rigor a reforma do v. acórdão recorrido.

III TRIDENT INFORMÁTICA COMERCIAL E SERVIÇOS ("TRIDENT")

119. Com relação ao contrato firmado com a prestadora de serviço TRIDENT, conforme se extrai da leitura do objeto do contrato, verifica-se a inexistência de cessão de mão de obra:

1.1. Constitui objeto do presente Contrato, a prestação de Serviços de manutenção e suporte técnico a hardware e software e demais equipamentos de informática da Elektro relacionados no Anexo 5, incluindo, mas não se limitando, a servidores de rede, periféricos de rede, computadores de mesa ("desktops") e impressoras (doravante designados simplesmente "Equipamentos"), por meio de atendimento via telefone, fac-símile, "e-mail" e/ou no local, conforme cada caso, no qual se identificará as potenciais incorreções no funcionamento dos Equipamentos e se providenciará as devidas correções, sem limite de atendimento de ocorrências, compreendendo, entre outras, as seguintes atividades:

120. No entanto, o v. acórdão recorrido entendeu que o serviço prestado estaria enquadrado no art. 219, §2º, inc. XV, do Decreto nº 3.048/99, o que ensejaria a incidência da contribuição previdenciária, além de entender pela existência de cessão de mão-de-obra (fls. 29.104/29.106).

121. Como é sabido, os serviços de informática são altamente técnicos e especializados, de maneira que os funcionários da empresa contratada não se subordinam à Recorrente, que, pelo contrário, dependem de todo o *know how* da própria contratada, que apenas os exerce, parcialmente e por decorrência inerente ao serviço, nas dependências da contratante. O próprio contrato firmado, no Item 2.3 (fls. 483), é claro ao dispor sobre a qualificação técnica e a complexidade dos serviços prestados.

122. Aliás, a IN nº 03/2005, em seu art. 148, §3º, determinou a não retenção em relação às profissões regulamentadas por Lei Federal. Em todas as profissões listadas nessa norma verifica-se típica prestação de serviços realizada por profissionais especializados, independentes e sem qualquer subordinação do ponto de vista técnico.

IV) ELUCID SOLUTIONS S/A ("ELUCID")

127. Os serviços prestados pela ELUCID também não ensejam a retenção da contribuição previdenciária:

Contrato	Objeto
4600003329 4600002579, 4600002370 4600000734	Constitui objeto do presente Contrato a prestação, pela Contratada a Elektro, dos serviços de suporte técnico e implementação no Sistema Utilities Expert, descritos e individualizados nas propostas a serem encaminhadas pela contratada durante a vigência deste contrato, desde que previamente aprovadas pela Elektro, as quais passarão a fazer parte integrante do presente contrato.

128. Assim como ocorre nos contratos firmados pela TRIDENT, aqui também é manifesta a autonomia técnica dos empregados da empresa contratada, os quais utilizam todo o conhecimento técnico e instruções da ELUCID, reportando-se diretamente à ela, não havendo nenhuma subordinação à Recorrente. Nesse sentido, é importante, a título de ilustração, trazer o disposto na "Descrição dos Serviços" contrato nº 4600000734 (fls. 553):

II. DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS.

2.1. A ELUCID SOLUTIONS prestará ao CLIENTE, através de sua equipe de suporte ou de Representante Autorizado, a exclusivo critério da ELUCID SOLUTIONS, Serviços de Suporte Técnico consistentes no esclarecimento de dúvidas e de assessoria ao CLIENTE relativamente à utilização dos SISTEMAS, até um limite de 50 (cinquenta) horas/homem mensais e Serviços de Manutenção dos SISTEMAS, consistentes no fornecimento de (a) todas as eventuais correções de erro dos programas descritos na cláusula 10 deste instrumento, (b) alterações necessárias para compatibilização dos SISTEMAS às exigências fiscais e tributárias e leis e decretos dos poderes executivos Federal, Estadual e Municipal, bem como o atendimento integral à legislação ANEEL comum a todo o setor elétrico nacional, excluídas solicitações específicas feitas pelos órgãos retro mencionados ao Cliente, durante o prazo de vigência deste Contrato.

135. Por fim, a Recorrente destaca que, apesar do v. acórdão recorrido ter reconhecido a decadência com relação aos contratos nº 460000712 e 460000829, por um equívoco, deixou de ser reconhecida a decadência com relação ao contrato nº 4600000734, firmado em 22/02/2001. Portanto, de rigor a correção do lançamento para que também seja excluído da autuação o referido contrato.

V) MONREAL CORPORAÇÃO NACIONAL DE SERVIÇOS E COBRANÇAS S/C LTDA. ("MONREAL") E ATIVA ASSESSORIA TÉCNICA EM COBRANÇAS S/C LTDA. ("ATIVA")

136. O contrato de nº 460000613 firmado com a MONREAL e o contrato nº 4600001579 firmado com a ATIVA objetivaram a prestação de serviços relacionados à cobrança extrajudicial das contas de energia elétrica.

137. Primeiramente, é necessário destacar que a desnecessidade da retenção foi reconhecida pelo próprio INSS em relação à empresa MONREAL, em resposta à Consulta INSS/21.401.1, que não foi considerada pela D. Fiscalização quando do lançamento e também pelo v. acórdão recorrido, que deu interpretação restritiva à Consulta de forma a manter o lançamento. Veja-se o entendimento do INSS:

Os serviços de cobrança só estão sujeitos à Retenção de 11% quando prestados mediante cessão de mão-de-obra. No caso em questão, a consulente afirma somente prestar serviços telefônicos e de correspondência para cobrança em seu próprio estabelecimento, situação que foge ao conceito de cessão de mão-de-obra.

II – Em análise do exposto na consulta e da legislação, concluímos que a consulente não está sujeita a retenção dos 11% quando presta serviços de cobrança em seu próprio estabelecimento.

138. O v. acórdão recorrido entendeu que a referida Consulta só foi feita com relação ao serviço de cobrança por telefone ou por correspondência, não abrangendo o serviço realizado nas unidades residenciais com emissão de notificação, o que seria o caso dos contratos firmados. Por este motivo, entendeu que haveria cessão de mão-de-obra (29.108/29.109).

139. No entanto, além de ter interpretado restritivamente o objeto da Consulta, o v. acórdão recorrido traz fundamento que não condiz com a realidade dos fatos. Veja-se, que no contrato nº 460000613, não há nenhuma informação de que referidos serviços seriam realizados nas unidades residenciais com emissão de notificação, ou seja, fora das dependências da contratada. Ademais, no campo "Especificação Técnica", consta expressamente que cabia à contratada apenas a emissão da Notificação de Cobrança (fls. 654).

(...)

145. Assim, além dos serviços acima não envolverem cessão de mão-de-obra, especificamente com relação ao contrato firmado com a MONREAL, o INSS está vinculado à fiel observância da resposta à consulta acima referida, o que implicou na violação também ao art. 48, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

VI) GINASTICA PREVENTIVA LABOR FIT LTDA. ("GINASTICA")

146. Os contratos firmados com a empresa GINÁSTICA tiveram por objetivo a prestação de serviços de ginástica laboral. Segundo o v. acórdão recorrido, haveria cessão de mão-de-obra nos contratos firmados pela Recorrente (29.109/29.110):

Contrato	Objeto
4600001588 4600000830 4600003191	Constitui objeto do presente Contrato a prestação de Serviços consistentes no fornecimento de serviços especializados de ginástica laboral para a Elektro, oferecendo todo o suporte e estrutura necessária.

147. Conforme se verifica dos contratos (fls. 667 e ss.) o objeto era a prática de atividade física e inexistia qualquer indício de que haveria subordinação dos funcionários da contratada à Recorrente. Tanto é verdade que sequer foi mencionado pelo v. acórdão a presença do referido requisito.

148. Ademais, evidente que a prática de atividade física em nada se relaciona com "treinamento ou ensino" utilizado para "instrução ou para a capacitação de pessoas", prevista no art. 155, inc. X, da TN nº 100/2003. Trata-se de nítida prestação de serviços, não havendo que se falar em existência de cessão de mão-de-obra.

VII) DAMOVO DO BRASIL S/A ("DAMOVO")

149. Conforme consta no contrato nº 4600002083, a DAMOVO foi contratada para prestação de serviços relacionados à assistência e suporte técnico preventivo e corretivo de "Hardware" e "Software" (fis. 738):

Contrato	Objeto
4600002083	O presente Contrato tem por objeto a prestação dos serviços de assistência e suporte técnico preventivo e corretivo (doravante designados simplesmente "Serviços") descritos e indicados no Anexo 1 do presente Contrato, bem como o fornecimento, por iniciativa e ônus exclusivo da Contratada, de todo o material e/ou equipamento necessário à sua execução.

150. Da leitura do referido contrato, fica evidente que a assistência técnica fornecida pela DAMOVO era prestada por telefone, ou seja, verdadeiramente impossível a caracterização da cessão de mão-de-obra, tendo em vista que os serviços eram prestados à distância (fls. 744):

(...)

151. Ademais, não há, em nenhuma passagem do contrato, qualquer indício de que haveria subordinação dos empregados à Recorrente, fato que também descaracteriza a cessão de mão-de-obra. Ao contrário do aduzido pelo v. acórdão recorrido (fls. 29.110), o fato de um funcionário da Recorrente poder acompanhar os trabalhos não tem o condão de caracterizar a subordinação (fls. 746), na verdade, trata-se de mera fiscalização.

VIII) SUN MICROSYSTEMS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. ("SUN")

152. Também o contrato firmado com a empresa SUN não pode ser caracterizado como cessão de mão-de-obra, sendo que as cláusulas indicadas pelo v. acórdão recorrido, mais uma vez, não são hábeis a enquadrar o contrato como tal. Note-se a descrição do contrato firmado pela Recorrente (29.110):

Contrato	Objeto
4600000955	Assistência técnica telefônica 7x24, assistência gratuita e sem limite para problemas de hardware e software oferecidas 7 dias por semana, 24 horas por dia. Dentre outras atividades correlatas.

153. Da mesma forma que os serviços prestados pela TRIDENT acima mencionados, a SUN foi contratada para prestar serviços de "assistência técnica telefônica 7x24, assistência gratuita e sem limite para problemas de hardware e software oferecidas 7 dias por semana, 24 horas por dia."

154. Trata-se de prestação de um serviço complexo, no qual os trabalhadores utilizam *know how* da empresa contratada e a ela reportam, não havendo nenhuma subordinação à Recorrente. O fato de ser disponibilizado profissionais para realização do serviço não significa que estes estarão subordinados à Recorrente, trata-se de mera consequência da prestação de serviços.

155. Veja-se que, portanto, por se tratar de prestação de serviço técnico e sem subordinação à Recorrente, não há que se falar em cessão de mão-de-obra.

IX) NANSEM S/A INSTRUMENTO DE PRECISÃO ("NANSEM")

156. Não há que se falar em cessão de mão-de-obra no contrato firmado pela Recorrente com a NANSEM. Veja-se o objeto do contrato (fls. 787):

O presente Contrato tem por objeto a cessão de direito de uso de software (doravante designados simplesmente "Software") e a prestação dos serviços descritos e indicados no Anexo 1 do presente Contrato (doravante designados simplesmente "Serviços"), bem como o fornecimento, por ônus exclusivo da Contratada, de determinados materiais e/ou equipamentos necessários à sua execução, especificados em referido Anexo (doravante designados simplesmente "Equipamentos").

157. Trata-se, basicamente, de cessão de uso de software, o que, por óbvio, não envolve cessão de mão-de-obra. Os serviços a serem prestados pelos empregados da contratada são relativos somente apenas à implementação do software, conforme se comprova do Anexo I do contrato (fls. 791). Ou seja, envolve atividade altamente técnica e complexa, tal como explicitado no caso da empresa TRIDENT.

(...)

159. O fato da NANSEM ter que entregar a relação nominal dos empregados que prestaram os serviços à Recorrente, conforme já visto, é inerente à própria prestação de serviços, não sendo suficiente para demonstrar a caracterização da cessão de mão-de-obra.

160. Ausente à subordinação, não há que se falar em cessão de mão-de-obra, devendo ser cancelado o lançamento também com relação a este contrato.

X) T-SYSTEMS DO BRASIL LTDA. ("T-SYSTEMS")

161. Ao contrário do que aduz o v. acórdão recorrido, não há que se falar em cessão de mão-de-obra no contrato firmado com a empresa T-SYSTEMS (fls. 29.111):

Contrato	Objeto
4600001931	O presente Contrato tem por objeto a prestação dos serviços de suporte técnico, "Help Desk", instalação e manutenção de equipamentos de telefonia, locação de desktops e manutenção ao parque de informática da Elektro, situado nas suas sedes regionais, sede corporativa e células de serviços regionais ("CSRs") (doravante designados simplesmente "Serviços"), com fornecimento de peças de reposição (doravante designados simplesmente "Materiais"), detalhadamente descritos no Anexo 1, bem como o fornecimento, por iniciativa e ônus exclusivo da T-Systems, de todo o material e/ou equipamento necessário à sua execução.

162. Como mencionado anteriormente, os serviços de informática não estão sujeitos à retenção da contribuição previdenciária, conforme demonstrado anteriormente nos contratos firmados com as empresas TRIDENT, SUN e NANSEM.

163. Novamente, a cláusula mencionada pelo v. acórdão recorrido prevê apenas os deveres a serem cumpridos pela empresa contratada, não havendo qualquer relação com cessão de mão-de-obra.

164. Ainda, há previsão expressa de que é a T-SYSTEMS quem adotará as medidas necessárias para execução do serviço²⁰, ou seja, ausente o requisito da subordinação, necessário a caracterização da cessão de mão-de-obra.

(...)

XI) MARTE ASSESSORIA E SEGURANÇA E INVESTIGAÇÕES S/C LTDA. ("MARTE")

165. A Recorrente firmou com a empresa MARTE contrato de prestação de serviços objetivando a "verificação e investigação de ocorrências de furto, roubo ou fraude contra a Elektro, bem como o planejamento de ações visando coibir ou neutralizar tais práticas":

Contrato	Objeto
4600002099	Constitui objeto do presente Contrato a prestação, pela Contratada à Elektro, dos Serviços de verificação e investigação de ocorrências de furto, roubo ou fraude contra a Elektro, bem como o planejamento de ações visando coibir ou neutralizar tais práticas (...).

166. Segundo o v. acórdão recorrido, pelo fato de ter sido alocado um agente nas dependências da Recorrente, estaria caracterizada a cessão de mão-de-obra ou empreitada (fls. 29.111/29.112).

167. Conforme já visto, a menção feita pelo v. acórdão recorrido referente à empreitada caracteriza evidente alteração do critério jurídico do lançamento, em violação ao art. 146 e 149 do CTN.

168. Já com relação à suposta caracterização de cessão de mão-de-obra, conforme se verifica do Anexo I do contrato, os serviços são complexos e envolvem elevado grau técnico, estando previstos serviços de "elaboração de relatório", "planejamento de ações visando coibir ou neutralizar crimes contra o patrimônio", "planejamento de esquemas de segurança interno", dentre outras atividades que requerem a instrução técnica e direta da empresa contratada.

(...)

XII) ARATEC ARAGUAIA TECNOLOGIA LTDA. ("ARATEC")

170. Resta comprovado nos autos a inexistência de cessão de mão-de-obra nos contratos firmados pela Recorrente com a ARATEC. Em síntese, os contratos têm por objeto a "prestação dos serviços de substituição de 2.453 (dois mil quatrocentos e cinquenta e três) elos fusíveis com diversas capacidades de distribuição, (...) do sistema elétrico da Regional de Tatuí, alteração de carga, inspeção de padrões", os quais exigem também certo nível técnico dos trabalhadores, os quais se reportam diretamente à empresa ARATEC e utilizam as instruções da empresa contratada.

(...)

173. Ademais, o v. acórdão recorrido não demonstrou a presença da subordinação, da disponibilidade e da continuidade dos serviços prestados, requisitos indispensáveis à caracterização da cessão de mão-de-obra.

174. Também, o fato da Recorrente ter juntado cópia da retenção da contribuição previdenciária com relação a alguns serviços prestados não faz prova de que haveria cessão de mão-de-obra. Muito pelo contrário, estando certa de que aqueles serviços se enquadravam na cessão de mão-de-obra, a Recorrente realizou a retenção, deixando de efetuar a retenção nos casos de mera prestação de serviços, como no caso dos contratos objeto da autuação, por ausência de previsão legal.

175. Por fim, destaca-se que dois contratos estão abarcados pela decadência, quais sejam, os contratos nº 460000227 e 460000231 e que não foram excluídos pelo v. acórdão recorrido, sendo necessária a sua retificação.

XIII) SOLUZIONE UTILITIES BRASIL S/A ("SOLUZIONE")

176. Por fim, com relação aos contratos firmados com a empresa Soluziona, de sua simples leitura constata-se que não se tratam de serviços que envolvem cessão de mão-de-obra, seja por se tratar de cessão de uso de software, já devidamente analisado acima, seja por se tratar de serviços de consultoria e tecnologia, que envolvem alto conhecimento técnico:

Contrato	Objeto
4600000596	A cessão de uso permanente e não exclusiva em favor da Elektro, de um software que contempla um sistema de informação georreferenciado, para gestão de diversas funções de engenharia de distribuição de energia elétrica, para tratamento e gerenciamento de dado, qual seja, software Sistes GD (Registro: Associação Brasileira das Empresas de Software-ABES nº 000629/3522, versão para operação em Banco de Dados Oracle com os módulos de Gerência de Redes – Cadastro, WEB, Call Center, Gestão do COD, Indicadores de Qualidade de Fornecimento, Interface com o SCADA, EAC, Manutenção e Projetos e manuais técnicos a ele relacionados (doravante denominados simplesmente "Software"), do qual a Contratada declara a ser exclusiva titular e legítima possuidora.
4600001862	O presente contrato tem por objeto a prestação pela Contratada à Elektro de serviços de consultoria de tecnologia da informação, detalhadamente descritos nos Anexos 1 a 4 (doravante designados simplesmente "Serviços") Objetivo: Especificar as alterações necessárias e implementações no atual módulo de "Pedido de Execução dos Serviços" do sistema "SGD" implantado na Elektro, visando adequá-lo as necessidades de trabalho da área de Operação da Elektro.
4600001659	O presente Contrato tem por objeto a prestação pela Contratada à Elektro dos Serviços de cadastramento das subestações e linhas de transmissão abaixo especificadas, no software SGD – Versão 4.0 implantado na Elektro, em conformidade com as Especificações Técnicas também a seguir transcritas.

4600001367	Constitui objeto do presente Contrato a prestação de serviços de suporte técnico emergencial do software SGD – Versão 4.0 e eventual sistema derivado, nas dependências da Elektro, em conformidade com as condições abaixo descritas: (i) A Contratada garantirá o Suporte Técnico Local – Emergencial na sede da Elektro, em Campinas, durante 24 horas por dia, todos os dias da semana (segunda à segunda), em no máximo 2 (duas) horas após o acionamento, efetuado por funcionários designados pela Gerência da Elektro. (ii) A solicitação do Serviço será efetuada através de telefones convencionais ou celulares cujos números serão informados pela Contratada. (iii) Serão realizados quantos atendimentos forem necessários até a eliminação total do problema. (iv) Após o efetivo atendimento e restabelecimento dos sistemas envolvidos, a Contratada deverá elaborar um relatório detalhado com a descrição dos Serviços executados, e enviá-lo à Elektro. (v) As visitas deverão ser oficializadas através de formulário de utilização de horas assinadas por responsável presente no horário ocorrido, com a devida apropriação de horas por categoria. (vi) A Elektro ficará isenta de qualquer despesa, honorário e/ou custo quando o motivo da solicitação dos Serviços decorrer de erro ou falha técnica ou operacional de sistema SGD, os quais correrão por conta e risco integrais da Contratada.
-------------------	---

177. As cláusulas mencionadas pelo v. acórdão recorrido, que supostamente demonstrariam a existência de subordinação e disponibilização de empregados, tratam apenas de deveres e direitos das empresas contratante e contratada, não sendo hábeis à caracterização dos contratos como sendo de cessão de mão-de-obra (fls. 29.113).

178. Especificamente com relação à subordinação, conforme consta no Contrato nº 460000596, os empregados estão subordinados à contratada, inexistindo controle pela Recorrente²² (fls. 962).

179. Ademais, destaca-se que o v. acórdão recorrido analisou somente um contrato celebrado com a empresa SOLUZIONA (contrato nº 460000596), não tecendo nenhuma outra consideração com relação aos demais contratos, o que reforça sua nulidade parcial.

(...)

Discordo dos argumentos apresentados pela recorrente no sentido de que a fiscalização não cumpriu a diligência determinada por este CARF, onde, os objetos dos contratos celebrados entre a Recorrente e seus fornecedores revelam de forma inquestionável a inexistência de cessão de mão-de-obra, pois, como bem pontuou a fiscalização, confirmado pelo executor da diligência, as alegações da recorrente das supostas fragilidades na análise dos contratos, foram ocasionadas exatamente pelas falhas nos registros contábeis das operações envolvendo os contratos, onde, a escrituração contábil formal apresentada, incluindo o livro razão e o sistema auxiliar da contabilidade, não registram, de forma discriminada, em contas individualizadas, todos os fatos geradores das contribuições sociais, distinguindo os prestadores

de serviços, tipo de serviço prestado, número das notas fiscais ou faturas, data de emissão, valor da retenção e o valor total do serviço contratado; onde há também lançamentos em que as guias de retenção não identificam as empresas prestadoras dos serviços, conforme os trechos pertinentes do acórdão em debate, a seguir transcritos:

A fiscalização relata que houve deficiência na apresentação dos arquivos contábeis, pois:

- a escrituração contábil formal apresentada não registra, de forma discriminada, em contas individualizadas, todos os fatos geradores das contribuições sociais, distinguindo os prestadores de serviços, tipo de serviço prestado, número das notas fiscais ou faturas, data de emissão, valor da retenção e valor total do serviço contratado;
- os arquivos do Razão apresentados não oferecem indicativos da natureza dos serviços contratados, nem identificam os prestadores de serviços, elementos indispensáveis ao exame da regularidade da retenção;
- há lançamento contábil da guia de contribuição retida, todavia, não identifica a empresa prestadora do serviço. As contribuições retidas dos prestadores de serviços foram fornecidas em planilhas eletrônicas, haja vista, a impossibilidade de se reconhecer a empresa prestadora no Razão Geral;
- somente em alguns registros há referência ao número da nota fiscal;
- o sistema auxiliar de contabilidade não contempla integralmente os serviços de terceiros contratados pela Elektro, como exemplificado nos itens 23 e 24 do Relatório Fiscal;

A deficiência dos dados apresentados foi corroborada no relatório de diligência:

5.a. O Razão Analítico e o Diário Geral, pelo menos na forma apresentada à fiscalização, não registram, de forma discriminada, em contas individualizadas, todos os fatos geradores das contribuições sociais, distinguindo os prestadores de serviços, o tipo de serviço executado, número da nota fiscal/fatura de serviço, data de emissão, valor da contribuição retida e valor total do serviço contratado. Dados esses, fundamentais para a perfeita configuração da aplicação da retenção e apuração dos montantes em cada nota fiscal/fatura. (...) grifei

5.c. Note-se que o Razão então, tal como foi relatado, não especifica o nome da empresa prestadora de serviço. Alguns lançamentos até informam o número da nota fiscal. Mas, sem mencionar à qual empresa pertence, fica sem qualquer utilidade na execução desse procedimento específico. Observe-se, também, que não há informação quanto à data de emissão das notas fiscais, e que é esse dado que indicaria, com precisão, a competência de incidência da retenção.

(...)

Além disto, a fiscalização ainda aponta que a base de cálculo apurada encontrava-se sub avaliada, pois:

- a contabilidade auxiliar não contempla integralmente os serviços de terceiros contratados (itens 23 e 24 do relatório fiscal);
- a ausência da data de emissão das notas fiscais não permitiu verificar a existência de contribuição recolhida em atraso, e neste caso do cálculo de créditos decorrentes de acréscimos legais (juros e multa);
- a existência de contratos verbais, como pode ser constatado no item 20 do relatório fiscal na descrição da conta 61502151901 ""Outros Serviços de Terceiros sem

Contrato", e como afirmado no item 17.5 da diligência fiscal, e que se comprova às fls. 695 (vol. 3), conforme reproduzo do contrato com a prestadora Labor Fit (5241):

Cláusula 3ª - Tendo em vista que as Partes firmaram um contrato verbal em 03 de maio de 2004, os efeitos deste Terceiro Aditivo retroagem até esta data.

A escrituração contábil de empresa/obra contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, deve observar os princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade e, ainda, as exigências da legislação tributária.

Se a autuada tivesse seguido o regramento quanto à contabilização dos serviços das prestadoras, que frise-se, a que se sujeitam tanto os serviços prestados com ou sem cessão de mão de obra/empreitada, a fiscalização teria apurado a base de cálculo diretamente nas contas individualizadas dos prestadores com a discriminação das notas fiscais de serviço, o que não ocorreu na forma em que foram apresentados os documentos contábeis durante a ação fiscal.

Ressalte-se aqui a importância da discriminação dos fatos geradores em contas individualizadas, conforme prescreve o art. 32, inciso II, da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 225, inciso II e §§ 13 a 15 do Regulamento da Previdência Social/RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, *verbis*: (...)

Dos argumentos da recorrente, no tocante ao objeto social das empresas contratadas, onde demonstraria que as atividades da empresa, não caracterizaria a cessão de mão de obra; da análise dos autos deste processo, em especial do relatório fiscal e do acórdão recorrido, tem-se que a recorrente mencionou em seu recurso voluntário, apenas a parte inicial e geral do objeto social das empresas prestadoras de serviços, no entanto, como bem pontuou a decisão recorrida, em outras cláusulas dos referidos contratos, há a previsão de prestação de serviços relacionados à cessão de mão de obra, colocando por terra, os argumentos da recorrente.

No caso, estamos diante de uma autuação onde a fiscalização, além de autuar com base na deficiência dos registros contábeis das operações da empresa, autuou com base nos elementos contratuais de que dispunha, cujas cláusulas previam também a prestação de serviços a título de cessão de mão de obra. Portanto, sem razão, em sua grande maioria, os argumentos da recorrente neste item de seu recurso.

De antemão, no que diz respeito à omissão da decisão recorrida, em não reconhecer a decadência do lançamento do crédito tributário referente à empresa ELUCID SOLUTIONS S/A ("ELUCID"), tem-se que de fato assiste razão à recorrente no sentido de excluir da autuação, o contrato de número 4600000374, no valor de R\$ 1.080.000,00. Valor este, conforme o Relatório Fiscal – complementar fls. 26.154 a 26.155, cujos trechos pertinentes, transcrevo, a seguir:

17.8.5 ELUCID SOLUTIONS S/A (5520)

A impugnante discrimina oito contratos de serviços. Anexadas cópias à defesa (fls. 508/618).

Dos contratos que menciona, o de nº 4600000596 não consta na planilha de controle. Os outros constam da seguinte forma:

Nº Processo	Início do Prazo	Fim do Prazo	Valor Fixado	Objeto
4600000712	06.03.2001	06.03.2002	4.252.714,60	"Prest. Serviço (RE-TM 00122k/RE-AS 006/2k"
4600000829	06.06.2001	15.10.2001	300.000,00	"Processamento de dados"
4600000734	01.01.2003	31.12.2005	1.080.000,00	"Manutenção Sist. Comercial"
4600002251	20.07.2003	20.10.2003	15.000,00	"Projeto Piloto – Rede Neural"
4600002370	16.12.2003	30.04.2004	215.900,00	"Serv.interface – SW – Solução Fiscal"
4600002579	01.03.2004	28.02.2007	6.120.000,00	"Manutenção e Lic. Uso Software UE"
4600003329	01.10.2005	30.09.2007	303.000,00	"Prestação Serviço Sistema EU"

Confrontando os argumentos da recorrente, em relação a cada empresa prestadora de serviços suscitada pela recorrente, serão apresentados a seguir, trechos dos argumentos arguidos pela decisão de primeira instância, com os quais concordo:

VITALUX EFICIÊNCIA ENERGÉTICA LTDA ("VITALUX")

No sitio eletrônico da empresa Vitalux Eficiência Energética verifica-se que é empresa de engenharia na área de prestação de serviços com foco na eficiência energética, portanto, os serviços de engenharia ainda que prestados mediante empreitada devem sofrer a retenção nas notas fiscais de serviço, de acordo com o artigo 31, § 4º, inc. III, da Lei nº 8.212/91 e ainda artigo 219, § 2º, III e § 3º do RPS.

Em relação ao Contrato 4600002508, fls. 292/313, que poderia ensejar dúvida quanto ao enquadramento, verifica-se que tem como objeto a implantação de projetos ligados ao Programa de Eficiência Energética em instalações industriais e comerciais - ciclo 2003/2004 - com objeto de avaliação inicial do sistema elétrico, com posterior instalação de equipamentos, enquadrando-se na situação dos serviços de engenharia, mencionado no art. 219, § 2º, III e § 3º do Decreto nº 3.048/99.

Como já visto anteriormente neste voto, os serviços de engenharia tanto se prestados com cessão de mão de obra ou em regime de empreitada se sujeitam a retenção, conforme se depreende da leitura do § 4º do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, c.c. artigo 219, caput, §§ 2º e 3º do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

SOTA CONSULTORIA E PROJETOS ("SOTA") 6 MEDRAL ENGENHARIA LTDA. ("MEDRAL")

Contrato	Período	Objeto
4600002547	01/06/04 de 01/06/04 a 15/12/04	Medição e análise e diagnóstico projeto e reparo do aterramento subestações
4600001944	22/01/03	Reposição de aterramento de equipamentos
4600003146	05/08/05 – de 08/08/05 a 31/12/05	Medição e análise e diagnóstico projeto e reparo do aterramento subestações

Da mesma forma que os contratos acima, trata-se também de prestação de serviços de reparo de aterramentos, relacionados à manutenção de redes de distribuição de energia elétrica, do grupo de serviços da construção civil sujeitando-se a retenção tanto se prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada.

Os serviços de eletricidade em subestações e em linhas de transmissões estão listados na área da construção civil, e tanto se prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada estarão sujeitos a incidência da retenção de 11 %, conforme se depreende do art. 219, § 2º, III, § 3º do Decreto nº 3.048/99.

III TRIDENT INFORMÁTICA COMERCIAL E SERVIÇOS ("TRIDENT")

No caso da TRIDENT INFORMÁTICA COMERCIAL E SERVIÇOS ("TRIDENT") e *ELUCID SOLUTIONS S/A ("ELUCID")*, entendo que não foram suficientes os argumentos apresentados pela recorrente, pois a qualificação técnica e a complexidade

dos serviços prestados, por si só não justificam a exclusão dos serviços de cessão de mão de obra.

Para saber se a atividade acima foi contratada mediante cessão de mão de obra e, por conseguinte, se está sujeita ao instituto da retenção, se faz necessário, ainda, verificar se ocorre o enquadramento desta atividade no conceito de cessão de mão de obra definido no art. 110 da IN INSS/DC nº 71/2002, abaixo transcrito:

Art. 100. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contraente, 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 Colocação à disposição da contratante ocorre quando os trabalhadores são colocados à disposição, por empresa prestadora de serviços, para a execução dos serviços contratados.

§ 2º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, desde que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 3º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, de natureza repetitiva, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

Dizer que a mão-de-obra contratada fica à disposição do contratante significa dizer que esta não pode realizar outro serviço a não ser aquele para o qual foi contratado, bem como que não pode realizar seu trabalho específico e especializado para outrem que não seja o contratante. Significa, ainda, que a mão-de-obra contratada fica à disposição da contratante durante o período necessário para a realização do serviço, um dia, uma semana, um mês, um ano, dependendo da complexidade e natureza do serviço e do interesse do contratante.

Nessa prestação de serviços embora a contratada admita, assalarie e dirija o pessoal necessário ao cumprimento do objeto do contrato social, tem-se que ao ceder trabalhadores a outra empresa, transfere para esta a prerrogativa que é sua de comando desses trabalhadores, do seu direito de coordená-los. Dizer, então, que trabalhadores de uma empresa contratada estão à disposição de uma empresa contratante de serviços, significa dizer que essa empresa pode deles dispor; pode deles exigir a execução de tarefas, dentro dos limites estabelecidos, previamente, em contrato, sem que eles necessitem, para executar essas tarefas, reportarem-se à empresa que os cederam.

IV) ELUCID SOLUTIONS S/A ("ELUCID")

O serviços prestados foram enquadrados como de manutenção e treinamento, conforme incisos X e XIV, art. 145, IN SRP nº 03/2005.

Há menção pela leitura do § 3º, da cláusula 2ª, do primeiro contrato de que os serviços serão prestados na sede da contratada, o que excluiria a existência de cessão de mão de obra. Porém, no mesmo parágrafo 3º consta o seguinte:

Caso haja necessidade de atendimento fora da sede da Contratada, em razão de serviços não incluídos no objeto deste Contrato, todas as despesas de estadia, locomoção e alimentação dos profissionais técnicos da Contratada serão reembolsados, desde que tenham sido previamente aprovados pela Elektro.

Conforme relata a fiscalização (item 17.8.5."c" do relatório de diligência) há lançamentos contábeis de despesas de reembolsos de viagens para esta prestadora.

No contrato 4600002579, verifica-se que os serviços de treinamento e de manutenção são estipulados em horas homem trimestrais, com disponibilização de profissionais para treinamento; no contrato 4600002370 há previsão de despesas reembolsáveis (cláusula 3ª, § 5º) e disponibilização de profissionais à contratante, conforme cláusula 3ª, § 6º, abaixo transcrita:

Parágrafo 6º - O Preço ora ajustado é calculado com base em uma jornada de 08 (oito) horas/dia, dentro do período das 9 (nove) horas às 17 (dezesete) horas, de segunda à sexta-feira. No caso em que a Elektro solicitar alocações de profissionais da Contratada que resultem em jornada extra, as horas trabalhadas serão apontadas e faturadas a parte, aplicando-se os honorários acordados em comum acordo entre as Partes, mediante celebração de aditivo contratual.

Nos contratos acima analisados, os profissionais ficaram à disposição da contratante, podendo se dizer que houve cessão de mão de obra.

O contrato 4600003069 tem como objeto "ampliação de funcionalidades da Agência WEB", não integrou o rol de contratos considerados pela fiscalização conforme se verifica do item 17.8.5 "a" do relatório de diligência. E nem poderia pois há previsão de prestação de serviços na sede da contratada.

Já os contratos 460000712 e 460000829 foram entabulados em período já decadente.

Do exposto, entendo configurada a cessão de mão-de-obra na prestação de serviços.

V) MONREAL CORPORAÇÃO NACIONAL DE SERVIÇOS E COBRANÇAS S/C LTDA. ("MONREAL") E ATIVA ASSESSORIA TÉCNICA EM COBRANÇAS S/C LTDA. ("ATIVA")

Quanto à alegação da impugnante de ser indevida a retenção, com base na consulta INSS/21.401.1, fls. 1.017/1.018 (vol. 4) não se pode acatar tal entendimento. Transcrevo da referida consulta:

A MONREAL é uma empresa prestadora de serviços, cujo um dos serviços, motivo da consulta, é o de cobrança de títulos em atraso por telefone ou por meio de correspondências aos devedores, serviço este feito exclusivamente em suas dependências... (grifei)

Como se vê, um dos serviços da Monreal é a cobrança por telefone ou por correspondência feito em suas dependências, não significando que a cobrança dos títulos não

possa ser efetuada no local indicado pela contratante de seus serviços, no caso nas unidades residenciais com emissão de notificação, como consta dos contratos juntados. Assim, a resposta dada pelo Serviço de Orientação da Arrecadação do INSS contemplou apenas esse tipo de serviço, o que, aliás, está de fato fora da previsão legal da retenção.

Desta forma, entendo por demonstrada a prestação de serviços com cessão de mão de obra.

VI) GINASTICA PREVENTIVA LABOR FITLTD. ("GINASTICA")

Conforme se verifica, na vigência da IN INSS/DC nº 71/2002, havia previsão de retenção quanto ao serviço de treinamento, quando contratados por empresa que tenha por objeto social a instrução ou a capacitação de pessoas, o que não constitui objeto social da contratante Elektro Eletricidade e Serviços.

Sendo assim, no período de vigência da IN INSS/DC nº 71/2002, devem ser excluídos os valores lançados, no caso, período de 09/2002 a 03/2004.

VII) DAMOVO DO BRASIL S/A ("DAMOVO")

O único contrato a ensejar a retenção na prestação de serviços é o contrato 4600002083 que prevê a prestação de serviços de assistência e suporte técnico preventivo e corretivo de "Hardware" e "Software", enquadrando-se no art. 219, § 2º, XV do Decreto nº 3.048/99.

Consta do § 1º, Cláusula 6ª, que a contratada se obriga a manter equipe de trabalho à disposição da contratante, durante a vigência do contrato, com continuidade dos serviços (item 2.1 do anexo 1), disponibilidade de trabalhadores para a prestação dos serviços (itens 2 e 4 do anexo 1), com subordinação (item 2.4 do anexo 1 e anexo 2).

Em suma, os contratos apresentados não se prestam a afastar o lançamento em relação a este prestador.

VIII) SUN MICROSYSTEMS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. ("SUN")

Há disposição de trabalhadores à contratante, conforme se observa da cláusula 28: A Sun fornecerá os profissionais necessários à realização dos serviços ora contratados diretamente ou por meio de subcontratação (...)-

No Anexo 1 - "Níveis de Prestação de Serviços" há referência a Assistência Técnica no Local ("on site") das 08:00s às 18:00hs, hora local, de segunda à sexta, excluídos os feriados legais.

Desta forma, entendo por demonstrada a prestação de serviços com cessão de mão de obra.

IX) NANSEM S/A INSTRUMENTO DE PRECISÃO ("NANSEM")

Constata-se na cláusula 3ª "Da Forma e Condições de Pagamento" a disponibilização de Recursos Humanos, a previsão de destaque da retenção de 11% no seu § 4º e ainda no § 5º o seguinte:

Parágrafo 5º - Para a liberação do pagamento, a contratada deverá entregar, juntamente com a fatura e boleto bancário, a relação nominativa dos empregados utilizados na prestação dos serviços, cópias das guias de recolhimento dos encargos sociais (INSS, FGTS com a respectiva RE relação de empregados)

Portanto,, entendo por demonstrada a prestação de serviços com cessão de mão de obra.

X) T-SYSTEMS DO BRASIL LTDA. ("T-SYSTEMS")

Considerou-se os contratos de prestação de serviços de instalação e manutenção de equipamentos de telefonia, previstos no art. 146, XTV da IN 03/2005 e no art. 219, § 2º, XV do Decreto nº 3.048/99.

No contrato nº 4600001931, na cláusula 3ª "Das Condições de Pagamento" há estipulação para entrega de relação nominativa de empregados utilizados na prestação de serviços e previsão de destaque de retenção de 11% (cláusula 4ª).

Além disto, em diligência fiscal constatou-se que foi recolhida a diferença lançada na competência 03/2004, fl. 816, devendo ser excluído o valor de R\$ 4.448,33.

Do exposto, entendo por demonstrada a prestação de serviços com cessão de mão de obra.

XI) MARTE ASSESSORIA E SEGURANÇA E INVESTIGAÇÕES S/C LTDA. ("MARTE")

No Anexo 1 do contrato, há previsão de alocação de um agente dependências da Elektro, de segunda a sexta, das 8:00 às 18:00.

Os serviços prestados enquadram-se no art. 219, § 2º, II, do Decreto nº 3.048/99, obrigando-se a retenção na contratação tanto na cessão de mão de obra como na empreitada (Serviços de Vigilância e Segurança).

XII) ARATEC ARAGUAIA TECNOLOGIA LTDA. ("ARATEC")

Juntado o contrato nº 4600001819, fls. 946 (vol. 4) cujo objeto é a "substituição de 2.453 elos fusíveis instalados em redes de distribuição, do sistema elétrico da Regional de Tatui".

Trata-se de serviço relacionado à manutenção de redes de distribuição de energia elétrica, na área da construção civil, e tanto se prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada estarão sujeitos a incidência da retenção de 11 %, conforme se depreende do art. 219, § 2º, III, § 3º do Decreto nº 3.048/99.

Segundo a fiscalização foram objeto de análise, além do acima referido, os seguintes contratos:

Nº Contrato	Início do Prazo	Fim do Prazo	Valor Fixado	Objeto
4600000227	01.03.2000	07.10.2002	876.808,27	Ligação Unid Consum Mono c/ramal-area urbana
4600000231	01.03.2000	07.10.2002	974.090,00	Ligação Unid Consum Mono c/ramal-area urbana
4600001388	01.11.2001	31.10.2003	3.955.107,36	Leitura e entrega de contas - Tatui
4600001665	15.06.2002	20.12.2003	1.657.840,24	Corte e religação
4600002141	16.06.2003	16.06.2006	5.440.444,20	Corte e religação
4600002341	01.11.2003	31.10.2006	4.530.476,04	Leitura de medidor urbano
4600002342	01.11.2003	31.10.2006	2.979.219,94	Leitura de medidor urbano

Os serviços em referência são inerentes a atividade fim da autuada: serviços de entrega de contas, ligação e leitura de medidores de energia elétrica, encontrando-se no rol de serviços sujeitos a retenção, conforme artigo 146, incisos VTTT, XI, XII e XIII, da Instrução Normativa SRP nº 03/2005:

(...)

Há prova de retenção em relação a estes contratos nas notas fiscais juntadas na defesa, fls. 3.971/3.972, 3.974, 3.978, 3.980, 3.982, 3.984 (vol. 13) 4.298 (vol 14), e ainda da cessão de mão de obra, fls. 4.290/4.297, declarada na GFIP da prestadora, fls. 4.307/4.321.

XIII) SOLUZIONE UTILITIES BRASIL S/A ("SOLUZIONE")

Juntados os seguintes contratos, fls. 967/1.016 (vol. 4):

Contrato	Período	Objeto
4600000596	10/10/00	Cessão direito software- 06/11/00 passa p/ Soluzione-manutenção em 01/12/06
4600001862	21/11/02	Consultoria tecnologia da informação
4600001367	01/10/01-30/09/04	Consultoria tecnologia da informação-software
4600001659	29/04/02	Cadastramento em software

A fiscalização lançou apenas aqueles a título de manutenção que identificou segundo os históricos dos lançamentos contábeis, sujeitos a retenção de acordo com o art. 219, § 2º, XV do Decreto nº 3.048/99, não sendo lançado valores dos contratos relativos a treinamento (item 17.8.15 "e" do relatório de diligência fiscal).

Da leitura do contrato 4600000596, tomado por base pela fiscalização, verifica-se que a prestação dos serviços se dá com foco na mão de obra, conforme se infere da do § 3º da

cláusula 3ª - *Da Forma e Condições de Pagamento* ", e item ix da cláusula 9ª - *Das Obrigações da Contratada*", abaixo transcritas:

Parágrafo 3º - Para a liberação do pagamento, a Contratada deverá entregar juntamente com a fatura, a relação nominativa dos empregados utilizados na prestação dos Serviços, cópias autenticadas das guias de recolhimento dos encargos sociais (INSS, FGTS, com a respectiva RE - Relação de Empregados)...

ix -substituir, incontinenti, qualquer de seus empregados e/ou contratados que seja considerado pela Elektro inapto para a prestação dos serviços aqui previstos;

Desta forma, entendo por demonstrada a prestação de serviços com cessão de mão de obra.

Portanto, entendo que o único reparo a ser feito neste item do recurso é a exclusão do lançamento, do valor referente ao contrato de número 4600000734 da ELUCID SOLUTIONS S/A ("ELUCID"), firmado em 22/02/2001, no valor de R\$ 1.080.000,00, por estar decadente, nas mesmas condições dos 2 contratos mencionados pela decisão recorrida.

IV.3. EXCLUSÕES LEGAIS DA RETENÇÃO

IV.3.1. CONCEITO DE EMPREITADA GLOBAL/TOTAL

Segundo a recorrente, a maioria de seus contratos dizem respeito a contratos de serviços prestados de empreitada global ou total e que, por conta disso, não teria nenhuma obrigação de reter os 11% conforme o entendimento da fiscalização, pois, além da ausência dos elementos caracterizadores da cessão de mão-de-obra, os serviços executados por empreitada global/total, como acima já refletido, não se confundem com a cessão de mão-de-obra por expressa disposição regulamentar, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

182. O Decreto nº 3.048/99, em seu art. 220, §1º, estabeleceu que não se considera cessão de mão-de-obra para os fins do artigo, os serviços realizados na modalidade de empreitada global²³.

183. Assim, além da ausência dos elementos caracterizadores da cessão de mão-de-obra, os serviços executados por empreitada global/total, como acima já refletido, não se confundem com a cessão de mão-de-obra por expressa disposição regulamentar.

184. A Instrução Normativa nº 3/2005, por sua vez, define empreitada global:

Art. 413. Considera-se: (...)

XXVIII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

3) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material: (...). (g.n.)

185. O contrato de empreitada também se encontra previsto no artigo 610 do Código Civil:

Art. 610 - O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela com seu trabalho, ou com ele e os materiais.

§ 1º A obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta de lei ou da vontade das partes.

§ 2º O contrato para elaboração de um projeto não implica a obrigação de executá-lo, ou de fiscalizar-lhe a execução.

186. Da análise desses dispositivos legais é possível inferir que há dois tipos de contrato de empreitada: o *contrato de labor* (quando o empreiteiro assume a obrigação exclusiva de realizar o trabalho necessário à execução da obra) e o *contrato de empreitada mista ou global* (quando o empreiteiro, além de assumir a obrigação de executar a obra, fornece também materiais)²⁴.

(...)

187. A finalidade de um contrato de empreitada, seja de labor, seja global, como bem ensinam Orlando Gomes²⁵ e Pontes de Miranda²⁶, é o seu resultado. De nada adianta o fornecimento dos materiais individualmente destacados: a obrigação do empreiteiro somente é solvida na entrega pronta da obra.

188. Portanto, contrato de empreitada é o contrato celebrado entre o proprietário, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, caracterizando-se como *total/turnkey*, quando celebrado exclusivamente com uma empresa que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários para a realização da obra, compreendidas todas as etapas a ela inerentes.

189. Da análise sucinta dos contratos firmados e faturas emitidas pelas empresas contratadas na forma de empreitada global ou *turnkey*, verificou-se que muitos serviços contratados no regime de empreitada global constam, equivocadamente, como parte da NFLD.

190. Uma vez tendo estas empresas sido contratadas pela Recorrente para prestarem serviços qualificados sob regime de empreitada global ou *turnkey*, não poderia a D. Fiscalização exigir a retenção das contribuições previdenciárias, sob pena de desrespeitar a própria legislação baixada pelo INSS.

Para melhor entendimento do tema, transcreve-se a seguir, a legislação atinente ao tema, apresentada pelo acórdão recorrido:

Dos Contratos de Empreitada Global e *Turnkey*

Sustenta o impugnante que vários contratos tem por objeto a prestação de serviços por empreitada global ou "tumkey" (Doc 07), não se sujeitando à retenção, havendo regra específica para a não incidência da retenção nos serviços prestados sob empreitada global, conforme artigo 220, § 1º, do Decreto nº 3.048/99, o que ocorreu com os seguintes fornecedores, exemplificando, ABB Ltda. (6291), WEG Indústria S/A Transformadores (3502), Sota Consultoria e Projetos S/C Ltda. (5160), Consid - Construções Pré fabricadas Ltda. (4569).

Em relação a empresa Consid - Construções Pré fabricadas Ltda. (4569) os valores lançados foram excluídos do lançamento em razão da decadência, motivo pelo qual não serão analisados os argumentos expendidos na defesa.

Vejamos o que diz o dispositivo citado na defesa:

Art. 220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão-de-obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteiro, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

§ 1- Não se considera cessão de mão-de-obra, para os fins deste artigo, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente.

grifei

O dispositivo acima transcrito do Regulamento da Previdência Social é claro ao exceptuar da cessão de mão de obra a contratação de construção civil com empresa construtora.

Em consonância como o acima disposto, as Instruções Normativas vigentes à época dos fatos geradores aqui discutidos, excluíam a empreitada total do instituto da retenção, nas seguintes condições, conforme segue:

INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC nº 71 - DE 10 DE MAIO DE 2002 Seção I Da retenção (...)

Art. 119. As disposições desta Seção não se aplicam:

(...)

II - à empreitada total, quando a empresa construtora assume a responsabilidade direta e total por obra de construção civil ou repasse o contrato integralmente a outra construtora, aplicando-se, neste caso, o instituto da solidariedade INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC Nº69-DE 10 DE MAIO DE 2002 Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

(...)

XXIII - contrato de empreitada o contrato celebrado entre o proprietário, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para execução de obra ou serviço de construção civil, podendo ser: (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material; (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

XXXIII - empresa construtora a pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com registro no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA), na forma do art 59 da Lei nº 5.194. de 24 de dezembro de 1966. que execute obra ou serviços de construção civil sob sua responsabilidade, podendo também assumir a condição de proprietário, dono da obra, incorporador, condômino, empreiteira ou de subempreiteiro;

LII - serviço de construção civil o serviço prestado no ramo da construção civil e discriminado como tal no Anexo III;

(...)

§ 2º Receberá tratamento de empreitada parcial:

a) o contrato de empreitada com empresa construtora que contenha cláusula estabelecendo o faturamento de subempreiteiro, contratada pela construtora, diretamente para o proprietário, dono da obra ou incorporador;

I - o contrato de empreitada com empresa construtora que contenha cláusula estabelecendo o faturamento de subempreiteira, contratada pela construtora, diretamente para o proprietário, dono da obra ou incorporador; (

II - a contratação de empresa não-registrada no CREA ou de empresa registrada no CREA com habilitação apenas para a realização de serviços específicos, como os de instalação hidráulica, elétrica e similares, ainda que essas empresas assumam a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, observado o disposto no inciso III do art. 5º;

Da Retenção na Construção Civil

Art 37. Na empreitada parcial ou na subempreitada e nos serviços de construção civil, com ou sem fornecimento de material, deverá a contratante efetuar a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em documento de arrecadação identificado com a razão social e o CNPJ da contratada.

A melhor dicção do texto normativo pode ser encontrada quando entendemos que empreitada total é a contratação de construtora - empresa legalmente constituída e registrada no CREA, com objeto social de empreender as atividades típicas da indústria da construção civil como um todo para execução da obra toda.

Como se vê os serviços de construção civil ainda que prestados por construtora registrado no CREA não são considerados de empreitada global e sendo assim se sujeitam a retenção de 11%.

A Instrução Normativa MPS nº 100/2003 que se seguiu dispôs da mesma forma:

Da Retenção na Construção Civil

Art. 178. Sujeita-se à retenção de que trata o art. 149, a prestação de serviços mediante empreitada parcial ou subempreitada de obra de construção civil e de empreitada, total ou parcial, ou subempreitada de serviços de construção civil, com ou sem fornecimento de material

Art. 185. Não se aplica o instituto da retenção:

(...)

II - à empreitada total, quando a empresa construtora assume a responsabilidade direta e total por obra de construção civil ou repasse o contrato integralmente a outra construtora, aplicando-se, neste caso, o instituto da solidariedade, conforme disposições previstas da Seção III do Capítulo X deste Título.

Art. 427. Considera-se:

(...)

XX - empresa construtora, a pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com registro no Conselho Regional de Engenharia,

Arquitetura e Agronomia (CREA), na forma do art. 59 da Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966;

(...)

§ 2º Receberá tratamento de empreitada parcial:

I - a contratação de empresa não-registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA) ou de empresa registrada naquela conselho com habilitação apenas para a realização de serviços específicos, como os de instalação hidráulica, elétrica e similares, ainda que essas empresas assumam a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, observado o disposto no inciso II do art. 32; grifei

Estes os normativos que devem balizar a análise dos documentos juntados, que será feita a seguir.

Sobre estes questionamentos, conforme tratado no item anterior, entendo que boa parte da autuação foi devida à ineficiência de informações prestadas pela contribuinte por ocasião da fiscalização, somada às falhas nos registros contábeis e de controle interno da empresa. Por conta disso, conforme os argumentos apresentados pela fiscalização, confirmados ou acrescidos pela decisão recorrida, entendo que não assiste razão à recorrente no tocante a estes questionamentos..

IV.3.2. WEG INDÚSTRIA S/A TRANSFORMADORES ("WEG")

Uma das principais insurgências da recorrente dizem respeito ao fato de que o acórdão recorrido ao arrazoar a fiscalização sob os argumentos de que os serviços foram prestados nas dependências da recorrente. No caso, para a recorrente, além de ser irrelevante o local de prestação de serviços, o objeto de sua concessão abrange toda a área de distribuição da energia elétrica e que por conta disso, ficaria difícil precisar o endereço exato do estabelecimento da contratante. Ainda, para a recorrente, o fato dessas empresas estarem ou não registradas no CREA, não qualifica ou desqualifica a contratação sob regime de empreitada global, já que esta possui como característica justamente a responsabilidade da empresa contratada pela execução, riscos e obrigações da obra contratada, requisitos esses inequivocamente presentes nos contratos acostados aos autos e que, por conta disso, não há que se falar em cessão de mão-de-obra ou empreitada parcial, tendo em vista que o referido serviço foi prestado sob o regime de empreitada total/global.

Apesar dos argumentos da recorrente, no sentido de que toda a área da concessão diz respeito à jurisdição da contratante, independente da localidade ou da questão de registro CREA, o motivo da obrigatoriedade da retenção no entendimento da fiscalização, corroborado com o acórdão recorrido, foi o fato de que os serviços não foram desenvolvidos nas dependências da CONTRATADA e também que os mesmos dizem respeito à construção civil / eletromecânica / licença de uso de software, onde há a previsão legal de retenção. Senão, veja-se a seguir, a transcrição dos tópicos do relatório da diligência e da referida decisão, respectivamente, tratando do tema:

RELATÓRIO DA DILIGÊNCIA (fls. 26.030) (g.n):

17.8.16 WEG INDÚSTRIA S/A TRANSFORMADORES (3502)

A empresa notificada juntou cópias dos contratos nº 4600002931 (fls. 1013/1078), nº 4600002058 (fls. 1079/1122), nº 4600002472 (fls. 1123/1169), nº 4600002378 (fls. 1170/1184), nº 4600001443 (fls. 1185/1199), nº 4600001008 (fls. 1200/1208).

a) Os contratos juntados se referem a serviço de reforma de transformadores. Porém, esse serviço não foi considerado sujeito à retenção pela fiscalização e, assim, não foi objeto de lançamento.

b) As contribuições lançadas em nome desse prestador correspondem às retenções sobre valor bruto das NF/FAT de serviços de obras-civis e eletromecânicas, prestados em Subestação de Miracatu e Itanhaém. Referem-se ao contrato nº 4600002683:

c) Tal contrato, com vigência prevista para o período de 17/08/2004 a 30/04/2006, possui valor estimado em R\$6.560.000,00.

d) E, no caso específico de obra de construção civil aplica-se a retenção de 11%, em caráter obrigatório, na contratação de obra por empreitada, “não-enquadrada” como empreitada total, assim como na contratação de “serviços” da construção civil, abrangendo qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, ou obras complementares que se integrem a esse conjunto. Neste cenário, a retenção é exigível tanto na cessão de mão-de-obra, quanto na empreitada.

ACÓRDÃO RECORRIDO:

Contrato	Data	Objeto
4600002931	20/04/2005	Reforma de transformador
4600002058	07/03/2003	Reforma de transformador
4600002472	15/04/2004	Reforma de transformador
4600002378	12/01/2004	Reforma de transformador
4600001443	21/01/2002	Reforma de transformador
4600001008	15/08/2001	Reparo de transformador
4600002683	28/08/2004	Construção civil/eletromecânica de subestação/o licença de uso de software
4600001311	23/10/2001	Reparo em transformador trifásico

Contudo, os contratos referentes a serviços de reforma de transformadores não foram considerados sujeitos a retenção, portanto, não foram objeto do lançamento. Os serviços considerados foram os seguintes, conforme item 17.8.16 "b" da diligência fiscal:

As contribuições lançadas em nome desse prestador correspondem às retenções sobre valor bruto das NF/FAT de serviços de obras civis e eletromecânicas, prestados em Subestação de Miracatu e Itanhaém. Referem-se ao contrato nº 4600002683. grifei

Ou seja, no contrato considerado pela fiscalização não houve empreitada nas dependências da contratada como aventado na defesa.

Além do mais, no próprio contrato de prestação de serviços firmados, há a previsão da cessão de mão de obra e também que os serviços serão realizados fora do estabelecimento da contratada, conforme a transcrição dos trechos pertinentes do referido contrato (fls. 1.851 e ss), a seguir apresentada:

1.5. Quando for o caso, a Contratada deverá vistoriar o local onde serão executados os Serviços, no sentido de ter plena ciência das condições e das peculiaridades a eles relacionadas, tais como condições climáticas, ambientais, do solo e demais aplicáveis e relacionadas ao local onde serão realizados os Serviços, tendo que levar todas essas circunstâncias em consideração para assunção das obrigações aqui previstas, bem como no contrato a ser celebrado com a Elektro, especialmente a fixação do preço e do prazo de execução dos Serviços.

1.6. Salvo expressa disposição em contrário, os contratos serão cefebreados em caráter não exclusivo para ambas as partes, ficando ajustado, entretanto, que durante sua vigência, a Contratada não assumirá obrigações que coloquem em risco o integral e pontual desempenho das obrigações neles assumidas.

1.7. Na hipótese de cessão de mão-de-obra, a Contratada poderá prestar os Serviços em qualquer horário de sua escolha, fora ou dentro das dependências da Elektro, devendo, nessa última hipótese, respeitar o horário comercial e as normas e os procedimentos de segurança da Elektro, especialmente as que se referirem ao ingresso e à permanência de funcionários, contratados e visitantes nas dependências da Elektro.

Do exposto, tem-se que não assiste razão às indagações da recorrente.

IV.3.3. ABB LTDA. ("ABB")

A recorrente demonstra insatisfação no entendimento da decisão recorrida onde a mesma considera a expressão “prestação de serviços” e o fornecimento de materiais, como caracterizadores de contratos de sessão de mão de obra, conforme os trechos de seu recurso, a seguir, transcritos:

204. A Recorrente firmou os seguintes contratos com a empresa ABB:

Contrato	Objeto
4600002060	<u>O presente Contrato tem por objeto a prestação de serviços (doravante designados simplesmente "Serviços") e o fornecimento dos equipamentos (doravante designados simplesmente "Materiais") descritos e identificados no ANEXO 1, bem como o fornecimento, por iniciativa e ônus exclusivo da Contratada, de todo o material e/ou equipamento necessário à sua execução.</u> Prazo de entrega das Obras: Cláusula 4ª Preço total pago pelas Obras: Cláusula 2ª
4600002915	Constitui objeto do presente contrato o fornecimento dos equipamentos especificados no Anexo 2 (doravante designado simplesmente "Equipamentos"), bem como a prestação dos serviços de montagem, instalação e comissionamento dos referidos Equipamentos nas Subestações de Andradina, Araras I e Mogi Mirim I, Campos do Jordão, Atibaia, Ubatuba 1, Mogi Guaçu 2, Votuporanga, Leme e Franco da Rocha, todas de propriedade da Elektro, conforme as especificações técnicas acostadas no Anexo 2 (doravante designado simplesmente "Serviços"). <u>II – Dos Materiais, Equipamentos e Serviços</u> <u>A Contratada deverá fornecer, por sua iniciativa e ônus exclusivo, todos os materiais necessários à prestação dos Serviços objeto do presente contrato.</u> Prazo de entrega das Obras: Cláusula IV Preço total pago pelas Obras: Cláusula V
4600002399	Fornecimento de materiais e serviços necessários à recapacitação de 01 (uma) unidade de cubículo de 15 Kv existente na Subestação de Santa Fé do Sul, da Elektro, no município de Santa – uso externo – 1250 A

205. Com relação aos contratos n.ºs 4600002060 e 4600002399, o v. acórdão recorrido entendeu estar descaracterizada a empreitada total, uma vez que o contrato faz referência à "prestação de serviços", com fornecimento de material (fls. 29.120).

206. Primeiramente, destaca-se que o simples fato do contrato fazer menção à prestação de serviços não significa que este seja realizado sob outro regime que não o de empreitada total. Se assim fosse, o v. acórdão recorrido não poderia manter o lançamento com relação a outros contratos que, apesar de mencionarem "prestação de serviços", entendeu-se equivocadamente pela caracterização da cessão de mão-de-obra.

207. Já com relação ao fato de que houve fornecimento de materiais, o art. 413, inc. XXVIII, alínea "a", da IN nº 03/2005, é claro ao dispor sobre a possibilidade da empreitada total envolver também o fornecimento de material²⁹.

208. Com relação ao contrato nº 4600002915, apesar do v. acórdão recorrido alegar que referido contrato não está compreendido no período do lançamento, a Recorrente esclarece que apenas demonstrou que tanto o estabelecimento matriz (CNPJ nº 61.074.829/0001-23), com sede na cidade de São Paulo - SP, quando a sua filial (CNPJ nº 61.074.829/0011-03), com sede na cidade de Guarulhos - SP.

estão situadas na mesma região do CREA/SP, razão pela qual, nos termos do art. 58 da Lei nº 5.194/1966 e art. 5º, §2º, da Resolução nº 336/1989, do Conselho Federal de

Engenharia e Agronomia (CONFEA), não há obrigatoriedade de registro no CREA quando a matriz e a filial encontram-se na mesma região.

(...)

209. Por fim, com relação ao contrato nº 460000329, apesar de haver previsão com relação à subcontratação - o que, além de tudo, não é vedado pela legislação que conceitua o regime de empreitada total -, há cláusula expressa mantendo a responsabilidade total da empresa contratada para com a realização da obra, o que só confirma que o serviço foi realizado sob o regime de empreitada total;

De acordo com o relatório fiscal da diligência efetuada em atendimento à Resolução 14-3293 – 17ª Turma da DRJ/POR, fls. 28.965 a 28.973, corroborado com o relatório fiscal da notificação de lançamento, onde os lançamentos levaram em consideração, além das cláusulas contratuais, o motivo da descaracterização como de empreitada global ou total, não foi exclusivamente devido à referência a "prestação de serviços", com fornecimento de material e sim por um somatório de omissões e deficiências nos sistemas de controle interno da empresa, como por exemplo, na contabilidade, através de omissões nos livros contábeis e auxiliares.

Senão, veja-se a seguir, os trechos da referida diligência, através da qual a decisão de primeira instância também levou em consideração:

Abaixo, segue breve descrição de cada contrato analisado, no que tange o objeto, prazo, e forma e condições de pagamento.

Contrato 4600002060 - ABB Ltda

Teve por objeto a prestação de serviços e o fornecimento dos equipamentos descritos e identificados no Anexo 1, bem como o fornecimento por iniciativa e ônus exclusivo da Contratada, de todo material e/ou equipamento necessário à sua execução.

O Anexo 1, do contrato, estipula o preço dos serviços e materiais a serem prestados/empregados no ano de 2003, nas Subestações de Limeira, Araras, Leme Santa Isabel e Guarujá e no ano de 2004, nas Subestações de Rio Claro, Pirassununga, Tambaú, Santa Cruz das Palmeiras, Franco da Rocha, Bom Jesus dos Perdões e Ubatuba. O serviço descrito consiste na instalação de disjuntor ABB Tipo VD4 24.12.25, para substituir outros disjuntores.

Na cláusula 3ª, do contrato, "DA FORMA E CONDIÇÕES DE PAGAMENTO", ficou estipulado no parágrafo 1º, o texto reproduzido abaixo:

Parágrafo 1º - A Contratada deverá, emitirá faturas distintas para os Serviços e para o fornecimento de Materiais empregados na execução das obras objeto desse contrato, conforme requisitos legais exigidos, observando o seguinte: (I) Para os Serviços a Contratada deverá, além dos demais requisitos, discriminar:

(a) a quantidade e a discriminação dos Serviços prestados;

(b) o valor bruto dos Serviços prestados durante o mês vencido; e

(c) a menção destacada da quantia correspondente a 11% (onze por cento) do valor bruto da fatura para retenção, pela Elektro, para recolhimento junto ao INSS - Instituto Nacional do Seguro Social.

• Contrato 4600002915 - ABB Ltda

Trata, o contrato, de fornecimento de equipamentos e serviços de montagem, instalação e comissionamento de Retrofits, nas Subestações de Andradina, Araras, Mogi Mirim,

Campos do Jordão, Atibaia, Ubatuba, Mogi Guaçu, Votuporanga, Leme e Franco da Rocha, todas de propriedade da Elektro, cujo prazo de vigência ocorreu entre 16/03/2005 a 31/12/2005.

Constou no Item 3 que a Contratada deveria fornecer, por sua iniciativa e ônus exclusivo, todos os materiais necessários à prestação dos serviços objeto do contrato.

• Contrato 4600002399 - ABB Ltda

O objeto do contrato é o fornecimento de materiais e serviços necessários à recapitação de 01 (uma) unidade de cubículo de 15 kV existente na Subestação de Santa Fé do Sul, da Elektro, no município de Santa - uso externo — 1250 A. No Anexo 2 do contrato, consta a Especificação Técnica que fixa os requisitos técnicos necessários ao fornecimento, projeto, fabricação, ensaios, embalagem, transporte e colocação em serviço de disjuntores tripolares, transformadores de corrente, barramentos e buchas, necessários a recapitação da unidade de cubículo.

A Contratada deveria fornecer por sua iniciativa e ônus exclusivo, todos os materiais e/ou equipamentos necessários à execução dos serviços.

A Contratada deveria fornecer por sua iniciativa e ônus exclusivo, todos os materiais e/ou equipamentos necessários à execução dos serviços.

Portanto, sem razão a recorrente ao mencionar a eleição de uma única justificativa da decisão recorrida para a descaracterização dos contratos de empreitada global ou total.

IV.3.4. SOTA CONSULTORIA E PROJETOS S/C LTDA. ("SOTA")

Para a recorrente, o fato da empresa ser portadora de um CNAE típico das empresas prestadoras de serviços, não a desabilita à prestação de serviços por empreitada total ou global. No caso, para a recorrente, o v. acórdão recorrido cai em contradição ao reconhecer a inscrição da empresa no CREA mas ao mesmo tempo dar a entender que a referida empresa, por possuir CNAE relacionado à realização de "serviços de engenharia" não se enquadrando como empresa de construção civil e que, nos termos do art. 7º c/c 8º da Lei nº 5.194/1966, que regula o exercício das profissões de engenheiro, arquiteto e engenheiro-agrônomo, relaciona as atividades que podem ser exercidas pelo profissional ou pessoa jurídica regularmente registrado, por empreitada global, conforme a transcrição dos referidos artigos da lei, a seguir apresentada:

Art. 7º As atividades e atribuições profissionais do engenheiro, do arquiteto e do engenheiro-agrônomo consistem em:

- a) desempenho de cargos, funções e comissões em entidades estatais, paraestatais, autárquicas, de economia mista e privada;*
 - b) planejamento ou projeto, em geral, de regiões, zonas, cidades, obras, estruturas, transportes, explorações de recursos naturais e desenvolvimento da produção industrial e agropecuária;*
 - c) estudos, projetos, análises, avaliações, vistorias, perícias, pareceres e divulgação técnica;*
 - d) ensino, pesquisas, experimentação e ensaios;*
 - e) fiscalização de obras e serviços técnicos;*
 - f) direção de obras e serviços técnicos;*
 - g) execução de obras e serviços técnicos;*
 - h) produção técnica especializada, industrial ou agro-pecuária.*
- Parágrafo único. Os engenheiros, arquitetos e engenheiros-agrônomo poderão exercer qualquer outra atividade que, por sua natureza, se inclua no âmbito de suas profissões.*

Art. 8º As atividades e atribuições enunciadas nas alíneas a, b, c, d, e e f do artigo anterior são da competência de pessoas físicas, para tanto legalmente habilitadas.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas e organizações estatais só poderão exercer as atividades discriminadas nos art. 7º, com exceção das contidas na alínea "a", com a participação efetiva e autoria declarada de profissional legalmente habilitado e registrado pelo Conselho Regional, assegurados os direitos que esta lei lhe confere.

Igualmente no item anterior, observa-se que a decisão recorrida, além de analisar todo o contexto processual, baseou-se no relatório fiscal da diligência efetuada em atendimento à Resolução 14-3293 - 17ª Turma da DRJ/POR, fls. 28.965 a 28.973, onde ficou demonstrada, através da análise pormenorizada dos contratos firmados, entre outros aspectos, a obrigação da empresa SOTA CONSULTORIA E PROJETOS S/C LTDA no sentido de que a mesma emitisse faturas distintas para os Serviços e para o fornecimento de Materiais empregados na execução das obras objeto do contrato, fazendo menção destacada da quantia correspondente a 11% (onze por cento) do valor bruto da fatura para retenção, pela Elektro, para recolhimento junto ao INSS - Instituto Nacional do Seguro Social, conforme os trechos do referido relatório de diligência, a seguir transcritos (g.n):

Contrato 4600002547 - Sota Consultoria e Projetos S/C

Teve como objeto a prestação de serviço de medição e análise de diagnóstico (Consultoria), bem como, a prestação de serviço de Projeto e reparo do aterramento de subestações e linhas de transmissão da Elektro. No Anexo II - Especificação Técnica, constou a descrição completa dos serviços.

A Especificação Técnica teve por objeto fornecer à proponente os elementos necessários à preparação e apresentação de proposta de preços em regime Tum-Key, para serviços de medição, análise, projeto com orçamentação e execução de reparos em aterramentos de subestações e linhas de transmissão localizadas nas Gerências Regionais da Elektro, com fornecimento de mão-de obra, equipamentos, ferramentas e materiais.

O prazo de vigência contratual teve início em 01/06/2004 e término em 15/12/2004.

• Contrato 4600001944 - Sota Consultoria e Projetos S/C

O objeto desse contrato constituiu na execução das obras de reposição dos aterramentos de equipamentos pórtico de 138 kV e cerca externa da Subestação de Caieiras devido a furto ocorrido nesta subestação.

Na cláusula 4ª, do contrato, "DO FATURAMENTO E PAGAMENTO", ficou estipulado no parágrafo 1º, (i), o texto reproduzido abaixo:

Parágrafo 1º - A Contratada emitirá faturas distintas para os Serviços e para o fornecimento de Materiais empregados na execução das obras objeto desse contrato, conforme requisitos legais exigidos, observando o seguinte:

(I) Para os Serviços a Contratada deverá, além dos demais requisitos, discriminar:

(a) a quantidade e a discriminação dos Serviços prestados;

(b) o valor bruto dos Serviços prestados durante o mês vencido; e

(c) a menção destacada da quantia correspondente a 11% (onze por cento) do valor bruto da fatura para retenção, pela Elektro, para recolhimento junto ao INSS - Instituto Nacional do Seguro Social.

O prazo estipulado para execução dos serviços foi de no máximo 7 (sete) dias úteis a partir da liberação da área técnica, para a obra.

• Contrato 4600003146 - Sota Consultoria e Projetos S/C

Constituiu objeto do contrato os serviços de medição, análise, projeto e substituição ou reparo do aterramento de subestações e linhas de transmissão de Elektro, conforme as Especificações Técnicas do Anexo II.

O objeto da Especificação Técnica teve por finalidade fornecer à proponente os elementos necessários à preparação e apresentação de proposta de preços em regime de Turn-Key, para serviços de medição, análise, projeto com orçamentação para sistemas de aterramento de subestações e linhas de transmissão, além da substituição do aterramentos de linhas de transmissão localizadas nas Gerências Regionais da Elektro, com fornecimento de mão-de-obra, equipamentos, ferramentas e materiais.

O prazo de vigência contratual foi de 08/08/2005 a 31/12/2005.

Por conta do exposto, entendo que não assiste razão à recorrente no sentido de mencionar a fragilidade do suposto único parâmetro como razão de decidir do órgão julgador de primeira instância, pois, conforme já afirmado, foi analisado todo o contexto, em especial, os relatórios produzidos, seja pela autuação, ou mesmo pelos responsáveis pela execução das diligências demandadas.

IV.4. EMPRESAS DO SISTEMA DE ARRECADAÇÃO SIMPLES

Para a recorrente, apesar da diligência ter sido mencionado a retirada da autuação as empresas optantes do SIMPLES, faltou a retirada de 2 empresas, fato este, não analisado pelo acórdão recorrido, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcrito:

218. Em sua manifestação à diligência (fls. 28.909/28.910) a Recorrente demonstrou que a D. Fiscalização deixou de reconhecer a inclusão de duas empresas, quais sejam, VALTER LUIZ MACIAL ITAPORANGA - ME (2281) e REINALDO SILVA DOS SANTOS (2874), para quais houve a comprovação de que estas estavam incluídas no SIMPLES à época da autuação (Doe. 08 da Impugnação).

219. No entanto, o v. acórdão recorrido, além de não ter realizado a análise dos fatos aduzidos pela Recorrente, reproduziu o Anexo I elaborado pela D. Fiscalização, mantendo o equívoco ao não reconhecer a inclusão das referidas empresas, para quais a Recorrente comprovou em sua Impugnação o seu enquadramento (fls. 29.061/29.074).

220. Desta forma, comprovado que as empresas contratadas eram optantes do SIMPLES, conforme documentação acostada à Impugnação, a Recorrente, por Lei, que vigeu até 14/12/2006 (Lei nº 9.317/96), não tinha qualquer obrigação de efetuar a retenção da contribuição previdenciária, devendo ser reconhecida a improcedência da NFLD também com relação às duas empresas (VALTER E REINALDO).

Considerando que o acórdão recorrido, além de não ter realizado a análise dos fatos aduzidos pela Recorrente, reproduziu o Anexo I elaborado pela D. Fiscalização, mantendo o equívoco ao não reconhecer a inclusão das referidas empresas, para as quais a Recorrente comprovou em sua Impugnação o seu enquadramento no SIMPLES e que, em pesquisa por amostragem foi localizada a comprovação da inscrição no simples da empresa fornecedora VALTER LUIZ MACIAL ITAPORANGA – ME, fls. 3.426, como também o fato, conforme mencionado pela recorrente que as empresas VALTER LUIZ MACIAL ITAPORANGA - ME (2281) e REINALDO SILVA DOS SANTOS (2874), constam da relação de empresas com contratos caracterizados pela fiscalização, conforme o DEMONSTRATIVO DE RETENÇÕES LANÇADAS, no valor total de R\$ 585.818,79, como de cessão de obra, fls. 28.485 a 28.542, entendo, que deve ser excluído da base de cálculo da autuação, os valores, das suscitadas empresa, conforme os trechos do referido demonstrativo, a seguir transcritos:

DEMONSTRATIVO - RETENÇÕES LANÇADAS - PERÍODO DE 09/1999 A 12/2005						
COMPET	FORNEC	PERC	TOTAL SERVIÇOS	CONTRIBUIÇÃO DEVIDA	CONTRIBUIÇÃO RETIDA	DIFERENÇA APURADA

200209	2281	100	13.035,85	1.433,94	0,00	1.433,94
200210	2281	100	14.144,11	1.555,85	0,00	1.555,85
200211	2281	100	11.201,18	1.232,13	0,00	1.232,13
200212	2281	100	13.528,51	1.488,14	0,00	1.488,14

suscitadas empresa, conforme os trechos do referido demonstrativo, a seguir transcrito:

DEMONSTRATIVO - RETENÇÕES LANÇADAS - PERÍODO DE 09/1999 A 12/2005

COMPET	FORNEC	PERC	TOTAL SERVIÇOS	CONTRIBUIÇÃO DEVIDA	CONTRIBUIÇÃO RETIDA	DIFERENÇA APURADA
200004	2874	100	9.989,60	1.098,86	0,00	1.098,86
200005	2874	100	6.104,92	671,54	0,00	671,54
200006	2874	100	10.216,86	1.123,85	0,00	1.123,85
200007	2874	100	5.997,00	659,67	0,00	659,67
200008	2874	100	9.100,00	1.001,00	0,00	1.001,00
200009	2874	100	8.548,32	940,32	0,00	940,32
200010	2874	100	12.029,40	1.323,23	0,00	1.323,23
200011	2874	100	14.805,08	1.628,56	0,00	1.628,56
200101	2874	100	8.779,30	965,72	0,00	965,72
200102	2874	100	8.746,95	962,16	0,00	962,16
200103	2874	100	11.302,18	1.243,24	0,00	1.243,24
200104	2874	100	5.346,82	588,15	0,00	588,15
200105	2874	100	22.087,92	2.429,67	0,00	2.429,67
200107	2874	100	25.555,60	2.811,12	0,00	2.811,12
200201	2874	100	9.326,88	1.025,96	0,00	1.025,96
200202	2874	100	11.606,18	1.276,68	0,00	1.276,68
200203	2874	100	9.323,74	1.025,61	0,00	1.025,61
200204	2874	100	9.638,09	1.060,19	0,00	1.060,19
200205	2874	100	12.422,51	1.366,48	0,00	1.366,48
200206	2874	100	9.099,80	1.000,98	0,00	1.000,98
200208	2874	100	20.550,36	2.260,54	0,00	2.260,54
200209	2874	100	13.888,16	1.527,70	0,00	1.527,70
200210	2874	100	21.878,48	2.406,63	0,00	2.406,63
200212	2874	100	6.862,95	754,92	0,00	754,92
200301	2874	100	11.125,13	1.223,76	0,00	1.223,76
200302	2874	100	4.186,43	460,51	0,00	460,51
200303	2874	100	13.765,14	1.514,17	0,00	1.514,17
200304	2874	100	13.736,93	1.511,06	0,00	1.511,06
200305	2874	100	11.487,49	1.263,62	0,00	1.263,62
200306	2874	100	12.564,59	1.382,10	0,00	1.382,10

DEMONSTRATIVO - RETENÇÕES LANÇADAS - PERÍODO DE 09/1999 A 12/2005

COMPET	FORNEC	PERC	TOTAL SERVIÇOS	CONTRIBUIÇÃO DEVIDA	CONTRIBUIÇÃO RETIDA	DIFERENÇA APURADA
200307	2874	100	11.654,22	1.281,96	0,00	1.281,96
200308	2874	100	13.727,20	1.509,99	0,00	1.509,99
200309	2874	100	15.713,55	1.728,49	0,00	1.728,49
200310	2874	100	11.256,00	1.238,16	0,00	1.238,16
200311	2874	100	18.898,78	2.078,87	0,00	2.078,87
200312	2874	100	15.247,03	1.677,17	0,00	1.677,17
200401	2874	100	29.274,53	3.220,20	0,00	3.220,20
200402	2874	100	10.399,42	1.143,94	0,00	1.143,94
200404	2874	100	4.787,42	526,62	0,00	526,62
200405	2874	100	13.088,55	1.439,74	0,00	1.439,74
200406	2874	100	6.281,57	690,97	0,00	690,97
200407	2874	100	7.955,04	875,05	0,00	875,05
200408	2874	100	4.623,07	508,54	0,00	508,54

IV.5. INDEVIDA INCLUSÃO DE VALORES NÃO SUJEITOS À COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES RETIDAS

IV.5.1. ERROS EM RELAÇÃO ÀS COMPETÊNCIAS

Para a recorrente, a fiscalização não foi prudente ao colocar como período de apuração as datas dos controles internos da contabilidade da empresa, pois, mesmo concordando que houve divergências de valores lançados e datas, não diligenciou no sentido de buscar a verdade real dos fatos, situação esta arguida na diligência e que não foi corrigida por ocasião de sua execução, conforme os trechos de seu recurso, a seguir, transcritos:

221. A D. Fiscalização, ao argumento de não ter localizado as datas de emissão das notas fiscais de prestação de serviços envolvida em diversas competências do lançamento, optou pela consideração de datas contidas nos controles internos da Recorrente - que não se prestam para esta finalidade - para aferir em qual competência teria sido emitida a Nota Fiscal e identificar a correção da respectiva retenção.

222. Pautando sua análise neste racional, entendeu o Fisco que, em diversas

situações, teria havido diferença na base da contribuição retida pela Recorrente e a

devida ao INSS. O próprio relatório fiscal³⁰ e o v. acórdão recorrido³¹ confirmam o quanto exposto.

223. Com o emprego desta prática, é de fácil percepção que em muitos casos, que se reproduzem ao longo de todo o trabalho fiscal, a própria Fiscalização assume o fato de que as diferenças eventualmente encontradas podem perfeitamente não existir, como de fato não existem, uma vez que não houve o confronto entre datas-base idênticas, o que torna absolutamente impossível aferir a retidão dos recolhimentos realizados pela Recorrente e compromete toda a legitimidade do lançamento, já que lhe subtrai em seus mais indispensáveis requisitos, quais sejam, a certeza e a liquidez.

224. Caso a D. Fiscalização tivesse efetivamente buscado as datas de emissão nas próprias Notas Fiscais, teria tido condição de apurar corretamente a competência da retenção realizada e, a partir daí, investigar se a Recorrente teria recolhido corretamente as contribuições previdenciárias.

(...)

227. Destaca-se, inclusive, que este E. CARF, ao anular o primeiro acórdão proferido pela DRJ, reconheceu expressamente a necessidade de ser realizada a efetiva apuração para verificar se haveria ou não *a indevida inclusão de valores não sujeitos à composição da base de cálculo das contribuições retidas*. Porém, o relatório de diligência fiscal não só, mais uma vez, deixou de analisar toda a documentação acostada aos autos pela Recorrente, como também não teceu nenhuma linha sequer acerca da indevida inclusão de valores não sujeitos à composição da base de cálculo das contribuições.

228. Apesar do amplo acesso a todo o acervo documental da Recorrente, o Fisco insiste em não identificar corretamente a natureza dos contratos celebrados

entre a Recorrente e os seus fornecedores, nem em verificar os recolhimentos de contribuição previdenciária quando necessário.

229. O v. acórdão recorrido, mantendo o vício do lançamento, também se eximiu da análise da documentação acostada aos autos e pretendeu justificar o método utilizado pelo Fisco no suposto descumprimento de obrigação acessória pela Recorrente, a qual não teria registrado devidamente em sua contabilidade os serviços contratados, razão pela qual foi lavrada a autuação.

230. Embora isso não seja verdade, de toda forma, é dever do Fisco analisar todas as notas fiscais à sua disposição em obediência ao princípio da verdade material que rege o

processo administrativo, o que, conforme já reconhecido por este E. CARF, não ocorreu.

231. Veja-se que antes mesmo que fosse anulada o primeiro acórdão proferido pela DRJ e determinada a realização de nova diligência fiscal, a D. Fiscalização já havia feito uma nova análise da documentação, o que culminou com a exclusão de diversos lançamentos da NFLD lavrada. Este fato, além de ser confirmado pelo v. acórdão recorrido, só confirma a absoluta precariedade da ação fiscal inicial.

(...)

235. Verifica-se que a Nota Fiscal nº 5565, no valor de R\$ 5.197,09 (cinco mil, cento e noventa e sete reais e nove centavos) foi emitida em Dezembro/1999 e não Outubro/1999, como apurado pela D. Fiscalização.

236. Isso fez com que o Fisco indicasse a ausência de retenção relativamente aos serviços tratados na competência Outubro/1999, o que não ocorreu, pois o mesmo valor de contribuição cobrado pelo INSS na competência de Outubro/1999, em verdade, foi recolhido em Dezembro/1999, o correto mês da emissão e escrituração da Nota Fiscal nº 5565.

237. Não obstante o exemplo citado acima contenha períodos decadentes, as irregularidades do lançamento permanecem em vários períodos atuados, sendo que a D. Fiscalização não considerou corretamente as datas de emissão das Notas Fiscais de prestação de serviços emitidas em favor da Recorrente, o que ocasionou, como acima dito, a lavratura de NFLD que traz a cobrança de contribuições já retidas e recolhidas pela empresa.

238. Mas os vícios não param por aí, pois a ausência de busca pelas Notas Fiscais de prestação de serviços fez com que a D. Fiscalização apurasse bases de cálculo para a retenção que não condizem com os valores descritos nas Notas Fiscais emitidas e escrituradas no período.

239. É o que se verifica da competência Novembro/1999, em que a D. Fiscalização indica como base de cálculo para a retenção o valor de R\$ 4.734,93 (quatro mil, setecentos e trinta e quatro reais e noventa e três centavos), sendo que, da análise da Nota Fiscal nº 4823, emitida nesse período, confirma-se que a correta base de cálculo para a retenção era R\$ 1.958,48 (um mil, novecentos e cinquenta e oito reais e quarenta e oito centavos).

240. Esses vícios são, inclusive, corroborados na manifestação da D. Fiscalização, a qual não contesta o afirmado e, ainda, assim como o v. acórdão recorrido, justificou tais erros no suposto fornecimento deficiente de informações pela Recorrente³³.

(...)

250. Parte desse vício, foi reconhecido pelo Fisco em sua manifestação³³. Percebe-se, mais uma vez, que se a D. Fiscalização tivesse analisado as Notas Fiscais emitidas, não teria considerado duplamente os valores dos serviços realizados, o que demonstra a inexistência das divergências apontadas.

251. Contudo, v. acórdão recorrido, afirma que "só" pela planilha e documentos juntados não se pode concluir que houve equívoco. Ora, esses documentos juntados são as notas fiscais, extratos de pagamento à empresa BRASANITAS com o valor do INSS descontado e extratos de pagamento ao INSS, além do Laudo da PWC.

NOTA FISCAL	TOTAL SERVIÇOS	VALOR PAGO À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS	CONTRIBUIÇÃO DEVIDA	CONTRIBUIÇÃO RETIDA	CONTRIBUIÇÃO REPASSADA AO FISCO	DIFERENÇA APURADA
11598	14.252,23	11.785,39	1.134,25	1.134,25	1.134,25	0

³³ (...). Os comprovantes de recolhimentos da competência 05/2003, trazidos na defesa (fis. 5.000), ensejam exclusão da respectiva contribuição lançada, que era de R\$ 1.046,34. Constatado equívoco em relação às diferenças de contribuições lançadas em duplicidade nas competências 04/2003 e 05/2003. Feitas as correções, na competência 04/2003 é lançada a diferença de R\$ 1.425,53 e 05/2003 é excluída, em conformidade com o subitem anterior. (...).

252. Por mais esta razão, demonstrada está a precariedade dos trabalhos fiscais, devendo ser reformado o v. acórdão recorrido para o cancelamento da NFLD impugnada.

Neste caso, entendo que caberia à recorrente, num primeiro momento, antes mesmos do início da fiscalização, ter efetuado fielmente os registros contábeis nos moldes da legislação regente, como não o fez, agiu certa a fiscalização ao fazer o lançamento tributário de acordo com as informações de que dispunha, além do mais, argumentar que a fiscalização não diligenciou no sentido de buscar a verdade real dos fatos, conforme suscitado na diligência e que não foi corrigida por ocasião de sua execução, não tem fundamento, pois, já que a recorrente se sentiu prejudicada, deveria a mesma ter corrigido seus registros internos e levantado detalhadamente os respectivos valores que julgava serem corretos e submetidos ao órgão julgador de primeira instância, por ocasião de sua impugnação ao lançamento. Portanto, não assiste razão à recorrente neste item de seu recurso.

IV.5.2. ERROS EM RELAÇÃO AO AGRUPAMENTO DE DIVERSOS SERVIÇOS PARA APURAÇÃO DE UMA ÚNICA BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO

Para a recorrente, ao agrupar diversos serviços em uma única base de cálculo de apuração, a mesma terminou por desconsiderar algumas peculiaridades de determinados serviços, conforme a transcrição de tópicos de seu recurso, a seguir apresentada:

254. Ao agrupar todas as Notas Fiscais de prestação de Serviços emitidas por um prestador num certo mês, a D. Fiscalização acabou por desconsiderar particularidades de determinados serviços por eles prestados, o que novamente ensejou a aferição de diferenças não existentes.

255. Novamente, caso a D. Fiscalização tivesse efetivamente investigado os conteúdos destes contratos, bem como a existência de diversos contratos para um mesmo fornecedor, cada qual com um objeto distinto, teria identificado a completa impossibilidade da realização do agrupamento das Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores no mesmo período, para composição de uma base de cálculo única para fins de retenção.

256. Diversos contratos celebrados entre a Recorrente e seus fornecedores têm por objeto serviços que não ensejam a retenção da contribuição previdenciária, ou mesmo implicam apuração de uma base de cálculo reduzida para fins de retenção. Essa realidade foi simplesmente ignorada pela ação fiscal.

257. A Recorrente ilustrou a situação acima indicada com exemplo colhido do levantamento realizado em relação à empresa Medrai Engenharia Ltda.:

(...)

258. É possível identificar que, relativamente ao mês de competência Dezembro/2005, a D. Fiscalização apurou uma suposta diferença no recolhimento da contribuição no valor

de R\$ 37.342,72. Para chegar a esse número, a D. Fiscalização somou todas as Notas Fiscais de Serviços emitidas pela Medrai Engenharia Ltda. em face da Recorrente nesta competência e apurou o valor da contribuição devida por retenção, considerando a redução da base de cálculo em 50%, por se tratar de serviços de engenharia com fornecimento de materiais destacados no corpo dos documentos fiscais.

259. Ocorre que, ao assim proceder, a D. Fiscalização cometeu equívoco, pois não considerou que determinados serviços prestados em favor da Recorrente neste mês não ensejam a retenção da contribuição previdenciária.

(...)

261. Portanto, o argumento utilizado pelo v. acórdão recorrido de que a planilha apresentada pela Recorrente não seria hábil a demonstrar os erros apontados, mais uma vez não condiz com a realidade, tendo em vista que a Recorrente reitera que apresentou todos os documentos necessários para a comprovação de todos os dados constantes na planilha, tais como notas fiscais, GPS's, extratos, etc, conforme reconhecido pela própria D. Fiscalização³⁵.

262. Ademais, embora a D. Fiscalização tenha considerado a redução de base de cálculo da retenção em 50%, por se tratar de serviços prestados com fornecimento de materiais previstos contratualmente e destacados no corpo das Notas Fiscais, como determina o artigo 150, inc. I, da IN 3/2005³⁶, houve, em diversas ocasiões, a duplicidade de lançamento das contribuições sobre os mesmos fatos.

263. Relativamente à Nota Fiscal nº 4054, no valor total de R\$ 578.143,15 houve o destaque e recolhimento pela Recorrente do valor de R\$ 31.797,87, considerando-se a redução de 50% acima mencionada.

264. Ocorre que, por questões de contabilidade de custos, a Recorrente segregou em dois lançamentos contábeis os valores relativos à prestação dos serviços e dos materiais fornecidos, nos valores de R\$ 328.389,71 e R\$ 249.753,44.

269. Como se vê de mais este exemplo, a Nota Fiscal nº 155, emitida no valor total de R\$ 164.138,23, sofreu a retenção de R\$ 9.027,60. Ocorre que a D. Fiscalização, não se atentando a este fato, considerou, além da retenção já realizada para esta Nota Fiscal, que cada lançamento contábil relativo à mesma Nota Fiscal deveria ter sido objeto de nova retenção (Doe. 07).

270. Percebe-se, assim, que se o Fisco tivesse buscado entender a razão da existência de vários lançamentos para uma mesma Nota Fiscal (Rateio de Custos), ou mesmo se tivesse buscado identificar a retenção e o pagamento diretamente na documentação fiscal, certamente não teria apontado estas divergências inexistentes.

271. Dessa forma, também não merece prevalecer o v. acórdão recorrido que afirmou que a documentação acostada já teria sido objeto de exame no curso do processo, pois não foi feita a devida averiguação dos documentos apresentados, o que é causa, inclusive, de nulidade do v. acórdão recorrido, que se absteve de proceder a tal análise.

Apesar dos argumentos apresentados pela recorrente, igualmente o fez a decisão recorrida por ocasião da análise da impugnação, entendendo que agiu certa a fiscalização, pois, os supostos erros porventura existentes, foram causados por deficiências nos sistemas de registros e controles internos da recorrente, erros estes, caso existissem, poderiam ter sido evitados caso os registros contábeis demonstrassem de forma fiel as operações comerciais realizadas. Por conta disso, neste tópico do recurso, considerando a clareza e objetividade da decisão recorrida, cujos fundamentos concordo, adoto-os, o que faço, com a transcrição dos trechos pertinentes da referida decisão, a seguir apresentada:

Erros em Relação ao Agrupamento de Diversos Serviços para Apuração de uma Única Base de Cálculo da Retenção

O impugnante aponta vício do procedimento fiscal, qual seja, o de agrupar em uma única base de cálculo, por competência, as notas fiscais por prestador de serviços, desconsiderando as particularidades dos contratos de prestação, e ainda a existência de múltiplos contratos com o mesmo fornecedor, envolvendo serviços sujeitos e não sujeitos a retenção, e ainda redução da base de cálculo que foi desconsiderada.

Novamente deve se esclarecer que os arquivos da contabilidade auxiliar apresentados à fiscalização não especificavam o número das Notas fiscais, datas de emissão, tipo de serviço executado e sua respectiva vinculação ao contrato, valor do serviço e valor retido, por isto a fiscalização durante a ação fiscal intimou o contribuinte a fazer a devida correlação destes dados. Para elucidar a questão transcrevo do relatório fiscal:

18. As contribuições retidas dos prestadores de serviços foram fornecidas em planilhas eletrônicas, haja vista, a impossibilidade de se reconhecer a empresa prestadora no Razão Geral.

19. Visando sanear as deficiências do Razão, particularmente quanto à identificação das prestadoras de serviços e quanto à natureza desses serviços, a Empresa forneceu dados, relativamente ao período de setembro/1999 a dezembro/2005, também em meio magnético, provenientes de sistema auxiliar da contabilidade, denominado Sistema de Materiais. Contudo, as informações ainda estão longe das ideais.

20. Os dados apresentados constituem um detalhamento dos lançamentos do Razão. Foram selecionadas as contas abaixo e, a partir dessa seleção, a Empresa detalhou os lançamentos, agora especificando o código do fornecedor, nome do fornecedor e um breve histórico. Somente em alguns registros há referência ao número da nota fiscal. A investigação da regularidade da retenção foi, então, iniciada a partir dos dados apresentados nessa forma.

27. Diante das limitações mencionadas e dada a quantidade extremamente elevada de lançamentos por fornecedor, em cada competência, os principais anexos demonstrativos, com o objetivo de facilitar a visualização, detalharão a soma dos serviços nas respectivas competências. Exemplificando: A empresa prestadora de serviços, O M Garcia & Cia Ltda, código de fornecedor 1661, consta em agosto de 2002, com novecentos e trinta e nove lançamentos contábeis no arquivo utilizado (Sistema de Materiais). Nesse caso, será demonstrada nessa competência, apenas a soma, R\$ 181.425,30

Ora, se os lançamentos foram agrupados por competências, qual seria o problema se os recolhimentos também pudessem ser demonstrados em relação a estas competências? Mais uma vez se denota que o impugnante imputa à fiscalização os problemas na deficiência da apresentação dos documentos confeccionados pela própria autuada.

Quanto a existência de múltiplos contratos com o mesmo fornecedor, envolvendo serviços sujeitos e não sujeitos a retenção, este fato não passou despercebido pela fiscalização, conforme transcrevo do relatório fiscal:

28. Há que se registrar que, caso o mesmo prestador de serviços execute, simultaneamente, isto é, na mesma competência, serviços que se sujeitam à retenção e serviços, aos quais ela não se aplica, estes últimos, não se encontram computados no presente levantamento. Buscou-se, de todas as formas, distinguir a natureza do serviço prestado, seja nos dados disponíveis nos arquivos fornecidos (campos histórico, referência e "texto cabeçalho doe"), seja em listagens que discriminam serviços contratados, em contratos de serviços celebrados com terceiros, em notas fiscais e faturas de serviços ou em solicitações de esclarecimentos, grifei

Tanto é assim que em relação a empresa Medrai Engenharia Ltda há 4 códigos distintos para este fornecedor em função do seu CNPJ, conforme se verifica no "Quadro Resumo - Medrai Engenharia Ltda", Anexo 4 do Relatório Fiscal, fls. 28.543/28.544:

Compet	Totais de Serviços Prestados			
	Cod. 21	Cód. 10019	Cód. 14393	Cod. 5590
200312	807.021,02			139.720,00
200401	605.572,72			92.489,65
200402	591.573,96			89.021,60
200403	503.283,97	110.279,00		86.351,95
200404	398.478,40	246.753,00		52.444,90
200405	354.824,36	245.112,00		58.832,10
200406	301.214,23	274.839,00		
200407	351.550,18	339.167,00		26.197,50
200408	286.524,59	542.594,00	39.236,51	25.648,60
200409	212.412,43	396.071,00	271.773,17	
200410	253.433,34	342.319,00	479.167,03	

Os serviços de reforma de transformadores não foram computados nas bases acima. O valor devido foi calculado considerando-se a incidência de 11% (onze por cento) sobre 50% (cinquenta por cento) do valor das notas fiscais/faturas.

A Diferença Apurada foi transferida para o Demonstrativo - Retenções Lançadas (usado o Código de Fornecedor 21).

Talvez por não ter verificado este detalhe, o impugnante traz em sua defesa exatamente os contratos cujo objeto é a reforma de transformadores, abaixo discriminados, alegando erro na base de cálculo por ter a fiscalização desconsiderado notas fiscais cujos serviços prestados não ensejam a retenção, citando o contrato 4600002829, notas fiscais 6943 e 6945, cujo objeto é a reforma de transformadores no estabelecimento da contratada:

CNPJ	Medral Engenharia	fls.
47.611.306/0011-10	4600000702	1.221
47.611.306/0001-48	4600002829	1.273
47.611.306/0001-48	4600002002	1.346

Realmente a fiscalização não considerou os serviços relativos a estes contratos como sujeitos a retenção, conforme item 17.8.17 da diligência fiscal:

b) De fato, nem todos os serviços executados por esse contratado estão sujeitos à retenção, assunto abordado no REFISC de 12/2006. Os contratos que menciona referem-se a serviços de reforma de transformadores. E, como tais, não foram objetos de lançamento fiscal, nos termos dos itens 28,43 e 44, do Relatório Fiscal.

Também não houve lançamento em relação aos contratos nº 4600003029 e 4600003028, cujo objeto é a elaboração de projetos de orçamentos de redes de distribuição, tendo a fiscalização demonstrado no item 17.8.17 "c" da diligência fiscal quais os contratos considerados para o lançamento, o que será adiante analisado em tópico específico relativo a prestadora Medrai Engenharia.

Em relação a alegada duplicidade de valores por ter a fiscalização lançado valor relativo a custo de material referente a nota fiscal nº 4054, emitida pela Medrai Engenharia Ltda valor total de R\$ 578.143,15, verifica-se da referida nota fiscal, fls. 2.445 (vol. 9), que foi emitida em 21/12/2005, porém tal valor não consta da planilha demonstrativa juntada na defesa, fls. 2.270, motivo pelo qual não pode ser considerado erro na apuração fiscal, ainda porque como já visto anteriormente o lançamento considerou o registro auxiliar da contabilidade, e, para demonstrar a duplicidade do lançamento bastaria o impugnante ter juntado a contabilidade deste período, o que não fez.

Quanto a Nota fiscal 155, emitida pela prestadora Aratec Araguaia Tecnologia Ltda. (2609), fls. 4.070 (vol. 14) verifica-se na planilha de fls. 3.967 (vol. 13) que tanto a data do lançamento como a data do documento coincidem - 29/01/2005 - porém a nota consta como emitida em 28/01/2005. Como já visto anteriormente neste voto, como a apuração fiscal se deu com base nos registros contábeis da autuada, para se verificar se houve duplicidade de lançamento o impugnante deveria ter juntado elementos da sua contabilidade para demonstrar tal fato.

Do exposto, não houve comprovação quanto aos alegados erros na base de cálculo lançada.

IV.5.3. ERROS NA CORRETA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA RETENÇÃO - REDUÇÕES NÃO OBSERVADAS

Segundo a recorrente, a fiscalização não observou a legislação ao tributar integralmente certas empresas, onde na realidade deveria reduzir a base de cálculo, como por exemplo, na empresa, empresa Let - Linhas Elétricas de Transmissão Ltda, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

275. A título de demonstração, a Recorrente menciona o caso da empresa Let

- Linhas Elétricas de Transmissão Ltda., que presta serviços de construção civil relacionados à construção e reparos de redes elétricas (Doc. 14 da Impugnação).

276. Para esta espécie de serviço, como determina a IN nº 03/2005, há urna redução da base de cálculo da retenção para 35% do valor total dos serviços constantes da Nota Fiscal, em cujo corpo vêm destacados os materiais utilizados e contratualmente previstos. É o que se verifica do §1º, inc. V, do art. 150 da IN nº 03/2005³⁷.

277. Da análise dos contratos celebrados entre a Recorrente e a empresa Let - Linhas Elétricas de Transmissão Ltda. e das Notas Fiscais emitidas, infere-se que a base de cálculo da retenção é reduzida para 35%, situação não observada pela D. Fiscalização, que exigiu da Recorrente o valor relativo a 100% da contribuição, razão da diferença no recolhimento das contribuições apuradas pelo INSS.

278. Para bem fixar esta situação, a Recorrente demonstra nos quadros abaixo o quanto afirmado:

Let Linhas Elétricas de Trasmissão Ltda. (7553)

Mês	Ano	FORNEC	PERC	TOTAL SERVIÇOS	CONTRIBUIÇÃO DEVIDA	CONTRIBUIÇÃO RETIDA	DIFERENÇA APURADA
07	2002	7553	100	88.700,00	9.757,00	3.414,95	6.342,05

Explicação das Retenções Realizadas pela Recorrente

Mês	Ano	FORNEC	PERC	TOTAL SERVIÇOS	CONTRIBUIÇÃO DEVIDA	CONTRIBUIÇÃO RETIDA	DIFERENÇA APURADA
07	2002	7553	35	88.700,00	3.414,95	3.414,95	0

279. Ademais, mesmo a Recorrente tendo juntado toda a documentação necessária para a verificação da ocorrência dos fatos, o v. acórdão recorrido, além de ter se limitado a analisar somente a Nota Fiscal exemplificativa mencionada pela Recorrente e o fato de que a D. Fiscalização descumpriu o que restou determinado por este E. CARF, aduz, de forma genérica, que como não foi possível precisar o que seria "demais custos", correto o lançamento efetuado pela D. Fiscalização. No entanto, tal fato só confirma a precariedade da autuação, conforme já demonstrado acima.

280. Verifica-se o equívoco cometido na correta identificação das bases de cálculo no presente lançamento, o que apenas reforça, ainda mais uma vez, a necessidade de integral cancelamento do presente lançamento.

Novamente, sem razão a recorrente, conforme amplamente debatido nos itens anteriores, as supostas falhas da autuação devido a deficiências nos sistemas de registro da contribuinte, por conta disso, também, considerando a clareza e objetividade da decisão recorrida, cujos fundamentos concordo, adoto-os, o que faço, com a transcrição dos trechos pertinentes da referida decisão, a seguir apresentada:

Não Observância do Abatimento das Retenções já realizadas em Relação aos Serviços Subcontratados pelos Fornecedores da Impugnante

Argumenta o impugnante que a fiscalização não considerou os valores pagos a subempreiteiras pelas prestadoras contratadas e que já integravam o valor pago na nota fiscal de serviços, e com destaque da retenção destas subempreiteiras para fins de desconto pela tomadora de serviços, procedimento este com respaldo na doutrina e pelo artigo 155 da IN SRP nº 03/2005, exemplificando com as prestadoras Elcma Comércio e Eletrificação Ltda., Consórcio Litoral e documentos juntados (Doe. 15), pleiteando o cancelamento integral da NFLD.

Em diligência fiscal foram analisados os contratos e notas fiscais que segundo o impugnante "demonstram cabalmente que não havia diferença a ser lançada".

Em relação ao Consócio Litoral Sul de Energia (3488) a fiscalização constatou:

c) De fato, há menção à retenção para seguridade social no corpo de notas fiscais, sugerindo tratar-se de sub contratada. Entretanto, as guias de recolhimento de contribuição previdenciária juntadas (5550 e 5553/5555), não comprovam recolhimento efetuado em virtude de sub contratação. Para isso, os recolhimentos deveriam consignar código específico de retenção (2631), em nome da sub contratada, neste caso, Wiecheteck, tendo Consórcio Litoral Sul de Energia como contratante, conforme previsto no art. 155, da IN 03/2005.

No corpo das notas fiscais de fls. 5.546/5.548 (vol. 18) realmente há menção a dedução de valores Wiecheteck e Engepar em relação às notas que especifica, porém nas guias juntadas às fls. 5.576 e 5.580/5.585, o recolhimento não foi feito em nome da subcontratada, sendo juntada GPS 2631 em nome do consórcio e GPS 2100 referente a subcontratada.

Desta forma, não cumpridos os requisitos do artigo 155 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005 como alega a defesa:

Instrução Normativa nº 03/2005

Ari. 155. Caso haja subcontratação, poderão ser deduzidos do valor da retenção a ser efetuada pela contratante os valores retidos da subcontratada e comprovadamente recolhidos pela contratada, desde que todos os documentos envolvidos se refiram à mesma competência e ao mesmo serviço, grifei

Ressalte-se que em virtude da decadência restou em relação a este fornecedor, Consócio Litoral Sul de Energia (3488), somente a competência 12/2001 no valor de R\$ 36,72.

Em relação a prestadora Elcma Comércio e Eletrificação Ltda (6275 e 2898) além de não terem sido comprovados os fatos alegados, conforme reproduzido da diligência abaixo, tal prestadora foi excluída do lançamento em razão de estar inscrita no Simples Federal à época, como já visto em tópico específico deste voto:

18.3. Dessa forma, não há que se falar em contribuição retida por sub contratado e não considerada pela auditoria, pois não há comprovação, por meio da nota fiscal/fatura ou recibo do serviço sub contratado com o destaque, nem comprovante do recolhimento do valor retido do sub contratado, nem GFIP, elaborada pelo sub contratado, onde conste no campo "CNPJ/CEI do tomador da obra", o CNPJ da contratada e, no campo "Denominação social do tomador/obra", a denominação da empresa contratada. Em resumo, não foram apresentados, por ocasião dos trabalhos, nem no momento da contestação, grifei

IV.5.4. INDEVIDA INCLUSÃO DE DESPESAS DE SEGURO DE VIDA, ASSISTÊNCIA MÉDICA, DESPESAS ADMISSIONAIS, DESPESAS DE CURSOS E DESPESAS COM TELEGRAMAS NA BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Para a contribuinte, a partir do momento em que a base de cálculo eleita seja a prestação de serviços, quando são acrescidos outros elementos estranhos à previsão legal da base de cálculo, estaríamos diante de uma ilegalidade na eleição da base de cálculo da autuação, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

287. Nesse contexto, o critério material da hipótese de retenção dos 11% é pagar serviços no bojo de contratação sob regime de cessão de mão-de-obra ou de empreitada. Por tal razão, a base de cálculo da retenção, para ser válida, só pode dizer respeito ao preço do serviço objeto de pagamento, o que exclui automaticamente todo e qualquer valor estranho à remuneração do serviço prestado.

288. Assim, os custos incorridos na prestação dos serviços destinados ao tomador, ainda que lhe sejam repassados, não integram o valor do serviço em si, mas tão somente representam despesas incorridas na prestação dos serviços tomados.

289. Trazendo tais considerações para o caso dos autos, nota-se que não é legítima a exigência da inclusão, na base de cálculo da retenção, dos valores pagos aos prestadores de serviços a título de Seguro de Vida, Assistência Médica, Despesas Admissionais, Despesas de Cursos e Despesas com Telegramas, que em nada se assemelham à remuneração pelos serviços prestados pelas empresas Parceria Serviços Temporários Ltda. e Parceria Recursos Humanos & Serviços Ltda., mas tão somente representam reembolsos de despesas incorridas na prestação dos serviços.

290. Não bastasse o exposto, que já é suficiente ao cancelamento deste último tópico do lançamento, a Recorrente ressalta que sequer os referidos valores relacionados ao Seguro de Vida, Assistência Médica, Despesas Admissionais, Despesas de Cursos e Despesas com Telegramas se incluem no conceito de remuneração, que é base de cálculo das contribuições previdenciárias, razão que apenas reforça a necessidade de cancelamento da presente autuação.

291. Portanto, é de se cancelar integralmente a NFLD, que indevidamente inclui na base de cálculo da retenção valores pagos pela Recorrente às empresas Parceria Serviços Temporários Ltda. e Parceria Recursos Humanos & Serviços Ltda. a título de Seguro de Vida, Assistência Médica, Despesas Admissionais, Despesas de Cursos e Despesas com Telegramas.

Diz a defesa que as empresas Parceria Serviços Temporários e Parceria Recursos Humanos & Serviços Ltda. tiveram valores indevidamente incluídos na base de cálculo (Doc 16), uma vez que a fiscalização somente considerou os valores reembolsados a título de vale refeição, não seguindo na íntegra o artigo 152 da IN nº 03/2005 que prevê a dedução da base de cálculo também em relação ao vale alimentação, o que não pode concordar pois estas despesas dedutíveis se incluem no conceito de alimentação *in natura*, além da referida norma carecer de legitimidade.

(...)

45. As empresas Parceira emitiram notas fiscais de reembolsos de Vale Transporte, Vale Refeição, Vale Alimentação, Seguro de Vida, Assistência Médica, Despesas Admissionais, Despesas de Cursos e Despesas com Telegramas. Não efetuou destaque de retenção sobre esses reembolsos e a Elektro, por sua vez, não recolheu a correspondente contribuição. **Contudo, somente os custos com alimentação e com fornecimento de vales transporte, discriminados na nota, são passíveis de redução da base de cálculo. Desta forma, a diferença apurada descrita no demonstrativo, representa a contribuição social incidente sobre as demais parcelas.** grifei

Teria razão a recorrente, caso os outros elementos estranhos à previsão legal da base de cálculo não estivessem de acordo com a legislação vigente. No caso das referidas despesas, o acórdão recorrido, concordando com a autuação, frisou o fato de que o contribuinte teria razão, caso a empresa prestadora de serviços tivesse destacado na nota fiscal o valor das referidas despesas, ou mesmo que não o tivesse destacado, que não fosse ressarcida. Da análise dos autos, em especial do relatório fiscal, em seu item 45, ficou destacado que a empresa contratante foi ressarcida dos valores dispendidos relacionadas às despesas arguidas. Por conta disso, entendo que não assiste razão à recorrente, conforme a transcrição, a seguir, do referido item do relatório fiscal, constante da fl. 78:

45. As empresas Parceira emitiram notas fiscais de reembolsos de Vale Transporte, Vale Refeição, Vale Alimentação, Seguro de Vida, Assistência Médica,- Despesas Admissionais, Despesas de Cursos e Despesas com Telegramas. Não efetuou destaque de retenção sobre esses reembolsos e a Elektro, por sua vez, não recolheu a correspondente contribuição. Contudo, somente os custos com alimentação e com fornecimento de vales transporte, discriminados na nota, são passíveis de redução da base de cálculo. Desta forma, a diferença apurada" descrita no demonstrativo, representa a contribuição social Incidente sobre as demais parcelas. Os valores, também, foram transferidos para "Demonstrativo ~ Retenções Lançadas", Cabe observar que, somente foi possível elaborar esse discriminativo, porque as respectivas notas fiscais foram apresentadas.

No tocante às decisões administrativas apresentadas pelo contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF.

Quanto a entendimentos doutrinários, tem-se que, apesar dos valorosos ensinamentos que possam trazer aos autos, os mesmos não são normas da legislação tributária e, por conta disso, não são de seguimento obrigatório.

No que diz respeito à solicitação de que sejam informados o local e hora do julgamento para defesa oral da recorrente, conforme previsto no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tem-se que este tema não deve ser objeto do recurso, pois é um direito do contribuinte nos termos da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/2015 (RICARF), cuja ciência do contribuinte ao julgamento dá-se pela publicação da pauta de julgamento.

Com o advento das medidas de adaptações à pandemia do COVID-19, segundo as alterações do RICARF, no caso de sustentação oral, a ser realizada por meio de áudio/vídeo previamente gravado, o respectivo pedido deverá ser apresentado com antecedência de até 48 horas do início da reunião, por meio de formulário próprio constante da Carta de Serviços disponível no sítio do CARF.

Portanto, NADA A PROVER nesta solicitação.

Quanto à apresentação de intimações no endereço do patrono, vale lembrar que, de acordo com o parágrafo 4º do artigo 23 do Decreto 70.235/72, não ser possível, conforme o referido artigo a seguir transcrito:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária;

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

Além do mais, também temos a súmula CARF 110, que reza:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário, para I) em não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada; II) em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo os seguintes valores: i) referente à nota fiscal nº 214 no valor de R\$ 8.190,00; ii) referente ao contrato 4600000374, da ELUCID SOLUTIONS S/A, no valor de R\$ 1.080.000,00; iii) das empresas VALTER LUIZ MACIAL ITAPORANGA - ME (2281) e REINALDO SILVA DOS SANTOS (2874), pertencente ao SIMPLES, no valor de R\$ 585.818,79.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita

Fl. 82 do Acórdão n.º 2201-011.503 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 35601.000217/2007-18