



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

**Processo nº** 14474.000606/2009-20  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-005.849 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de novembro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** KRAFT FOODS BRASIL S/A E FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL E KRAFT FOODS BRASIL S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1990 a 28/02/1999

**NULIDADE PARCIAL DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.**

É dever do Fisco investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico-tributário, cabendo demonstrar a ocorrência dos fatos que servem de suporte à exigência fiscal de forma clara e precisa, principalmente em virtude do princípio da tipicidade cerrada e da verdade material albergada no processo administrativo fiscal. A não demonstração por parte da autoridade administrativa dos fatos e motivos que a conduziram à lavratura do Auto de Infração, refere-se ao conteúdo do ato administrativo, que tem como consequência a contaminação do lançamento por vício material por falha nos pressupostos intrínsecos.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARBITRAMENTO NO TOMADOR DOS SERVIÇOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE INADIMPLÊNCIA DO PRESTADOR.**

Diante da não comprovação de inadimplência do prestador dos serviços de cessão de mão-de-obra anteriormente ao arbitramento fiscal no tomador, bem como, o entendimento sedimentado da jurisprudência do STJ, deve o crédito tributário ser desonerado por afrontar o disposto no artigo 37 da Lei nº 8.212/91.

**ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA. FALTA DE ADESÃO AO PAT. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

Independentemente de a empresa comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, não incidem contribuições sociais sobre a alimentação fornecida *in natura* aos seus empregados.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. SEM ADESÃO AO PAT. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA.** O fornecimento de alimentação aos empregados não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não

constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

#### SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT).

A alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade, ilegalidade ou de violação aos princípios constitucionais.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN.

Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

A sustentação oral por causídico é realizada nos termos dos arts. 58 e 59 do Anexo II do RICARF, observado o disposto no art. 55 desse regimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) reconhecer a decadência até a competência 02/1994; b) excluir o lançamento relativo aos pagamentos feitos a título de "Mantimentos/Refeições"; c) determinar o cálculo da contribuição para o seguro de acidente do trabalho, referente ao período de 07/97 a 12/97, de acordo com a atividade preponderante por estabelecimento da empresa, individualizado pelo CNPJ; e d) excluir o lançamento relativo à responsabilidade solidária por cessão de mão-de-obra. Votaram pelas conclusões quanto à responsabilidade solidária os conselheiros Cleberson Alex Friess e Rayd Santana Ferreira. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (Suplente Convocada) e Miriam Denise Xavier, que davam provimento parcial em menor extensão para manter o lançamento referente à responsabilidade solidária por cessão de mão-de-obra e não declarar a decadência deste levantamento para o período de 12/93 a 02/94.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (Suplente Convocada), Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar parcialmente o relatório já elaborado em ocasião anterior, pela 14ª Turma da DRJ/SP1 e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 2575/2594).

Pois bem. Trata-se de Notificação de Lançamento de Débito – (NFLD) DEBCAD nº 32.680.172-3, lançada pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, KRAFT FOODS BRASIL S/A, nova denominação social de KRAFTA LACTA SUCHARD BRASIL S/A, no valor total de R\$ 18.909.324,86 (Dezoito milhões, novecentos e nove mil, trezentos e vinte e quatro reais e oitenta e seis centavos), consolidado em 25/03/1999 que, conforme o Relatório Fiscal de fls. 376/392, e planilha anexa, de fls. 397/628, refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados, da empresa, financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho – SAT (para competências até 06/97) e a partir de 07/97, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e, as destinadas aos terceiros (salário-educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE). O Contribuinte foi intimado do lançamento em 26/03/1999.

Os seguintes lançamentos compõem o débito originário: PAT – Programa de Alimentação Trabalhador, SAT – Diferença SAT Lacta – DSL, SAT – Diferença SAT, AJC – Ajuda de Custos Funcionário, CML Cessão de Mão de Obra – Lacta, CMO Cessão de Mão de Obra, CMQ Cessão de Mão de Obra – Q Refreslo, CRÊ Auxílio Creche Lacta, GLO Glosa de Compensação SAT Lacta, RCT Reclamatória Trabalhista, TML Serviço Temporário Lacta, TMP Serviço Temporário, TPQ Serviço Temporário – Q Refresko.

Resumidamente, integram o lançamento as seguintes rubricas:

- (i) Ajuda de Custo.
- (ii) Auxílio Creche.
- (iii) Mantimentos/Refeições em desacordo com o PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador.
- (iv) Processos Trabalhistas.
- (v) Diferenças SAT.
- (vi) Despesas com Cessão de Mão de Obra.
- (vii) Glosa de Compensação.

No prazo regulamentar, a empresa impugnou o lançamento através do instrumento de fls. 642/655 e fls. 658/677, documentos às fls. 678 a 1055.

A Seção de Análise de Defesas e Recursos da GRAF 21.608.001, a qual a impugnante estava jurisdicionada à época do lançamento, solicitou, fls. 1067/1068 alguns esclarecimentos ao fiscal notificante no que tange aos valores considerados como salário-de-contribuição da rubrica Mantimentos e Refeições em desacordo com o PAT e, quanto à cobrança de contribuições para terceiros nos levantamentos de responsabilidade solidária.

Cumprida a diligência, às fls. 1069, o Auditor Fiscal informou que os valores para o cálculo do salário-de-contribuição da rubrica Mantimentos/Refeições já levaram em consideração os descontos da parte do empregado. Também declara que dos levantamentos referentes à responsabilidade solidária devem ser excluídos os valores cobrados a título de terceiros.

Posteriormente, o mesmo setor baixou o processo em diligência, (fls. 1077/1078), tendo em vista as alegações e documentos apresentados pela empresa, mormente no que se refere aos levantamentos de responsabilidade solidária.

Às fls. 1784/1924, encontra-se o resultado da diligência que concluiu, motivadamente, pela retificação dos levantamentos CMQ, CML, TML, CMO, TMP, ante a pesquisa realizada, com referência às diversas empresas prestadoras de serviço e a documentação apresentada pela empresa. Salienta-se que cópia da informação fiscal, das planilhas e suas alterações foram encaminhadas como Anexos da Decisão-Notificação nº 14-401.4/0339/2002.

Às fls. 1934/1936, mediante provocação da autoridade julgadora, a Auditoria Fiscal notificante complementa a informação fiscal anterior e faz algumas retificações nos

valores incorretamente digitados nas planilhas que foram transcritos na Decisão-Notificação nº 14-401.4/0339/2002, notadamente no item 5 da DN onde constam identificados os levantamentos, as competências, o salário de contribuição original, o salário de contribuição a retificar e o salário de contribuição retificado.

Também foram revistas e excluídas da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito dos lançamentos referentes à solidariedade, as contribuições correspondentes às entidades Terceiros. A DN nº 14-401.4/0339/2002, no item 11, concluiu após a análise da impugnação apresentada, do pronunciamento fiscal, das provas produzidas, e pelo disposto nos Pareceres CJ/1710/1999, de 2.521/2001 e OI/CONJ/INSS PG/DAR nº 02/1999, pela retificação do valor originariamente apurado e nas competências que relata, e mantido integralmente nas demais.

Analizados os autos em confronto com a defesa apresentada pelo Contribuinte foi emitida a Decisão-Notificação nº 14-401.4/0339/2002, que julgou o lançamento procedente em parte, fls. 2143/2174. A decisão foi homologada pelo Chefe da Divisão de Arrecadação do INSS/PR, fls. 2175, em 20/09/2002.

A Notificada recorreu da decisão, apresentando o recurso de fls. 2180/2202, acompanhado do depósito prévio obrigatório, fls. 2222, no valor de R\$ 5.105.355,06, restituído pela AP nº 001/2007 no montante de R\$ 9.212.102,67 {5.105.355,06 (total líquido) + 4.106.747,61 (Juros Selic)}, fls. 2425, alegando, em síntese:

- a) Que a decisão da autoridade “a quo” está inquinada de nulidade insanável, já que desconsiderou quando da prolatação da decisão o pagamento realizado das rubricas: “ajuda de custo”, “auxílio-creche” e “processos trabalhistas”.
- b) Que em virtude da decadência, consoante o disposto nos artigos 150, § 4º e 156, VI, do CTN, os períodos de 01/1990 a 03/1994 não poderiam ter sido cobrados.
- c) Que relativamente à rubrica Programa de Alimentação ao Trabalhador, o julgador “a quo”, contrariou a posição do Superior Tribunal de Justiça, alegando que a ausência de inscrição da Recorrente no Programa de Alimentação do Trabalhador junto ao Ministério do Trabalho é o bastante para sustentar o lançamento efetuado. No entanto, há que se salientar a necessidade de serem conferidas sanções premiais à recorrente que, voluntariamente se engajou no programa orientado em razão da política global do Estado, devendo as normas ser interpretadas de maneira mais proveitosa para as partes. Que a aplicação da doutrina do Direito Premial, deve levar à conclusão de total improcedência da exação, já que esta foi edificada pela simples interpretação literal de atos administrativos, sob um rigorismo exacerbado.
- d) Que com relação às diferenças de SAT cobradas, caberia ao agente fiscal determinar o grau de risco da atividade desenvolvida pela recorrente através da sua observação efetiva e não a partir da interpretação de um código lançado em uma tabela que não abrange todas as atividades, não exaurindo o objetivo para o qual foi criada. Ademais, que para os períodos de julho de 1997 a 02/1999, o recolhimento do SAT nos moldes preconizados pelo Decreto 2.173/97 viola flagrantemente os Princípios da Equidade no Custeio

da Previdência Social, da Capacidade Contributiva, da Legalidade apresentando a contribuição do Seguro Acidente do Trabalho faceta de inconstitucionalidade. Que o dispositivo regulamentar não encontra amparo constitucional ou legal, já que a Lei 8.212/91 não autorizou a generalização pretendida com base na atividade preponderante a qual acarreta uma majoração indevida do tributo, além de tomar impreciso e inválido o procedimento pretendido pela fiscalização.

e) Que por decorrência lógica, é plenamente aceitável, a compensação levada a efeito pela sociedade nos períodos de janeiro de 1992 a maio de 1993, em virtude de reenquadramento do grau de risco da atividade desenvolvida em seus estabelecimentos, ocorrido em junho de 1993, o qual reduziu o percentual de 3 para 2%, não podendo o agente fiscal glosar tais valores.

f) Que no que tange à exigência a título de responsabilidade solidária – cessão de mão-de-obra, refuta os fundamentos do julgador singular, baseados em presunção, sem amparo no ordenamento, com mais uma violação do princípio da legalidade. Alega ainda que se o INSS não fiscalizar as sociedades fornecedoras de mão-de-obra para se informar acerca do recolhimento da contribuição previdenciária, poderá experimentar enriquecimento sem causa, não cabendo à tomadora substituir-se ao INSS na fiscalização dos procedimentos adotados pelos cedentes de mão-de-obra. Ao final solicita a produção de provas, juntada de novos documentos realização de prova pericial, sustentação oral e reitera o endereço dos advogados para fins de intimação.

O Serviço de Análise de Defesas e Recursos apresentou contrarrazões (fls. 2228/2233), inicialmente afastando a ocorrência de qualquer nulidade a ser declarada com referência à Decisão-Notificação recorrida e esclarecendo que o julgador singular não desconsiderou o pagamento efetuado das rubricas “ajuda de custo”, “auxílio creche” e “processos trabalhistas”. Esclarecendo que o pagamento de parte do débito após a ciência da lavratura não tem o condão de alterar ou retificar o lançamento, motivo pelo qual não é matéria a ser apreciada na sede do contencioso administrativo. Não se trata de matéria impugnada, muito pelo contrário, considerada pelo próprio sujeito passivo como procedente.

Os autos foram encaminhados ao Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, onde foi distribuído e encaminhado à 2ª Câmara de Julgamento, fls. 2234.

Por meio da Decisão nº 000143, de 11/12/2004, fls. 2235/2241, os membros da Segunda Câmara de Julgamento do CRPS, Decidiram, por Maioria, em converter o julgamento em diligência, a fim de que fosse demonstrada a cessão de mão-de-obra de acordo com os requisitos estabelecidos no art. 31, § 3º da Lei 8.212/91, excetuadas as empresas de trabalho temporário. Apresentou Voto Divergente, o Relator Representante das Empresas, Antonio Corrêa Júnior, sendo vencido.

Cabe destacar o seguinte trecho do voto vencedor:

*[...] No caso em análise, embora o Auditor Fiscal notificante tenha entendido que houve cessão de mão-de-obra, não chegaram a demonstrar os requisitos legais citados anteriormente. A fim de preservar a correção do*

*lançamento, e em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, entendemos que tal irregularidade deve ser sanada.*

*A aludida caracterização, no nosso entender, só seria prescindível no caso das empresas de trabalho temporário, pois nessa hipótese a cessão de mão-de-obra é inerente à própria natureza dos serviços desenvolvidos, a teor da Lei nº 6.019/74.*

*Conclusão: Voto pela conversão do julgamento em diligência, para que:*

*- sejam os autos remetidos ao Auditor Fiscal notificante, a fim de que seja demonstrada a cessão de mão-de-obra no caso em tela, de acordo com os requisitos estabelecidos no art. 31, § 3º da Lei nº 8.212/91, excetuadas as empresas de trabalho temporário;*

*- após, seja o contribuinte intimado a se manifestar no prazo de 05 dias.*

De acordo com o entendimento consolidado pela Egrégia 2ª CAJ, a demonstração dos requisitos: (i) colocação da mão-de-obra à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros; (ii) continuidade dos serviços realizados pelos segurados colocados à disposição do contratante é condição essencial de validade do lançamento, pois o Auditor Fiscal da Previdência Social, enquanto agente da Administração Pública, está vinculado aos seus princípios norteadores, notadamente o princípio da legalidade. A Lei 8.212/91 teria estabelecido requisitos para a configuração da cessão de mão-de-obra, incumbiu à fiscalização o ônus de sua demonstração, pois embora a Lei conceda aos atos da fiscalização a presunção de legitimidade, também determina que estes atos devem ser devidamente fundamentados. O entendimento contrário implicaria em cerceamento de defesa para o contribuinte, pois não teria este como impugnar o lançamento, haja a vista a ausência de fundamentação fática.

No caso em análise, embora o Auditor Fiscal notificante tenha entendido que houve cessão de mão-de-obra, não chegaram a demonstrar os requisitos legais citados anteriormente. A fim de preservar a correção do lançamento, e em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, entende que tal irregularidade deve ser sanada. A aludida caracterização, entendem, só seria prescindível no caso das empresas de trabalho temporário, pois nessa hipótese a cessão de mão-de-obra é inerente à própria natureza dos serviços desenvolvidos, a teor da Lei nº 6.019/74.

Cumprida a diligência, a teor do despacho de fls. 2290/2296, foi feita a comunicação à empresa, cientificada em 24/08/2004 e, concedido prazo de dez dias para apresentação de razões, fls. 2298. A empresa não apresentou suas razões no prazo concedido, fls. 2303/2304.

Da Diligência ressalto as seguintes informações do Auditor Fiscal diligente:

(i) Apesar de formalmente solicitado através do TIAD (fls. 2247/2249) a empresa apresentou apenas os contratos das empresas: Gocil Serviços de Vigilância e Segurança Ltda./Indústria de Chocolates Lacta S/A; Settle Consultoria, Assessoria e Sistemas Ltda./Indústria de Chocolates Lacta S/A; PST Serviços Técnicos Ltda. / KIBON S/A; Gerra e Gerra S/C Ltda. / KIBON S/A; Orbram – Segurança e Transporte de Valores Ltda./ IAG – Indústrias Alimentícias Gerais S/A; Orbram – Organização E. Brambilla Ltda. / IAG – Indústrias Alimentícias Gerais S/A; SOC’S Serviço Ostensivo de Corpo de Segurança S/C Ltda. / IAG – Indústrias Alimentícias Gerais S/A; Faukan Ltda. / KIBON S/A.

(ii) Que a empresa não logrou identificar os demais prestadores arrolados nos levantamentos como sendo “Serviços de Terceiros”, “Serviços Executado por Terceiros” e outras denominações utilizadas pela empresa em sua escrituração contábil, da mesma forma em que não conseguiu identificar, quando do levantamento proposto pela AFPS Notificante.

(iii) Que da análise do contido nos contratos que lhe foram apresentados, concluiu o Auditor Fiscal, responsável pela diligência, que restou claro que os serviços contratados pela empresa tem efetivamente a natureza de Cessão de Mão de Obra, expressamente tipificadas no parágrafo 4º, do artigo 31, da Lei 8.212/91, pois que, tratam-se em sua maioria de serviço de vigilância, segurança, limpeza, conservação e serviço de copa, serviços esses não diretamente relacionados com a atividade finalística da empresa.

(iv) Informou o Auditor Fiscal que deixou de emitir auto-de-infração por falta de apresentação de documentos ou sua apresentação deficiente, uma, porque já foi emitido o auto-de-infração nº 35.132.782-7 com a mesma finalidade quando da diligência efetuada pela AFPS notificante em 15/02/2001, outra, porque a empresa aparentemente desconhece o paradeiro dos livros e documentos requeridos, porque em sua maioria tratam-se de livros e documentos de empresas incorporadas.

(v) Informa ainda, que analisando o contido no presente processo, constatou que o AFPS que efetuou a diligência anterior, propôs a exclusão de base de cálculo nas diversas competências correspondente levantamentos CMQ, CML, CMO, TML e TMP, que foi acolhido pelo Serviço de Análise, contudo, verificou-se que a exclusão não abrangeu a rubrica “contribuição do empregado” incidente sobre as mesmas bases de cálculo.

(vi) E, entendendo ser necessário a exclusão daqueles valores do débito, relacionou por levantamento, nas suas correspondentes competências, os valores que devem ser excluídos, fls. 2291/2296.

Posteriormente, o processo foi encaminhado à 2ª CaJ, pelo Serviço de Análise de Defesa e Recursos em Curitiba – PR (14-401.4), após expirado o prazo para manifestação da interessada e, sem que as tivesse apresentado e, foi observado pelo Fiscal Analista que a retificação do débito informada deverá ser analisada e consubstanciada em Acórdão do CRPS quando do julgamento do recurso pendente de julgamento, tendo em vista a instância de julgamento ser, naquele momento, do CRPS.

A 2ª CAJ proferiu, então, o Acórdão nº 0000740, de 13/07/2006, fls. 2315/2319, que anulou a Decisão Notificação nº 14.401.4/0339/2002, fls. 2143/2174, por unanimidade dos votos, para que fosse analisada a contabilidade das prestadoras de serviços remanescentes, objetivando comprovar a regularidade, ou não, de suas contribuições perante a Previdência Social, assegurando a existência do crédito imputado à Notificada por solidariedade.

Os autos foram encaminhados ao Serviço de Fiscalização (14.401-2), em 04/12/2006, para cumprimento do Acórdão nº 740/2006, de 13/07/2006, da 2ª CaJ, que determinou fosse efetuada pelo Serviço de Fiscalização análise da contabilidade das prestadoras de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

A Seção de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal – SAPAC, fls. 2430, manifestou no seguinte sentido:

- (1) Que o processo foi encaminhado ao Setor para cumprimento do Acórdão (fls. 2236 a 2239), o qual, anulou a Decisão Notificação 14.401.4/0339/2002 e determinou que, fosse analisada a contabilidade das prestadoras de serviço e, se mantidos os levantamentos referentes à cessão de mão-de-obra, estes deveriam ser desmembrados em NFLD distintas por prestador de serviço.
- (2) Observou que o período a que se referem os levantamentos referentes à cessão de mão-de-obra é de 11/1991 a 06/1998. Que a ciência do contribuinte ocorreu em 26/03/1999, portanto, estão decadentes as competências compreendidas no período de 11/1991 a 06/1993 e, que as demais competências (06/1993 a 06/1998), não estariam decadentes visto haver contencioso administrativo em andamento;
- (3) Sienta que no que se refere à verificação da contabilidade das empresas prestadoras de serviço, período (06/1993 a 06/1998) foi alcançado pela decadência, pois, de acordo com os autos do processo, estas não foram cientificadas do lançamento do crédito imputado ao tomador por solidariedade, não estando, portanto, obrigadas a manter a documentação contábil por tempo superior ao estabelecido em lei (parágrafo 11º, art. 32 da Lei 8.212/91, parágrafo 4º, art. 150 do CTN e inciso I do art. 173 do CTN).
- (4) Conclui que não é possível cumprir a determinação da 2ª CAJ – Segunda Câmara de Julgamento do CRPS (fls. 2315/2319), que determina a análise da contabilidade as empresas prestadoras de serviço, objetivando comprovar a regularidade ou não das contribuições previdenciárias com vistas a assegurar a existência do crédito.

Tendo em vista o Acórdão nº 0000740/2006 da 2ª CAJ que anulou a Decisão-Notificação nº 14.401.4/0339/2002 e, para assegurar o contraditório e a ampla defesa, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, foi aberto prazo de trinta dias para manifestação da empresa, também foi determinado o encaminhamento do despacho de fls. 2430, manifestação da Seção de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal – SAPAC, como consta do Despacho nº 131 da 6ª Turma da DRJ/CTA, fls. 2434/2435. O Contribuinte foi devidamente cientificado, em 11/09/2009, conforme AR às fls. 2437.

Em 30/06/2009 a Equipe de Contencioso Previdenciário da DRF – Curitiba PR, encaminhou os autos a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), esclarecendo que o Contribuinte foi devidamente cientificado da diligência fiscal a que se referiu o Acórdão, e informando acerca da impossibilidade de cumprimento da decisão da 2ª CAJ/CRPS, uma vez que o período do crédito, relativamente às prestadoras de serviço, estaria atingido pela decadência quinquenal, nos termos do despacho de fls. 2432/2433.

A empresa KRAFT FOODS BRASIL S.A. apresentou manifestação às fls. 2440/2441, em 13/10/2009, alegando:

- (a) Que a decisão inicialmente proferida neste processo administrativo foi anulada pela 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, visto que a NFLD respectiva foi lavrada em desconformidade com a legislação em vigor, e sem a confirmação dos pressupostos essenciais para atribuição da responsabilidade solidária à Recorrente.
- (b) Que na referida decisão, foi determinada a necessária análise da “contabilidade das prestadoras de serviços remanescentes, objetivando comprovar a regularidade, ou não, de suas contribuições perante a Previdência Social, assegurando a existência do crédito imputado à Notificada por solidariedade” (Acórdão 740/2006).
- (c) Que decorridos mais de três anos da mencionada determinação, informa a d. fiscalização do INSS que os supostos créditos relativos aos períodos de 11/1991 a 06/1993 foram atingidos pela decadência, consoante o disposto no artigo 13, I, da Lei Complementar 128, de 19/12/2008, o qual revogou, em observância à Súmula do E. Supremo Tribunal Federal, o artigo 46 da Lei 8.212/91.
- (d) Que quanto aos créditos do período de 06/1993 a 06/1998, a d. fiscalização igualmente confirma estarem extintos pela decadência, porquanto mostrou-se inviável a verificação da contabilidade das empresas prestadoras de serviços. Segundo o auditor fiscal, “estas não foram cientificadas do lançamento do crédito imputado ao tomador por solidariedade, não estando, portanto, obrigadas a manter a documentação contábil por tempo superior ao estabelecido em lei”.
- (e) Que, não logrou a d. fiscalização, nas três oportunidades que lhe foram deferidas (lavratura da NFLD e duas diligências), demonstrar os requisitos essenciais do lançamento tributário, previstos no artigo 142 do CTN e na Lei 8.212/91.
- (f) Diante disso, estando confirmada a invalidade integral da NFLD 32.680.172-3, por sua iliquidez, incerteza e inexigibilidade, tanto pelas razões de mérito, como em função da decadência reconhecida pelo r. despacho de fls. 2351 (fl. 2430), reitera a Recorrente todas as suas alegações anteriores e seu pedido para que seja anulado o referido lançamento fiscal.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SP1), por meio do Acórdão nº

16-24.635 (fls. 2572/2628), de 18/03/2010, cujo dispositivo considerou procedente em parte a Impugnação, cancelando as contribuições devidas referente ao crédito nas competências: (i) de 01/1990 a 11/1993 referente ao levantamento PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador; (ii) nas competências de 11/1991 a 11/1993 referente ao levantamento CMQ Cessão de Mão de Obra – Q – refresco; (iii) de 11/1991 a 07/1993 referente ao levantamento TPQ Serviço Temporário Q Resfresco; (iv) de 01/1993 a 11/1993 referente aos levantamentos CML Cessão de Mão de Obra – Lacta, CMO – Cessão de Mão de Obra, TML Serviço Temporário Lacta e TMP Serviço Temporário, todos em razão da decadência nos termos do art. 173, inciso I do CTN e, nas competências: (v) de 06/1993 a 02/1994 referente ao levantamento DSL – SAT Diferença SAT Lacta e (vi) de 06/1993 a 01/1994 referente ao levantamento GLO Glosa de compensação SAT Lacta, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. Com relação aos levantamentos AJC – Ajuda de custos Funcionário; CRE – Auxílio Creche Lacta e RCT Reclamatório Trabalhista, a 14ª Turma de Julgamento decidiu manter integralmente os valores apurados pela fiscalização, devendo ser apropriado ao lançamento o recolhimento em GPRS 3, cópia às fls. 2150, no valor de R\$ 117.222,02, e extinto o crédito pelo pagamento. Por fim, os membros da 14ª Turma de Julgamento entenderam que nos levantamentos: CML – Cessão de Mão de Obra – Lacta, competências de 12/1993 a 12/1997; CMO Cessão de Mão de Obra, competências de 12/1993 a 06/1998; CMQ Cessão de mão de Obra – Q Refresco, competências de 12/1993 a 04/1994; TML Serviço Temporário Lacta, competências de 12/1993 a 12/1997 e, TMP Serviço Temporário, competências de 12/1993 a 06/1998 o crédito deve ser retificado conforme manifestação e planilhas elaboradas pela Fiscalização juntadas aos autos às fls. 1713/1853, às fls. 1863/1865 e, às fls. 2215/2221 e, também nesses levantamentos (CML, CMO, CMQ, TML, TMP) são excluídas as contribuições relativas aos Terceiros. Assim, altera-se o valor principal, originariamente lançado, de R\$ 8.830.448,37 (oito milhões e oitocentos e trinta mil e quatrocentos e quarenta e oito reais e trinta e sete centavos) para R\$ 4.896.298,79 (quatro milhões e oitocentos e noventa e seis mil e duzentos e noventa e oito reais e setenta e nove centavos), acrescido de juros e multa de mora, consolidado em 25/03/1999, nos termos do relatório, voto e DADR – Discriminativo Analítico do Débito Retificado (fls. 2371/2489), anexado aos autos.

É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/1990 a 28/02/1999*

*PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF.  
APLICAÇÃO DO CTN.*

*Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN.*

*Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do*

*CTN, e, (ii) o pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN.*

**CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA.  
CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.**

*Não é confiscatória a multa exigida nos estritos limites do previsto em lei para o caso concreto, não sendo competência funcional do órgão julgador administrativo apreciar alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.*

**LANÇAMENTO. ARGUIÇÃO DE NULIDADE.**

*Não procede a arguição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 5º do Decreto nº 70.235/72.*

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

*Considera-se salário-de-contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28 da Lei 8.212/91.*

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÕES LEGAIS.**

*Os pagamentos de verbas em desacordo com as hipóteses taxativas de sua exclusão integram o salário de contribuição e sobre estes valores incidem as contribuições sociais. Artigo 28, I c/c § 9º da Lei 8.212/91 e art. 214, § 9º do Decreto 3.048/99.*

*PAT – Programa de Alimentação ao Trabalhador – integram o salário-de-contribuição, e sobre ele incidem as contribuições sociais previdenciárias e as destinadas a terceiras entidades, os valores relativos à alimentação fornecidos sem a devida inscrição da empresa no programa oficial instituído.*

*SAT – Seguro Acidente do Trabalho. É devida a contribuição ao seguro de acidentes do trabalho tal qual prevista no inc. II, do art. 22 da Lei 8.212/91 e regulamentada pelos Decretos vigentes à época dos fatos geradores.*

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. SOLIDARIEDADE.**

*O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra responde solidariamente com o executor pelas obrigações previdenciárias, em relação aos serviços a ele prestados, ressalvado o direito de regresso do contratante contra o executor.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO. FORMAS.*

*A responsabilidade solidária somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, ressalvados os direitos de regresso e da retenção dos valores.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTENTE.*

*A responsabilidade solidária está prevista no Código Tributário Nacional e não comporta benefício de ordem.*

*O fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.*

*INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS.*

*A solidariedade prevista no art. 31, da Lei nº 8.212/91, de 24 de julho de 1991, refere-se às contribuições previdenciárias, não existindo responsabilidade solidária na cobrança de contribuições para terceiros para nenhuma empresa. Parecer CJ/MPAS 1710, de 07/04/1999.*

*BASE-DE-CÁLCULO. ARBITRAMENTO.*

*É lícita a apuração por aferição indireta do salário de contribuição, na ocorrência de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Nesse sentido, cumpre repisar que a decisão *a quo* exarou, em síntese, os seguintes motivos e que delimitam o objeto do debate recursal:

**Da Decadência Parcial do Direito de Lançar**

1. Na presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), lavrada em 25/03/1999, e cientificada ao Contribuinte em 26/03/1999, foram lançadas contribuições devidas à Seguridade Social, relativas ao período de 01/1990 a 02/1999.
2. Tendo sido declarado inconstitucional, por meio de Súmula Vinculante, pelo STF, o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que previa o prazo decadencial de dez anos para a constituição do crédito relativo às contribuições previdenciárias, com o reconhecimento, pelos ministros do STF, de que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária – como a decadência, nos termos do artigo 146, inciso III,

alínea “b” da Constituição Federal, deve ser observado, agora, pela Administração Pública, o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25/10/1996.

3. Quando não ocorre nenhuma antecipação de pagamento, como no caso em análise referente aos lançamentos: PAT – Programa de Alimentação Trabalhador; CML Cessão de Mão de Obra – Lacta; CMO Cessão de Mão de Obra; CMQ Cessão de Mão de Obra – Q Refresko; TML Serviço Temporário Lacta; TMP Serviço Temporário e TPQ Serviço Temporário – Q Refresko, vez que não há, na presente NFLD, referência a qualquer antecipação de pagamento parcial das contribuições lançadas pela fiscalização, o prazo decadencial de cinco anos conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, consoante o inciso I do artigo 173 do CTN.
4. Como a notificação ao Contribuinte ocorreu em março/1999, há que ser revisto o lançamento, de ofício, declarando-se a decadência parcial do lançamento objeto desta Notificação, em relação às contribuições devidas à Seguridade Social, competências 01/1990 a 11/1993, sendo a elas aplicável o inciso V do artigo 156 do CTN, que prevê a extinção do crédito tributário pela decadência.
5. Assim para fins de cômputo do prazo de decadência, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, para os levantamentos abaixo identificado, mantida as competências indicadas na coluna “D”:

| A                                         | B                 | C                  | D                               |
|-------------------------------------------|-------------------|--------------------|---------------------------------|
| Levantamentos                             | Competências      | Estabelecimento    | <b>Competência remanescente</b> |
| PAT – Programa de Alimentação Trabalhador | 01/1990 a 04/1994 | 57.003.881/0001-11 | 12/1993 a 04/1994               |
| CML Cessão de Mão de Obra – Lacta         | 01/1993 a 12/1997 | 57.003.881/0001-11 | 12/1993 a 12/1997               |
| CMO Cessão de Mão de Obra                 | 01/1993 a 06/1998 | 57.003.881/0001-11 | 12/1993 a 06/1998               |
| CMQ Cessão de Mão de Obra – Q Refresko    | 11/1991 a 04/1994 | 57.003.881/0001-11 | 12/1993 a 04/1994               |
| TML Serviço Temporário Lacta              | 01/1993 a 12/1997 | 57.003.881/0001-11 | 12/1993 a 12/1997               |
| TMP Serviço Temporário                    | 01/1993 a 06/1998 | 57.003.881/0001-11 | 12/1993 a 06/1998               |
| TPQ Serviço Temporário – Q Refreslo       | 11/1991 a 07/1993 | 57.003.881/0001-11 | nihil                           |

6. Quanto à competência 12/1993, o crédito correspondente teve vencimento na competência 01/1994, razão pela qual somente a partir desta competência é que poderia ser objeto de lançamento e, portanto, também

não foi abrangido pela decadência, tendo em vista que poderia ser constituído até 31/12/1993 (cinco anos contados a partir do primeiro exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

7. Quando restar evidenciado a antecipação de pagamento parcial das contribuições lançadas pela fiscalização, o prazo decadencial de cinco anos conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, a regra a ser aplicada é a que está estabelecida no parágrafo 4º, do art. 150, do CTN, nos termos da alínea “e” do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.617, de 18/08/2008. É o caso dos lançamentos: GLO Glosa de Compensação SAT Lacta; SAT – Diferença SAT Lacta – DSL.
8. A notificação ao Contribuinte ocorreu em março/1999, há que ser revisto o lançamento, de ofício, declarando-se a decadência parcial do lançamento objeto desta Notificação, em relação às contribuições devidas à Seguridade Social, competências 06/1993 a 02/1994, sendo a elas aplicável o inciso V, do artigo 156 do CTN, que prevê a extinção do crédito tributário pela decadência.
9. Assim, para fins de cômputo do prazo de decadência, aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN para os levantamentos abaixo identificados, mantida as competências indicadas na coluna “D”, para os lançamentos: GLO Glosa de Compensação SAT Lacta; SAT – Diferença SAT Lacta – DSL e, mantidos integralmente os valores nas competências contidas nos lançamentos: SAT – Diferença SAT.

| A                                  | B                                       | C                  | D                               |
|------------------------------------|-----------------------------------------|--------------------|---------------------------------|
| Levantamentos                      | Competências                            | Estabelecimento    | <b>Competência remanescente</b> |
| GLO Glosa de Compensação SAT Lacta | 06/1993 a 01/1994                       | 57.003.881/0001-11 | Nihil                           |
| SAT – Diferença SAT Lacta – DSL    | 06/1993 a 13/1997                       | 57.003.881/0001-11 | 03/1994 a 13/1997               |
| SAT – Diferença SAT                | 08/1997 a 09/1997;<br>05/1998 a 02/1999 | 57.003.881/0001-11 | Não decadente                   |
| SAT – Diferença SAT                | 07/1997 a 10/1997                       | 57.003.881/0022-46 | Não decadente                   |
| SAT – Diferença SAT                | 07/1997 a 10/1997                       | 57.003.881/0033-07 | Não decadente                   |
| SAT – Diferença SAT                | 07/1997 a 09/1997                       | 57.003.881/0054-23 | Não decadente                   |
| SAT – Diferença SAT                | 07/1997                                 | 57.003.881/0055-04 | Não decadente                   |
| SAT – Diferença SAT                | 07/1997 a 08/1997                       | 57.003.881/0058-57 | Não decadente                   |
| SAT – Diferença SAT                | 04/1998 a 02/1999                       | 57.003.881/0064-03 | Não decadente                   |
| SAT – Diferença SAT                | 01/1998 a 02/1999                       | 57.003.881/0065-86 | Não decadente                   |

|                     |                   |                    |               |
|---------------------|-------------------|--------------------|---------------|
| SAT – Diferença SAT | 07/1997 a 04/1998 | 57.003.881/0086-00 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 07/1997 a 02/1999 | 57.003.881/0087-91 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 07/1997 a 02/1999 | 57.003.881/0088-72 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 07/1997 a 10/1997 | 57.003.881/0089-53 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 07/1997 a 10/1997 | 57.003.881/0090-97 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 07/1997 a 01/1998 | 57.003.881/0091-78 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 01/1998 a 01/1999 | 57.003.881/0093-30 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 01/1999 a 02/1999 | 57.003.881/0097-63 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 01/1998 a 06/1998 | 57.003.881/0098-44 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 01/1998 a 02/1999 | 57.003.881/0099-25 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 01/1998 a 06/1998 | 57.003.881/0103-46 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 01/1998 a 02/1999 | 57.003.881/0104-27 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 01/1998 a 02/1999 | 57.003.881/0106-99 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 01/1998 a 02/1999 | 57.003.881/0108-50 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 01/1998 a 02/1999 | 57.003.881/0110-75 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 01/1998 a 02/1999 | 57.003.881/0111-56 | Não decadente |
| SAT – Diferença SAT | 01/1998 a 02/1999 | 57.003.881/0113-18 | Não decadente |

10. O prazo decadencial das contribuições destinadas aos Terceiros também deve obedecer ao prazo decadencial de 05 anos previsto no CTN, em face da interpretação sistemática da legislação. Assim, afasta-se a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91, bem como as demais disposições infralegais que determinavam a aplicação do prazo decadencial de 10 anos para as contribuições destinadas aos Terceiros, em consonância com a Súmula vinculante nº 08 do STF.
11. Da mesma forma que para as contribuições destinadas à seguridade Social e no presente as constantes do levantamento PAT e considerando que o lançamento inclui fatos geradores ocorridos nos períodos de 01/1990 a 04/1994, com débito consolidado em 25/03/1999 e ciência pessoal dada ao contribuinte em 26/03/1999, há que se reconhecer a DECADÊNCIA PARCIAL do lançamento, excluindo-se os valores referentes às competências 01/1990 a 11/1993, nos moldes do art. 173, inciso I, do CTN, tendo em vista que não houve recolhimentos parciais nas referidas competências, conforme pode ser constatado nos autos, notadamente no DAD – Discriminativo Analítico de Débito.

12. Ainda, face a Súmula Vinculante nº 8, cuja publicação se deu no Diário da Justiça (DJ) e no Diário Oficial da União (DOU) em 20/06/2008, declarando a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, tem-se que os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiram modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos que tratam dos prazos de prescrição e decadência em matéria tributária.
13. A modulação dos efeitos da decisão faz uma ressalva, no entanto, quanto aos recolhimentos já realizados pelos contribuintes, que não terão direito a restituição, a menos que já tenham ajuizado as respectivas ações judiciais ou solicitações administrativas até a data do julgamento (11 de junho de 2008). Assim, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos artigos 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão do julgamento que declarou a inconstitucionalidade do mencionado artigo 45 da Lei nº 8.212/1991. Apenas os contribuintes que ajuizaram ações até 11/06/2008, data do julgamento no STF, serão beneficiados com a declaração de inconstitucionalidade e deverão receber de volta o tributo que foi recolhido indevidamente. Já aqueles contribuintes que não ajuizaram ações até a última quarta-feira, não terão direito a reaver o que já pagaram.
14. É o caso dos autos em relação aos levantamentos: AJC – Ajuda de Custo Funcionário; CRE Auxílio Creche Lacta, RCT Reclamatória Trabalhista, não impugnados pela empresa e cujos valores foram recolhidos em GRPS 3, acostado às fls. 728, que faz parte da Impugnação (doc. 8). No caso dessas rubricas e como consta da impugnação a empresa admitiu que houve um equívoco e reconhecendo o erro, providenciou o pagamento.
15. Da ajuda de custos, do auxílio creche e dos processos trabalhistas, rubricas 2.1, 2.2 e 2.4 a empresa admite que houve um equívoco e reconhecendo o erro, providenciou o pagamento, juntando a guia de recolhimento doc. 8, fls. 728. Assim, quanto a esses levantamentos não há que se falar em exclusão dos valores levantados na NFLD 32.680.1782-3, seja pela aplicação do art. 173, I, seja, pelo art. 156, IV, ambos do CTN, em relação aos levantamentos CRE Auxílio Creche Lacta e, RCT Reclamatória Trabalhista, já que afastada sua ocorrência em relação ao levantamento: AJC – Ajuda de Custo Funcionário, cuja competência inicial é maio/1995.

| Levantamentos                     | Competências                                                                                    | Estabelecimento    | Consolidado em 25/03/1999 |
|-----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------|
| AJC – Ajuda de Custos Funcionário | 05/1995 a 06/1995,<br>01/1996 a 12/1996,<br>01/1997 a 12/1997,<br>01/1998 a 03/1998,<br>06/1998 | 57.003.881/0001-11 | 56.583,34                 |
| CRE Auxílio Creche Lacta          | 01/1993 a 12/1993,<br>01/1994 a 12/1994,<br>01/1995 a 12/1995                                   | 57.003.881/0001-11 | 51.639,72                 |

|                                 |                                                                                                        |                    |            |
|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|------------|
| RCT Reclamatória<br>Trabalhista | 02/1994, 07/1996 a<br>10/1996, 12/1996,<br>01/1997, 03/1997,<br>08/1997, 12/1997,<br>04/1998 a 06/1998 | 57.003.881/0001-11 | 8.998,96   |
| Total                           |                                                                                                        |                    | 117.222,02 |

### **Constitucionalidade/Legalidade**

16. As alegações da empresa relativas à inconstitucionalidade e ilegalidade de dispositivos normativos não são passíveis de apreciação por instância administrativa, devendo ser carreadas ao Poder Judiciário, que tem competência para a discussão de tais questões. Assim sendo, a lei, cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surtirá efeitos enquanto vigente, e será obrigatoriamente cumprida pela autoridade administrativa por força do ato administrativo vinculado.

### **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) Revestida das Formalidades Legais**

17. O presente lançamento não tem qualquer vício, seja de nulidade ou mesmo cerceamento de defesa, estando embasado em fatos materiais e princípios legais. O ato administrativo consubstanciado nesta NFLD possui motivo legal, tendo sido praticado em conformidade ao legalmente estipulado. A fundamentação legal do lançamento de crédito é apresentada no Relatório Fiscal, e seus anexos, no qual consta toda a legislação que embasa o lançamento, por rubrica e por competência, separados os diversos levantamentos e estabelecimentos da empresa. Possui motivo de fato, tendo havido, pela fiscalização, a verificação concreta da situação para a qual a lei previu o cabimento do ato. O Relatório Fiscal e os seus anexos possibilitam a compreensão da origem das exigências lançadas, pois descrevem de forma clara e precisa os fatos geradores das contribuições lançadas, o período a que se referem, as razões dos procedimentos adotados, e os demonstrativos de cálculo.
18. Quanto à arguição de nulidade por cerceamento de defesa, em razão do exíguo prazo para impugnação, tem-se que tanto a Lei 8.212/91 como o Decreto 70.235 são claros quanto aos prazos processuais; ademais, pedidos de dilação de prazo efetuados pela defendente, até os legalmente indeferidos, foram aproveitados a seu favor, como se constata nos autos, toda a documentação apresentada foi analisada e aproveitada para revisão dos valores lançados.
19. Verifica-se, também, que por ocasião da realização das diligências fiscais foram concedidos prazos para que a empresa apresentasse a documentação solicitada, com o fim de elidir a responsabilidade solidária. Constata-se que a Impugnante deixou de apresentar os documentos solicitados pela fiscalização, como: cópias autenticadas das guias de recolhimento quitadas, devidamente vinculadas às notas fiscais de serviço/fatura, bem como as respectivas folhas de pagamento, e contratos

de prestação de serviço, assumindo, assim, a responsabilidade pelas contribuições devidas.

20. Não assiste razão à Impugnante quanto ao argumento de sobreposição de períodos da rubrica diferença de SAT. Da análise conjunta do Relatório Fiscal, do Relatório de Fatos Geradores e do Discriminativo Analítico do Débito, percebe-se que o AFPS utilizou levantamentos separados para apuração da diferença de SAT oriunda da empresa incorporada “Indústrias de Chocolate Lacta S/A” (período 06/93 a 12/97 e 13º salário) e da empresa “Kraft Lacta Suchard Brasil S/A” (período 07/97 a 02/99).
21. Portanto, a presente NFLD encontra-se revestida das formalidades legais, estando de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante ao disposto no *caput* do artigo 33, e artigo 37 da Lei nº 8.212/91, vigentes à época da lavratura, tendo sido formulada de modo que a Notificada tivesse pleno conhecimento de seu conteúdo, para que pudesse exercer seu direito à ampla defesa, observados os princípios da motivação e da legalidade dos atos administrativos.
22. Somente para argumentar, saliente-se que a Decisão-Notificação nº 14-401/0339/2002, de 20/09/2002, que declarou o contribuinte devedor do crédito de R\$ 12.621.818,74 (doze milhões e seiscentos e vinte e um mil e oitocentos e dezoito reais e setenta e quatro centavos), produziu todos os efeitos em relação à parte do débito revisado por aquela decisão e que foi devidamente homologada pela autoridade competente à época do fato, fls. 2102/2103.

#### **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) – Razões de Mérito**

23. Ultrapassadas as preliminares, aprecia-se as razões de mérito. A impugnante alega e discorre sobre: a incidência de contribuição previdenciária em relação ao levantamento referente ao fornecimento de refeições sem o amparo do PAT; sobre o levantamento de glosa de compensação do adicional de SAT – GLO Glosa de compensação SAT Lacta; os levantamentos referentes à diferença de SAT e, o da Responsabilidade Solidária.
24. Com relação ao levantamento referente ao fornecimento de refeições ou mantimentos para os funcionários, sem o amparo do PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, verifica-se que a empresa não demonstrou a sua inscrição no referido programa nos exercícios de 1990, 1992, 1993 e 1994, pretendendo atribuir indevidamente o ônus probatório da não inscrição ao INSS, mesmo quando o próprio Ministério do Trabalho confirmou o não recebimento dos comprovantes de inscrição no PAT. Diante das evidências (nem a empresa nem o Ministério do Trabalho encontraram os comprovantes de inscrição), correto o procedimento fiscal de apurar o respectivo débito.
25. A Lei nº 8.212/91, em seu artigo 28, define o salário-de-contribuição, prevendo de forma taxativa as parcelas que não o integrariam em seu § 9º

e, ao contrário do que entende a impugnante, a parcela referente ao PAT, a alimentação concedida pela requerente aos seus empregados tem natureza salarial, em virtude da falta de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador junto ao Ministério do Trabalho. Temos que a parcela que foi considerada como base de cálculo do lançamento não se encaixa nas referidas hipóteses de exclusão.

26. Quanto à alegação de que a alimentação fornecida pela empresa se deu de forma onerosa, ou seja, que havia uma participação dos empregados, a qual era descontada dos seus salários, temos que o suporte parcial do custo do benefício pelos empregados não descaracterizaria a sua natureza de salário indireto e, por via de consequência, sua exclusão do campo de incidência das contribuições previdenciárias. E, nem poderia ser diferente, eis que a parte não custeada pelo benefício certamente constitui um acréscimo à sua renda mensal, já que, em não recebendo tais prestações, teria necessariamente que efetuar desembolsos com sua própria alimentação (no caso das refeições realizadas na empresa). Vale a pena ressaltar que a fiscalização no momento da apuração da base de cálculo não fez nela integrar a parcela custeada pelos empregados, confirmando assim a exatidão do procedimento fiscal.
27. Assim, o pagamento de alimentação, por empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), constitui fato gerador de contribuição previdenciária e não se trata de parcela excluída do conceito de salário de contribuição ou de “ganho eventual”.
28. Quanto à alegação de incorreção na revisão do enquadramento da empresa referente ao SAT, a empresa não demonstrou ter o fiscal utilizado código equivocado, vez que a atividade exercida pelos estabelecimentos das Indústrias de Chocolate Lacta S/A é mesmo a fabricação de doces, sujeita à alíquota de 3%, consoante Tabela de Códigos de Acidente do Trabalho.
29. Da legislação de regência, ressalta-se que o artigo 26 e seus parágrafos do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social – ROCSS aprovado pelo Decreto nº 612/92 remete à Relação de Atividades Preponderantes – Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT, anexa ao Regulamento, para que a empresa se enquadre num dos três graus de risco. As aplicações de critérios objetivos constantes do Decreto regulamentador e Anexos atendem aos princípios da segurança jurídica e da legalidade administrativa, protegendo assim os contribuintes contra possíveis arbítrios da Administração Pública, caso cada Auditor Fiscal pudesse determinar o grau de risco de cada empresa por ele fiscalizada.
30. Quanto à afirmação da impugnante de que os critérios para a aplicação de alíquotas eram mais justos na vigência do Decreto nº 612/92, temos que, a previsão do Decreto 2.173/97 e do Decreto 3.048/99 atendeu perfeitamente ao que dispunha a Lei 8.212/91, notadamente no inciso II, do artigo 22, que previa a exação e, determina a aplicação das alíquotas, conforme o grau de risco.

- 
31. O enquadramento num dos graus de risco era determinado pela atividade preponderante da empresa e não do estabelecimento. O critério descrito a partir do Decreto 2.172/97, artigo 26 e respectivos incisos e parágrafos, decorria da própria lei, que já previa a atribuição da alíquota por empresa, assim não há que se falar que tenha ocorrido inovação na legislação tributária, ou criação de nova base de cálculo.
32. Assim, procede o levantamento de glosa de compensação do adicional de SAT – GLO Glosa de Compensação SAT Lacta – e, também os 26 (vinte e seis) levantamentos referentes à diferença de SAT.

### **Da Responsabilidade Solidária**

33. Como já exposto, o Relatório Fiscal informa que na presente NFLD, nos lançamentos CML Cessão de Mão de Obra – Lacta; CMO Cessão de Mão de Obra; CMQ Cessão de Mão de Obra – Q Refresko; TML Serviço Temporário Lacta; TMP Serviço Temporário e TPQ Serviço Temporário – Q Refresko, referem-se às contribuições incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados das empresas prestadoras de serviços que relaciona, considerando a responsabilidade solidária da tomadora dos serviços, inclusive em relação às empresas que incorporou, conforme determina o artigo 31, *caput* e parágrafos, da Lei nº 8.212/91, nas redações anteriores à Lei nº 9.711/98.
34. Em relação à solidariedade, tem-se que: solidariedade significa a corresponsabilidade entre as partes envolvidas no negócio, gerando a obrigatoriedade de se assumir os encargos previdenciários oriundos de débitos apurados; a solidariedade fiscal é a passiva; a solidariedade não se presume, resulta da lei ou da vontade das partes.
35. O artigo 121, inciso II do CTN, descreve o sujeito passivo como “responsável” quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. A Lei nº 8.212/91, artigo 31, e parágrafos (redação anterior à Lei nº 9.711/98), determina a responsabilidade solidária, objeto da presente NFLD, estando, portanto, amparada em lei a cobrança da obrigação do responsável tributário.
36. Conforme dispõe o artigo 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a responsabilidade solidária não comporta o benefício da ordem.
37. A Lei nº 8.212/91 não está em conflito com as disposições sobre solidariedade previstas no Código Civil, uma vez que a responsabilidade solidária ora contestada foi prevista na lei previdenciária, bem como existe mais de um devedor (prestador e tomador de serviços), concorrendo numa mesma obrigação (recolhimento de contribuições previdenciárias), como determina o artigo 892 e parágrafo único do Código Civil, citado pela Defendente.
38. O instituto da solidariedade não se compadece com a obrigatoriedade de se ouvir primeiro uma das partes envolvidas para, somente após ser

verificada a inadimplência desta, forçar-se a outra ao cumprimento da obrigação. Não poderia ser exigida a prévia fiscalização da prestadora de serviço, pois tal hipótese seria benefício de ordem, e não configura o disposto na Lei, como forma de elisão da responsabilidade solidária: somente será elidida mediante comprovação dos recolhimentos.

### **Da Não Elisão da Responsabilidade Solidária. Da Exigência de GPRS Específica**

39. Está perfeitamente amparado em lei o procedimento fiscal de lançar contra a tomadora, as contribuições previdenciárias cujo recolhimento a contratante dos serviços, no caso a Notificação, não conseguiu comprovar. Para o período de 12/1993 a 12/1996, os ditames estabelecidos pelo artigo 31 e §§ da Lei 8.212/91, nas redações anteriores à Lei 9.711/98, nos trazem a hipótese de elisão da responsabilidade solidária para os casos de prestação de serviço mediante cessão de mão-de-obra: “somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições”.
40. Nos termos da legislação vigente, §§ 3º e 4º do artigo 31, da Lei nº 8.212/91, acrescidos pela Lei nº 9.032/95, para que ocorra a elisão da responsabilidade solidária: (a) o cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço – folhas e guias específicas; (b) a tomadora de serviços deve exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento específica.
41. Vale ressaltar que para o período anterior à Lei nº 9.032/96, era possível aceitar guias de recolhimento genéricas desde que houvesse correlação entre as guias apresentadas e o serviço prestado, nos termos do Parecer/CJ nº 1830/99, o que foi observado pela fiscalização quando das diligências e que culminou na retificação do crédito nos casos revisados e confirmados pela DN nº 14-401.4/0339/2002 e que responde ao questionamento da impugnante.
42. Após análise dos diversos documentos juntados na defesa, como folhas de pagamento, guias de recolhimento e declarações de contabilidade regular de algumas empresas prestadoras de serviço ou construtoras, o Auditor-Fiscal notificante retificou o presente débito, ora considerando as guias até então não apresentadas à fiscalização, ora dando por elidida a responsabilidade solidária da empresa notificada, como demonstrara os itens 3 a 5 da DN nº 14-401.4/0339/2002, tornada nula e, que ora se reitera, como segue.
43. A Seção de Análise de Defesas e Recursos da GRAF 21.608.001, à qual a impugnante estava anteriormente jurisdicionada, solicitou, às fls. 1057/1058 alguns esclarecimentos ao fiscal notificante no que tange aos valores considerados como salário-de-contribuição da rubrica Mantimentos e Refeições em desacordo com o PAT e quanto à cobrança

de contribuições para terceiros nos levantamentos de responsabilidade solidária.

44. Às fls. 1059, o AFPS informa que os valores para o cálculo do salário-de-contribuição da rubrica Mantimentos/Refeições já levaram em consideração os descontos da parte do empregado. Também afirma que dos levantamentos referentes à responsabilidade solidária devem ser excluídos os valores cobrados a títulos de terceiros.
45. Posteriormente, o mesmo setor baixou o processo em diligência (fls. 1064/1065), tendo em vista as alegações e documentos apresentados pela empresa, mormente no que se refere aos levantamentos de responsabilidade solidária.
46. Às fls. 1713/1853, encontra-se o resultado da diligência que concluiu, motivadamente, pela retificação dos levantamentos CMQ, CML, TML, CMO, TMP, ante a pesquisa realizada, com referência às diversas empresas prestadoras de serviço e a documentação apresentada pela empresa.
47. As conclusões da fiscalização foram utilizadas na DN nº 14-401.4/0339/2002, com sua nulidade, mesmo que produzindo os seus efeitos, assim, ratifico essas conclusões que constam do DADR, fls. 2371/2489.
48. Às fls. 1863/1865, mediante provocação da autoridade julgadora, a AFPS notificante complementou a informação fiscal anterior, fazendo algumas retificações nos valores incorretamente digitados nas planilhas e que ora ratificamos.
49. Os Salários de Contribuição apurados originariamente nos levantamentos sofreram correções, como segue na planilha de fls. 2612/2617 do voto.
50. A rubrica “contribuição do empregado” incidente sobre as mesmas bases de cálculo dos valores excluídos nas diversas competências correspondente aos levantamentos: CMQ, CML, CMO, TML e TMP, acima identificados, foram retificados no lançamento, após a exclusão das competências atingidas pela decadência, também demonstradas no DADR, e como segue nas planilhas de fls. 2617/2621 do voto.

### **Do Arbitramento**

51. No que diz respeito à alegação de que a base de cálculo e a alíquota utilizadas para lançar o débito por solidariedade não foram definidas em lei, em desrespeito ao princípio constitucional da estrita legalidade tributária e que a fim de se utilizar o método de aferição indireta, com base na Ordem de Serviço 176/97, seria necessário a prévia fiscalização das prestadoras de serviço, não assiste razão à Defendente.
52. Durante a auditoria, a partir do exame da contabilidade da Notificada, constatou-se a contratação de empresas para cessão de empregados para

prestação de serviços. Foram solicitados os contratos, notas fiscais, folhas de pagamento e comprovação dos recolhimentos, referentes à mão de obra que trabalhou na tomadora. A empresa, apesar de devidamente intimada, não apresentou os contratos de prestação de serviços, nem as folhas de pagamento e guias de recolhimento GRPS específicas, tendo apresentado apenas parte das notas fiscais e no momento das diligências.

53. Ao descumprir o seu dever legal de fornecer a documentação solicitada e necessária, referente à prestação de serviços em epígrafe, o Contribuinte deu razão à inversão do ônus da prova. Há motivo, inclusive, para a inversão do ônus da prova da ocorrência efetiva da cessão de mão de obra, conforme a Declaração de Voto contida no Acórdão nº 000143/2004, à fls. 2161/2167.
54. Portanto, o arbitramento e a aferição indireta, conforme praticados pela fiscalização, no presente caso, estão completamente amparados na legislação vigente (art. 148 do CTN c/c art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91).
55. Tendo em vista que não foram apresentados documentos que demonstrassem a efetiva remuneração dos segurados empregados que prestaram serviço à Defendente, foi arbitrado o salário de contribuição a partir dos valores das notas fiscais/faturas. A autoridade lançadora atingiu o objetivo da auditoria fiscal realizada, através dos meios legalmente previstos. O salário de contribuição foi apurado como 40% do valor das notas fiscais/faturas, e a contribuição do segurado foi calculada pela aplicação da alíquota mínima.
56. O Parecer CGMT/DCMT nº 02/2006 pacificou o entendimento da Administração em relação à responsabilidade solidária.
57. Tampouco procede a alegação de que ao se eleger como base de cálculo o valor total das notas de serviços emitidas contra a notificada e não a remuneração paga pelas prestadoras de serviços a seus funcionários, criou-se novo tributo sem previsão legal e constitucional e feriu-se o princípio da capacidade contributiva, eis que foi tributado o próprio capital da notificada, vale lembrar que não se tributou o valor total das notas fiscais e sim o percentual eleito como critério para aferição indireta do tributo devido, ante a falta ou insuficiência da documentação apresentada pelo tomador de serviço. Por outro lado, não se trata de novo tributo incidente sobre o faturamento, como sustenta a impugnante, mas forma indireta de apuração das contribuições incidentes sobre a folha de salários da prestadora de serviços. Tal critério, como já exposto anteriormente, parte de uma presunção de que parcela dos valores pagos pelo tomador de serviços aos cedentes de mão-de-obra há de remunerar os seus funcionários, que prestaram serviços ao tomador, pelo que restou estabelecida a vinculação material com o fato gerador das contribuições.
58. Frise-se que quanto ao levantamento TMP, competência 06/97, referente à Nota Fiscal 517, verificou-se erro de digitação do valor do SC. Ao invés de digitar R\$ 76,30, foi digitado R\$ 763,50, pelo que foi corrigido de ofício, em atenção aos princípios da legalidade objetiva e da busca da

verdade material que informam o processo administrativo tributário, o valor total do Salário de Contribuição a ser retirado da competência 06/96, que passou a ser R\$ 51.988,79.

59. Ressalte-se que as contribuições lançadas neste processo, nos lançamentos referentes à solidariedade, correspondentes às entidades denominadas terceiros, foram excluídas, de ofício, da presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, conforme o disposto no Parecer da Consultoria Jurídica do MPAS nº 1.710, de 07/04/1999.
60. Vale lembrar que a decisão proferida no acórdão nº 0000740, de 13/07/2006, da 2ª CAJ (fls. 2238/2242), determinou a análise da contabilidade das empresas prestadoras de serviço, objetivando comprovar a regularidade ou não das contribuições previdenciárias com vistas a assegurar a existência do crédito imputado à Notificada por solidariedade, restando impossibilitada seu cumprimento em razão da decadência.
61. Note-se que, tendo sido declarado inconstitucional, por meio de Súmula Vinculante, pelo STF, o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, que previa o prazo decadencial de dez anos para a constituição do crédito relativo às contribuições previdenciárias e, considerando o entendimento firmado no parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, que, com fulcro no artigo 42 da Lei Complementar nº 73/1993, vinculou todos os órgãos autônomos e entidades do Ministério da Fazenda.
62. É o entendimento firmado no parecer PGFN/CAT nº 1617/2008 que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, como as contribuições previdenciárias, aplica-se o prazo decadencial dos artigos 150, parágrafo 4º, ou 173, inciso I, do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente.
63. Assim, para efeitos de cômputo do prazo de decadência e não restando evidenciado a antecipação de pagamento parcial das contribuições lançadas pela fiscalização, aplica-se a regra do art. 173, Inc. I, do CTN, para os levantamentos abaixo identificados, mantida as competências indicadas na coluna “D”:

| A                                      | B                 | C                  | D                               |
|----------------------------------------|-------------------|--------------------|---------------------------------|
| Levantamentos                          | Competências      | Estabelecimento    | <b>Competência remanescente</b> |
| CML Cessão de Mão de Obra – Lacta      | 01/1993 a 12/1997 | 57.003.881/0001-11 | 12/1993 a 12/1997               |
| CMO Cessão de Mão de Obra              | 01/1993 a 06/1998 | 57.003.881/0001-11 | 12/1993 a 06/1998               |
| CMQ Cessão de Mão de Obra – Q Refresko | 11/1991 a 04/1994 | 57.003.881/0001-11 | 12/1993 a 05/1994               |

|                                     |                   |                    |                   |
|-------------------------------------|-------------------|--------------------|-------------------|
| TML Serviço Temporário Lacta        | 01/1993 a 12/1997 | 57.003.881/0001-11 | 12/1993 a 12/1997 |
| TMP Serviço Temporário              | 01/1993 a 06/1998 | 57.003.881/0001-11 | 12/1993 a 06/1998 |
| TPQ Serviço Temporário – Q Refresko | 11/1991 a 07/1993 | 57.003.881/0001-11 | nihil             |

64. Em relação ao tomador a notificação ao Contribuinte ocorreu em 26 de março/1999, motivo pelo qual o lançamento há que ser revisto de ofício, declarando-se a decadência parcial do lançamento objeto desta Notificação, em relação às contribuições devidas à Seguridade Social, competências 11/1991 a 11/1993, sendo a elas aplicável o inciso V, do artigo 156 do CTN, que prevê a extinção do crédito tributário pela decadência.
65. O presente lançamento não tem qualquer vício que enseje sua nulidade, conforme consta no acórdão nº 0000740/2006 da 2ª CaJ do CRPS.
66. Das três razões que ensejaram a nulidade da Decisão Notificação de nº 14.401.4/0339/2002, fls. 2070/2101, temos que: (i) O contribuinte foi cientificado da Diligência Fiscal, fls. 1713/1856, e de todos os atos processuais que se seguiram, como consta do relatório e, apresentou nova impugnação, fls. 2360/2361; (ii) Quanto ao segundo e ao terceiro motivo, o Parecer CGMT/DCMT nº 02/2006 pacificou o entendimento da Administração em relação à responsabilidade solidária, conforme exposto anteriormente.
67. Por tudo aqui articulado, não procedem as alegações da impugnante quanto ao fato de a fiscalização não demonstrar os requisitos essenciais do lançamento tributário, seja na lavratura da NFLD e nas duas diligências que se seguiram, seja pela sua interpretação equivocada da Decisão do CRPS que anulou a Decisão Notificação de nº 14.401.4/0339/2002. O lançamento é válido, líquido e certo, conforme argumentado.
68. Diante de todo o exposto, a notificação em questão foi lavrada na estrita observância das determinações legais vigentes, encontrando-se perfeitamente respaldada na legislação previdenciária, estando, portanto, correto o procedimento fiscal que retificou o débito.

### Conclusão

69. Por tudo aqui articulado e de acordo com a legislação pertinente, não há justificativa nem amparo legal para prosperar a pretensão da impugnante no sentido de considerar o procedimento fiscal nulo ou improcedente, razão pela qual restou caracterizado que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em epígrafe foi lavrada em conformidade com as determinações legais e normativas aplicáveis.

- 
70. Diante do exposto, voto pela procedência em parte do lançamento, cancelando as contribuições devidas referente ao crédito nas competências: (i) de 01/1990 a 11/1993 referente ao levantamento PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador; (ii) nas competências de 11/1991 a 11/1993 referente ao levantamento CMQ Cessão de Mão de Obra – Q – refresco; (iii) de 11/1991 a 07/1993 referente ao levantamento TPQ Serviço Temporário q Refresco; (iv) de 01/1993 a 11/1993 referente aos levantamentos CML Cessão de Mão de Obra – Lacta, CMO – Cessão de Mão de Obra, TML Serviço Temporário Lacta e TMP Serviço Temporário, todos em razão da decadência nos termos do art. 173, inciso I, do CTN e, nas competências: (v) de 06/1993 a 02/1994 referente ao levantamento DSL – SAT Diferença SAT Lacta e (vi) de 06/1993 a 01/1994 referente ao levantamento GLO Glosa de compensação SAT Lacta, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.
71. Voto pela manutenção integral do lançamento com relação aos levantamentos AJC – Ajuda de custos Funcionário; CRE – Auxílio Creche Lacta e RCT Reclamatória Trabalhista, devendo ser apropriado ao lançamento o recolhimento em GPRS 3, cópia às fls. 2150, no valor de R\$ 117.222,02, e extinto o crédito pelo pagamento.
72. Voto pela procedência em parte do lançamento, retificando os valores lançados nos levantamentos: CML Cessão de Mão de Obra – Lacta, competências de 12/1993 a 12/1997; CMO Cessão de Mão de Obra, competências de 12/1993 a 06/1998; CMQ Cessão de Mão de Obra – Q Refresco, competências de 12/1993 a 04/1994; TML Serviço Temporário Lacta, competências de 12/1993 a 12/1997 e, TMP Serviço Temporário, competências de 12/1993 a 06/1998, nos termos da manifestação e planilhas elaboradas pela Fiscalização juntadas aos autos às fls. 1713/1853, às fls. 1863/1865 e, às fls. 2215/2221.
73. Voto pelo cancelamento das contribuições relativas aos Terceiros, nos termos dos dispostos nos Pareceres da Consultoria Jurídica nº 1.710/1999, nos levantamentos (CML, CMO, CMQ, TML, TMP).
74. Em virtude das retificações altera-se o valor principal, originariamente lançado, de R\$ 8.830.448,37 (oito milhões e oitocentos e trinta mil e quatrocentos e quarenta e oito reais e trinta e sete centavos) para R\$ 4.896.298,79 (quatro milhões e oitocentos e noventa e seis mil e duzentos e noventa e oito reais e setenta e nove centavos), acrescido de juros e multa de mora, consolidado em 25/03/1999, nos termos do relatório e voto.
75. A exclusão das competências atingidas pela decadência, e das retificações apontadas, está demonstrada no DADR – Discriminativo Analítico do Débito Retificado (fls. 2371/2489), que integra o voto, o qual demonstra os créditos exonerados e mantidos no lançamento original.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 2632/2653), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

(a) No tocante à cessão de mão-de-obra, para os períodos limitados nos quais não foi reconhecida a decadência, que não foram verificadas “as contabilidades das prestadoras de serviços (...), objetivando comprovar a regularidade de suas contribuições à Previdência Social”, não atendendo, portanto, a determinação do v. Acórdão nº 740/2006, da D. 4ª Câmara de Julgamento do antigo CRPS. Como havia sido anulada a decisão de 1ª instância administrativa por este aspecto, e não foi sanada a irregularidade, deve ser cancelada a parcela remanescente da autuação, por violação ao artigo 142 do CTN.

(b) No que tange ao PAT, por ser indevida a exigência tanto pelo fato de que as refeições objeto da autuação não podem ser consideradas como integrantes do “salário-de-contribuição”, como pela aplicação das regras do chamado Direito Premial, por meio das quais também se conclui pela insubsistência da exação.

(c) No que se refere ao SAT, tendo em vista a regularidade dos pagamentos efetuados pela recorrente, com o correto enquadramento de seu estabelecimento, individualizado segundo o grau de risco específico da atividade naquele desenvolvida.

(d) Por fim, protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada de novos documentos, realização de prova pericial e sustentação oral de seu direito, reiterando, para fins de intimações, o endereço de seus advogados.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos recursos Voluntário e de Ofício.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### **Recurso de Ofício**

#### **1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso de Ofício foi apresentado com supedâneo no artigo 34, do Decreto nº 70.235/72 c/c as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, em observância ao artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008 que previa a interposição do apelo necessário sempre que a decisão exonerasse o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Isso porque, por meio do Acórdão nº 16-24.635, proferido em 18/03/2010, a 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – DRJ/SP1,

julgou procedente em parte a impugnação, alterando o valor originalmente lançado de R\$ 8.830.448,37, para R\$ 4.896.298,79.

A Portaria MF nº 63/2017, D.O.U de 10/02/2017 (seção 1, página 12), revogou a Portaria MF nº 03/2008 e majorou o limite da alçada para a interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Dessa forma, tendo em vista que o montante exonerado foi superior, portanto, ao novo limite de alçada previsto na Portaria MF nº 63/2017, aplicável aos processos na data de sua apreciação em segunda instância (Súmula CARF nº 103<sup>1</sup>), decido pelo conhecimento do Recurso de Ofício.

## 2. Mérito.

Conforme relatado, as exclusões foram determinadas:

- a) Pelo reconhecimento da decadência parcial, por aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, em relação às contribuições devidas à Seguridade Social, competências **01/1990 a 11/1993** (Súmula Vinculante nº 8 do STF), para os lançamentos: PAT – Programa de Alimentação Trabalhador; CML Cessão de Mão de Obra – Lacta; CMO Cessão de Mão de Obra; CMQ Cessão de Mão de Obra – Q Refresko; TML Serviço Temporário Lacta; TMP Serviço Temporário e TPQ Serviço Temporário – Q Refresko, vez que não há, na presente NFLD, referência a qualquer antecipação de pagamento parcial das contribuições lançadas pela fiscalização.
- b) Pelo reconhecimento da decadência parcial, por aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN, em relação às contribuições devidas à Seguridade Social, competências **06/1993 a 02/1994** (Súmula Vinculante nº 8 do STF), para os lançamentos: GLO Glosa de Compensação SAT Lacta; SAT – Diferença SAT Lacta – DSL, vez que restou evidenciado a antecipação de pagamento parcial.
- c) Pelo reconhecimento de que o prazo decadencial das contribuições destinadas aos Terceiros também deve obedecer ao prazo decadencial de 05 anos previsto no CTN, em consonância com a Súmula Vinculante nº 08 do STF.
- d) Pelo reconhecimento da decadência parcial, por aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, em relação às contribuições devidas à Seguridade Social, competências **11/1991 a 11/1993** (Súmula Vinculante nº 8 do STF), para os lançamentos: CML Cessão de Mão de Obra – Lacta; CMO Cessão de Mão de Obra; CMQ Cessão de Mão de Obra – Q Refresko; TML Serviço Temporário Lacta; TMP Serviço Temporário e TPQ Serviço Temporário – Q Refresko, vez que não há, na presente NFLD, referência a qualquer antecipação de pagamento parcial das contribuições lançadas pela fiscalização.

<sup>1</sup> Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

- 
- e) Por ter sido reconhecido pela fiscalização erros no lançamento, corrigidos após análise dos diversos documentos juntados na defesa, como folhas de pagamento, guias de recolhimento e declarações de contabilidade regular de algumas empresas prestadoras de serviço, ora considerando as GPRS até então não apresentadas à fiscalização, dando por elidida a responsabilidade solidária da empresa notificada, conforme itens 3 a 5 da DN nº 14-401.4/0339/2002, tornando nula e, reiterada pelo Acórdão proferido pela DRJ, conforme DADR de fls. 2453/2571.
- f) Em razão de erros nos valores digitados nas planilhas, e reconhecidos pela fiscalização, conforme fls. 1934/1936, ratificados no Acórdão de DRJ, notadamente nas fls. 2612/2621.
- g) Em razão de correção de ofício, efetuado pela fiscalização, no tocante aos lançamentos referentes à solidariedade, correspondentes às entidades denominadas terceiros, por força do disposto no Parecer da Consultoria Jurídica do MPAS nº 1.710, de 07/04/1999, no sentido de que a solidariedade prevista no art. 31, da Lei nº 8.212/91, refere-se às contribuições previdenciárias, não existindo responsabilidade solidária na cobrança de contribuições para terceiros para nenhuma empresa, inclusive no caso dos órgãos públicos. Assim, foram excluídos os levantamentos CML, CMO, CMQ, TML, TMP).
- h) Reconhecimento da extinção do crédito tributário no tocante às rubricas “ajuda de custo”, “auxílio creche” e “processos trabalhistas”, em razão do recolhimento, em GRPS 3, pelo contribuinte (fl. 2223).

Sendo assim, estou de acordo com as exclusões efetuadas e nego provimento ao recurso de ofício.

## **Recurso Voluntário**

### **1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme certidão de fls. 2675, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/7. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **2. Considerações iniciais.**

O julgador administrativo deve fundamentar suas decisões com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que a motivam (art. 50 da Lei nº 9.784/99), observando, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 2º da Lei nº 9.784/99).

O dever de motivação oportuniza a concretização dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, da CR/88), abrindo aos interessados a possibilidade de contestar a legalidade do entendimento adotado, mediante a apresentação de razões possivelmente desconsideradas pela autoridade na prolação do *decisum*.

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal. Dessa forma, se a decisão de 1ª instância apresenta motivos expressos para refutar as alegações trazidas pelo contribuinte, a lida fica adstrita a essa motivação.

Para solucionar a lide posta, o julgador se vale do livre convencimento motivado, resguardado pelos artigos 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72. Assim, não é obrigado a manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando possui motivos suficientes para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Por fim, cumpre pontuar que falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Caso a recorrente discorde da decisão proferida por este Colegiado, pode, ainda: (a) opor embargos de declaração no caso de “obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma” (art. 65 do RICARF); ou (b) interpor Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, desde que demonstre a existência de decisão de outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF que dê a à lei tributária interpretação divergente (art. 67 do RICARF).

### **3. Mérito.**

#### **3.1. Da responsabilidade solidária – cessão de mão-de-obra.**

Alega a recorrente que, em razão da impossibilidade de verificação da contabilidade das empresas prestadoras de serviços por ter ocorrido a decadência, o lançamento deveria ter sido anulado, por descumprimento de pressuposto fundamental para a atribuição de responsabilidade solidária à recorrente.

Ademais, sustenta que o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça, era no sentido de que, antes do advento da Lei nº 9.711/98, não havia para o tomador de serviços o dever de apurar e reter os valores devidos pelas prestadoras de serviços e, por esta razão, não era permitido à Fazenda Pública apurar tal valor mediante aferição indireta feita a partir do exame da contabilidade da primeira, sem antes apurar os possíveis recolhimentos efetuados pelas segundas.

Pois bem. Destaco que, de início, vislumbro na hipótese, que o presente auto de infração foi nitidamente lavrado com base em presunção, em ofensa ao art. 142 do CTN, sendo essa nulidade insanável.

É de se ressaltar que, por meio da Decisão nº 000143, de 11/12/2004, fls. 2235/2241, os membros da Segunda Câmara de Julgamento do CRPS, Decidiram, por Maioria, em converter o julgamento em diligência, a fim de que fosse demonstrada a cessão de mão-de-obra de acordo com os requisitos estabelecidos no art. 31, § 3º da Lei 8.212/91, excetuadas as empresas de trabalho temporário, o que nos leva a concluir que a fiscalização não motivou o ato administrativo adequadamente.

Cabe destacar o seguinte trecho do voto vencedor:

*[...] Observa-se do dispositivo legal supracitado que, para que reste caracterizada a cessão de mão-de-obra, devem ser atendidos os seguintes requisitos:*

*\* colocação da mão-de-obra à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros;*

*\* continuidade dos serviços realizados pelos segurados colocados à disposição do contratante.*

*Salientamos que, antes da edição da Medida Provisória 1.663-15-98, posteriormente convertida na Lei nº 9.711/98, tais pressupostos constavam da redação original do § 2º do citado art. 31, bem como de suas alterações posteriores. Portanto, sua observância por parte dos Auditores Fiscais da Previdência já era obrigatória, desde a publicação da Lei nº 8.212/91.*

*De acordo com o recente entendimento consolidado por esta Egrégia CAJ, a demonstração dos requisitos acima listados é condição essencial de validade do lançamento, pois o Auditor Fiscal da Previdência Social, enquanto agente da Administração Pública, está vinculado a seus princípios norteadores, notadamente o princípio da legalidade. Dessa forma, não pode se escusar de proceder de acordo com o que dispõe a Lei.*

*Assim, uma vez que a Lei 8.212/91 estabeleceu tais requisitos para a configuração da cessão de mão-de-obra, incumbiu à fiscalização o ônus de sua demonstração, pois embora a Lei conceda aos atos da fiscalização a presunção de legitimidade, também determina que estes atos devem ser devidamente fundamentados. O entendimento contrário implicaria em cerceamento de defesa para o contribuinte, pois não teria este como impugnar o lançamento, haja vista a ausência de fundamentação fática. Aliás, não por outro motivo a Lei de Custeio estabelece, em seu art. 37, que a notificação de débito deverá conter a discriminação clara e precisa dos fatos geradores.*

*No caso em análise, embora o Auditor Fiscal notificante tenha entendido que houve cessão de mão-de-obra, não*

*chegaram a demonstrar os requisitos legais citados anteriormente. A fim de preservar a correção do lançamento, e em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, entendemos que tal irregularidade deve ser sanada.*

*A aludida caracterização, no nosso entender, só seria prescindível no caso das empresas de trabalho temporário, pois nessa hipótese a cessão de mão-de-obra é inerente à própria natureza dos serviços desenvolvidos, a teor da Lei nº 6.019/74.*

*Conclusão: Voto pela conversão do julgamento em diligência, para que:*

*- sejam os autos remetidos ao Auditor Fiscal notificante, a fim de que seja demonstrada a cessão de mão-de-obra no caso em tela, de acordo com os requisitos estabelecidos no art. 31, § 3º da Lei nº 8.212/91, excetuadas as empresas de trabalho temporário;*

*- após, seja o contribuinte intimado a se manifestar no prazo de 05 dias.*

Cumprida a diligência, a teor do despacho de fls. 2290/2296, foi feita a comunicação à empresa, cientificada em 24/08/2004 e, concedido prazo de dez dias para apresentação de razões, fls. 2298. Da Diligência resalto as seguintes informações do Auditor Fiscal diligente:

(vii) Apesar de formalmente solicitado através do TIAD (fls. 2247/2249) a empresa apresentou apenas os contratos das empresas: Gocil Serviços de Vigilância e Segurança Ltda./Indústria de Chocolates Lacta S/A; Settle Consultoria, Assessoria e Sistemas Ltda./Indústria de Chocolates Lacta S/A; PST Serviços Técnicos Ltda. / KIBON S/A; Gerra e Gerra S/C Ltda. / KIBON S/A; Orbram – Segurança e Transporte de Valores Ltda./ IAG – Indústrias Alimentícias Gerais S/A; Orbram – Organização E. Brambilla Ltda. / IAG – Indústrias Alimentícias Gerais S/A; SOC'S Serviço Ostensivo de Corpo de Segurança S/C Ltda. / IAG – Indústrias Alimentícias Gerais S/A; Faukan Ltda. / KIBON S/A.

(viii) Que a empresa não logrou identificar os demais prestadores arrolados nos levantamentos como sendo “Serviços de Terceiros”, “Serviços Executado por Terceiros” e outras denominações utilizadas pela empresa em sua escrituração contábil, da mesma forma em que não conseguiu identificar, quando do levantamento proposto pela AFPS Notificante.

(ix) Que da análise do contido nos contratos que lhe foram apresentados, concluiu o Auditor Fiscal, responsável pela diligência, que restou claro que os serviços contratados pela empresa tem efetivamente a natureza de Cessão de Mão de Obra, expressamente tipificadas no parágrafo 4º, do artigo 31, da Lei 8.212/91, pois que, tratam-se em sua maioria de serviço de vigilância,

segurança, limpeza, conservação e serviço de copa, serviços esses não diretamente relacionados com a atividade finalística da empresa.

Destaco que as intimações para fins de esclarecimentos, por parte do contribuinte acerca da existência de efetiva ou não “cessão de mão-de-obra”, foram efetuadas durante o curso do processo administrativo e não antes da lavratura do auto de infração, não cabendo ao julgador, no meu entender, sanear vício de nulidade do auto de infração com o intuito de preservá-lo, ultrapassando direitos e garantias do contribuinte. A motivação deve preexistir quando da lavratura do auto de infração, não sendo possível que diligências posteriores passem a integrar a motivação do lançamento tributário.

Com isso, o auto de infração é claramente nulo porquanto desmotivado. Ademais, além da nulidade em virtude da violação do dever geral de motivação dos atos administrativos, o auto de infração incorre também, em particular, em violação do art. 142 do CTN<sup>2</sup>, pois não prova o que alega, como já aclarado pela doutrina:

*Em suma, à luz do art. 142 do CTN, em qualquer hipótese a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do fisco e a circunstância de ele expedir um ato administrativo de exigência tributária que pressupõe a ocorrência do fato gerador não torna a alegação dessa ocorrência coberta pela presunção da legitimidade, nem inverte o ônus da prova.*

*Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe, isto sim, ao fisco demonstrar a sua ocorrência.*<sup>3</sup>

É gizar, a propósito, que o dever de motivar o ato administrativo, assim como a verdade material – princípios regentes do processo administrativo tributário – impõem à Administração Fazendária verdadeiro **dever de provar**, típica e privativamente estatal – **o que não foi observado no caso concreto**. Não há no Auto de Infração em epígrafe, qualquer comprovação do agente autuante a respeito da ocorrência dos fatos elencados (cessão de mão-de-obra).

Nesse contexto, nunca é demais lembrar que o ônus da prova incumbe a quem acusa, ainda que seja este o agente estatal. O interesse público ou a presunção de legitimidade dos atos administrativos não acobertam nem permitem acusação sem prova. Nesse sentido, o próprio Estado (e seus agentes) deve fazer cumprir e obedecer aos ditames constitucionais processuais, com o fim do assegurar aos cidadãos o exercício dos direitos e garantias e a segurança jurídica e resguardar, aí sim, o interesse público.

Já com relação ao argumento no sentido de que antes do advento da Lei nº 9.711/98, não havia para o tomador de serviços o dever de apurar e reter os valores devidos pelas prestadoras de serviços e, por esta razão, não era permitido à Fazenda Pública apurar tal

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. Lançamento, in Do Lançamento, Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 12, São Paulo: CEEU/Res. Tributária, 1987, p.170-1.

valor, sem antes apurar os possíveis recolhimentos efetuados pelas segundas, destaco que também assiste razão à recorrente.

Isso porque, com a edição da Lei nº 9.711/1998 (com produção de efeitos apenas a partir de 01/02/1999), passou a ser da empresa contratante/tomadora de serviços a responsabilidade exclusiva pelo recolhimento da contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/1991. É ver os exatos termos do artigo 29 da Lei nº 9.711/1998 que determinou a produção de efeitos apenas prospectivos:

*Art. 29. O art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, produzirá efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, ficando mantida, até aquela data, a responsabilidade solidária na forma da legislação anterior.*

Cabe destacar que a redação anterior do artigo 31 da Lei nº 8.212/1991 já previa a responsabilidade solidária do contratante de serviços, porém, antes de proceder à cobrança da tomadora, necessário seria, verificar a contabilidade da prestadora para fins de apuração e constituição do crédito.

Nessa esteira, o STJ tem entendido que, nos períodos anteriores a 01/02/1999, o lançamento contra o tomador de serviços requer prévia fiscalização da(s) prestadora(s), o que, segundo se infere dos autos, não ocorreu no caso concreto. É ver os seguintes julgados:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE PRESTADOR E TOMADOR DE SERVIÇOS. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91 (REDAÇÃO ORIGINAL). CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO PRÉVIA DO PRESTADOR DE SERVIÇO. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.*

*1. A jurisprudência do STJ reconhece, nos termos do art. 31 da Lei n. 8.212/91, com a redação vigente até 1º.2.1999, a inviabilidade de lançamento por aferição indireta, com base tão somente nas contas do tomador do serviço, pois, para a devida constituição do crédito tributário, faz-se necessário observar se a empresa cedente recolheu ou não as contribuições devidas, o que, de certo modo, implica a precedência de fiscalização perante a empresa prestadora, ou, ao menos, a concomitância. Incidência da Súmula 83/STJ.(grifei)*

*2. O entendimento sufragado não afasta a responsabilidade solidária do tomador de serviço, até porque a solidariedade está objetivamente delineada na legislação infraconstitucional. Reprime-se apenas a forma de constituição do crédito tributário perpetrada pela Administração Tributária, que arbitra indevidamente o lançamento sem que se tenha fiscalizado a contabilidade da empresa prestadora dos serviços de mão de obra.*

*Agravo regimental improvido.*

**(AgRg no REsp 1348395/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 04/12/2012)**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPRESA CONTRATANTE. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91. SOLIDARIEDADE. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI N. 9.711/87 QUE ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO / AFERIÇÃO INDIRETA APENAS A PARTIR DA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRATANTE (DEVEDORA SOLIDÁRIA). ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91 E 148 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O presente caso cuida de situação anterior à Lei n. 9.711/98, hipótese diversa da retratada no acórdão embargado, merecendo, portanto, reforma. Houve omissão quanto à tese de que a responsabilidade da sociedade tomadora somente poderia ter sido invocada se ficasse constatada, mediante verificação da autarquia previdenciária junto à prestadora dos serviços, o inadimplemento da contribuição previdenciária. 2. Não existindo para o contratante, antes da Lei n. 9.711/98, o dever de apurar e reter valores, não era permitido à Fazenda Pública utilizar-se da técnica do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 para aferir indiretamente o montante devido a partir do exame da contabilidade da empresa contratante de mão de obra, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e de eventuais pagamentos realizados na documentação do contribuinte (executor/cedente). Isso deveria ter ocorrido primeiramente em relação à contabilidade de quem tinha o dever de apurar e pagar o tributo, ou seja, a empresa cedente de mão de obra. 3. Sendo insuficiente a documentação da empresa contribuinte, seria possível ao órgão fazendário buscar na documentação de terceiros, tal como o contratante, os elementos necessários à estipulação do tributo devido mediante arbitramento (art. 148 do CTN). 4. Apenas a partir da Lei n. 9.711/98, quando a empresa contratante de mão de obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou competir a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente. 5. Dessarte, não se está a negar a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra antes da Lei n. 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para

*apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente (contribuinte). 6. Precedentes: AgRg no REsp 840179/SE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24.3.2010; REsp 727.183/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 18.5.2009; e REsp 780.029/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 5.11.2008. 7. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes.*

**(STJ - EDcl no AgRg no Ag: 1043396 RJ 2008/0089160-1, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 05/10/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 15/10/2010)**

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPRESA CONTRATANTE. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91. SOLIDARIEDADE. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI N. 9.711/87 QUE ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO / AFERIÇÃO INDIRETA APENAS A PARTIR DA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRATANTE (DEVEDORA SOLIDÁRIA). ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91 E 148 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O cerne da questão ora debatida é saber se o § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 podia ser aplicado ao contratante de mão de obra em relação aos fatos geradores anteriores à Lei n. 9.711/98, que conferiu nova redação ao art. 31 da Lei n. 8.212/91. 2. Não existindo para o contratante, antes da Lei n. 9.711/98, o dever de apurar e reter valores, não era permitido à Fazenda Pública utilizar-se da técnica do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 para aferir indiretamente o montante devido a partir do exame da contabilidade da empresa contratante de mão de obra, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e de eventuais pagamentos realizados na documentação do contribuinte (executor/cedente). Isso deveria ter ocorrido primeiramente em relação à contabilidade de quem tinha o dever de apurar e pagar o tributo, ou seja, a empresa cedente de mão de obra. 3. Sendo insuficiente a documentação da empresa contribuinte, seria possível ao órgão fazendário buscar na documentação de terceiros, tal como o contratante, os elementos necessários à estipulação do tributo devido mediante arbitramento (art. 148 do CTN). 4. Apenas a partir da Lei n. 9.711/98, quando a empresa contratante de mão de obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do

*art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou competir a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente. 5. Dessarte, não se está a negar a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra antes da Lei n. 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente (contribuinte). 6. "(...) a responsabilidade solidária de que tratava o referido artigo 31 da Lei 8.112/91, com a redação da época, não dispensava a existência de regular constituição do crédito tributário, que não poderia ser feita mediante a aferição indireta nas contas da tomadora dos serviços." (REsp 727.183/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 18/05/2009) 7. Agravo regimental não provido.*

**(STJ - AgRg no REsp: 840179 SE 2006/0085790-7, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 09/03/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/03/2010)**

Depreende-se, pois, que apenas a partir da Lei nº 9.711/98, quando a empresa contratante de mão-de-obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou competir a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente.

Ante o exposto, ancorado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, entendo pela improcedência da exigência fiscal a título de responsabilidade solidária por cessão de mão-de-obra.

### **3.2. Do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.**

Alega a recorrente que, com o objetivo de proporcionar maior conforto e comodidade a seus empregados, garantindo, concomitantemente, maior produtividade para si, proporciona refeições em suas dependências, as quais são pagas pelos próprios empregados, mediante desconto em folha de salários. Dessa forma, entende que as refeições não poderiam ser consideradas como integrantes do “salário-de-contribuição”, posto que, quando muito, devem ser tidas como mera relação comercial realizada entre as partes e tendo por objeto a respectiva prestação de direito disponível.

Ademais, no tocante à ausência de inscrição no PAT, alega que providenciou o registro no programa nos anos de 1990 e 1992, sendo que em relação aos exercícios de 1990, 1992, 1993 e 1994 tais registros não foram encontrados, de modo que o auto de infração não poderia se sustentar sob um rigorismo exacerbado que vê “meios” destituídos de “fins”, como se o PAT tivesse finalidade divorciada com a política global do Estado. Propõe uma interpretação teleológica (finalística) da lei e dos atos administrativos e da novel teoria do Direito Premial.

Consta no Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 32.680.172-3 (fls. 380/397) o seguinte:

*2.3. Da Rubrica Mantimentos/Refeições em desacordo com o PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador*

*2.3.1. O crédito é proveniente da empresa Q-Refres-ko S/A, CGC 52.005.097/0001-29 e filiais, incorporada conforme consta da Ata de Assembléia Geral Extraordinária de 30/05/1994.*

*2.3.2. A base de cálculo da contribuição previdenciária é o “salário-de-contribuição”, assim considerado, para o empregado, a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título, durante o mês, em uma ou mais empresas, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvadas as exclusões legalmente expressas, e para o empresário, o salário-base (art. 28, inciso I, III e parágrafos da Lei nº 8.212/91).*

*2.3.3. A empresa apurou na forma da lei o salário-de-contribuição, conforme consta de suas Folhas de Pagamento de Salários. Na análise dos Lançamentos Contábeis constantes dos Livros Diário e Razão, constatamos a existência da conta Despesas com Mantimentos/Refeições, fornecidos mensalmente aos seus empregados. A empresa apresentou os comprovantes de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalho – PAT, apenas dos exercícios de 1988, 1989 e 1991. Nos exercícios de 1990, 1992, 1993 e 1994 a empresa não participou do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, conforme OFÍCIO/Mtb/SSST/PAT/Nº 274/98 de 24 de junho de 1998 do Ministério do Trabalho (fornecido pela empresa, cópia anexa ao Relatório Fiscal).*

*2.3.4. Assim, considerando que tem natureza salarial o fornecimento de refeições/mantimentos, sejam em espécie ou “in natura” sem que o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT esteja previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho, os valores lançados a título de mantimentos/refeições constituem base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, integrando, portanto, o salário-de-contribuição nos exercícios de 1990, 1992, 1993 e 1994, quando a empresa deixou de se inscrever no referido programa, conforme prevê: (...)*

A decisão de piso entendeu da seguinte forma:

*[...] 36.5. Quanto à alegação de que a alimentação fornecida pela empresa se deu de forma onerosa, ou seja, que havia uma participação dos empregados, a qual era*

*descontada dos seus salários, temos que o suporte parcial do custo do benefício pelos empregados não descaracterizaria a sua natureza de salário indireto e, por via de consequência, sua exclusão do campo de incidência das contribuições previdenciárias. E, nem poderia ser diferente, eis que a parte não custeada pelo benefício certamente constitui um acréscimo à sua renda mensal, já que, em não recebendo tais prestações, teria necessariamente que efetuar desembolsos com sua própria alimentação (no caso das refeições realizadas na empresa). Vale a pena ressaltar que a fiscalização no momento da apuração da base de cálculo não fez nela integrar a parcela custeada pelos empregados, confirmando assim a exatidão do procedimento fiscal.*

*36.6. Assim, o pagamento de alimentação, por empresa não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), constitui fato gerador de contribuição previdenciária e não se trata de parcela excluída do conceito de salário de contribuição ou de “ganho eventual”.*

Entendo que, neste ponto, assiste razão à recorrente. Isso porque, conforme reiteradas decisões emanadas do Superior Tribunal de Justiça, e reconhecidas, inclusive, no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, independentemente da empresa comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, não incidem contribuições sociais sobre a alimentação fornecida *in natura* aos seus empregados, por não possuir natureza salarial.

Ante o exposto, determino a exclusão do lançamento atinente à rubrica “Mantimentos/Refeições em desacordo com o PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador”.

### **3.3. Do Seguro Acidente do Trabalho – SAT.**

Alega a recorrente que as atividades desenvolvidas, nos estabelecimentos que ensejaram a lavratura da presente NFLD (estabelecimentos das Indústrias de Chocolate Lacta), eram de distribuição dos produtos vindos das unidades industriais, e os lotes recebidos eram divididos e redistribuídos em lotes menores, para os clientes da recorrente.

Assim, alega que o manuseio dos produtos Lacta nos centros de distribuição era feito com cuidados distintos dos atribuídos aos alimentos em geral, já que são comercializados em unidades de pequeno peso, variando entre 2,7 e 12kg, devendo esta peculiaridade ser levada em conta quando do enquadramento do grau de risco de tais estabelecimentos no SAT.

Sustenta, pois, que caberia ao agente fiscal determinar o grau de risco da atividade desenvolvida pela recorrente por meio de observação efetiva, e não a partir da interpretação de um código lançado em uma tabela. Assim, considerando que tais estabelecimentos individualizados pelo seu CNPJ, desenvolviam atividade de distribuição dos

produtos vindos das unidades industriais, com grau de risco médio (2%), não poderiam ser compelidas a recolher o SAT pela alíquota de 3%, correspondente ao risco grave.

E, ainda, alega que, para os períodos de julho de 1997 a fevereiro de 1999, o recolhimento do SAT nos moldes preconizados pelo Decreto nº 2.173/97 (revogado pelo Decreto nº 3.048/99 que atualmente regulamente a matéria) violaria flagrantemente os princípios constitucionais da equidade no Custeio da Previdência Social e da legalidade, constantes, respectivamente, dos arts. 194 e 150 da CF/88, vez que elegeu a atividade econômica preponderante, assim entendida a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos-residentes, como elemento generalizados de enquadramento.

Para o período de 01/11/91 a 30/06/97, entendo que agiu com acerto a decisão de piso, pois a atividade exercida pelos estabelecimentos das Indústrias de Chocolate Lacta S/A estava sujeita à alíquota de 3%, consoante Tabela de Códigos de Acidente do Trabalho.

Cabe ressaltar que o Decreto nº 612/92 estabelecia como o critério para aferição da atividade preponderante o maior número de empregados por estabelecimento, sendo que era considerado estabelecimento da empresa a dependência, a matriz ou filial (art. 26, § 2º, do Decreto nº 612/92).

Já para o período de 07/97 a 12/97, com superveniência do Decreto 2.173/97, a verificação de risco da atividade preponderante passou a ser feita considerando a empresa como um todo, o que foi mantido pelo Decreto nº 3.048/99.

Após reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a cobrança do SAT deve ser feita levando-se em consideração o grau do risco da atividade de cada estabelecimento da pessoa jurídica, desde que individualizado por CNPJ próprio, ou, quando houver apenas um registro, tomando por base o grau de risco da atividade preponderante, foi editada a Súmula nº 351 do STJ, com a seguinte redação: “A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.”

O entendimento foi reconhecido no Parecer PGFN nº 2.120/2011 e Ato Declaratório PGFN nº 11/2011, de modo que o enquadramento nos graus de risco para fins de seguro de acidente do trabalho se dá de acordo com a atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa individualizado por CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Vale ressaltar que a fiscalização lavrou o auto de infração considerando o enquadramento no correspondente grau de risco observando a preponderância da atividade que ocupava o maior número de segurados dentro da empresa, e não de cada estabelecimento da empresa individualizado por CNPJ.

Dessa forma, entendo que assiste razão à recorrente, de modo a determinar o recálculo da Contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), de acordo com a atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa individualizado por CNPJ, nos termos das alíquotas vigentes à época.

Em relação aos demais argumentos trazidos pela recorrente, estes escapam à competência legal da autoridade julgadora de instância administrativa, sobretudo por não ter competência para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

De toda sorte, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento do RE nº 343.446/SC, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 4/4/03, declarou constitucional a instituição, mediante lei ordinária, da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT), afastando as alegações de ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade.

Naquela oportunidade, entendeu o STF, sobre o poder regulamentar de que trata o art. 84, IV, da CF/88, que “o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos riscos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F, art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I”.

Ante o exposto, acolho as razões da recorrente, para determinar o recálculo da Contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), referente ao período de 07/97 a 12/97, de acordo com a atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa individualizado por CNPJ, nos termos das alíquotas vigentes à época.

### **3.4. Da decadência.**

Embora não arguido pela recorrente, e por se tratar de matéria de ordem pública, no tocante à decadência, cabe invocar ao caso em questão entendimento já sumulado no âmbito deste Conselho:

#### *Súmula CARF nº 99*

*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Dessa forma, entendo que cabe reconhecer a decadência de todo o crédito tributário remanescente em sede recursal, até a competência 02/1994, reformando a decisão recorrida que, para fins de aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, reconheceu pagamento antecipado, apenas os recolhimentos parciais considerados mediante análise individualizada de cada rubrica especificamente exigida no auto de infração, e não do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação.

### **4. Do pedido de produção de provas e juntadas de novos documentos, bem como de realização de prova pericial.**

Quanto ao pedido de juntadas de novos documentos, os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, são expressos em relação ao momento em que as alegações da recorrente, devidamente acompanhadas dos pertinentes elementos de prova, devem ser apresentadas, ou seja, na impugnação. Portanto, não cabe à recorrente se valer de pedido de diligência para apresentar provas não trazidas aos autos no momento oportuno, quando esse ônus lhe cabia, por ter operado sua preclusão.

Com relação ao pedido de perícia formulado pela recorrente, destaco que sua realização somente se justificaria na hipótese de necessidade de apreciações técnicas, por especialistas com conhecimento específico em determinadas matérias, com o intuito de esclarecer aspectos controvertidos que não ficaram suficientemente demonstrados pelas provas aportadas ao processo, não sendo essa a hipótese dos autos.

Nesse desiderato, destaco que a conversão do julgamento em diligência ou eventual pedido de produção de prova pericial não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Dessa forma, rejeito os pedidos de diligência e perícia, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, por considera-los prescindíveis ao julgamento da lide.

## **5. Do pedido de realização de sustentação oral.**

A recorrente, em seu petitório recursal, protesta que seja resguardado o direito de realização de sustentação oral em plenário, quando do julgamento do recurso.

Cabe esclarecer que as pautas de julgamento dos Recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação da data, horário e local, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o patrono do sujeito passivo, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento (parágrafo primeiro do art. 55 c/c art. 58, ambos do Anexo II, do RICARF).

## **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso de Ofício, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, bem como por CONHECER do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para: (i) declarar a improcedência da exigência fiscal a título de responsabilidade solidária por cessão de mão-de-obra; (ii) excluir do lançamento tributário a rubrica “Mantimentos/Refeições em desacordo com o PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador)”; (iii) determinar o recálculo da Contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), referente ao período de 07/97 a 12/97, de acordo com a atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa individualizado por CNPJ, nos termos das alíquotas vigentes à época; (iv) reconhecer a decadência de todo o crédito tributário remanescente em sede recursal, até a competência 02/1994, por força do art. 150, § 4º, do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator