



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

**Processo n°** 17546.000596/2007-68  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** **2401-002.583 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de agosto de 2012  
**Matéria** RETENÇÃO DE 11%  
**Recorrente** AMSTED MAXION FUNDIÇÕES EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/07/2005

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - RETENÇÃO DOS 11% -**

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei n° 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n° 9.711/1998. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5° do art. 216.

Compete a autoridade fiscal identificar que os serviços executados mediante venda mercantil de fornecimento de alimentação, encontram-se desnaturados em sua essência, para procedendo a caracterização do serviços mediante cessão ou empreitada proceder ao lançamento.

O fornecimento de alimentação em restaurante sob a administração da contratada, em estrito cumprimento as regras do contrato não classifica-se como fato gerador da contribuição de retenção de 11% sobre a prestação de serviços.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2004

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - DECADÊNCIA**

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n° 8, senão vejamos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei 1569/77 e os

artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário””.

Considerando que no mérito do lançamento restou demonstrado a inexigência de contribuições a título de retenção 11%, não cabe a aplicação da decadência a luz do art. 173, I do CTN. O recorrente traz nas defesas das NFLD lavradas durante o mesmo procedimento a existência de recolhimentos razão porque a decadência deve ser apreciada a luz do art. 150, § 4º do CTN.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos : I) declarar a decadência até a competência 03/2001; e II) no mérito, dar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

A presente NFLD, lavrada sob o n. DEBCAD 35.509.174-7, em desfavor da recorrente, decorrente da falta da retenção e recolhimento previdenciários de 11% incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados das empresas cedentes de mão-de-obra, conforme notas fiscais de prestação de serviços, emitidas pela empresa GR S/A, na forma prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91. O lançamento compreende competências entre o período de 03/1999 a 07/2005.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 103, Foi apresentado o Contrato de Fornecimento de Alimentação — Gestão Direta, datado de 01/06/2001, cópia anexa, celebrado entre a Amsted Maxion Fundação e Equipamentos Ferroviários S.A. e a GR S.A, restrito ao estabelecimento matriz, sito à Rua Othon Barcellos, 77, centro, em Cruzeiro SP. WS() foi apresentado novo contrato ou Termo aditivo para os estabelecimentos 01.599.436/0003-73, sito à Av. Mal. Rondon, N. 1380, Osasco SP, e 01.599.436/0004-54, Sitio São João, S/N, Hortolândia SP, igualmente contratantes da empresa GR S.A, conforme demonstrado no Anexo I.

Ainda conforme o auditor fiscal, o referido contrato prevê que a contratada utilizará o restaurante da anuente Maxion Componentes Estruturais Ltda, situado no mesmo parque industrial das instalações da contratante para o preparo e fornecimento de refeições aos funcionários e terceiros determinados pela contratante, *compreendendo* almoço, jantar, ceia, desjejum, café, chá e lanches. Prevê, ainda, regras de admissão, vestuário e trânsito dos funcionários da contratada dentro das instalações da contratante. Responsabiliza, também, a contratada pela conservação e limpeza da cozinha, do refeitório e suas instalações, dos equipamentos e dos móveis e utensílios utilizados no preparo e no fornecimento da alimentação, além da coleta e disposição dos resíduos produzidos.

Ou seja, caracteriza-se como restaurante administrado, no qual a contratada participa apenas com a mão de obra de seus empregados e o fornecimento da matéria prima, visto que a cozinha, o refeitório, instalações, equipamentos, móveis e utensílios são todos cedidos pela contratante (item 7 do contrato), caracterizando-se, assim, em prestação de serviços, com mão de obra cedida.

Divergindo deste entendimento, a empresa prestadora emitiu Notas Fiscais de Saída, com finalidade mercantil. Este procedimento encontra-se equivocado, pois trata-se de prestação de matéria prima, e, assim, a parcela relativa aos serviços estaria sujeita à retenção prevista no art. 31, infringindo, desta forma, a contratada o parágrafo 1. do mesmo artigo.

Quanto a caracterização descreveu a autoridade fiscal que da análise do contrato, e, principalmente, da realidade fática da prestação dos serviços, percebe-se, primeiro a existência de serviços outros que não sejam o mero fornecimento de refeições; segundo, que a contratante exercia alguma ingerência sobre os segurados que prestavam serviço no restaurante ou mesmo em suas dependências, evidenciando, claramente, os requisitos elencados na definição legal da cessão de mão-de-obra, constante na Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.711/98, em seu artigo 31, § 30

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 27/04/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 28/04/2006.

Inconformado com o lançamento a empresa apresentou impugnação, fls. 277 a 297.

O processo foi baixado em diligência, considerando os argumentos trazidos pelo impugnante e o fato de o auditor descrever que a empresa não apresentou os contratos de prestação de serviços, fl. 400.

Foi emitida informação fiscal, fl. 430, onde informa o auditor:

*Pela análise destes documentos verificamos que os mesmos corroboram a caracterização do serviço como sendo por cessão de mão de obra.*

• *Clausula VIII, item 3, fls. 253, demonstra que os serviços contratados estarão sob fiscalização da contratante que controlará os fornecimentos efetuados pela contratada.*

• *Clausula I, item 1, fls. 330, comprova a submissão da prestadora na execução dos serviços, com o direito da contratante introduzir alterações nos horários e quantidades estabelecidas.*

• *Fls. 248 e 345 e Clausula I de fls. 249 e 346, pelo objeto dos contratos verifica-se a disponibilização dos trabalhadores para prestação dos serviços para fornecimento de alimentação aos funcionários, ou a quem a contratante indicar, com exclusividade, no endereço especificado, de acordo com os padrões alimentares, dias e horários estabelecidos pela contratante.*

• *Clausula II, item 8, fls. 347, confirma a subordinação da prestadora na prestação dos serviços, uma vez que a mesma deve respeitar as determinações da contratante para a manutenção do contrato.*

• *Clausula III, item 5, fls. 348, demonstra que a mão de obra utilizada é o elemento da prestação dos serviços, uma vez que caso funcionário da contratada venha a ser contratado pela contratante esta indenizará a primeira a auto de transferência de "know-how".*

*Com exceção das Notas Fiscais de fls. 389 a 392, as demais Notas Fiscais apresentadas na impugnação As fls. 380 a 397, já haviam sido contempladas na ação fiscal de acordo com o Anexo I de fls. 110/137, assim sendo nada acrescentam.*

*1.2 Ressaltamos aue o item 10 do Relatório Fiscal, fls. 103/105, detalha a prestação de serviço e a sua caracterização como cessão de mão de obra.*

*1.3 Motivos de convencimento da fiscalização, na ação fiscal, da cessão de mão de obra e obrigatoriedade da retenção:*

• *Serviço prestado: serviços de copa, que é caso de retenção conforme previsto no inciso VI do art. 146 da IN 03/2005;*

• *Consulta aos sistemas informatizados (SINTEGRA, Receita Federal, PLENUS, CNISA, etc)*

*para verificação da atividade da prestadora;*

• *Serviços contínuos;*

• *Contrato Prestação de Serviços relativos ao período de 03/1999 a 05/2001: não apresentado;*

*1.3.1 O auditor fiscal analisa fatos pretéritos. A determinação das condições em que o serviço fora prestado depende essencialmente dos elementos probatórios que a empresa disponibiliza. Tais como, Contratos de Prestação de Serviço, Notas fiscais e seus Anexos, Termos Aditivos, Comunicações e Correspondências entre as empresa, memorandos, Planilhas de Acompanhamento, Planilhas de Medição, Guias de Recolhimento código 2631, Demonstrativo das Retenções, etc.*

Devidamente cientificado dos termos da diligência, manifestou-se o recorrente, reiterando a nulidade da autuação pela ausência de caracterização da cessão de mão de obra, bem como que apresentou os documentos referente ao efetivo recolhimento pela prestadora, fl. 441 a 449.

Foi exarada Decisão, fls. 643 a 651, julgando procedente em parte o lançamento, determinando a exclusão das guias cuja retenção restou contatada conforme informação fiscal da autoridade fiscal.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS • PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/03/1999 a 31/07/2005*

*PREVIDENCIÁRIO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.  
TOMADOR. RETENÇÃO. RECOLHIMENTO.  
OBRIGATORIEDADE. LANÇAMENTO.*

*A empresa contratante de serviços, executados mediante cessão de mão-de-obra, deve reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida, no prazo legal, em nome da empresa cedente da mão-de-obra.*

*Lançamento Procedente*

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 658 a 683. Em síntese, a recorrente em seu recurso traz as mesmas alegações da impugnação, quais sejam:

1. Nulo o lançamento e Decisão pautados apenas em presunção. Preliminarmente, a decisão recorrida deixou de se pronunciar, amparada na petição de principio de que os serviços fazem parte daqueles sujeitos a retenção.
2. Note-se que a auditoria fiscal fora instada pela DRP a manifestar-se sobre a impugnação e documentos apresentados pela empresa, complementando o lançamento que,

justamente, se ressentia da falta de demonstração da ocorrência de cessão de mão-de-obra, eis que a NFLD reconheceu, textualmente, que lançara com base em presunção .

3. Nessa nova manifestação, a auditoria indicou os motivos de convencimento que teriam pautado a conclusão de existência de cessão de mão-de-obra sujeita à retenção. Tais motivos constituem a própria fundamentação do lançamento, pressuposto de validade do ato administrativo, eis que o art. 142 do Código Tributário Nacional impõe à Administração constatar a ocorrência do fato gerador.
4. A revelar, pois, que não bastava a abertura de prazo de dez dias para colher simples manifestação da ora Recorrente que, só então, se deparou com os fundamentos da constituição do crédito então levados a seu conhecimento. Não se tratava, pois, de simples abertura de prazo ao final da instrução probatória, mas de abertura do prazo de impugnação em face de aditamento do lançamento.
5. Não cabe o lançamento com base em presunção, posto que o próprio auditor reconhece a necessidade de caracterização, posto o próprio CRPS reconhecer a nulidade do lançamento.
6. As alegações da auditoria e da decisão recorrida não afastam essa presunção. Não basta a IN 03105 prever que o serviço prestado constituiria caso de retenção; imprescindível é a demonstração típica de que as atividades em 'mira preencheriam os pressupostos da cessão — ônus cabia a fiscalização , que dele não se desincumbiu e que , por isso , ensejou a reabertura de diligências, sem que a deficiência fosse suprida considerando que a apuração do crédito foi efetuada a partir dos arquivos digitais, alega a impugnante que parcela considerável dos valores incluídos na NFLD já foi objeto de retenção por parte da empresa;
7. Ocorreu decadência do direito de constituir créditos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente a 03/2001, uma vez que é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/1991.
8. O conceito contido no § 3 do art. 31 da Lei nº 8.212/91, depreende-se claramente que o dever de retenção restringe-se aos contratos que envolvem locação de serviços, em que é de sua essência o simples "fazer". Assim, se o ajuste não se limita ao fornecimento de mão-de-obra, sob o controle e orientação do locatário do serviço, não se depara com cessão de mão-de-obra.
9. Inadvertido o lançamento sobre notas fiscais de venda. Na mais ligeira análise das notas fiscais emitidas pela empresa G.R s/A revela que todas essas notas de venda de mercadoria sofreram destaque de ICMS, demonstrando, portanto, que esses pagamentos não se referem a prestação de serviços. Assim, o valor tomado como base tributável pela auditoria fiscal não se presta a qualquer retenção.
10. Ora, as prestações de coisas consistem na entrega de um bem, enquanto as prestações de fatos consistem em atividade pessoal do devedor - daí a impossibilidade do fornecimento de refeições ser fato gerador de imposto sobre o serviço, ou seja, do imposto municipal que pressupõe a prestação de fatos nos termos da atual Constituição Federal.
11. Como se verifica nos contratos de fls., a Recorrente cedera em comodato os espaços utilizados pela G. R. S/A, de modo que era a prestadora de serviços que exercia a posse direta sobre o local, sendo, inclusive, responsável pela preservação dos equipamentos.
12. A doutrina esclarece que a "colocação à disposição do contratante" significa que o contratante é quem dirigirá a prestação dos serviços.

13. A impugnante não contratou cessão de mão-de-obra, mas prestação de serviços na área de *manutenção de equipamentos e pintura*.
14. Por se tratar de serviço especializado, o prestador é o único responsável por seus empregados. Nos termos do item 16 da OS nº 203/99, não é considerado cessão de mão-de-obra o serviço que exija a utilização de conhecimentos e/ou capacidades especiais da contratada.
15. Deparando-se com cláusulas contratuais prevendo regras de admissão, vestuário e trânsito dos funcionários da contratada, de conservação e limpeza da cozinha, refeitório e equipamentos e de coleta e disposição dos resíduos, a auditoria desqualificou o ajuste. Nisso vislumbrou hipótese de "restaurante administrado".
16. Mas nenhuma dessas cláusulas desnaturam o contrato de *locatio operum*, eis que ausente na espécie o requisito primordial da *locatio operarum*, qual seja, a colocação de empregados A disposição do contratante, submetidos ao poder de comando desse. Tanto é que o contrato não contém uma linha sequer sobre o número ou qualificação dos segurados que supostamente seriam disponibilizados A contratante para o preparo e distribuição de alimentos; nem a remuneração da contratada adota como parâmetro a força de trabalho.
17. A impugnante descreve as rotinas utilizadas no pagamento e no lançamento dos valores contidos nas Notas Fiscais de Serviço, concluindo, ao final, que ao apurar as bases de cálculo a partir dos arquivos digitais "Contas a pagar", a Fiscalização incidiu em equívocos, a saber: do valor constante das AP's — Autorização de Pagamento, a fiscalização considerou valores que, na verdade, já haviam sido objetos da retenção.
18. Foram tributados valores que não guardam nenhuma relação com a hipótese de incidência da retenção, tais como: adiantamentos aos prestadores para pagamento de vale-transporte e vale-refeição, valores relativos a reembolso de despesas incorridas na prestação de serviço, como despesas de viagens e estadia e outros.
19. Quanto aos argumentos do auditor de que havia direcionamento por parte do contratante, equivocado seu entendimento. Ora, a possibilidade reservada á contratante de alterar horários e quantidade de refeições, bem como determinar o padrão alimentar, não implica em cessão de mão-de-obra.
20. Essas cláusulas buscam, simplesmente, disciplinar a utilidade do resultado final do contrato (fornecimento de refeições). Afinal, os horários, quantidade de refeições e padrão alimentar não poderiam ficar ao alvitre da contratada, assim como não fica ao livre arbítrio do fornecedor qualquer obra sob encomenda.
21. As demais cláusulas invocadas apenas possibilitam a interferência da contratante para que o fornecimento seja feito como lhe convém; aquele que contrata um fornecimento ou serviço e paga por ele, tem o direito de zelar pela sua perfeita consecução, na medida de suas necessidades - o que é muito diferente de orientar e supervisionar a sua realização com poder de mando ou direção sobre os funcionários da contratada.
22. É inconstitucional e ilegítima a cobrança dos juros com base na taxa SELIC, por afronta ao artigo 161, *caput e* § 11 do CTN e ao artigo 150, inciso I, da Constituição da República.

23. Diante do exposto, requer-se o provimento do presente recurso pelo Eg. Conselho de Contribuintes, para anular o lançamento, pautado, exclusivamente em presunção, ou, assim não se entendendo, o que se admite à guisa de argumentação, para reformar a decisão e cancelar o lançam

A DRFB encaminhou o recurso a este conselho para julgamento.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação fl. 739. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

### **DAS PRELIMINARES AO MÉRITO**

O primeiro argumento que merece análise no lançamento em questão, diz respeito a aplicação da decadência quinquenal, sendo que nesse ponto entendo que razão assiste em parte ao recorrente nos termos abaixo expostos.

### **DA DECADÊNCIA**

Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido, à decisão do STF. Assim, profiro meu entendimento acerca da matéria.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

*Súmula Vinculante n.º 8* “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade

previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N.º 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.*

*1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 06/09/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 06/09/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA, Assinado digitalmente em 30/09/2012 por ELIAS SAM PAIO FREIRE

Impresso em 04/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004). 7. A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF). 8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento." 9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). 10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. 11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do*

**Fisco.** No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. **Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.** 13. **Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).** 14. **A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).** 15. **Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão**

*anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999. 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.(GRIFOS NOSSOS)*

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: “A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

**Art.150** - *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)*

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas, bem como a existência de recolhimentos antecipados, para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se

pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, caso em que entende que dito pagamento não constitui base de cálculo de contribuição e aqueles, onde tendo reconhecida a obrigação não efetivou o recolhimento da totalidade da contribuição.

Assim, para os casos em que está obrigado a reter 11% do valor da nota fiscal em se tratando de empreitada ou cessão de mão de obra, ao não fazê-lo, entendo que não houve por parte do recorrente qualquer recolhimento sobre o fato gerador ora lançado. Incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente porque não houve reconhecimento do fato gerador pelo recorrente e caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se reconhece como devido.

Contudo, apesar do posicionamento adotado acima, entendo que o mérito do lançamento leva a apreciação da decadência em sentido diverso. Conforme descrito abaixo, no mérito esta relatora entendeu que não restou demonstrado que a contratação deu-se na modalidade de cessão de mão de obra, posto que os documentos acostados pelo recorrente demonstram tratar de contratação de refeição, sem a disponibilização de mão de obra, capaz de determinar a aplicação da retenção de 11%.

Assim, não há como, no lançamento, apreciar a decadência a luz do art. 173, I do CTN, posto que constatado que o recorrente não deixou de considerar fatos geradores. Dessa forma, ao constatar que no mérito do lançamento restou demonstrado a inexigência de contribuições a título de retenção 11%, entendo que não cabe a aplicação da decadência a luz do art. 173, I do CTN. O recorrente traz nas defesas das NFLD lavradas durante o mesmo procedimento a existência de recolhimentos razão porque a decadência deve ser a apreciada a luz do art. 150, § 4º do CTN.

Conforme descrito pelo órgão julgador, no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 27/04/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 28/04/2006. Os fatos geradores que ensejaram a autuação ocorreram entre as competências de 03/1999 a 07/2005, sendo assim, devem ser excluídas a luz do art. 150 § 4º do CTN as contribuições até 03/2001.

### **DO MÉRITO**

Em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa ou falta de definição clara dos fatos geradores que ensejaram o lançamento. No mesmo sentido, não existe qualquer nulidade na decisão de 1. Instância, tendo em vista que o julgador promoveu a apreciação dos fatos dentro do que prevê a legislação pertinente, sendo que o fato de não ter se

engajado ao raciocínio do recorrente, desde que tenha fundamentado seu voto não importa qualquer nulidade.

Em se tratando de contratação de serviços mediante cessão ou empreitada de mão de obra é clara a legislação vigente à época, acerca da responsabilidade do contratante em reter 11% do valor da nota fiscal, recolhendo o fruto da retenção no CNPJ da empresa contratada, cabendo a empresa contratante, quando da execução dos serviços, reunir os elementos que comprovassem que a mesma estaria dispensada da execução da referida retenção de 11%.

Pelas informações trazidas no relatório fiscal, bem como pelo que restou demonstrado na informação fiscal, entendeu a autoridade fiscal, bem como a autoridade julgadora que a recorrente não cumpriu a obrigação de reter e recolher as contribuições previdenciárias correspondentes sobre a totalidade dos serviços que lhe foram prestados.

Observando a decisão de primeira instância, observamos, por diversas colocações do julgador que o mesmo menciona que não foram apresentados os documentos para demonstrar a inoccorrência da cessão de mão de obra, estando correto o posicionamento adotado pela autoridade fiscal.

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.711/1998, nestas palavras:

*“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela MP nº 1.663-15, de 22/10/98 e convertida no art. 23 da Lei nº 9.711, de 20/11/98). Vigência a partir de 01/02/99, conforme o art. 29 da Lei nº 9.711/98.”*

Segundo o auditor a recorrente tomou serviços que envolveram cessão de mão-de-obra de mão de obra, por meio da análise dos contratos e de como o serviço era executado. Nesse sentido, destaco a obrigação do fisco em identificar a prestação de serviços de cessão por meio da análise dos documentos apresentados, lançando as contribuições correspondentes apenas em relação aos contratos realizados nessa modalidade, desde que possível dita identificação

Aqui ao contrário de outras NFLD lavradas durante o mesmo procedimento, em que realmente não foram apresentados oportunamente documentos capazes de identificar a correta prestação de serviços, vislumbro que o contrato apresentado e as notas fiscais mercantis, demonstram a obrigação da contratada em fornecer alimentação aos empregados da contratante, mas não identifico a referida cessão. Observa-se inclusive os investimentos por parte da contratada G.R quanto ao espaço do restaurante nas dependências da empresa, fato esse que conforme previsto em contrato ensejaria o ressarcimento da contratado, caso a contratante rompesse antecipadamente o contrato de fornecimento de alimentação.

Da análise dos autos identifica-se a prestação de serviços, mas entendo que não logrou êxito o auditor em descaracterizar as notas mercantis de prestação de serviços, passando-as para mera disponibilização de mão de obra e material. Observa-se nas diversas notas anexas aos autos o fornecimento de alimentos: pudins refeições, coffee break, bem como

inúmeros outros, mas não remuneração pelo serviços de empregados da contratada GR na empresa notificada AMSTED.

Ainda quanto a demonstração de existência ou não de cessão de mão de obra, entendo que o auditor teve acesso aos documentos, (ao contrário do que indicou a autoridade julgadora por diversas vezes na Decisão de primeira instância). Contudo, não entendi que seu argumentos foram suficientes para descreve a efetiva cessão capaz de ensejar a procedência do lançamento.

Por todo o exposto, entendo que razão assiste ao recorrente no sentido que não logrou êxito a autoridade fiscal em demonstrar que se tratava de prestação de serviços. Observo que ao contrário de outros processos em que se determina a nulidade no lançamento pela falta de caracterização precisa dos fatos geradores, no processo em questão, entendo que os argumentos e documentos apresentados pelo recorrente demonstram não se tratar de prestação de serviços sujeita a retenção de 11%.

### **CONCLUSÃO**

Voto pelo CONHECIMENTO DO RECURSO, para que se exclua, face a decadência quinquenal a contribuições até 03/2001 e no mérito DAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira