



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

Processo nº 17546.000598/2007-57
Recurso nº 152.404 Voluntário
Acórdão nº 2401-00.139 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de maio de 2009
Matéria RETENÇÃO 11%
Recorrente AMSTED - MAXION FUNDIÇÃO E EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS S/A
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1999 a 31/05/2003

PREVIDENCIÁRIO. RETENÇÃO 11%. TRANSPORTE DE CARGA. INEXISTÊNCIA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. Somente na hipótese em que restar devidamente comprovada pela autoridade lançadora a prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra, será devida pela empresa contratante a retenção de 11% de que trata o artigo 31 da Lei 8.212/91, a qual não é aplicável no caso de execução de serviços de transporte de cargas, nos termos do artigo 219, § 2º, do RPS, alterado pelo Decreto nº 4.279/2003, que retroage aos fatos geradores ocorridos antes de sua edição, com base no artigo 106, inciso I, do CTN, em face de sua natureza meramente interpretativa.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, houve antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que entendem ser determinante à aplicação do instituto.

RETENÇÃO - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA - TRANSPORTE DE CARGA

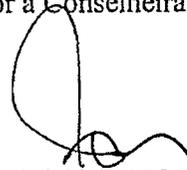
O contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura e recolher a importância em nome da prestadora.

A exclusão dos serviços de transporte de carga do rol dos serviços sujeitos à retenção só ocorreu após a vigência do Decreto nº 4.729/2003, não havendo que se falar em aplicação retroativa de tal alteração.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000; II) Por maioria de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 03/2001. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/2000; III) Por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; e IV) Por maioria de votos, no mérito, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator), que votou por dar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Maria Bandeira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



ANA MARIA BANDEIRA – Redatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Cleusa Vieira de Souza, Lourenço Ferreira do Prado, e Cristiane Leme Ferreira (Suplente). Ausente o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto.

Relatório

AMSTED - MAXION FUNDIÇÃO E EQUIPAMENTOS FERROVIÁRIOS S/A, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, Acórdão nº 05-20.266, que julgou procedente o lançamento fiscal referente às contribuições sociais devidas ao INSS pela empresa, na qualidade de tomadora de serviços, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, concernentes à retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor da nota fiscal/fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra por empresa contratada, em relação ao período de 08/1999 a 05/2003, conforme Relatório Fiscal às fls. 45/54.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 28/04/2006, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 15.091,08 (Quinze mil e noventa e um reais e oito centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal a contribuinte, em que pese ter contratado serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra pela empresa J.D. TRANSPORTES LTDA. - EPP (Transporte de Cargas), deixou de efetuar a totalidade do recolhimento da retenção de 11% de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, ensejando a constituição do crédito previdenciário em questão.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 201/223, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pretende seja reconhecida a decadência pleiteada em sua impugnação, sob o argumento que a Lei nº 8.212/91 não poderia definir prazo decadencial diverso do estipulado no Código Tributário Nacional, de cinco anos, sob pena de incorrer em vício insanável de ilegalidade e inconstitucionalidade, ao conflitar com normatização de hierarquia superior, violando o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, restando decaído o crédito previdenciário lançado fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, nos moldes do artigo 150, §4º, do CTN. Em defesa de sua pretensão, traz à colação jurisprudência a propósito da matéria.

Ainda em sede de preliminar, pugna pela decretação da nulidade do lançamento, por entender que o fiscal atuante, ao constituir o presente crédito previdenciário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da notificada, conforme se extrai da doutrina e jurisprudência, baseando a notificação em meras presunções.

Assevera que a contribuinte nunca se recusou a prestar os esclarecimentos e documentos solicitados pela fiscalização no decorrer da ação fiscal, não se justificando a constituição do crédito previdenciário a partir de presunções em detrimento da documentação ofertada pela notificada, sendo dever do fisco comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador do tributo ora lançado, qual seja, a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, sob a alegação de não haver prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, ao contrário do entendimento do fiscal autuante, sobretudo quando este sequer logrou comprovar as alegações fiscais, não se baseando em qualquer contrato para verificar se havia ou não equipe à disposição do tomador de serviços.

Sustenta que a empresa prestadora de serviços não detém equipe dedicada exclusivamente a recorrente, nem serviço contínuo, possibilitando, inclusive, oferecer o mesmo serviço para outras empresas simultaneamente, não se cogitando em cessão de mão-de-obra, mormente quando tais serviços são executados de forma eventual.

Argúi a inconstitucionalidade da TAXA SELIC, argumentando, entre outros motivos, que sua instituição decorreu de resolução do Banco Central, e não por lei, não podendo, dessa forma, ser utilizada em matéria tributária, por desprezitar o Princípio da Legalidade. Alega, ainda, tratar-se referida taxa de juros remuneratórios, o que a torna ilegal e inconstitucional.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contra-razões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo a examinar as alegações recursais.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45, da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

"Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído,

[...]"

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, *in verbis*:

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

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

"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

[]

§ 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.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149, do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150, do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades tributárias.

Dessa forma, sendo as contribuições previdenciárias tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA IMPRESCRITIBILIDADE INOCORRÊNCIA CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO

[...]

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.” (AgRg no Recurso Especial nº 616.348 – MG – 1ª Turma do STJ, Acórdão publicado em 14/02/2005 - Unânime)

Mais a mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, é por demais enfática, clara e objetiva ao disciplinar a matéria, estabelecendo que obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários** são matérias reservadas à Lei Complementar:

“Art. 146. Cabe à Lei complementar:

[.]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[.]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

Nesse diapasão, não faz o menor sentido prevalecer o prazo decadencial inscrito no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de lei ordinária e a matéria necessitar de lei complementar para sua regulamentação, sob pena de se ferir flagrantemente a Constituição Federal.

Em verdade, o instituto da decadência, bem como da prescrição, devem ser aplicados obedecendo ao prazo quinquenal do Código Tributário Nacional, por se tratar de lei complementar, estando em perfeita consonância com nossa Carta Magna.

Dito isso, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, qual seja, 10 (dez) anos, nos quedamos aos ditames de uma norma hierarquicamente inferior (lei ordinária) sobre o que define outra superior (lei complementar), o que é absolutamente repudiado por nosso ordenamento jurídico, sobretudo quando a Constituição Federal estabelece que referida matéria deve ser disciplinada por lei complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a qual para aprovação necessita de *quorum* qualificado, diferente da lei ordinária.

Deve-se frisar, ainda, que o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por ser lei especial, deve sobrepor ao CTN (norma geral) também não tem o condão de prosperar. A norma geral serve justamente como base, para nortear, todas as outras normas especiais, não podendo estas se contraporem ao que delimita àquela, especialmente quando a matéria está reservada a lei complementar por força da Constituição Federal, tendo em vista a hierarquia material, hipótese que se amolda ao presente caso. Se assim não fosse, de que serviriam as normas gerais, se a qualquer momento pudessem ser revogadas por leis especiais hierarquicamente inferiores.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

A sujeição das contribuições previdenciárias às normas gerais de direito tributário já foi chancelada em diversas oportunidades por nossos Tribunais Superiores e corroborada pela doutrina, conforme se extrai do excerto da obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, de autoria de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, nos seguintes termos:

“As Contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, por configurarem tributo, sujeitam-se, ainda,

às normas gerais de direito tributário que estão sob a reserva de lei complementar (art 146, III, da CF)

O STF, em novembro de 2003, mais uma vez reafirmou este entendimento, conforme se vê da explicação de voto do Min. Carlos Velloso.

[...] as contribuições estão sujeitas, hoje, à lei complementar de normas gerais (C.F., art 143, III) Antes da Constituição de 1988, a discussão era extensa. Então, o que fez o constituinte de 1988? Acabou com as discussões, estabelecendo que às contribuições aplica-se a lei complementar de normas gerais, vale dizer, aplica-se o Código Tributário nacional, especialmente, no que diz respeito à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (C.F., art. 146, inciso III, b); e quanto aos impostos, a lei complementar definiria os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art 146, III, a). (STF, RE 396.266-3/SC, nov/2003)

[...]

As contribuições sujeitam-se às normas gerais de direito tributários estabelecidos pelo Livro II do CTN (art. 96 em diante), do que são exemplo o modo de constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, os prazos decadencial e prescricional e as normas atinentes à certificação da situação do contribuinte perante o Fisco

[...]” (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs 356/358) (grifamos)

Ademais, ao admitirmos o prazo decadencial inscrito na Lei nº 8.212/91, estamos fazendo letra morta da nossa Constituição Federal e bem assim do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, foi entendimento da Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 616.348, em 15/08/2007, decidiu por unanimidade de votos declarar a inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

**“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45
DA LEI 8.212, DE 1991 OFENSA AO ART. 146, III, B, DA
CONSTITUIÇÃO**

1 As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida

nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8 212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente "

Como se observa, a decisão encimada espelha a farta e mansa jurisprudência judicial a propósito da matéria, impondo seja aplicado o prazo decadencial inscrito no CTN, igualmente, para as contribuições previdenciárias.

Aliás, esse sempre foi o posicionamento deste Conselheiro que, somente não admitia o prazo quinquenal para as contribuições previdenciárias em virtude do disposto na Súmula nº 02, do 2º Conselho de Contribuintes, a qual determina ser defeso ao julgador administrativo afastar a aplicação de legislação vigente a pretexto de inconstitucionalidade.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, levando-se em consideração os recentes julgados da 1ª Turma da CSRF, concluímos que o fato de afastar os ditames do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os artigos 150, § 4º, ou 173 (no caso de fraude comprovada) do CTN, não implica dizer que estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal daquela lei ordinária.

Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.

No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.

"Súmula nº 08: 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."

Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Não bastasse isso, é de bom alvitre esclarecer que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de julgamento realizada no dia 15/12/2008, por maioria de votos (21 x 13), firmou o entendimento de que o prazo decadencial a ser aplicado para as contribuições previdenciárias é o insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de ter havido ou não pagamento parcial do tributo devido.

Dessa forma, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária, sobretudo por haver havido antecipação do pagamento (item VII, 12 do Relatório Fiscal), fato relevante para aqueles que sustentam ser determinante à aplicação do instituto, entendimento não compartilhado por este Conselheiro.

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 28/04/2006, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos durante o período de 08/1999 a 03/2001, os quais encontram-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

MÉRITO

Em sua peça recursal, em síntese, pugna a contribuinte pela reforma da decisão recorrida, a qual manteve integralmente a exigência fiscal, aduzindo para tanto que os serviços prestados pela empresa contratada não se fizeram mediante cessão de mão-de-obra, ao contrário do entendimento da autoridade lançadora, mormente quando esta sequer comprovou as alegações fiscais, a partir de exames nos contratos, com o fito de constatar se havia equipe à disposição do tomador de serviços.

Da análise dos elementos que instruem o processo, constata-se que a contribuinte contratou serviços de transportes de cargas, prestados pela empresa J.D. TRANSPORTES LTDA. - EPP, conforme se extrai do Contrato de Prestação de Serviços, às fls. 152/161, e demais informações elencadas no Relatório Fiscal.

Assim, o cerne da questão posta nos autos reside em decidir se os serviços de transporte de cargas estão sujeitos à retenção e 11% objeto do lançamento, sobretudo após a alteração do artigo 219, § 2º, inciso XIX, introduzida pelo Decreto nº 4.729/2003, bem como sua retroatividade a serviços executados anteriormente à referida modificação na legislação de regência.

Antes mesmo de se adentrar às questões de mérito propriamente ditas, impende transcrever os dispositivos legais que regulam a matéria, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, senão vejamos:

Com efeito, o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, determina que as empresas tomadoras de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, por substituição tributária, deverão reter 11% (onze por cento) da nota fiscal ou fatura do serviço, a título de contribuição previdenciária, o que de antemão já rechaça a alegação da contribuinte de que a prestadora recolheu os tributos lançados, como segue:

"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."

Por sua vez, o § 3º do dispositivo legal encimado, traz em seu bojo a definição de *cessão de mão-de-obra*, para efeito do perfeito enquadramento dos casos concretos à norma supratranscrita, ou seja, subsunção da norma ao fato, *in verbis*:

"§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação."

Ao regulamentar a matéria, o Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 219 e parágrafos, reiterou os preceitos legais acima esposados, trazendo, ainda, a exemplo do § 4º, do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, rol taxativo dos serviços a serem enquadrados como cessão de mão-de-obra, nos seguintes termos:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art 216.

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6 019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra.

I - limpeza, conservação e zeladoria,

II - vigilância e segurança,

III - construção civil;

V - serviços rurais,

V - digitação e preparação de dados para processamento,

VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;

VII - cobrança,

VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;

IX - copa e hotelaria,

X - corte e ligação de serviços públicos,

XI - distribuição,

XII - treinamento e ensino,

XIII - entrega de contas e documentos;

XIV - ligação e leitura de medidores;

XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos,

XVI - montagem,

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;

XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação alterada pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/03)

ORIGINAL - XIX - operação de transporte de cargas e passageiros;

XX - portaria, recepção e ascensorista;

XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;

XXII - promoção de vendas e eventos,

XXIII - secretaria e expediente;

XXIV - saúde; e

XXV - telefonia, inclusive telemarketing.

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra [.]" (grifamos)

Consoante se infere dos dispositivos legais retro, tratando-se de serviços efetivamente/comprovadamente prestados mediante cessão de mão-de-obra, estarão sujeitos à retenção de 11% de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

Frise-se, porém, que o entendimento majoritário levado a efeito nesta egrégia Câmara é no sentido de que não basta a autoridade lançadora informar o serviço prestado, enquadrando-o no rol acima mencionado. Deverá, ainda, comprovar mediante documentação hábil e idônea a ocorrência do fato gerador do tributo, *in casu*, a execução do serviço mediante cessão de mão-de-obra, exceto nos casos em que a contribuinte não ofertou os contratos e/ou outros documentos solicitados pela fiscalização, hipótese em que o fiscal autuante poderá presumir tal situação a partir de outros elementos colocados à disposição do Fisco (Notas Fiscais, escrituração contábil, p. ex.), o que se vislumbra no caso vertente, ou quando a retenção de 11% já se encontra destacada na própria nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Cumpra esclarecer que referida conduta da fiscalização, em demonstrar cabalmente a ocorrência do fato gerador, com espeque no artigo 142 do CTN, encontra sustentáculo, igualmente, na própria vontade do legislador ordinário que, ao disciplinar a matéria, fez questão de elucidar a conceituação de *cessão de mão-de-obra*, no § 3º, do artigo

31 da Lei nº 8.212/91. Se assim não fosse, bastaria arrolar os serviços que se enquadram como cessão de mão-de-obra, sem conquanto conceituá-lo.

Nesse sentido, não restam dúvidas de que a legislação previdenciária pertinente à matéria impõe ao agente lançador que demonstre o enquadramento do serviço prestado no rol taxativo constante dos dispositivos legais supra, comprovando, ainda, ter sido executado mediante cessão de mão-de-obra.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

"Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento." (grifamos)

Exemplo desta determinação é a modificação do § 2º, do artigo 219, do RPS, introduzida pelo Decreto nº 4.729/03, extraindo daquele rol o serviço de transporte de cargas, justamente por não se caracterizar como cessão de mão-de-obra (no entendimento deste Conselheiro). Ora, qual foi a alteração no serviço de transporte de carga durante referido período, capaz de suportar essa nova interpretação? Inexiste, a toda evidência, qualquer modificação na natureza deste serviço que justificasse aludida alteração na legislação de regência, confirmando, assim, que a intenção do legislador foi sanear erro incorrido anteriormente, excluindo tipo de serviço que não se enquadra na modalidade de cessão de mão-de-obra.

Chegamos agora ao imbróglio travado no presente caso. Com efeito, o lançamento *sub examine* exige contribuições previdenciárias concernentes à retenção de 11% em relação ao período de 08/1999 a 05/2003, ou seja, antes da modificação do § 2º, do artigo 219, do Decreto nº 3.048/99, excluindo o transporte de cargas da sujeição à aludida exigência fiscal.

Nessa toada, quanto ao período pretérito à alteração introduzida pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/03, defendem alguns nobres Conselheiros ser defeso à aplicação retroativa da determinação legal contida na norma supracitada, entendimento não compartilhado por este Conselheiro, por entender ser plenamente legal a retroatividade dos efeitos de aludido Decreto para alcançar serviços prestados anteriormente à sua edição.

Somente a título elucidativo, no início, esse era o entendimento unânime da Colenda 4ª Caj do CRPS, à época competente para julgamento de demandas administrativas previdenciárias, no sentido de que o Decreto nº 4.729/2003, por ter natureza interpretativa, poderia retroagir de maneira a alcançar fatos geradores pretéritos, desde a edição da Lei nº 9.711/98, conforme preceitos contidos no artigo 106, inciso I, do CTN.

Posteriormente, referida tese deixou de ser unânime, surgindo o entendimento de que a modificação introduzida pelo Decreto retromencionado não poderia retroagir para acobertar fatos geradores ocorridos antes de sua vigência.

Em que pese respeitarmos a tese dos ilustres Conselheiros que defendem a irretroatividade dos preceitos do Decreto nº 4.729/2003, não podemos compartilhar com suas razões de decidir, por entender, com a devida vênia, não espelhar a melhor interpretação da

legislação tributária, motivo pelo qual nosso posicionamento se mostra em defesa da não sujeição dos serviços de transportes de cargas à retenção de 11%, de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91. Ora, inferir que o Decreto somente tratou de obrigações acessórias é reconhecer que a contribuinte não tem obrigação de pagar o tributo (retenção 11% - obrigação principal), devendo simplesmente destacar referido valor da nota fiscal ou fatura. O que não se coaduna com a legislação previdenciária.

Destarte, a fazer prevalecer referido entendimento, destaca-se que o Decreto tem natureza de ato normativo regulamentador dos preceitos contidos em lei, devendo interpretá-la e esmiuçá-la de forma a legitimá-la em sua plenitude, tornando-a aplicável aos casos concretos.

Assim, a interpretação contida nos Decretos regulamentares pode e deve retroagir à data da edição da lei regulamentada. É o que determina o artigo 106, inciso I, do CTN, com a seguinte redação:

“Art.106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

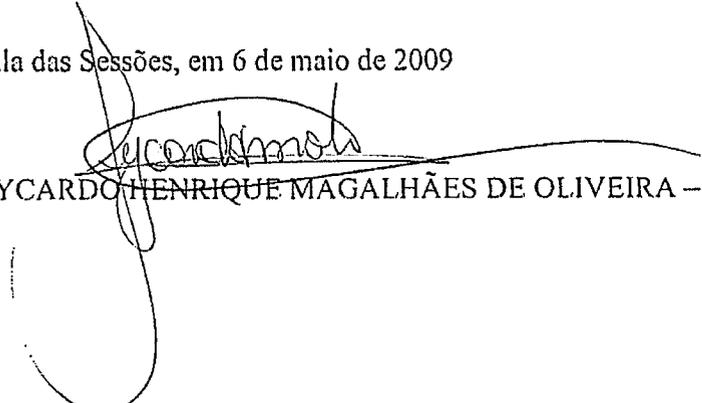
I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”

Com mais especificidade, o próprio Decreto nº 3.265/99, em seu artigo 3º, somente restringiu a retroatividade de seus efeitos para *“majoração de contribuição e ao disposto no § 20 do art. 216 [...]”*, confirmando que os demais ditames ali inseridos deverão ser aplicados, também, a fatos pretéritos.

Diante dos argumentos encimados, não resta dúvida que a exclusão dos serviços de transportes de cargas do rol daqueles sujeitos à retenção de 11%, promovida pelo Decreto nº 4.729/2003, deve alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, em virtude do caráter interpretativo daquele instrumento legal, impondo seja decretada a improcedência total do feito.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a preliminar de decadência em relação ao período de 08/1999 a 03/2001 e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 6 de maio de 2009


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA – Relator

Voto Vencedor

Conselheira Ana Maria Bandeira, Redatora Designada

No mérito, ousou divergir do Conselheiro Relator quanto ao argumento de que os serviços de transporte de carga nunca estiveram sob o alcance da retenção.

A meu ver, considerar que os serviços de transporte de carga nunca estiveram sob o alcance da retenção equivale a dar um caráter interpretativo à alteração trazida pelo Decreto nº 4.729/2003, que entendo indevido.

Ao considerar a aplicação retroativa de nova interpretação dada ao dispositivo legal, consubstanciado no inciso XIX do § 2º do art. 219 do RPS, estaríamos negando aplicação ao mesmo, uma vez que ao tempo de ocorrência dos fatos geradores o transporte de cargas era expressamente definido como serviço sujeito à retenção se prestado mediante cessão de mão de obra.

O entendimento anteriormente adotado em alguns julgados embasou-se no art. 106 do CTN, no que tange à retroação de lei que fosse interpretativa.

É certo que a questão da retroatividade da lei tributária é assunto não pacificado pela doutrina. Há os que entendem pela impossibilidade jurídica da retroação da lei, ou mesmo aqueles que entendem que a lei poderia retroagir desde que expressamente mencionasse no texto legal tal prerrogativa.

Quanto à possibilidade de se aplicar a lei a fatos geradores pretéritos, a Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social se manifestou no Parecer nº 1659/1999, onde a notificada suscitou advocatória ministerial com a pretensão de ver desconstituído o crédito em razão da lei, posteriormente, haver incluído as rubricas no rol dos pagamentos que não integrariam o salário de contribuição. Abaixo, transcrevo trechos do citado parecer:

*ASSUNTO : Crédito Previdenciário. Salário de Contribuição.
Retroatividade da Lei.*

*EMENTA: TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL -
REEMBOLSO ESCOLAR - AUXÍLIO BENEFICENTE.
Parcelas que integram o salário-de-contribuição, tendo por
base os fatos geradores ocorridos entre 1987 e 1995 e a
legislação respectiva. Precedente Parecer/CJ nº 1.452/98.*

*23 Portanto, levando-se em consideração todos os argumentos
supra relacionados, o entendimento desta Consultoria Jurídica,
na análise do caso em comento, é no sentido de se manter a
decisão exarada no Acórdão nº 15881/97 da 8ª Câmara de
Julgamento, pelos motivos abaixo aduzidos:*

a) O princípio da retroatividade de lei mais benéfica é fundamento de Direito Penal. No que concerne o direito previdenciário, a regra é a irretroatividade da norma, sendo levado em consideração o valor dos fatos e da lei vigente à época, ressalvados os casos de obscuridade e fissura da norma jurídica antiga - o que não é a hipótese dos autos.

b) Há a possibilidade de se dar efeito retroativo a uma lei que preveja este efeito, o que mais uma vez, não configura o caso em análise, visto que a Medida Provisória nº 1 596-14 nem sua lei de conversão previram tal situação

c) Por fim, a decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social, como órgão de última instância dos processos administrativos referentes a créditos previdenciários, decidiu pela manutenção total da NFLD, tendo observado a legislação vigente à época, cumprindo assim, todas as condições legais para que a cobrança do devido pudesse produzir todos os seus efeitos finais. Assim, tal decisão praticou um ato jurídico perfeito, que em consonância com a legislação brasileira, não é passível de retroatividade

O que pertine ao presente caso são as disposições contidas nas letras “a” e “b” que prevê a irretroatividade da norma ou a retroatividade mediante disposição expressa dessa situação.

Entretanto, os argumentos determinantes para o convencimento dessa Conselheira da impossibilidade de retroagir a aplicação do dispositivo legal não se fundamenta nessa discussão, mas na natureza do dispositivo legal a que se daria efeito pretérito, qual seja, o decreto.

O Código Tributário Nacional determina o que se considera “Legislação Tributária” em seu art. 96, *in verbis*:

Art.96 - A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes

Nesse bojo, são incluídas desde a lei no sentido estrito às normas complementares tais como os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, por exemplo.

No CTN, o legislador utiliza em várias oportunidades a expressão legislação tributária, porém no que tange ao art. 106, que trata da retroatividade da lei tributária, o legislador expressamente utilizou a palavra lei e quanto a esse artigo específico, assim se manifestou Hugo de Brito Machado:

"No Código Tributário Nacional, a palavra lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis. Só é lei,

portanto, no sentido em que a palavra é empregada no Código Tributário Nacional, a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nela estabelecido" (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário – Ed. Malheiros – São Paulo – 19ª Edição – 2001 – pág. 65-66)

Dessa forma, já se vislumbra uma incorreção, alçar à condição de norma de natureza interpretativa, dispositivo legal diverso daquele ao qual o CTN atribuiu essa prerrogativa, no caso, a lei no sentido estrito.

Ademais, é importante que se observe com a devida atenção o que dispõe o art. 146 do *Códex Tributário* que afasta de vez a possibilidade de se dotar de caráter interpretativo dispositivo constante em decreto.

Art.146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (g.n)

Entendo que o decreto tem por finalidade regulamentar a lei e o regulamento é o ato administrativo de competência do Poder Executivo, conforme define o Art. 84, inciso IV da Carta Magna que objetiva detalhar, esmiuçar o conteúdo da lei propriamente dita. Assim, resta claro que o decreto estabelece critérios jurídicos a serem adotados pela autoridade administrativa.

Nessa esteira, mais uma vez cito Hugo de Brito Machado em *Comentários ao Código Tributário Nacional* – Editora Atlas – São Paulo – 2004 – pág 88:

"Grande importância têm os decretos e regulamentos em matéria tributária, porque eles consubstanciam a interpretação das leis a que se referem, que o chefe do Poder Executivo determina, seja adotada pela administração. E, sendo assim, viabilizam uma interpretação uniforme por todos os órgãos da Administração Tributária. A interpretação de dispositivo de lei, consubstanciada em decreto ou regulamento, constitui critério jurídico cuja modificação, somente produzirá efeitos para o futuro, conforme, aliás, estatui o art. 146 do Código Tributário Nacional" (g.n.)

Quanto ao art. 146, Hugo de Brito Machado posiciona-se pela irretroatividade do novo critério tanto para o mesmo sujeito passivo como para outros, conforme se observa na transcrição abaixo retirada da obra acima referenciada, volume III, página nº 134:

"Realmente, a interpretação literal e isolada do art. 146 do Código Tributário Nacional nos levaria a admitir a aplicação retroativa de um novo critério jurídico, à consideração de que se trata de outro contribuinte e não daquela contra o qual exista já lançamento anterior, fundado no critério antigo. Entretanto, temos de considerar que os dispositivos da lei não devem ser

interpretados em face apenas do elemento literal, nem muito menos isoladamente

Assim e se levarmos em conta o elemento sistêmico e especialmente o princípio da hierarquia que preside o sistema jurídico, temos de concluir que a aplicação retroativa de um novo critério jurídico não se pode admitir, mesmo em relação a outros sujeitos passivos, porque isto lesionaria flagrantemente o princípio da isonomia

Se as duas situações de fato são inteiramente iguais, o fato de já haver sido contra um dos sujeitos passivos feito um lançamento tributário não constitui critério hábil para justificar o tratamento diferenciado das duas situações iguais. Consequentemente, as duas situações iguais devem receber o mesmo tratamento jurídico "

Do exposto, conclui-se pela impossibilidade da aplicação retroativa da alteração trazida pelo Decreto nº 4.729/2003.

Nesse sentido e diante de todo o exposto

Voto no sentido de, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

É como voto

Sala das Sessões, em 6 de maio de 2009


ANA MARIA BANDEIRA – Redatora Designada.