



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

Processo nº 17546.000639/2007-13
Recurso nº 159.162 Voluntário
Acórdão nº 2401-00.143 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de maio de 2009
Matéria RETENÇÃO 11%
Recorrente AMSTED-MAXION FUNDIÇÃO E EQUIP. FERROVIÁRIOS S/A
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2002 a 31/07/2005

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

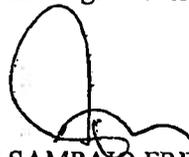
O contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura e recolher a importância em nome da prestadora.

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 NEGADO.

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 rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; e II) 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: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros, 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 05-20.263, 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 06/2002 a 07/2005, conforme Relatório Fiscal às fls. 46/56.

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\$ 53.817,67 (Cinquenta e três mil, oitocentos e dezessete reais e sessenta e sete centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal a contribuinte, em que pese ter contratado serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra pela empresa ECOSISTEMA GERENCIAMENTO DE RESÍDUOS S/A (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. 242/257, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pugna pela decretação da nulidade do lançamento, por entender que o fiscal autuante, 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 desrespeitar 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.

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 ECOSISTEMA GERENCIAMENTO DE RESÍDUOS S/A, conforme se extrai do Contrato de Prestação de Serviços, às fls. 147/152, 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 à 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, futura 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 atuante 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 06/2002 a 07/2005, ou seja, antes e após a 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, relativamente aos serviços prestados após a vigência de referida alteração do dispositivo legal supra, 09/06/2003, não resta dúvida ser indevida a retenção de 11%, na forma que pretende o Fisco, impondo, desde já, sejam excluídos do presente lançamento fiscal.

Em outra via, 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.

Nessa toada, 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.

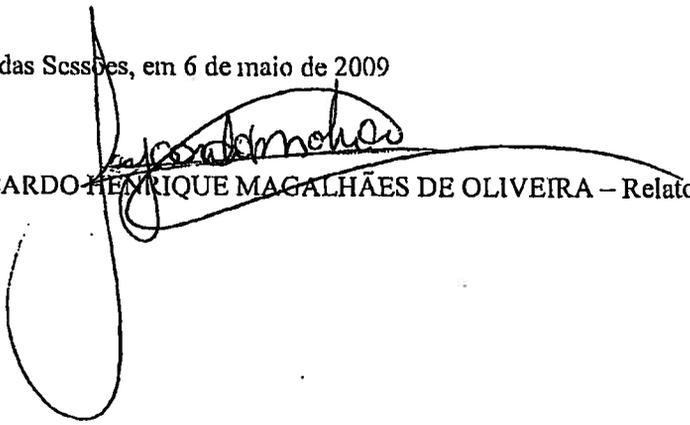
Alfim, tratando especificamente do caso concreto, constata-se que o contrato englobou período anterior e posterior ao Decreto nº 4.729/2003, contemplando prestação de serviços de mesma natureza, transporte de cargas. Extrai-se daí, a incongruência da interpretação conferida por aqueles que entendem que referido Decreto não deve retroagir. Melhor explicitando, qual a diferença dos serviços prestados, sob o manto do mesmo contrato, antes e após a alteração do § 2º, do artigo 219, do Decreto nº 3.048/99, de maneira justificar a retenção nas competências pretéritas ao Decreto???

Em outras palavras, os mesmos serviços (transporte de cargas) prestados com esteio em um único Contrato, com mesmas condições e cláusulas, serão tributados em um período e não em outro, ou seja, os mesmos fatos (serviços) terão tratamentos tributários desiguais.

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 impropriedade 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 E DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima espostas.

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 carácter interpretativo à alteração trazida pelo Decreto n.º 4.729/2003, que entendo indevido.

Ao considerar a aplicação retroativa de nova interpretação dada ao dispositivo legal, consubstanciado no inciso XIX do § 2.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 15881/97 da 8.ª 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 n° 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