



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 36216.000055/2006-35
Recurso n° 246.691 Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-01.730 – 2ª Turma**
Sessão de 26 de setembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BASF S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/2003

PREVIDENCIÁRIO. TRANSPORTE DE CARGA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. INOCORRÊNCIA.

Em relação aos serviços de transporte de carga, a retenção prevista no art. 31 da Lei n° 8.212/91, somente ocorre quando comprovada e devidamente caracterizada a presença da cessão de mão-de-obra.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira e Elias Sampaio Freire.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente-Substituto

(Assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Júnior – Relator

EDITADO EM: 18/10/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente-Substituto), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente substituto), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (Conselheiro Convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, c/c artigo 4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Na decisão recorrida, Acórdão nº 206-01.418, de 08/10/2008, consta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/2003

PREVIDENCIÁRIO. TRANSPORTE DE CARGA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. INOCORRÊNCIA. JUROS SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DECLARAÇÃO. VEDAÇÃO DECADÊNCIA.

1- De acordo com o artigo 34 da Lei nº 8212/91, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal e lançamento, pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.

2- A teor do disposto no art. 49 do Regimento Interno deste Conselho é vedado ao Conselho afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob o fundamento de inconstitucionalidade, sem que tenham sido assim declaradas pelos órgãos competentes. A matéria encontra-se sumulada, de acordo com a Súmula nº 2 do 2º Conselho de Contribuintes.

3- É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº 8 do STF. Termo Inicial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência] do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173 I) . (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 41. No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art: 150, § 4º do CTN.

A inconformidade da Fazenda Nacional refere-se ao acolhimento da preliminar de decadência do lançamento referente aos fatos geradores ocorridos até a competência 11/2000, aplicando no caso o art. 150, § 4º, do CTN, extinguindo parcialmente o crédito tributário lançado, bem como a exclusão dos valores devidos pelo tomador (sujeito passivo) a título de retenção relacionados aos serviços de transporte de cargas no período anterior à modificação implementada pelo Decreto nº 4.729, 09 de junho de 2003, tendo em vista inexistir disposição legal para considerar o referido ato normativo como interpretativo e, portanto, retroagindo.

No entendimento da Fazenda Nacional, a decisão contrariou os dispositivos previstos nos artigos 149, V, e 173, I, ambos do CTN, pois inexistindo pagamento do fato gerador específico do tributo sob análise o prazo a ser aplicado não é o previsto no art. 150, § 4º, conforme aplicou a decisão recorrida, mas o previsto no art. 173 do CTN, sendo esta a orientação atual do Superior Tribunal de Justiça.

No tocante aos serviços de transporte de cargas, aduz a Fazenda Nacional que houve contrariedade ao art. 106, I, do CTN, que exige presença de lei interpretativa em sentido estrito no tocante à dispensa da retenção no período anterior ao Decreto nº 4.729, de 2003, que deixou de considerar tais serviços com objetos da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. Também afirma ter ocorrido contrariedade às provas dos autos, tendo em vista o relatório fiscal ter demonstrado que os serviços foram prestados mediante cessão de mão-de-obra.

O recurso foi admitido, conforme consta do despacho às fls. 600/601, e encaminhado ao contribuinte para ciência, tendo sido facultado-lhe a apresentação de contrarrazões que, por sua vez, sustentou a tese referente à aplicação do art. 150, 4º, haja vista o que se homologa é a atividade do sujeito passivo e não o recolhimento propriamente dito. Em relação aos serviços de transporte de cargas, especificamente, a não retenção dos 11% previstos pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, defende que tais serviços não são prestados no enquadramento do conceito de cessão de mão-de-obra, razão pela qual o Decreto nº 4.729, de 2003, apenas reconheceu que a inclusão anterior era indevida, promovendo o ajuste da norma às situações fáticas, razão pela qual a natureza interpretativa do ato normativo é evidente por se tratar de regulamentar as formas de execução da lei.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior, Relator

O recurso especial é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, conforme consta dos despachos às fls.600/601.

As teses controversas trazidas para apreciação desta Turma da Câmara Superior referem-se à aplicação do prazo de decadência ao crédito previdenciário lançado e discutido no presente lançamento bem como a incidência da retenção em relação às notas fiscais decorrentes de serviços relacionados ao transporte de cargas no período anterior ao Decreto nº 4.729, de 2003.

Por questão lógica, será analisada primeiramente a questão da retenção tendo em vista o lançamento referir-se em sua integralidade ao período anterior ao Decreto nº 4.729, de 09/06/2003.

Em relação à matéria, não acolho a pretensão da Fazenda Nacional nos termos que passo a aduzir.

Em breve resumo, a retenção dos 11% foi instituída pela Medida Provisória nº 1.663-15, de 22/10/1998, convertida na Lei nº 9.711, de 20/11/1998, e passou a ser exigida a partir da competência 02/1999, isto é, 90 dias após a sua instituição. A redação alterada do art. 31 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 9.711/98, não inovou nem alterou a fonte de custeio da previdência social, nem elegeram novo contribuinte.

Em verdade, a alteração promovida pela Lei nº 9.711, de 1998, foi apenas da sistemática de recolhimento, permanecendo o cálculo da contribuição previdenciária submetido ao regime da folha de pagamento, inaugurando o sistema de substituição tributária no âmbito da previdência social para o setor de prestação de serviços, elegendo a empresa prestadora como contribuinte de direito e a empresa tomadora como contribuinte de fato com status de responsável tributário, autorizando o prestador de serviços, compensar os valores por si devidos com os valores retidos e recolhidos pelos tomadores de serviços.

O § 4º do art. 31 indicava algumas atividades submetidas ao regime de retenção e remetia ao regulamento a indicação de outras. Em um primeiro momento foram indicados diversos serviços. Alguns deles (limpeza, conservação, zeladoria, vigilância e segurança, construção civil, serviços rurais, digitação e preparação de dados para processamento), na oportunidade em que a nota fiscal fosse emitida, tanto cessão de mão-de-obra quanto empreitada, deveria ocorrer a retenção e o recolhimento pelo tomador.

Diversas outras atividades indicadas em um rol previsto no art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, contudo somente seriam submetidas ao regime de retenção caso fosse caracterizada a prestação mediante cessão de mão-de-obra.

Nesse breve histórico da legislação, a redação inicial do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, previa em seu inciso XIX que as operações de transporte de cargas e passageiros estariam submetidas ao

regime de retenção, desde que prestadas em regime de cessão de mão-de-obra. A contrário senso, caso fossem prestadas em regime de empreitada, não haveria retenção.

Posteriormente, em 9 de junho de 2003, o Decreto nº 4.729, alterou o Regulamento da Previdência Social, excluindo o transporte de cargas dos serviços inseridos no regime de retenção. A dúvida reside na definição dos efeitos que advêm desta exclusão, haja vista a Lei ter autorizado o Regulamento estabelecer outros serviços sujeitos à retenção, desde que prestados em regime de cessão de mão-de-obra.

Segundo penso, a solução da controvérsia apresentada pela Fazenda Nacional exige o entendimento relacionado a qual seria o efeito de uma alteração no Regulamento sem a respectiva alteração na lei.

O art. 97 do Código Tributário Nacional estabelece que somente a lei, pode estabelecer a instituição de tributos, a majoração, a definição do fato gerador, etc.

Por sua vez, o artigo 84, IV, da Constituição Federal estabelece que os Decretos são atos normativos expedidos pelo Presidente da República com o objetivo de explicar a aplicação da lei. Assim, o regulamento não pode ir além do que a lei prevê, pois tem seu alicerce de validade na própria lei que pretende explicar a correta aplicação.

Pois bem, dada a natureza regulamentadora do Decreto Presidencial cujo objetivo é permitir a fiel execução da lei, verifica-se que tais atributos revelam em alguma medida uma natureza interpretativa do ato normativo cujo escopo maior é definir o alcance da lei que está sendo regulamentada.

Nesse sentido, segundo penso, especificamente em relação aos serviços de transporte de cargas, a exclusão dessa atividade do rol de atividades submetida ao regime da retenção implica na aplicação retroativa, na medida em que a regulamentação considerou que tais serviços não atendiam ao critério estabelecido pela lei, isto é, em regime de cessão de mão de obra.

Tal entendimento tem como fundamento lógico o fato de ser insustentável que um serviço seja considerado submetido ao regime de retenção em um período anterior à publicação do decreto e, no momento seguinte, a mesma atividade não mais ser considerada submetida a este regime sem qualquer alteração da lei.

A única condição para que um serviço fosse submetido ao regime de retenção era a sua prestação ocorrer no regime de cessão de mão-de-obra, em conformidade com a definição do § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991:

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Segundo penso, a razão mais provável para que o serviço de transporte de carga fosse excluído do rol de serviços submetidos à retenção, foi a compreensão de que tal atividade não se enquadrava no conceito legal de cessão de mão de obra e, portanto, não poderia estar submetida ao regime de retenção.

Por sua vez, se o transporte de carga não era cessão de mão-de-obra no período posterior ao Decreto, tão pouco seria no período anterior, razão pela qual não caberia a retenção. Inexistindo previsão de retenção para o futuro, conclui-se que para o passado ela também não é devida, por força do regulamento.

Com base nessas considerações, afastado a tese de contrariedade à lei.

Quanto ao argumento de que houve contrariedade às provas dos autos, melhor sorte não assiste à Fazenda Nacional. A afirmação de que o relatório fiscal demonstra que os serviços foram prestados mediante cessão de mão de obra não condiz com o que consta do referido relatório.

Os contratos juntados aos autos, embora apresentem cláusulas de ajuste referente ao quantitativo de pessoas envolvidas, não permitem inferir a existência da cessão de mão de obra, haja vista o objeto do contrato ser a coleta e o transporte de produtos comercializados.

Na cessão de mão de obra, a essência do contrato são os segurados colocados à disposição do contratante, tal como ocorre, por exemplo, nos serviços de vigilância. Nestes serviços, observa-se que os segurados são colocados de maneira contínua e à disposição exclusiva do tomador que, por sua vez, gerencia a realização do serviço.

Em outras palavras, no conceito de cessão de mão-de-obra, destaca-se a natureza contínua do serviço, ficando o pessoal utilizado à disposição exclusiva do tomador, que gerencia a realização do serviço. O objeto do contrato é somente a mão-de-obra.

Na empreitada, o contrato focaliza-se no serviço a ser prestado. Para sua realização, envolverá mão-de-obra, que não estará, necessariamente, à disposição do tomador. O gerenciamento será do contratado.

O transporte de carga, na forma como foi pactuado nos contratos juntados aos autos, referem-se a empreitada referente à movimentação de produtos comercializados pela empresa, contudo, nestes casos, somente há retenção em relação aos serviços listados nos incisos I a V do § 2º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, conforme estabelece o § 3º, transcrevo:

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. [\(Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003\)](#)

§ 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;

IV - serviços rurais;

V - digitação e preparação de dados para processamento;

(.....)

§ 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.

Ante o exposto voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO PELA FAZENDA NACIONAL, exonerando todo o crédito tributário lançado, circunstância que prejudica a análise do recurso especial no tocante à preliminar decadência.

(Assinado digitalmente)

Francisco Assis de Oliveira Júnior