

*Supremo Tribunal Federal*

COORD. DE ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

D.J. 01.04.2005

03/11/2004

EMENTÁRIO Nº 2185-3

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7 MINAS GERAIS

RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO  
 RECORRENTE(S) : P & M INSTALAÇÕES LTDA  
 ADVOGADO(A/S) : MÚCIO RICARDO CALEIRO ACERBI E OUTRO(A/S)  
 RECORRIDO(A/S) : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS  
 ADVOGADO(A/S) : PAULO SÉRGIO DE C. COSTA RIBEIRO

**EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: SEGURIDADE. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Lei 8.212/91, art. 31, com a redação da Lei 9.711/98.

I. - Empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra: obrigação de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 2 do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra: inoportunidade de ofensa ao disposto no art. 150, § 7º, art. 150, IV, art. 195, § 4º, art. 154, I, e art. 148 da CF.

II. - R.E. conhecido e improvido.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade, conhecer do recurso extraordinário e, por maioria, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie.

Brasília, 03 de novembro de 2004.

NELSON JOBIM - PRESIDENTE

*CV*  
 CARLOS VELLOSO - RELATOR



*[Handwritten signature]*

*Supremo Tribunal Federal*

TRIBUNAL PLENO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7 MINAS GERAIS****RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO**

RECORRENTE(S) : P &amp; M INSTALAÇÕES LTDA

ADVOGADO(A/S) : MÚCIO RICARDO CALEIRO ACERBI E OUTRO(A/S)

RECORRIDO(A/S) : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

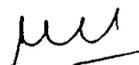
ADVOGADO(A/S) : PAULO SÉRGIO DE C. COSTA RIBEIRO

R E L A T Ó R I O

O Sr. Ministro **Carlos Velloso**: - A 3ª Turma do Eg. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em mandado de segurança, deu provimento à apelação e à remessa oficial decidindo pela legitimidade da retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, introduzida pelo art. 31 da Lei 8.212/91, redação dada pela Lei 9.711/98, uma vez que a citada retenção objetivou **facilitar a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social**, bem como **prevenir a sonegação**, sendo certo que ela não institui empréstimo compulsório, aumento de alíquota ou confisco, tampouco viola a capacidade contributiva ou qualquer princípio constitucional.

O acórdão restou assim ementado:

**"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.**



RE 393.946 / MG

*Supremo Tribunal Federal*

1. As modificações introduzidas pela referida Lei 9.711/98 visam, apenas e tão-somente, facilitar a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, prevenindo a sonegação, não havendo nisso nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade.

2. Com efeito, não se cuida de uma nova fonte de custeio para a Seguridade Social (C.F., art. 195, § 4º), nem, tampouco, de imposto criado na área da competência residual da União (C.F., art. 154, I) ou instituição de empréstimo compulsório (C.F., art. 148). O que houve, não faz mal repetir, foi uma alteração na forma de recolhimento da contribuição previdenciária, sem nenhuma afronta à Constituição, atribuindo responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, o que é permitido não só pelo Código Tributário Nacional (art. 128), como, também, pela atual Carta Magna, que prevê, inclusive, o pagamento antecipado do imposto ou contribuição, com possibilidade de compensação e/ou restituição (C.F., art. 150, § 7º), exatamente como previsto na Lei 9.711/98, ora impugnada, pelo que não há que se falar ou sustentar em, repito, empréstimo compulsório, aumento de alíquota, confisco ou transgressão a qualquer princípio constitucional, muito menos o da capacidade contributiva.

3. Precedentes.

4. Apelação e remessa oficial providas.

5. Sentença reformada." (Fl. 133).

Daí o recurso extraordinário interposto por **P & M INSTALAÇÕES LTDA.**, fundado no art. 102, III, **a** e **c**, da Constituição Federal, sustentando-se, em síntese, a **inconstitucionalidade da retenção** de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, lançadas contra as empresas cedentes de mão-de-obra (fl. 149). Para tanto, alega o seguinte:



RE 393.946 / MG

*Supremo Tribunal Federal*

a) a retenção dos 11% consubstancia uma nova contribuição, não sendo hipótese de substituição tributária e/ou antecipação de arrecadação prevista no art. 150, § 7º, da CF, dado que "não há qualquer vinculação entre o substituto tributário e o fato gerador da obrigação (...), isso porque o tomador do serviço não é contribuinte originário das contribuições devidas pelo cedente de mão-de-obra e não tem qualquer controle sobre a elaboração e o pagamento da folha de salários deste último, eventos esses que sequer podem ser considerados como posteriores ao pagamento do serviço" (fl. 151). Assim, a permissão do art. 150, § 7º, da CF, não se estende a todo e qualquer fato gerador posterior à cobrança do tributo, sob pena de lesão a todas as garantias constitucionais do contribuinte, integrante do rol das garantias contidas no art. 60, § 4º, IV, da mesma Carta;

b) ocorrência de **confisco**, uma vez que há excesso da "retenção" sobre o faturamento das entidades cedentes de mão-de-obra, bem como porque o INSS "não tem devolvido o dinheiro como preceitua a inconstitucional lei, chegando a 'reter' por meses a fio o dinheiro tão importante para a operacionalização das Empresas (...) provocando uma diminuição em 11% do dinheiro efetivamente faturado pelas Empresas" (fl. 153);

c) caracterização da "retenção" em apreço como **empréstimo compulsório**, modalidade tributária cuja criação exige lei

RE 393.946 / MG *Supremo Tribunal Federal*

complementar e situações específicas indicadas expressamente no texto constitucional (art. 148 da CF);

d) violação aos **princípios da eqüidade na forma de participação do custeio e da exigência de lei complementar** (arts. 154, I; 194, V e 195, § 4º, da CF), uma vez que a retenção em apreço estabelece **nova** contribuição incidente sobre o faturamento das empresas prestadoras de serviços de cessão de mão-de-obra, além de caracterizar **confisco**, mormente porque as empresas também estão sujeitas à incidência da COFINS e do PIS (fls. 152-153).

Admitido o recurso, subiram os autos (fl. 176).

A Procuradoria-Geral da República, em parecer lavrado pelo ilustre Subprocurador-Geral da República, Dr. Paulo da Rocha Campos, opinou pelo **desprovemento** do recurso (fls. 181/188).

Autos conclusos em 31.10.2003.

É o relatório, do qual serão expedidas cópias para os Srs. Ministros. *muuu*

*Supremo Tribunal Federal*

02/08/2004

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7 MINAS GERAISV O T O

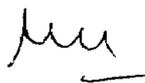
**EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: SEGURIDADE. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Lei 8.212/91, art. 31, com a redação da Lei 9.711/98.

I. - Empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra: obrigação de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 2 do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra: inocorrência de ofensa ao disposto no art. 150, § 7º, art. 150, IV, art. 195, § 4º, art. 154, I, e art. 148.

II. - R.E. conhecido e improvido.

O Sr. Ministro **CARLOS VELLOSO** (Relator): A Lei 8.212, de 1991, estabelecia, no seu art. 31, que "o contratante de quaisquer serviços executados mediante mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23."

Com a finalidade de simplificar a arrecadação das mencionadas contribuições previdenciárias e bem assim para facilitar a fiscalização, a Lei 9.711, de 1998, alterou o citado art. 31 da



RE 393.946 / MG

*Supremo Tribunal Federal*

Lei 8.212/91, modificando a forma de recolhimento das contribuições e estabelecendo a responsabilidade pelo seu reconhecimento às empresas contratantes dos serviços de mão-de-obra.

A impetrante não se conformou com a nova sistemática de recolhimento antecipado da contribuição incidente sobre a folha de salários e impetrou este mandado de segurança.

O Juízo de 1º grau deferiu a segurança, a fim de assegurar à impetrante o direito de recolher a contribuição nos moldes da legislação vigente anteriormente à Lei 9.711/98.

Apreciando apelação interposta pelo INSS, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região deu-lhe provimento, acórdão relatado pelo eminente Juiz Plauto Ribeiro, assim ementado:

**"EMENTA:** CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

1. As modificações introduzidas pela referida Lei 9.711/98 visam, apenas e tão-somente, facilitar a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, prevenindo a sonegação, não havendo nisso nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade.

2. Com efeito, não se cuida de uma nova fonte de custeio para a Seguridade Social (C.F., art. 195, § 4º), nem, tampouco, de imposto criado na área da competência residual da União (C.F., art. 154, I) ou instituição de empréstimo compulsório (C.F., art. 148). O que houve, não faz mal repetir, foi uma alteração na forma de recolhimento da contribuição previdenciária, sem nenhuma afronta à Constituição, atribuindo responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, o que é permitido não só pelo Código Tributário Nacional (art. 128), como, também, pela atual Carta Magna, que prevê, inclusive, o pagamento antecipado do imposto ou contribuição, com possibilidade de compensação e/ou restituição (C.F., art. 150, § 7º), exatamente como previsto na Lei nº 9.711/98, ora impugnada, pelo que não há que se falar ou sustentar em, repito, empréstimo compulsório, aumento de alíquota, confisco ou transgressão a qualquer princípio constitucional, muito menos o da capacidade contributiva.

3. Precedentes.

4. Apelação e remessa oficial providas.

6. Sentença reformada." (Fl. 133)

Está no voto em que se embasa o acórdão:

"(...)

Sustenta-se, por exemplo, que foi criada uma nova fonte de custeio para a Previdência Social sobre o faturamento; que foi instituído um empréstimo compulsório disfarçado; que foi estabelecida nova figura de substituição tributária; que a retenção apresenta aspecto confiscatório, com ofensa ao princípio da capacidade contributiva, etc, tudo em desconformidade com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional.

Contudo, penso que nada disso aconteceu. Na verdade, as modificações introduzidas pela referida Lei 9.711/98 visam, apenas e tão-somente, facilitar a

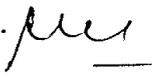
RE 393.946 / MG

*Supremo Tribunal Federal*

arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, prevenindo a sonegação, não havendo nisso nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Com efeito, não se cuida de uma nova fonte de custeio para a Seguridade Social (C.F., art. 195, § 4º), nem, tampouco, de imposto criado na área da competência residual da União (C.F., art. 154, I) ou instituição de empréstimo compulsório (C.F., art. 148). O que houve foi uma alteração na forma de recolhimento da contribuição previdenciária, sem nenhuma afronta à Constituição, atribuindo responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, o que é permitido não só pelo Código Tributário Nacional (art. 128), como, também, pela atual Carta Magna, que prevê, inclusive, o pagamento antecipado do imposto ou contribuição, com possibilidade de compensação e/ou restituição (C.F., art. 150, § 7º), exatamente como previsto na Lei nº 9.711/98, ora impugnada, pelo que não há que se falar ou sustentar em, repito, empréstimo compulsório, aumento de alíquota, confisco ou transgressão a qualquer princípio constitucional, muito menos o da capacidade contributiva.

(...)" (Fl. 129)

Daí o RE, fundado no art. 102, III, **a** e **c**, com alegação de ofensa ao art. 150, § 7º, C.F. Sustenta-se, também, a ocorrência de confisco: haveria excesso da retenção sobre o faturamento das entidades cedentes de mão-de-obra, não tendo o INSS devolvido o excedente. A retenção caracteriza-se como empréstimo compulsório. Todavia, a instituição de empréstimo compulsório exige lei complementar (C.F., art. 148). O acórdão recorrido violou, ademais, os arts. 154, I; 194, V, e 195, § 4º, C.F., por isso que teria sido instituída nova contribuição incidente sobre o faturamento. 

RE 393.946 / MG

*Supremo Tribunal Federal*

Examinemos o recurso.

O dispositivo legal impugnado — art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.711/98 — tem o seguinte teor:

"(...)

'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.

§ 1º O valor retido de que trata o **caput**, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.

§ 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 terceiro, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com atividade-fim de empresa, quaisquer que sejam a sua natureza e forma de contratação (...)'.

(...)." (Fl. 128)

RE 393.946 / MG

*Supremo Tribunal Federal*

O recurso não tem condições de prosperar.

Não há falar, no caso, que haja sido criada uma nova contribuição, com ofensa ao art. 195, § 4º, da Constituição Federal.

Como salientado no acórdão recorrido, a alteração introduzida pela Lei 9.711, de 1998, objetiva, apenas, simplificar a arrecadação do tributo e facilitar a fiscalização do seu recolhimento. No caso, nem há falar que o fato gerador do tributo ocorreria posteriormente ao recolhimento. Não. Aqui, simplesmente está o sujeito passivo obrigado a 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 e as disposições inscritas nos parágrafos do citado art. 31. Prevê a lei, inclusive, a restituição de saldos remanescentes, na impossibilidade de haver compensação integral na forma do § 1º do art. 31 (art. 31, § 2º).

A Constituição autoriza coisa maior: a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva

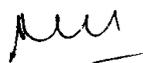
RE 393.946 / MG

*Supremo Tribunal Federal*

ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. C.F., art. 150, § 7º. E o Código Tributário Nacional, art. 128, prescreve que, "Sem prejuízo do disposto neste Capítulo (Capítulo V - Responsabilidade Tributária), a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

No caso, entretanto, registra Fábio Zambitte Ibrahim, com propriedade, que, "**mutatis mutantis**, é possível comparar a obrigatoriedade da retenção dos 11% com o desconto do imposto de renda na fonte. Em ambas as situações, a fonte pagadora tem dever legal de efetuar determinada retenção, diminuindo o valor pago. É um **facere**, isto é, uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas." (Fábio Zambitte Ibrahim, "A Retenção de 11% Sobre a Mão-de-Obra", LTr Editora, 2000, pág. 23).

Não se tem, portanto, contribuição nova. Tem-se, sim, "mera obrigação acessória." (Fábio Zambitte Ibrahim, ob. cit., pág. 32).



RE 393.946 / MG

*Supremo Tribunal Federal*

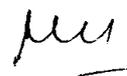
Aqui, repete-se, o tomador do serviço, ou o contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigado a reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente.

Não há falar, portanto, vale repetir, em contribuição nova, ou contribuição decorrente de outras fontes — C.F., art. 195, § 4º.

Não há falar, em consequência, em ofensa à técnica da competência residual da União — C.F., art. 154, I.

Não se tem, também, no caso, hipótese de empréstimo compulsório — C.F., art. 148. Os valores retidos em montante superior ao devido pela empresa contratada deverão ser restituídos (art. 31, § 2º, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.711/98). Também por isso incorre a hipótese do art. 150, IV, da C.F.: utilização de tributo com efeito de confisco.

Do exposto, conheço do recurso e lhe nego provimento.



02/08/2004

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7 MINAS GERAIS

VOTO

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Sr. Presidente, acompanho o Relator. Trata-se de uma mera técnica de administração tributária. }

02/08/2004

TRIBUNAL PLENO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7 MINAS GERAIS**

**RELATOR** : **MIN. CARLOS VELLOSO**  
RECORRENTE(S) : P & M INSTALAÇÕES LTDA  
ADVOGADO(A/S) : MÚCIO RICARDO CALEIRO ACERBI E OUTRO(A/S)  
RECORRIDO(A/S) : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS  
ADVOGADO(A/S) : PAULO SÉRGIO DE C. COSTA RIBEIRO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Senhor Presidente, pelo figurino constitucional, temos a incidência da contribuição sobre a folha de salários. Esses são exatamente os parâmetros revelados pela Carta da República. Ora, a pretexto de se ter a substituição tributária - não diria aqui que é para frente, já que não se trata de um fato gerador posterior, nem se atribui o ônus tributário àquele que implementa inicialmente o negócio jurídico -, é possível a substituição dessa base de incidência, folha de salários, por algo diverso, que não está previsto no artigo 195 da Constituição Federal? Considerada uma técnica de cobrança, de arrecadação, há base constitucional para que a incidência, ainda que de um percentual intermediário, recaia sobre aquele que incidirá sobre a folha de salário? A incidência é sobre o valor da nota fiscal, tendo em conta serviços executados, valor que não corresponde, em si, ao que é satisfeito aos prestadores de serviços? A meu ver, não. A meu ver, o artigo 31, não na redação primitiva da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, mas no decorrente da Medida Provisória nº 1.663, de 22 de outubro de 1998, acabou por introduzir - muito

RE 393.946 / MG

embora de forma precária e efêmera, utilizando até mesmo o eufemismo de adiantamento - uma nova base de incidência da contribuição, que não tem a ver, já que essa base de incidência suplanta a folha de salário, com o fixado na Carta da República.

**O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE)** - Só uma questão: e o § 1º, que diz que esse valor será compensado quando do cálculo da composição?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Sim, é compensação, mas há o desembolso. Esse desembolso inicial, a meu ver, não está autorizado pela Carta da República, que, ao prever a contribuição, remete à folha de salário, não a uma nota fiscal emitida pela empresa prestadora de serviço, cujo valor global diz respeito a "n" fatores que extravasam em muito o que é satisfeito aos prestadores dos serviços, aos trabalhadores.

O SR. MINISTRO CEZAR PELUSO - Ministro Marco Aurélio, pode ser que não haja nem folha de salários.

**O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE)** - São empresas de cessão de mão-de-obra. Aqui é a famosa intermediação de mão-de-obra. Na verdade, o que se passou por intermediação de mão-de-obra foi exatamente uma forma de sonegar essa tributação, naquelas empresas que se organizaram nesse sentido.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Senhor Presidente, mas aí evidentemente se raciocinarmos pelo excepcional, vamos caminhar para a placitação de disciplinas à margem da Carta da República.

**02/08/2004**

**TRIBUNAL PLENO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7 MINAS GERAIS**

VISTA

**O SR. MINISTRO CEZAR PELUSO** – Sr. Presidente, se V. Exa.  
me permite, vou pedir vista. 

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7**

PROCED.: MINAS GERAIS

**RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO**

RECTE.(S): P & M INSTALAÇÕES LTDA

ADV.(A/S): MÚCIO RICARDO CALEIRO ACERBI E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADV.(A/S): PAULO SÉRGIO DE C. COSTA RIBEIRO

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Carlos Velloso, Relator, conhecendo e negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 02.08.2004.

Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

Procurador-Geral da República, Dr. Cláudio Lemos Fonteles.

71   
Luiz Tomimatsu  
Secretário

03/11/2004

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7 MINAS GERAIS

## VOTO - VISTA

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO:** 1. O acórdão impugnado reformou sentença que, concedendo segurança, declarara, *incidenter tantum*, a constitucionalidade do art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98. Da ementa consta:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

1. As modificações introduzidas pela referida Lei 9.711/98 visam, apenas e tão somente, facilitar a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, prevenindo a sonegação, não havendo nisso nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade.

2. Com efeito, não se cuida de uma nova fonte de custeio para a Seguridade Social (CF, art. 195, § 4º), nem, tampouco, de imposto criado na área da competência residual da União (CF, art. 154, I) ou instituição de empréstimo compulsório (CF, art. 148). O que houve, não faz mal repetir, foi uma alteração na forma de recolhimento da contribuição previdenciária, sem nenhuma afronta à Constituição, atribuindo responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, o que é permitido não só pelo Código Tributário Nacional (art. 128), como, também, pela atual Carta Magna, que prevê, inclusive, o pagamento antecipado do imposto ou contribuição, com possibilidade de compensação e/ou restituição (C.F. art. 150, § 7º), exatamente como previsto na Lei nº 9.711/98, ora impugnada, pelo que não há que se falar ou sustentar em, repito, empréstimo compulsório, aumento de alíquota, confisco ou transgressão a qualquer princípio constitucional, muito menos o da capacidade contributiva.

3. Precedentes.

4. Apelação e remessa oficial providas.

5. Sentença reformada.”



RE 393.946 / MG

O recurso extraordinário argúi a inconstitucionalidade da retenção, pelo tomador dos serviços, dos 11% sobre a nota fiscal emitida pelo intermediador de mão de obra, por ofensa aos arts. 148 (empréstimo compulsório), 150, § 7º (antecipação do fato gerador), 150, IV (princípio do não confisco), 194, V (equidade na participação do custeio), e 195, § 4º (nova fonte de custeio da seguridade social), todos da Constituição Federal.

Alega o recorrente que *“não há qualquer vinculação entre o substituto tributário e o fato gerador da obrigação referente ao pagamento da contribuição social incidente sobre a folha de salários, isso porque o tomador do serviço não é contribuinte originário das contribuições devidas pelo cedente de mão-de-obra e não tem qualquer controle sobre a elaboração e o pagamento da folha de salários deste último, eventos esses que sequer podem ser considerados como posteriores ao pagamento do serviço”* (fls. 151).

2. Acompanho o voto do eminente Min. Relator, posto que com ressalvas quanto aos fundamentos.

2.1. Não se está, deveras, perante nova hipótese de incidência tributária, senão de transferência de responsabilidade pelo recolhimento do tributo, ou de *substituição tributária*, prevista no art. 128 do Código Tributário Nacional:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a

RE 393.946 / MG

terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Trata-se de substituição tributária na relação jurídica da contribuição social incidente sobre a folha de salários e devida pela prestadora de serviço. Daí, não vejo insulto aos arts. 148, 194, V, e 195, § 4º, da Constituição Federal.

2.2. Quanto ao art. 150, § 7º, que cuida da antecipação da ocorrência do fato gerador, entendo que, nos termos em que foi instituída, com previsão de compensação ou de devolução do montante eventualmente retido a maior (art. 31, §§ 1º e 2º,<sup>1</sup> da Lei 8.212/91), a retenção prevista no art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, não lhe é incompatível:

“Cronologicamente a retenção pode ocorrer antes da incidência factual da regra matriz, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador. Basta que a nota fiscal seja emitida até o último dia do mês de referência. Neste caso, a substituição configurará uma antecipação e por não guardar identidade com o valor devido em decorrência da ocorrência do fato gerador poderá implicar em uma tributação a maior, e em uma apropriação indevida do patrimônio do prestador do serviço.

(...)

Assim, teremos a incidência de duas normas jurídicas: (i) de substituição (logo que pago o valor relativo à cessão de mão de obra) e da (ii) regra matriz de incidência (contribuição social sobre a folha de salários), ligadas pelo liame lógico da substituição.

Como se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação em que o cálculo do montante devido e o recolhimento são efetuados pelo

<sup>1</sup> “§ 1º. O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço” (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

“§ 2º. Na impossibilidade de haver compensação integral da forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição” (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

RE 393.946 / MG

próprio contribuinte (art. 150 do Código Tributário Nacional) o cálculo das relações jurídicas produzidas pela incidência das normas é efetuado por ele próprio, ou seja, por expressa autorização legal (art. 31, § 1º da Lei 8.212/91), o prestador do serviço compensará o valor retido com o valor devido a título de contribuição sobre a folha de pagamento.

Uma relação jurídica (débito de contribuição social sobre a folha de pagamento) é anulada por outra relação jurídica (crédito pela retenção sofrida quando do recebimento pela prestação dos serviços – 11%).

Caso a retenção seja superior ao valor devido, o que não é raro acontecer visto que a retenção ocorre sobre o faturamento e a folha de salários lhe é em regra menor, o prestador do serviço será restituído do valor retido a maior, nos exatos termos do artigo 31, § 2º da Lei 8.212/91, dando-se cumprimento à norma constitucional insculpida no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988.

Deve ser salientado que a “autorização para compensação” é única e exclusiva às contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos, o que nos autoriza afirmar que na verdade não se trata de compensação, mas sim de verificação da legitimidade da substituição, ou seja, se o valor retido corresponde ao valor devido e sucessivamente na previsão de devolução do valor retido em excesso”(ALDO DE PAULA JUNIOR. *A retenção das Contribuições Sociais*, in MICHEL CUTAIT NETO. org.. *Contribuições Sociais em Debate*. São Paulo: JH Mizuno. 2003. p. 454).

2.3. Não há confisco, pois a contribuição social incidente sobre a folha de salários é de 20% (art. 22, I, da Lei nº 8.212/91), enquanto a retenção é de 11% sobre o “valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços” (art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98), resguardando-se o direito de restituição de eventual excesso (art. 31, § 2º).

2.4. Por fim, quanto à alegação de ausência de “vinculação entre o substituto tributário e o fato gerador da obrigação referente ao pagamento da contribuição social incidente sobre a folha de salários”, observo que tal questão transpõe os contornos do recurso, por envolver a aplicação do art. 128 do Código Tributário Nacional e nenhum dos dispositivos invocados pelo recorrente.

**RE 393.946 / MG**

Concordo com o Min. **MARCO AURÉLIO**, no asserto de que a técnica de substituição tributária deve obedecer a limites, mas, no caso, atendo-me aos temas que constituem objeto do recurso extraordinário e, nessa moldura, acompanho o voto do Min. Relator.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the name of the Minister, written in a cursive style.

03/11/2004

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7 MINAS GERAISV O T O

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: Acompanho o voto do Relator. A retenção de contribuição previdenciária determinada pela Lei n. 9.711/98 não configura nova exação tributária. Trata-se de simples técnica de arrecadação. Técnica de administração tributária, voltada à simplificação da arrecadação do tributo e ao seu eficiente controle. O paralelo com a retenção do imposto de renda na fonte, pela fonte pagadora, é impecável.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter percentual do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, recolhendo a importância retida aos cofres públicos. O artigo 31 da Lei n. 8.212/91, na redação que foi atribuída pela Lei n. 9.711/98, não criou obrigação tributária principal, senão simples obrigação acessória ou, em termos mais precisos, um *dever*. Este não é o momento para debatermos a distinção entre *dever* e *obrigação* em sentido estrito, nem isso é nesta oportunidade necessário, visto ser cristalina a evidência de que não há, no caso, obrigação principal imposta à empresa contratante dos serviços.

A lei poderia, nos termos do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição do Brasil, ter feito mais do que fez.

Conheço do recurso e lhe nego provimento.



03/11/2004

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7 MINAS GERAIS

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Senhor Presidente, estou convencido de que a legislação ordinária acabou por aditar a Carta da República, prevendo, em termos de adiantamento, é certo, uma nova base de incidência da contribuição social, ou seja, o valor da nota fiscal relativa à prestação de serviços.

Ressaltei que a base de incidência, constitucionalmente, da contribuição, é a folha de salários, e a nota fiscal apanha "n" fatores estranhos a essa mesma folha de salários, inclusive o lucro da empresa prestadora dos serviços.

Por isso, peço vênias àqueles que entendem de forma diversa para conhecer do recurso extraordinário interposto e provê-lo, tendo como inconstitucional o adiantamento versado no novo dispositivo da Lei nº 8.212/91, introduzido, como já deixei claro, por medida provisória.



*Supremo Tribunal Federal*

03/11/2004

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7 MINAS GERAISV O T O

(CONFIRMAÇÃO)

O Senhor Ministro **CARLOS VELLOSO** (Relator) - Sr. Presidente, o que se discute é se esse adiantamento, essa retenção dos 11%, constituiria uma nova contribuição ou um confisco. Sustenta-se, também, que essa retenção caracterizaria empréstimo compulsório. Vou ler o resumo do voto, na ementa:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: SEGURIDADE. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Lei 8.212/91, art. 31, com a redação da Lei 9.711/98.

I. - Empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra: obrigação de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 2 do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra:"

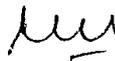
O que acontece? Nesses serviços, a empresa retém 11% do que vai pagar às empresas que prestam o serviço e recolhe; se recolheu a mais, haverá restituição. Isso caracterizaria uma nova incidência ou empréstimo compulsório? Penso que não. A Constituição



RE 393.946 / MG *Supremo Tribunal Federal*

autoriza até mais, quando ainda não efetivado o fato gerador, na a chamada substituição para frente.

Destarte, bem disse o Ministro Eros Grau, o que também isso eu mencionei, trata-se de técnica de arrecadação das contribuições. Mantenho o meu voto.



\* \* \* \* \*

03/11/2004

TRIBUNAL PLENO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7 MINAS GERAIS**

RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO  
RECORRENTE(S) : P & M INSTALAÇÕES LTDA  
ADVOGADO(A/S) : MÚCIO RICARDO CALEIRO ACERBI E OUTRO(A/S)  
RECORRIDO(A/S) : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS  
ADVOGADO(A/S) : PAULO SÉRGIO DE C. COSTA RIBEIRO

**V O T O**

O SENHOR MINISTRO CARLOS AYRES BRITTO - V. Exa. rebateu o argumento de que esse tipo de técnica de arrecadação, no fundo, implicaria um tratamento antiisonômico, porque só alcançaria as empresas prestadoras de serviços, aliás, de mão-de-obra?

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Pelo contrário, é isonômico, faz com que elas recolham.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - O grande problema, a meu ver, é o descompasso, porque, constitucionalmente, a base de incidência é a folha de salários. Indaga-se: é possível adiantamento que considere base de incidência diversa?

O SENHOR MINISTRO CARLOS VELLOSO (RELATOR) - Sr. Ministro, a Constituição autoriza coisa maior:



"Art.150

.....

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Mas não autoriza que essa incidência se faça fora do figurino constitucional. Aí é que está o problema.

O SENHOR MINISTRO CARLOS VELLOSO (RELATOR) - Está fora do figurino constitucional em que ponto?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Em termos de base de incidência, porque a contribuição a tem como sendo a folha de salários. No caso, considera-se o valor da nota fiscal alusiva à prestação de serviços, um valor que apanha, inclusive, o lucro.

O SENHOR MINISTRO CARLOS VELLOSO (RELATOR) - Serviços terceirizados com imediata restituição do que exceder.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Veja o § 1º, art. 31 da Lei nº 8.212/91:

"Art.31.....  
§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço."

Ou seja, é uma compensação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Então, admite-se que tenha esse adiantamento contorno de verdadeiro empréstimo compulsório.

O SENHOR MINISTRO CARLOS VELLOSO (RELATOR) - Haverá sempre o acerto final.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 393.946-7**

PROCED.: MINAS GERAIS

**RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO**

RECTE.(S): P & M INSTALAÇÕES LTDA

ADV.(A/S): MÚCIO RICARDO CALEIRO ACERBI E OUTRO(A/S)

RECD.(A/S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

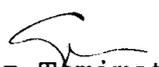
ADV.(A/S): PAULO SÉRGIO DE C. COSTA RIBEIRO

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Carlos Velloso, Relator, conhecendo e negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 02.08.2004.

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, venceu o Senhor Ministro Marco Aurélio, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário 03.11.2004.

Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

Procurador-Geral da República, Dr. Cláudio Lemos Fonteles.

  
-p/ Luiz Tomimatsu  
Secretário