

01/08/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.191 MATO GROSSO

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE  
RECTE.(S) : CONSTRUTURA LOCATELLI LTDA  
ADV.(A/S) : LUCIANA REZEGUE DO CARMO E OUTRO(A/S)  
RECDO.(A/S) : UNIÃO  
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE.

1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.

2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.

3. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto.

4. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a



**RE 603.191 / MT**

contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior.

5. Inexistência de extrapolação da base econômica do art. 195, I, *a*, da Constituição, e de violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, estampados nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição. Prejudicados os argumentos relativos à necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição, porquanto não se trata de nova contribuição.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

7. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

### **A C Ó R D ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da relatora.

Brasília, 1º de agosto de 2011.

Ministra Ellen Gracie

Relatora

01/08/2011

PLENÁRIO

## RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.191 MATO GROSSO

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE  
 RECTE.(S) : CONSTRUTORA LOCATELLI LTDA  
 ADV.(A/S) : LUCIANA REZEGUE DO CARMO E OUTRO(A/S)  
 RECDO.(A/S) : UNIÃO  
 PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

A Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora): 1. Trata-se de recurso extraordinário fundamentado no art. 102, III, a, da Constituição Federal, interposto contra acórdão que afastou a alegação de inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 8.212/1991, com a redação da Lei 9.711/1998, o qual determinou a retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal, nos seguintes termos:

*"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS.*

*1. Não há ilegalidade na retenção de 11% sobre os valores brutos das faturas dos contratos de prestação de serviço, pelas empresas tomadoras, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.711/98.*

*2. Inexistência de nova exação ou violação ao princípio da legalidade, apenas houve mudança na forma de recolhimento do tributo.*

*3. Apelação provida. Remessa prejudicada."*

2. Em seu recurso extraordinário, a Construtora Locatelli Ltda. sustenta que o citado artigo não instituiu propriamente uma hipótese de substituição tributária com suporte no art. 150, § 7º, da Constituição, mas contribuição nova. Dessa forma, teria sido violada a exigência de lei complementar estabelecida nos arts. 154, I, e 195, bem como não teria sido observado o Estado Democrático de Direito previsto

RE 603.191 / MT

no art. 1º e o processo legislativo estabelecido no art. 69, todos da Constituição Federal.

Argumenta que, sendo contribuição nova, não poderia ter a mesma base de cálculo de outra contribuição já existente, contrariando os artigos 154, I, e 195, § 4º, ambos da Constituição Federal.

Além disso, sustenta que a cobrança ainda viola o princípio do não-confisco previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal.

3. A União, nas contra-razões ao recurso extraordinário, sustenta que a alteração do art. 31 da Lei 8.212/1991, realizada com a edição da Lei 9.711/1998, não criou nova contribuição, não modificou alíquota, nem base de cálculo. Apenas foi criada nova sistemática na forma de arrecadação da contribuição para a seguridade social, com a instituição de responsabilidade tributária de empresas contratantes de serviços, por substituição tributária.

4. Esta Corte reconheceu a existência de repercussão geral da matéria (fls. 246-252).

5. O Ministério Público Federal, no parecer de lavra do Subprocurador-Geral da República Dr. Wagner de Castro Mathias Netto, opinou pelo desprovimento do recurso (fls. 256-260).

É o relatório.

01/08/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.191 MATO GROSSO

## VOTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora): 1. O recurso extraordinário foi interposto contra acórdão do Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região que considerou constitucional o art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98:

*“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS.*

*1. Não há ilegalidade na retenção de 11% sobre os valores brutos das faturas dos contratos de prestação de serviço, pelas empresas tomadoras, nos termos do art. 31 da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.711/98.*

*2. Inexistência de nova exação ou violação ao princípio da legalidade, apenas houve mudança na forma de recolhimento do tributo.*

*3. Apelação provida. Remessa prejudicada”.*

Configura-se, portanto, a hipótese do art. 102, III, a, da CF, que enseja a interposição de recurso extraordinário.

A questão constitucional foi prequestionada na instância recorrida.

A repercussão geral da matéria, por sua vez, não apenas foi suscitada em preliminar no Recurso Extraordinário ora trazido a julgamento (item “I.1 – DA REPERCUSSÃO GERAL DAS QUESTÕES CONSTITUCIONAIS, à fl. 193 dos autos), como foi reconhecida por esta Corte, nestes mesmos autos, em setembro de 2010.

Estando o recurso apto para conhecimento, cabe-nos

## RE 603.191 / MT

adentrar o mérito da questão, verificando se o mecanismo da substituição tributária foi bem empregado ou se implicou extrapolação da norma de competência, instituição de novo tributo, violação à capacidade contributiva ou à vedação do confisco, ou, ainda, inobservância da via legislativa adequada, questões estas que envolvem os arts. 146, III, *a*, 149, 150, IV e § 7º, 154, I, e 195, I e § 4º, da Constituição.

2. A tributação, em sociedades cada vez mais complexas como a nossa, exige não apenas a imposição de tributos a serem pagos pelos contribuintes, como a adoção de medidas que têm por finalidade facilitar e assegurar a arrecadação, simplificando procedimentos, diminuindo os riscos de evasão, reduzindo custos e aumentando as garantias do Fisco.

Tais medidas envolvem, seguidamente, o chamamento de terceiros para que colaborem com a Administração Tributária, praticando atos que estejam ao seu alcance em razão da sua particular relação com o fato gerador ou com o contribuinte de determinado tributo. É o caso do instituto da substituição tributária.

Costuma-se dizer que, na substituição tributária, a lei coloca outra pessoa “em lugar” do contribuinte no que diz respeito à obrigação de efetuar o pagamento do tributo devido. Daí falar-se em “substituição” do contribuinte pelo terceiro, passando-se a denominar o contribuinte de “substituído” e o terceiro de “substituto”.

Isso é feito porque se identifica, nessa outra pessoa, alguém que tem a possibilidade de, autorizado por lei, exigir do contribuinte o montante do tributo devido ou simplesmente retê-lo por ocasião de algum pagamento a ele devido, o que reduz o inadimplemento e facilita a fiscalização.

3. Podemos classificar a substituição tributária sob diversas

RE 603.191 / MT

perspectivas.

Tendo em conta o aspecto temporal, temos a substituição para trás quando cabe ao substituto recolher tributo relativo a fato gerador já ocorrido, a substituição concomitante ou simultânea quando coincide com a ocorrência mesmo do fato gerador, e a substituição para frente quando a substituição implica antecipação do pagamento do tributo relativamente à ocorrência do fato gerador.

Conforme as prerrogativas que se conferem ao substituto para buscar perante o substituído o montante a ser recolhido, a substituição pode se dar mediante retenção, exigência prévia ou ressarcimento.

Segundo a amplitude ou grau, temos, ainda, a possibilidade de configuração de uma substituição definitiva (total), em que o tributo é recolhido pelo substituto na sua integralidade e em caráter definitivo, extinguindo a obrigação tributária do contribuinte, ou por conta (parcial), em que ocorre o recolhimento de montante relativo a tributo que ainda estará sujeito a apuração e a ajuste pelo contribuinte.

4. Em quaisquer das modalidades de substituição tributária, sempre estaremos diante de pelo menos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.

Isso é muito bem apontado por Andrea Parlato, jurista italiano que mais estudou a sujeição passiva de terceiros, publicando duas importantes monografias a respeito (*Il responsabile d'imposta* e *Il sostituto d'imposta*) e também o capítulo relativo à responsabilidade e à substituição tributárias no *Trattato di Diritto Tributario*, coordenado por

RE 603.191 / MT

Andréa Amatucci, Eusébio González Garcia e Christoph Trzaskalik (Padova, Cedam, 2001), em cuja p. 893 consta:

*“... si è in presenza di due norme: A) l’una, che denominiamo principale, da cui deriva il collegamento soggettivo normale o tipico dell’effetto giuridico <tributo>; B) l’altra, secondaria e collegata alla prima, comprendente alcuni elementi specifici (rapporto di lavoro subordinato, deposito di somme di denaro, ecc.), è causativa dell’obbligo del soggetto denominato <sostituto d’imposta>. La norma principale isola le componenti tipiche di un determinato istituto dettando i criteri per un normale collegamento soggettivo degli effetti giuridici. La norma secondaria (o integrativa) subentra accanto alla principale quando la situazione di fatto si sia realizzata in modo particolare, contenga cioè un elemento ulteriore (rapporto di lavoro subordinato, deposito di somme di denaro, ecc.) che richiama l’intervento della norma secondaria. Quest’ultima nulla aggiunge al tipo, ma lo modella peculiarmente in rapporto ad una concreta situazione di fatto”.*

A validade do regime de substituição tributária como um todo depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas.

5. Em primeiro lugar, não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte.

Note-se que, na substituição tributária, o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A relação contributiva é sempre pressuposta; em nenhum momento, preterida. Não há substituição tributária sem que haja tributo devido pelo contribuinte. Aliás, só é legítimo obrigá-lo a se submeter à retenção porque é devedor do tributo correspondente.



RE 603.191 / MT

Assim, inexistente a substituição de uma relação jurídica (contribuinte X fisco) por outra (substituto x fisco). Importante, no ponto, a lição do italiano Fantozzi, em sua obra *Il Diritto Tributario* (Torino, UTET, 2003, p. 331):

*“La dottrina più recente ha ormai definitivamente chiarito che non esiste nel nostro istituto un vero e proprio fenomeno di sostituzione di una situazione o di un rapporto giuridico a un altro: la sostituzione tributaria consiste soltanto in una singolare struttura della fattispecie che realizza una deviazione rispetto al normale meccanismo di applicazione del tributo, sostituendo al soggetto passivo normale un altro soggetto che si caratterizza per la sua particolare posizione rispetto al presupposto”.*

A relação contributiva é preservada, sendo que a satisfação da obrigação do contribuinte é facilitada e assegurada pelo regime da substituição tributária. A segunda relação instituída (substituto x fisco), de certo modo, serve à primeira (contribuinte X fisco). O retentor não é um devedor do tributo, e sim um obrigado ao recolhimento, conforme esclarece Joachim Lang na obra *Steuerrecht* (Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 19ª ed., 2008, p. 178).

Portanto, diferentemente do que a consideração isolada do termo “substituição” poderia levar a crer, não há o alijamento do contribuinte. Sua obrigação não é excluída, tampouco amesquinhada, o que já era destacado por Dino Jarah, em sua obra *El Hecho Imponible: Teoria general Del Derecho Tributario Sustantivo* (Aleledo-Perrot, 2ª ed., 1971, p. 29).

Por força da substituição tributária, o que ocorre, isto sim, é que o contribuinte deixa de tomar a frente quanto à apuração e ao recolhimento, surgindo tais deveres diretamente para o substituto, que, no entanto, procede ao recolhimento em nome do contribuinte.

RE 603.191 / MT

A validade de tal mecanismo pressupõe que não se olvide seu caráter meramente instrumental, em que o substituto figura como simples colaborador do Fisco. Substitui o contribuinte no ato de efetuar o pagamento, mas não na obrigação de contribuir para as despesas públicas.

A utilização do instituto da substituição tributária não autoriza, por isso, a utilização de presunções absolutas dissociadas da efetiva dimensão do fato gerador que resultem em ônus demasiado para o contribuinte, com extrapolação das normas de competência, violação ao princípio da capacidade contributiva ou à vedação do confisco. Importa que se tenha bem presente que, *"em respeito ao princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, a instituição do regime de substituição tributária não poderá acarretar a exigência de obrigação tributária em dimensões superiores às características do fato jurídico tributário"*, conforme destaca Rafael Pandolfo na p. 137 da excelente obra *Curso Avançado de Substituição Tributária*, coordenada por Arthur M. Ferreira Neto e Rafael Nichele, Ed. IET/IOB, 2010.

A Constituição, aliás, torna isso claro e inequívoco ao cuidar da substituição tributária para frente, quando assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido (art. 150, § 7º).

6. Em segundo lugar, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador.

São os limites inerentes à posição do substituto que é chamado a colaborar com o fisco, não a contribuir para as despesas públicas.

Essa colaboração deve guardar respeito aos princípios da

RE 603.191 / MT

razoabilidade e da proporcionalidade. Não se pode impor a alguém, a título de substituição tributária, deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.

É justamente por isso que o art. 128 do CTN condiciona a atribuição de responsabilidade (em sentido amplo, abrangendo a substituição tributária) à presença de vínculo do terceiro com o fato gerador da respectiva obrigação.

Só aquele que está próximo, que tem contato com o fato gerador ou com o contribuinte e que, por isso, tem a possibilidade de colaborar mediante o cumprimento de deveres que guardem relação com as suas atividades é que pode ser colocado na condição de substituto.

Ademais, não sendo o substituto obrigado a contribuir, senão a colaborar com a Administração Tributária, é essencial para a validade de tal instituto jurídico que ao substituto seja assegurada a possibilidade de retenção ou de ressarcimento quanto aos valores que está obrigado a recolher aos cofres públicos. A propósito, veja-se a observação feita pelo professor espanhol Lago Montero em sua obra *La Sujeción a los diversos Deberes y Obligaciones Tributarios* (Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 1998, p. 75):

*“El sustituto ni realiza el hecho imponible ni es titular de la capacidad económica gravada. Por ello, no debe soportar en su pecunio el peso de la contribución satisfecha. La ley le confiere al efecto el derecho a reembolsarse del auténtico sujeto pasivo, esto es, del contribuyente”.*

Essencial, portanto, que o substituto, sujeito passivo de uma obrigação de colaboração, possa efetuar o pagamento com recursos ou sob as expensas do próprio contribuinte, pois só este é sujeito passivo da relação contributiva.

RE 603.191 / MT

7. O art. 31 da Lei 8.212/91, na 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 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.*

*§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:*

*I – limpeza, conservação e zeladoria;*

*II – vigilância e segurança;*

*III – empreitada de mão-de-obra;*

*IV – contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.*

*§ 5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante".*

A substituição tributária estabelecida, como se vê, diz respeito às diversas contribuições de seguridade social incidentes sobre a folha de salários, quais sejam as contribuições previdenciárias a cargo dos empregadores.

RE 603.191 / MT

A sistemática adotada foi a da substituição tributária simultânea à ocorrência do fato gerador do tributo, mediante retenção de montante presumidamente devido e seu recolhimento por conta do valor final a ser posteriormente apurado pelo contribuinte.

É o que se vê na determinação, pela Lei 9.711/98, de que o substituto, por ocasião do pagamento dos serviços, proceda à retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, ensejando-se a posterior compensação ou restituição.

8. A retenção de 11% do valor da nota fiscal foi estabelecida com base em elementos empíricos, conforme esclarece Fernando Osório de Almeida Júnior em artigo publicado na RDDT 45/55-60:

*“Afiml, qual a lógica da fixação do montante de 11% sobre o faturamento das empresas cedentes de mão-de-obra? Para respondermos a esta questão basta sabermos que o lançamento por arbitramento de contribuições sociais com base na remuneração dos trabalhadores, que no âmbito do INSS é chamada de aferição indireta (art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91), se faz quando, ante a impossibilidade de se calcular dita contribuição por ausência, insuficiência ou inidoneidade de documentos pertinente ao montante de remuneração paga ou devida aos trabalhadores, a fiscalização arbitra, em regra, esse montante de ‘rendimentos’ em, no mínimo, 40% do valor dos serviços prestados constantes das faturas emitidas pela empresa cedente de mão-de-obra. Trata-se de uma presunção – decorrente da experiência – de que tal percentual do faturamento representa em média a parcela da receita da empresa que presta serviços mediante cessão de mão-de-obra e a qual costuma ser absorvida pelo pagamento dos trabalhadores a seu serviço. Sobre essa base de cálculo arbitrada, incidirá a alíquota de 20% devida pela empresa (art. 22, I, da Lei nº 8.212/91), mais 1%, 2% ou 3% (art. 22, II, da citada Lei) a título de adicional do SAT (Seguro de Acidente do Trabalho), de acordo com o grau de risco e a atividade preponderante*

RE 603.191 / MT

da empresa, e, por fim, a contribuições dos trabalhadores, que será calculada mediante a aplicação da alíquota mínima (no caso, 8%). Tomando-se em consideração a alíquota mínima do SAT (1%), em consonância com o fato de que para a contribuição dos trabalhadores também se considera a alíquota mínima (8%), além do percentual da parte patronal (20%), temos uma alíquota global de 29% que incidirá sobre a base de cálculo arbitrada correspondente a 40% do faturamento, pelo que o montante arbitrado a título de contribuições devidas ao INSS sobre os rendimentos dos trabalhadores  $[29\%(20+8+1) \times 40\% \text{ do faturamento}]$  representa 11,6% do faturamento. Ou seja, eliminando-se os décimos, encontramos 11% do faturamento. Coincidência? Claro que não. Aliás, deve-se dizer que o próprio INSS confirma o exposto, como assim já o fez brilhantemente o seu ilustre Coordenador-Geral em Seminário ao qual os referimos no início." (ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de. In RDDT 45/55-60).

Vê-se que há razoabilidade no percentual utilizado para a definição do montante a ser retido. Não se pode dizer, como pretende a recorrente, que não haja uma equivalência razoável ou que o valor retido seja aleatório, exagerado, alheio à realidade do que normalmente é devido à seguridade social no pagamento das contribuições sobre a folha.

De qualquer modo, fosse tal presunção adotada em caráter absoluto, *iuris et de iuri*, descaracterizaria ela as contribuições objeto da substituição, já que deixariam de incidir sobre a folha de salários para incidir sobre o faturamento, extrapolando aquela para incorrer em inadmissível *bis in idem* com a contribuição sobre o faturamento, então vedado pelo art. 195, § 4º, da Constituição, quando ainda não havia surgido o § 13, com a EC 42, que passou a admitir a substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, *a*, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. Não foi isso o que ocorreu, entretanto.

Estamos em face de uma retenção e recolhimento por

## RE 603.191 / MT

conta de tributo devido, que não dispensa a empresa contribuinte de apurar a contribuição sobre a folha de salários e de efetuar seu pagamento.

Os 11% sobre o valor bruto da nota fiscal consistem, apenas e tão-somente, o montante a ser retido e recolhido pelo substituto, tendo o legislador reconhecido expressamente a possibilidade de posterior compensação ou restituição:

*“§ 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”.*

Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto. Quando a substituição diz respeito a tributo cuja base de cálculo não pode ser apurada com exatidão pelo substituto por ocasião da retenção, aliás, não há outro modo de operacionalizá-la senão determinando a retenção de valor aproximado, definido mediante presunção.

No caso, restou preservada, por completo, a identidade e as características da relação contributiva, não se exigindo tributo distinto ou a maior. O mecanismo de substituição implicou retenção de montante presumido a ser cotejado, em seguida, com o valor efetivamente devido apurado pelo próprio contribuinte à luz dos aspectos da norma tributária impositiva, prevalecendo esta sobre o recolhimento feito por conta e gerando, com isso, saldo credor ou devedor.

RE 603.191 / MT

Note-se que os serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou mediante empreitada de mão-de-obra têm como principal fator justamente o trabalho humano e, frise-se, o trabalho assalariado, que gera folha de salários e dá ensejo, necessariamente, ao surgimento das obrigações correspondentes às contribuições sobre a folha. Tal custo, indubitavelmente, é considerado na definição do preço pago pelo serviço, sendo de todo adequada e eficaz a determinação de retenção. Para tanto, presume-se valor aproximado ao custo real, permitindo-se o posterior ajuste de contas.

Só restaria descaracterizada a contribuição sobre a folha se o legislador não tivesse assegurado a compensação com o montante efetivamente devido pelo contribuinte ou a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior. Mas o fez.

Aliás, o Superior Tribunal de Justiça analisou com muita acuidade a questão, não vislumbrando qualquer nova contribuição ou alteração em seu aspecto quantitativo, mas uma inovação restrita à sistemática de arrecadação, conforme se vê da ementa do REsp 1036375, representativo da controvérsia, relatado pelo Ministro Luiz Fux no regime dos recursos repetitivos, quando ainda atuava perante aquela Egrégia Corte:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ART. 31, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO MAIS COMPLEXA, SEM AFETAÇÃO DAS BASES LEGAIS DA ENTIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL DA EXAÇÃO.*

*1. A retenção de contribuição previdenciária determinada pela Lei 9.711/98 não configura nova exação e sim técnica arrecadatória*



RE 603.191 / MT

*via substituição tributária, sem que, com isso, resulte aumento da carga tributária.*

2. A Lei nº 9.711/98, que alterou o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não criou nova contribuição sobre o faturamento, tampouco alterou a alíquota ou a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.

3. A determinação do mencionado artigo configura apenas uma nova sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária, tornando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. Nesse sentido, o procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal.

4. Precedentes: REsp 884.936/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/08/2008, DJe 20/08/2008; AgRg no Ag 906.813/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2007, DJe 23/10/2008; AgRg no Ag 965.911/SP, Rel. Ministro JOSÉ DÉLGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 21/05/2008; EDcl no REsp 806.226/RJ, Rel. MIN. CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 26/03/2008; AgRg no Ag 795.758/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2007, DJ 09/08/2007.

5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008”.

Não foi com outro entendimento que este Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 393.946/MG, já afastou as alegações de que teria havido instituição de tributo novo com ofensa aos requisitos constitucionais respectivos. Vale retomar, no ponto, excertos do voto condutor então proferido pelo Ministro Carlos Velloso:

“ ... 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

RE 603.191 / MT

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 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 expresso 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, p. 23). Não se tem, portanto, contribuição nova. [...] 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

**RE 603.191 / MT**

*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 inotcorre a hipótese do art. 150, IV, da C.F.: utilização de tributo com efeito de confisco”.*

Eis a ementa:

*“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: inoocorrência 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.” (STF, Plenário, RE 393946/MG, Min. Carlos Velloso, nov/04, DJ 01.04.2005)*

Não há razão para qualquer alteração no entendimento desta Corte quanto ao ponto. Os argumentos no sentido de que a Lei 9.711/98 não teria atendido aos requisitos constitucionais indispensáveis à instituição válida de um novo tributo perdem a sustentação na medida em que seu pressuposto não se confirma. Como visto, não tivemos, com a Lei 9.711/98, qualquer novo tributo, tendo sido preservada a relação contributiva original.

Assim, não há que se dizer que tenha havido extrapolação da base econômica do art. 195, I, *a*, da Constituição, ou seja, da norma de competência para instituir contribuição sobre a folha ou mesmo violação

RE 603.191 / MT

ao princípio da capacidade contributiva ou à vedação do confisco, estampados nos arts. 145, § 1º, e 160, IV, da Constituição.

Ficam prejudicados, ainda, os argumentos relativos à necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição.

Já para a disciplina da substituição tributária relativa à contribuição de seguridade social nominada, jamais se exigiu lei complementar. Aliás, nem mesmo para a instituição das contribuições nominadas há tal exigência, nenhuma referência havendo nesse sentido no *caput* do art. 195. Ademais, o art. 149 da Constituição, ao determinar a observância do quanto disposto no seu art. 146, III, limitou-se a impor a submissão das contribuições às normas gerais estabelecidas por lei complementar, não tendo o efeito de exigir lei complementar para a própria disciplina das contribuições, ressalvadas as criadas no exercício da competência residual de que cuida o art. 195, § 4º.

Note-se que a legalidade tributária, estampada no art. 150, I, da Constituição, só exige lei ordinária. E o próprio artigo 150, § 7º, da Constituição, que adveio com a EC 3/1993 para tornar inequívoca a possibilidade da chamada substituição tributária para a frente, também só se refere à lei, não requerendo diploma aprovado com *quorum* qualificado.

9. Analisando a sistemática adotada sob a perspectiva do próprio substituto, verificamos que nenhuma obrigação desarrazoada ou ônus desproporcional lhe foram impostos.

O tomador de serviços mantém relação muito próxima com o fato gerador e com o contribuinte das contribuições sobre a folha de salários. Como lhe cabe efetuar o pagamento relativo à prestação de serviços, tem toda a facilidade para proceder à retenção e recolhimento

RE 603.191 / MT

do percentual apontado por lei.

O procedimento é simples, adequado e eficaz, minorando os riscos de inadimplemento, facilitando a fiscalização e ampliando as garantias do crédito tributário.

Frise-se, também, que o mecanismo da retenção assegura por completo e sem delongas que o substituto cumpra seus deveres de colaboração sem precisar despender recursos próprios, não comprometendo, assim, seu patrimônio. O dever de colaboração se restringe à retenção e ao recolhimento, esgotando-se então. Somente na hipótese de descumprimento de tal dever é que poderá o substituto ser demandado a pagar com recursos próprios o montante que deixou de reter e recolher.

10. Ante todo o exposto, por não vislumbrar nenhum vício de inconstitucionalidade na sistemática de substituição tributária do art. 31 da lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.711/98, **nego provimento** ao recurso extraordinário.

Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

**01/08/2011****PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.191 MATO GROSSO****VOTO**

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Senhor Presidente, o Superior Tribunal de Justiça, no final do ano passado, com fundamento no Recurso Extraordinário nº 455.956, desta egrégia Corte, afetou à sessão o recurso repetitivo, em que se entendeu que, realmente, a responsabilidade pela contribuição seria da prestadora de serviço para, por uma questão de garantia tributária, antecipar-se e impor-se o ônus à tomadora do serviço, que não há nenhuma ilegalidade, há uma previsão constitucional. O crédito, depois, repassa-se para a prestadora de serviço, de sorte que não há nenhuma ilegalidade e nem inconstitucionalidade.

Acompanho, integralmente, a eminente Relatora.

**01/08/2011****PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.191 MATO GROSSO****EXPLICAÇÃO**

**O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO** - Não houve nova exação, não é? Simplesmente, uma nova sistemática de arrecadação, que, no caso, foi a substituição tributária.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA** - Isso foi até enfatizado pelo Desembargador.

**A SENHORA MINISTRA ELLEN GRACIE (RELATORA)** - E que tem a grande vantagem, nesses contratos de terceirização, de impedir o prejuízo aos trabalhadores, porque, muitas vezes, ocorre de a empresa tomadora de serviços não efetuar as contribuições e, posteriormente, os empregados têm prejuízos.

**O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO** - Bem ponderado.

###

01/08/2011

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.191 MATO GROSSO**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, não se trata, a meu ver, de substituição tributária, já que não se atribui à pessoa designada para a retenção a responsabilidade pelo tributo. Tem-se, em última análise, uma obrigação acessória, como é a relativa à retenção no tocante ao Imposto de Renda. E, então, verificamos que, mediante medida provisória posteriormente transformada em lei, criou-se contribuição estranha ao rol do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, porque passou a incidir não sobre a folha de salário, mas sim sobre a nota fiscal, presente a prestação dos serviços.

Presidente, conluo pelo provimento do recurso e reporto-me ao voto que proferi – e continuo convencido quanto a essa óptica – no julgamento do Recurso Extraordinário nº 393.946.7/MG – mencionado pela Procuradora da Fazenda –, sob a relatoria do Ministro Carlos Velloso, que transcrevo a seguir:

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 vênia 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.



**01/08/2011**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.191 MATO GROSSO**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE)** - Eu peço vênia ao Ministro Marco Aurélio e acompanho a Relatora.

Fui também Relator de caso idêntico, no Agravo nº 511.093, de São Paulo.

Nego provimento.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.191**

PROCED. : MATO GROSSO

**RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE**

RECTE.(S) : CONSTRUTURA LOCATELLI LTDA

ADV.(A/S) : LUCIANA REZEGUE DO CARMO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**Decisão:** O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, negou provimento ao recurso extraordinário, contra o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Falou pela União a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, 01.08.2011.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Luiz Fux.

Sub-Procuradora-Geral da República, Dra. Sandra Cureau.

p/ Luiz Tomimatsu  
Secretário