

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

O recurso preenche os requisitos gerais de admissibilidade, estando apto para o conhecimento. Cabe-nos, pois, adentrar o mérito da questão, verificando se a contribuição previdenciária prevista no art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, encontra fundamento de validade no inciso I, letra a, do art. 195 da Constituição Federal, ou se, ao revés, não se enquadrando nas hipóteses da referida norma constitucional, configuraria nova fonte de custeio, **somente podendo ser instituída, assim, por lei complementar**, conforme determina o § 4º do art. 195 da Constituição, na forma do art. 154, I, do texto constitucional.

A incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração de trabalhadores, à luz do art. 195, I, a, da Carta Magna - antes da alteração promovida pela Emenda Constitucional 20/98 -, já foi alvo de grandes controvérsias nesta Corte.

Por ocasião do julgamento do RE nº 166.772/RS, de relatoria do Ministro **Marco Aurélio**, especialmente no tocante às contribuições a cargo das empresas incidentes sobre a folha de salários, esta Corte reconheceu a inconstitucionalidade do inciso I do art. 3º da Lei 7.787/89, **“no que abrangido o que pago a administradores e autônomos”**. Do mesmo modo, o Plenário da Corte, ao julgar a ADI nº 1.102/DF, também declarou a inconstitucionalidade das expressões **“autônomos”** e **“administradores”** contidas no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91. Nesse julgado, consignou-se que agentes econômicos poderiam ser alcançados por contribuição criada por lei complementar (CF, arts. 195, § 4., e 154, I).

Como reação às sucessivas declarações de inconstitucionalidade relativas ao tema e visando a alcançar o desiderato de recompor a tributação sobre pagamentos das empresas a autônomos, avulsos, administradores e demais pessoas que, de algum modo, prestem serviços

a elas, o legislador, consciente da lacuna normativa existente, editou a Lei Complementar 84, de 18 de janeiro de 1996.

A citada lei complementar instituiu, no seu art. 1º, inciso II, contribuição previdenciária, a cargo das cooperativas “no percentual de 15% do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus **cooperados** a título de remuneração ou retribuição pelos **serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas**”. Sobre essa contribuição, cumpre notar que a matéria foi objeto de deliberação pelo Plenário Virtual nos autos do RE nº 597.315, de relatoria do Ministro **Roberto Barroso**, tendo sido reconhecida a sua repercussão geral em 2/2/12. Todavia, no referido RE nº 597.315, a discussão restringe-se ao período de vigência da Lei Complementar nº 84/96, pois essa foi revogada pela Lei nº 9.876/99, ora em discussão.

É de se observar, ainda, que a alteração do art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, objeto de debate, deu-se já na vigência da nova redação do art. 195, I, a, da Constituição Federal - dada pela EC nº 20/98 -, a qual alargou a competência material a ser exercida pelo legislador, prevendo a incidência das contribuições previdenciárias a cargo das empresas e das entidades a elas equiparadas sobre a “folha de salários e **demais rendimentos do trabalho** pagos ou creditados, a qualquer título, à **pessoa física** que lhe preste serviço, **mesmo sem vínculo empregatício**”.

O art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 9.876/99, dispõe o seguinte:

“Art. 22. A contribuição a **cargo da empresa**, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

IV – quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados **por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.**”

Divisa-se, no caso, a pretensão do legislador de instituir contribuição previdenciária a cargo das **empresas que contratam a prestação de**

serviços de cooperados por meio de cooperativas de trabalho. Transferiu-se, portanto, a sujeição passiva da obrigação tributária para as empresas tomadoras dos serviços.

Quer dizer, a empresa tomadora dos serviços, no caso, não opera como **fonte** somente para fins de **retenção** ou qualquer outra espécie de **substituição** tributária, na forma do art. 31 da Lei 8.212/91. A fonte pagadora, empresa ou entidade a ela equiparada, é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da respectiva contribuição.

Note-se que o principal argumento para se enquadrar a exação em tela no disposto no art. 195, I, a, da Constituição é o de que o serviço contratado pelas empresas junto às sociedades cooperativas seria, na realidade, prestado por pessoas físicas (cooperados).

Todavia, essa tese não resiste ao teste da coerência material com o texto constitucional, na medida em que os conceitos de direito privado, usados nas regras de competência, não podem ser deformados pelo legislador (art. 110, do CTN), pois constituem típicos limites dessas mesmas competências.

Em primeiro lugar, a relação entre cooperativa e cooperados não é de mera “entidade intermediária”, sem qualquer consequência jurídica. A entidade cooperativa é criada justamente para superar a relação isolada entre prestadores (autônomos) e tomadores de serviços (empresas), relação essa em que o contrato de prestação de serviços é promovido de modo integralmente autônomo. Trata-se de alternativa de agrupamento em regime de solidariedade (art. 3º, I, da Lei nº 5.764/71).

Como elucida Heleno Taveira Torres,

“[a] relação cooperativa por excelência é aquela entabulada entre seus sócios usuários e a própria entidade. Nesta, nenhuma subordinação se perfaz, não há relação de emprego; **mas também não se pode dizer que o sócio usuário exerça, por contra própria, a atividade profissional, nos domínios da respectiva especialidade.** Ele o faz, agora, sob cooperação, munindo-se dos serviços que lhe presta a

cooperativa, especialmente o de eliminar a intermediação de outras entidades de prestações de serviços ou de vínculo empregatício” (Regime Constitucional do Cooperativismo e a Exigência de Contribuições Previdenciárias sobre as Cooperativas de Trabalho. In: **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 101/150, jan. 2004).

Embora os sócios/usuários possam prestar seus serviços no âmbito dos respectivos locais de trabalho, com seus equipamentos e técnicas próprios, a prestação dos serviços não é dos sócios/usuários, mas da sociedade cooperativa, definida no art. 4º da Lei nº 5.764/71 como “sociedade de pessoas”. Os **terceiros interessados em tais serviços os pagam diretamente à cooperativa**, que se ocupa, posteriormente, de repassar aos sócios/usuários as parcelas relativas às respectivas remunerações.

Nessa linha, a tributação de empresas, na forma delineada na Lei nº 9.876/99, mediante desconsideração legal da personalidade jurídica das sociedades cooperativas, acaba por subverter os conceitos do direito privado de pessoa física e de pessoa jurídica.

Em verdade, o fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária na forma da Lei 9.876/99 não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na **relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços**. Não se estabelece vínculo jurídico entre os contratantes e os cooperados que desempenham as funções contratadas. **É a própria cooperativa que assume a responsabilidade pela execução dos serviços, sendo os associados escalados para a execução dos serviços estranhos ao contrato.**

Ao se avançar na análise da regra matriz de incidência desenhada no art. 22, inciso VI, da Lei 8.212/91, pela Lei 9.876/99, verifica-se que a base de cálculo adotada também não resiste a um controle de constitucionalidade.

Com efeito, a base de cálculo é definida como o **valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços**, englobando, assim, não só os

rendimentos do trabalho que são repassados aos cooperados, mas também despesas outras que integram o preço contratado, como, por exemplo, a taxa de administração.

A Exposição de Motivos nº 85/99, que acompanhou a Lei 9.876/99, no afã de justificar a incidência da contribuição sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura dos serviços, procurou deixar explícito que a intenção do legislador era a de aproximar, o máximo possível, a base de cálculo e a alíquota da real retribuição devida ao cooperado, de forma a não desnaturar a contribuição:

“30. Partindo deste pressuposto, e analisando diversas planilhas de custos e distribuição de remuneração a cooperados em diferentes cooperativas, de segmentos variados, verificamos que, **em média, os valores correspondentes a despesas administrativas, tributárias e fundos de reservas correspondem a vinte e cinco por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, destinando-se , o restante – setenta e cinco por cento – à retribuição do cooperado.** Assim, buscando a isonomia de tratamento entre diferentes formas de contratação, o percentual a incidir sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços é aquele **correspondente a vinte por cento sobre os setenta e cinco por cento distribuídos ao cooperado, o que resulta em um percentual que mantém constante a contribuição previdenciária, independente de a empresa contratar um cooperado ou outro contribuinte individual.**”

O que se percebe na exposição é que, com essa técnica de apuração de tributos, tentou-se estabelecer um regramento para as empresas tomadoras de serviços de cooperativas similar ao das empresas contratantes de serviços mediante cessão de mão de obra - constante do art. 31 da Lei 8.212/91, o qual estabelecia que o tomador de serviço estava obrigado a reter, **como substituto tributário**, o equivalente a 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura.

Todavia, enquanto, no caso das empresas em geral, a **retenção era**

apenas um procedimento de **antecipação da receita, permitindo-se uma futura compensação com a contribuição devida sobre a remuneração**, no caso das cooperativas, estabeleceu-se que a base de cálculo definitiva da **contribuição corresponderia a um percentual incidente sobre a nota fiscal ou a fatura**.

Para o caso em exame, vale o que foi sinalizado pela Corte no julgamento do RE nº 603.191/MT, de relatoria da Ministra **Ellen Gracie**, no sentido de ser inconstitucional a adoção de mecanismos de fixação de base de cálculo fundados em presunções absolutas que descaracterizem a base econômica definida constitucionalmente. É o que se vê no seguinte trecho do voto da Relatora:

“De qualquer modo, fosse tal presunção adotada em caráter absoluto, *iuris et de iure* [e] descaracterizaria ela as contribuições objeto de 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.”

Com efeito, uma vez definido constitucionalmente o conteúdo mínimo da norma padrão de incidência tributária (base econômica) - na hipótese, aquela descrita no art. 195, I, **a**, da Carta Magna -, o legislador que venha a instituir tributo exercitando essa competência estará estritamente vinculado aos termos da norma que a definiu.

No caso da contribuição previdenciária examinada nestes autos, cujo **critério material** pretende ser o da **prestação do serviço**, a **base de cálculo** não poderia ser outra que não o **valor da remuneração desse serviço**. Dito de outro modo, **a base de cálculo há de ser representada pela medida do serviço prestado pelo cooperado, havendo manifesta violação do texto constitucional na hipótese de se calcular a contribuição com base em valores pagos a qualquer outro título**.

Portanto, ainda que se considere a cooperativa como mera projeção

dos interesses dos cooperados, desconsiderando a sua personalidade jurídica, como parece ter sido a intenção do legislador, o valor cobrado pelas cooperativas de trabalho das pessoas jurídicas a quem seus cooperados prestam serviços é composto também por custos incorridos pela cooperativa na manutenção da estrutura de atendimento ao conjunto de seus associados. Desse modo, resta claro que nem todos os valores cobrados pelas cooperativas de outras pessoas jurídicas são inteiramente repassados para os cooperados prestadores de serviço.

O Prof. Heleno Taveira Torres (op. cit.), analisando a materialidade da contribuição em tela, à luz do art. 195, I, a, da Magna Carta, no que se refere à última parte do dispositivo constitucional (serviços sem vínculo empregatício), observa que

*“maior afastamento se verifica entre os pagamentos recebidos pelas cooperativas (na condição inafastável de pessoa jurídica, como sociedade tipicamente prevista). Apesar de vir calculada sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, **trata-se de pagamento a pessoa jurídica, e não a pessoa física, pois somente por ‘levantamento do véu’** pode-se identificar as relações inter-subjetivas dos sócios, operando autonomamente, mas sob a égide dos estatutos da cooperativa”.*

Por fim, é de se observar que, na regulamentação da matéria pelo Poder Executivo (Dec. 3.048/99), tentou-se superar (sem sucesso) a inadequação da **base econômica** da contribuição, autorizando-se a exclusão da tributação dos valores correspondentes ao material ou aos equipamentos incluídos na prestação dos serviços, desde que constassem do contrato e fossem destacados na nota fiscal, na fatura ou no recibo. O decreto regulamentar, por sua vez, delegou à Instrução Normativa 971/09 a normatização da forma de **apuração e o limite mínimo do valor do serviço** quando não houver previsão contratual.

A esse respeito, em primeiro lugar, verifica-se a total inadequação

dos atos regulamentares para dispor sobre critérios da base de incidência, à luz do **princípio da legalidade estrita**. Em segundo lugar, os atos regulamentares sequer atingiram o intento, pois as exclusões se restringiram aos materiais e equipamentos utilizados na prestação do serviço, desconsiderando outras parcelas, como por exemplo a taxa de administração, a qual **não pode ser considerada como remuneração dos cooperados**.

Registro, por pertinente, que, muito recentemente, no julgamento do RMS nº 25.476/DF, Relator Ministro **Eros Grau**, finalizado em 22/5/13, esta Corte, ao analisar a Portaria nº 1.135/01 do Ministério da Previdência e Assistência Social, destacou a impossibilidade de se inserirem na base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração outras parcelas que não reflitam a materialidade do tributo.

Vejamos trecho do voto-vista do Ministro **Gilmar Mendes**:

“Verifico, contudo, que referida lei não diferenciou rendimento bruto e remuneração. Ocorre que, nesse tipo de serviço, o valor bruto do frete ou carreto é composto por uma série de parcelas que não estão abrangidas no conceito de remuneração, como combustível, seguros, desgaste do equipamento e outras.”

Diante de tudo quanto exposto, é forçoso reconhecer que, no caso, houve extrapolação da base econômica delineada no art. 195, I, a, da Constituição, ou seja, da norma sobre a competência para se instituir contribuição sobre a folha ou sobre outros rendimentos do trabalho. Houve violação do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição, pois os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus associados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

Ademais, o legislador ordinário acabou por descaracterizar a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente

RE 595838 / SP

bis in idem. A contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99 representa nova fonte de custeio, sendo certo que somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

É como voto.

Em revisão