

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

97

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binhos

Impressão
Gráfica Palas Athena

(OUTUBRO - 2003)



Antônio Hélio Cabral
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário,

inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 87.

Complete sua coleção.

Na página inicial do site

www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alcides da Fonseca Sampaio - ISS - a volta ao passado demonstra a plena constitucionalidade de sua incidência sobre a locação de bens móveis 7

Américo Bedê Freire Júnior - A possibilidade de quebra do sigilo bancário por parte da Receita Federal como forma de viabilizar a justiça fiscal

1. Introdução. 2. A noção de justiça fiscal. 3. Da não-existência de reserva de jurisdição no tema do sigilo bancário. 4. Da possibilidade de aplicação da Lei Complementar 105 aos fatos geradores ocorridos antes de sua vigência. 5. Do modo pelo qual a relativização do sigilo bancário contribui para a justiça fiscal. 6. Conclusão. 16

Anna Emilia Cordelli Alves - Da contribuição para o custeio da iluminação pública

I. Introdução. II. O novo tributo à luz do sistema constitucional tributário. III. Do princípio federativo. IV. Das competências tributárias postas pela Constituição de 1988. V. Do regime jurídico-constitucional das taxas e contribuições. VI. Contribuição para custeio da iluminação pública. VII. Do desvio de finalidade do ato legislativo. 20

Caio de Azevedo Trindade - Análise da constitucionalidade da taxa instituída em razão do poder de polícia exercido pelo Poder Judiciário sobre a atividade dos notários e registradores

1. Introdução ao tema. 2. Das modalidades de tributo - da taxa e seu fato gerador - art. 145, II, da Carta Maior - caracterização. 3. Da taxa em razão do poder de polícia realizado pelo Poder Judiciário junto aos cartórios e registros - da constitucionalidade da exação fiscal. 4. Da destinação do produto da taxa - análise de sua constitucionalidade. 5. Conclusão. 33

Edvaldo Brito - ICMS - substituição tributária - possibilidade ou não de questionamento, pelo substituído, do valor a ser considerado pelo substituto

1. A responsabilidade tributária: noção. O sujeito passivo. Espécies. Pluralidade. A regra geral do art. 128 do CTN. 2. A responsabilidade tributária do "responsável tributário". 41

Fabiana Guimarães Dunder - Da declaração de inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal e suas implicações no cômputo do prazo prescricional no Direito Tributário 50

Guilherme Cezaroti - Lucros auferidos no exterior: a tributação do resultado da equivalência patrimonial pela IN SRF nº 213/02

1. Introdução. 2. A neutralidade da avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial para efeitos fiscais. 3. A regulamentação da tributação de lucros, dividendos e ganhos de capital pela IN SRF nº 213/2002. 4. A violação ao princípio da legalidade tributária. 5. A ofensa aos conceitos de renda e lucro. 6. A jurisprudência. 7. Conclusão. 56

José Roberto Pisani - ISS - serviços profissionais - LC 116/2003

1. Introdução. 2. Histórico do critério de tributação. 3. O critério legal e a jurisprudência. 4. A Lei Complementar nº 116. 5. Direito intertemporal. 6. Vigência do critério especial. 7. Natureza das sociedades e aplicação do critério especial. 8. § 3º do art. 9º do DL 406/68. 9. Conclusão. 65

Leonardo Mussi da Silva - O prazo para restituição do pagamento indevido por inconstitucionalidade da lei tributária

1. Introdução. 2. O "pagamento indevido", do CTN. 3. O pagamento indevido por inconstitucionalidade. 4. O prazo previsto no artigo 168 do CTN. 5. O prazo para restituição do pagamento indevido por inconstitucionalidade. 6. O alcance do prazo para a restituição do pagamento indevido por inconstitucionalidade. 7. Conclusões. 72

PARECER

**Tributário. Contribuição ao INSS.
Retenção de 11% por Contratante de
Serviço de Cessão de Mão-de-obra.
Responsabilidade.**

Hugo de Brito Machado

Hugo de Brito Machado Segundo



**Hugo de Brito
Machado**

*é Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC, Membro do IFA -
International Fiscal
Association,
Presidente do Instituto
Cearense de Estudos
Tributários e
Desembargador
Federal (aposentado)
do Tribunal Regional
Federal da 5ª Região.*



**Hugo de Brito
Machado Segundo**

*é Membro da
Comissão de Estudos
Tributários da
OAB/CE, Membro do
Instituto Cearense de
Estudos Tributários e
Advogado em
Fortaleza.*

O art. 31 da Lei nº 8.212/91 determina que a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. A citada retenção é considerada como uma forma de antecipação das contribuições previdenciárias devidas pelo contratado, cedente da mão-de-obra.

Não é devida a retenção em se tratando de pagamento efetuado a empresa que não é cessionária de mão-de-obra, não possui empregados e nem executará serviço algum. Caso essa empresa sem empregados tenha sido remunerada para prestar um serviço, e contrate uma terceira empresa para executá-lo, será sobre a fatura dessa subcontratação que deverá ser feita a retenção de 11%.

A norma que impõe a retenção de 11% sobre o valor da fatura é explícita ao mencionar como responsável pela mesma aquele que contrata a cessão da mão-de-obra necessária à execução dos serviços. E nem poderia mesmo ser diferente, pois o princípio da capacidade contributiva e o seu desdobramento contido no art. 128 do CTN vedam a instituição de responsáveis tributários não diretamente vinculados ao fato gerador do tributo correspondente.

Não se pode entender a contribuição a ser retida nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91 como outra contribuição, autônoma, posto que neste caso seria a mesma flagrantemente inconstitucional.

Consulta

“Empresa estrangeira K”, através do ilustre Dr. ..., consultamos a respeito da responsabilidade pela retenção de 11% sobre o valor das faturas ou notas fiscais de prestação de serviços de “cessão de mão-de-obra”, instituída pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, narrando o seguinte:

“Em 1998, a consultante, empresa estrangeira com sede em ‘EST’, participou, em consórcio com duas empresas brasileiras, de uma concorrência junto ao ‘Estado-membro brasileiro ‘BZ’”, e o seu consórcio ganhou.

O contrato previa a possibilidade de obtenção de financiamento no exterior, o qual foi obtido junto a um banco de ‘EST’ (o financiamento, subsidiado por ‘EST’, é permitido para financiar bens e serviços originários de ‘EST’).

As consorciadas concordaram que a parte do contrato financiada pelo banco estrangeiro fosse executada pela consultante, ‘empresa estrangeira K’. Assim, no dia 21.03.2002, o Estado-membro brasileiro ‘BZ’ entregou, para a ‘empresa

estrangeira 'K', ordem de serviços para a execução das obras financiadas pelo banco estrangeiro (várias pontes e uma estrada).

Para realizar essas obras, a 'empresa estrangeira 'K' emite, para o Estado-membro brasileiro 'BZ': a) uma fatura referente aos materiais provenientes de 'EST' (dos quais o Estado-membro brasileiro 'BZ' é o importador); e b) uma fatura relativa aos serviços executados.

Porém, considerando que a 'empresa estrangeira 'K' está localizada em 'EST', não possuindo empregados nem contabilidade formal no Brasil, a efetiva execução dos serviços de construção civil é feita através de subcontratação: a 'empresa estrangeira 'K' subcontrata empresas constituídas sob as leis brasileiras (em sua maioria empresas cujo capital social é da própria 'empresa brasileira 'K') para que estas executem a construção da estrada e das pontes correspondentes.

Quando da subcontratação das empresas brasileiras incumbidas de executar os serviços, é feita a retenção e o recolhimento ao INSS de 11% do valor das notas fiscais correspondentes, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91. Apesar disso, o Estado-membro brasileiro 'BZ' está levantando os seguintes questionamentos, a respeito dos quais gostaríamos de obter um parecer:

1. É devida a retenção de 11% sobre as faturas emitidas pela empresa estrangeira 'K', pagas pelo Estado-membro brasileiro 'BZ'?
2. Se for devida a retenção, como operacionalizá-la, considerando que a 'empresa estrangeira 'K' não possui empregados, pois não lhe é permitido por lei executar as obras, e a mesma não possui contabilidade formal no Brasil? Como compensar os valores pagos a maior nas retenções?"

Reexaminamos a legislação pertinente, os princípios constitucionais norteadores de sua interpretação, bem como a doutrina e a jurisprudência relacionadas ao tema, e passamos a emitir o nosso

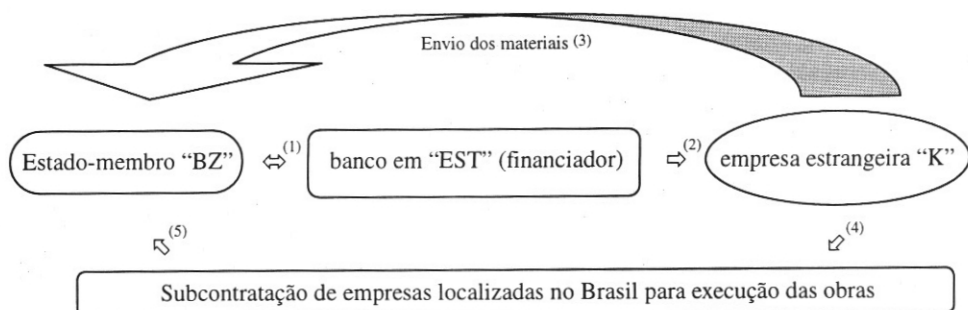
Parecer

1. Colocação do Problema

1.1. A dúvida do Estado-membro brasileiro "BZ"

Conforme narrado na consulta, a empresa estrangeira "K", localizada em "EST", emite faturas a serem pagas pelo Estado-membro brasileiro "BZ", relativas aos materiais a serem utilizados nas obras, e ao serviço correspondente. A partir de então, a "empresa estrangeira K" envia os materiais até o Estado-membro brasileiro "BZ", e subcontrata empresas de prestação de serviços localizadas no Brasil para executarem as obras.

A forma como as obras são executadas pode ser representada graficamente da seguinte maneira:



A operação "1" consiste no financiamento obtido pelo Estado-membro brasileiro "BZ" junto à instituição financeira sediada em "EST", a qual financia a parte das obras contratada com a "empresa estrangeira K" (uma estrada e algumas pontes). A operação "2" representa o pagamento feito pelo banco em "EST", na condição de financiador do Estado-membro brasileiro "BZ", à "empresa estrangeira K", para que esta execute as obras e envie os materiais a tanto necessários. A operação "3" simboliza a venda dos materiais necessários à execução das obras para Estado-membro brasileiro "BZ", que é o importador dos mesmos.

A operação "4" indica a subcontratação, feita pela "empresa estrangeira K", de empresas situadas no Brasil, para a execução das obras (a execução é a operação "5"). Essa subcontratação é necessária, porquanto a "empresa estrangeira K" não possui empregados, sede, nem muito menos contabilidade formal no Brasil.

É no momento dessa subcontratação (operação "4") que a "empresa estrangeira K" efetua a retenção e o pagamento do percentual de 11% das notas fiscais emitidas pelas empresas subcontratadas, que são as empregadoras da mão-de-obra a ser utilizada na execução dos serviços.

A dúvida suscitada pelo Estado-membro brasileiro "BZ" é a de saber se a retenção não deve ser feita também por ele, quando do pagamento das faturas emitidas pela "empresa estrangeira K" (operação "1"), tendo em vista que seria nessa primeira operação que estaria sendo feito o pagamento pelo "serviço de construção civil" das citadas pontes e estradas. Embora isso não tenha sido explicitado na consulta, acreditamos que a dúvida não diz respeito às faturas de venda do material, pois no caso não se tem sequer uma prestação de serviço, mas apenas um contrato de compra e venda de bens. A dúvida, supomos, diz respeito apenas às faturas correspondentes à execução do serviço.

Antes de oferecermos as nossas respostas, vejamos o que dispõe textualmente a norma que disciplina a necessidade de retenção, e, em seguida, as relações dessa norma com as demais normas integrantes da ordem jurídica brasileira, especialmente aquelas presentes na Constituição Federal.

1.2. Disciplinamento da Lei nº 8.212/91

A obrigação dos tomadores de serviços de "cessão de mão-de-obra" de reterem 11% sobre as faturas e notas fiscais correspondentes está prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.711/98, que dispõe:

"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."

Leitura do artigo acima transcrito, ainda sem qualquer consideração em relação ao sistema no qual o mesmo está encartado, revela que só está obrigado à retenção aquele que contrata a cessão de mão-de-obra, assim entendida a "colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos". No caso, o Estado-membro brasileiro "BZ" não contratou a "empresa estrangeira K" para que esta lhe disponibilizasse segurados, mas para que executasse uma obra específica, serviço que não pode ser confundido com a cessão de mão-de-obra. Isso porque os segurados que irão trabalhar na execução de tais serviços não estarão à disposição do Estado-membro brasileiro "BZ", sob o seu poder hierárquico, diretivo, etc.

É importante destacar que o contrato de cessão de mão-de-obra não se confunde com o contrato de prestação de serviços. No contrato de cessão de mão-de-obra o objeto contratado é a própria *mão-de-obra*, ou força de trabalho humano, e não o produto dela resultante. Em se tratando, por exemplo, de construção civil, pelo contrato de cessão de mão-de-obra o cedente coloca à disposição do cessionário segurados que podem ser um engenheiro, um pedreiro, um servente, um pintor de paredes. Não importa o que tais segurados vão fazer, pois os mesmos trabalharão sob a gerência do contratante que deles dispõe. Já no contrato de prestação de serviços o objeto do contrato é o produto e não a mão-de-obra. Em se tratando de construção civil, pelo contrato o prestador do serviço obriga-se a construir uma casa, ou um muro, um galpão. O objeto do contrato é o produto, e não a mão-de-obra. Os segurados trabalham sob a gerência do prestador do serviço, e não do tomador destes.

Imaginemos a situação na qual uma empresa revendedora de automóveis que mantém oficina para assistência a seus clientes contrata com um terceiro que lhe coloca à disposição mecânicos e um pintor de automóveis. É sobre situações assim que incide a norma do art. 31, da Lei nº 8.212/91. O objeto do contrato é a mão-de-obra, ou força de trabalho humano do mecânico e do pintor. Não o serviço que estes poderão realizar. E o serviço é contínuo, vale dizer, não eventual, pois faz parte da atividade normal da revendedora de automóveis.

Essa mesma empresa revendedora de automóveis pode contratar com terceiro a pintura de um automóvel específico, e neste caso não incide a norma do art. 31, da Lei nº 8.212/91 porque não se trata de cessão de mão-de-obra, mas de típica prestação de serviços. Imaginemos, ainda, que uma empresa cuja atividade é a comercialização de produtos alimentícios contrata com terceiro a recuperação de um automóvel danificado. Ter-se-á, também nesse caso, um contrato de prestação de serviços sobre o qual não incidirá o art. 31, da Lei nº 8.212/91 porque não se trata de cessão de mão-de-obra.

Em síntese, o art. 31, da Lei nº 8.212/91, incide apenas nas situações em que se tenha cessão de mão-de-obra, e em que os segurados cuja mão-de-obra é cedida devam realizar serviços contínuos. Aliás, é lógico que seja assim, pois só desse modo se tem uma interpretação condizente com o elemento finalístico ou teleológico. Na verdade, a finalidade da norma inserida no citado dispositivo legal é evitar que as empresas em geral terceirizem os seus contratos de trabalho, vale dizer, substituam seus empregados por mão-de-obra cedida, simplesmente para se livrarem dos encargos previdenciários.

Para visualizar essa distinção, basta comparar o contrato firmado pelo Estado-membro "BZ" com a "empresa estrangeira K" (cujo fim é a construção de uma estrada e várias pontes), com um contrato firmado com uma empresa de cessão de mão-de-obra, cujo fim é simplesmente a colocação à disposição do Estado de zeladores, vigias e faxineiros, enfim, de pessoas que vão agir "como se" fossem empregadas do próprio Estado (daí serem chamados, vulgarmente, de "terceirizados"). É só neste último caso que incide a norma do art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Por outro lado, o art. 31 da Lei nº 8.212/91, acima transcrito, faz expressa referência ao fato de a empresa prestadora do serviço de “cessão” possuir segurados (precisamente aqueles que “cede” ao tomador do serviço), cuja contribuição há de ser compensada com o percentual de 11% retido pelo tomador do serviço. Tal previsão se deve ao fato de que a retenção é vista como mera antecipação da contribuição previdenciária devida pelo cedente da mão-de-obra. Ora, no presente caso, a “empresa estrangeira K” não possui empregados no Brasil, não sendo devida qualquer contribuição da qual a “retenção” pudesse ser considerada uma antecipação. Aliás, o fato de a “empresa estrangeira K” não possuir empregados torna inequívoco que o contrato por ela firmado com o Estado-membro brasileiro “BZ” não é de “cessão de mão-de-obra”, pois não se pode ceder o que não se tem.

Note-se que o Superior Tribunal de Justiça considerou válida a retenção dos 11% da fatura instituída pela Lei nº 9.711/98, que alterou o art. 31 da Lei nº 8.212/91, precisamente porque não vislumbrou nela uma nova fonte de custeio da seguridade social, autônoma e independente da folha de pagamentos, mas sim uma *mera antecipação* desta. Por conta disso, caso se considere que qualquer contratante tem, sempre, o dever de efetuar essa retenção, independentemente de o contratado sequer possuir empregados, a retenção assume feição de tributo autônomo, novo (e não de mera antecipação), tornando-se claramente institucional. Confira-se, a propósito, o seguinte julgado:

“Agravamento Regimental. Tributário. Contribuição Previdenciária. Art. 11 da Lei 8.212/91. Retenção de 11% sobre o Faturamento. Empresa Prestadora de Serviço.

1. A Lei 9.711/98, que alterou o art. 31 da Lei 8.212/91 não instituiu nova contribuição, apenas atribuiu ao sujeito passivo da relação tributária (o contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra), a responsabilidade pelo recolhimento de parte da exação. 2. Precedentes da 1ª Seção. 3. Agravo regimental provido.”¹

Em seu voto, o Ministro Relator esclareceu, transcrevendo julgado da 1ª Seção do STJ, que, no entendimento do STJ, a “Lei nº 9.711, de 20/11/98, que alterou o art. 31 da Lei nº 8.212/91, não criou qualquer nova contribuição sobre o faturamento, nem alterou a alíquota, nem a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento”. Por conta disso, “a determinação do mencionado art. 31 configura, apenas, uma técnica de arrecadação da contribuição previdenciária, colocando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária”².

Em suma, resta claro, das próprias disposições da Lei nº 8.212/91, que não existe dever de retenção de 11%, por parte do Estado-membro “BZ”, sobre as faturas emitidas pela “empresa estrangeira K”, pois:

- a) não se trata de cessão de mão-de-obra, pois a “empresa estrangeira K” não coloca empregados seus, segurados do INSS, à disposição do contratante (Estado-membro brasileiro “BZ”);
- b) a “empresa estrangeira K” sequer possui segurados trabalhando para si, a fim de que o percentual de 11% possa ser considerado uma “antecipação” da contribuição previdenciária correspondente.

A retenção pode até ser considerada devida - e nos foi informado que é efetuada sem questionamentos - quando a “empresa estrangeira K” contrata empresas brasileiras com o propósito específico de obter a mão-de-obra necessária à execução das tais obras. Com efeito, nessas hipóteses os segurados empregados das empresas contratadas realizarão serviços nos moldes determinados pela contratante, “como se” fossem seus empregados.

¹ Ac. un. da 1ª T. do STJ - Rel. Min. Luiz Fux - AgRg no REsp nº 433.799-SP - DJU 1 de 5.5.2003, p. 224 - Íntegra na Revista Dialética de Direito Tributário nº 95, pp. 153 a 156.

² Trecho do voto do Min. Relator do AgRg no REsp nº 433.799-SP, Revista Dialética de Direito Tributário nº 95, p. 156.

Essa conclusão, como se percebe, pode ser extraída da própria Lei nº 8.212/91, mesmo considerada de modo isolado. Insistimos, porém, que essa visão isolada é insuficiente para a solução de problemas jurídicos. É indispensável considerar o ordenamento jurídico como um todo, consideração que, conforme veremos, dará muito maior segurança às nossas conclusões. Vejamos.

2. Responsabilidade por Substituição e Capacidade Contributiva

2.1. Noções gerais

Em Direito Tributário, entende-se por “substituição tributária” a técnica de tributação que impõe a terceira pessoa, que não realiza o fato gerador, mas que a ele está relacionada, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente. Passam a existir, então, dois contribuintes: o contribuinte substituído, ou simplesmente *contribuinte*, que realiza o fato gerador do tributo, e o contribuinte substituto, ou simplesmente *responsável por substituição*, que de algum modo se liga ao substituído e, embora não realize o fato gerador do tributo, assume em virtude daquela ligação o dever de fazer o pagamento do tributo por aquele outro devido.

Exemplo típico de responsabilidade por substituição nos oferece a legislação do imposto de renda. Quando uma pessoa jurídica efetua pagamento a um advogado, v.g. contratado como profissional autônomo, é obrigada a reter e recolher o imposto de renda correspondente. O contribuinte do IRPF é o advogado, beneficiário dos rendimentos, e não a pessoa jurídica que os pagou. Entretanto, a pessoa jurídica está *vinculada* ao fato gerador (renda), pois foi quem efetuou o pagamento correspondente.

2.2. A retenção de 11% como forma de responsabilidade por substituição

Na visão do INSS, a “retenção” a que alude o art. 31 da Lei nº 8.212/91 é uma forma de responsabilidade tributária por substituição. O contratante cessionário da mão-de-obra é considerado *responsável* por parte (justamente a parte equivalente a 11% da fatura) das contribuições devidas pelo contratado cedente da mão-de-obra, este último o efetivo empregador das pessoas correspondente e, por isso mesmo, *contribuinte* das contribuições incidentes sobre sua folha de salários. Em razão disso é que se reconhece ao contribuinte, ao recolher as contribuições incidentes sobre sua folha de salários, o direito de deduzir o montante de 11% da fatura, já tributado antecipadamente. E, como se viu itens acima, foi com base nessa tese, em face da qual a retenção de 11% não é considerada um novo tributo, autônomo, mas uma mera antecipação do tributo devido *pelo prestador do serviço*, que o Superior Tribunal de Justiça considerou válido o dever de retenção (*Revista Dialética de Direito Tributário* nº 95, p. 155).

Cumpramos advertir que existem manifestações respeitáveis da doutrina brasileira afirmando que a citada retenção de 11% é inválida, pois, entre outras razões, o cessionário da mão-de-obra não estaria diretamente vinculado ao fato gerador (que é a relação entre os empregados e o cedente da mão-de-obra). Além disso, não há relação direta entre o faturamento do cedente da mão-de-obra e a contribuição incidente sobre os salários que este paga aos seus empregados. Apesar dos precedentes citados, do Superior Tribunal de Justiça, que a consideraram como uma mera antecipação, a questão possui nítido cunho constitucional, podendo ainda ser revertida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, que poderá considerá-la no todo inconstitucional.

Entretanto, a consulente não nos coloca essa questão. Admite a validade do art. 31 da Lei nº 8.212/91, questionando apenas o seu significado e alcance. Por conta disso, partiremos, nas linhas que se seguem, da premissa de que *empregador/cedente* e *cessionário* estão ambos efetivamente “vinculados” à relação de emprego que é fato gerador das contribuições previdenciárias, e que, por isso, o art. 31 da Lei nº 8.212/91 encontra amparo no art. 128 do

CTN. Examinaremos, à luz dessas premissas, apenas o significado e especialmente os efeitos do dever de retenção de 11% sobre as faturas, a título de antecipação das contribuições devidas ao INSS.

2.3. Vinculação do responsável tributário ao fato gerador e o princípio da capacidade contributiva

A possibilidade de o legislador ordinário estabelecer hipóteses de responsabilidade por substituição está prevista no art. 128 do CTN, que dispõe:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, 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.”

De plano, percebe-se que a responsabilidade do substituto há de estar prevista sempre de modo expresso. Como visto ao longo de todo o item 1.2, acima, a Lei nº 8.212/91 impõe a retenção de 11% do valor da fatura apenas àquele que contrata a cessão de mão-de-obra, pelas contribuições devidas pelo cessionário em face dos empregados cuja mão-de-obra é cedida. Não há referência à responsabilidade pela retenção de contribuições devidas não pela pessoa contratada (que nem tem empregados), mas por terceiros, a serem contratados posteriormente. É o que basta para responder que o Estado-membro brasileiro “BZ” não deve efetuar retenção alguma sobre as faturas emitidas pela “empresa estrangeira K”.

Mas, além disso, importa destacar a necessidade de *vinculação* do responsável ao fato gerador do tributo. Trata-se de explicitação, contida no art. 128 do CTN, do princípio da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º), da legalidade (CF/88, art. 150, I), vedação ao confisco (CF/88, art. 150, IV), entre outras limitações ao poder de tributar. Em virtude de tais normas, é claramente inválida uma lei que atribua a “A” a responsabilidade pelo pagamento de tributo decorrente de fato praticado por “B”, a menos que se reconheça, paralelamente, o direito de “A” reter ou reaver de “B” o tributo que pagou em seu lugar, estabelecendo-se condições que viabilizassem factualmente essa retenção. Essa, aliás, é a razão de ser da necessária “vinculação” existente entre o contribuinte, o responsável por substituição e o fato gerador. Como o tributo decorre do fato gerador, é no momento de praticar o fato gerador que o responsável por substituição tem oportunidade de “cobrar” do contribuinte o montante que terá de pagar em seu lugar. A fonte, por exemplo, pode descontar dos rendimentos pagos ou creditados (fato gerador) a parcela referente ao imposto de renda que terá de recolher na condição de responsável.

É o que ensina Alfredo Augusto Becker:

“Sempre que utilizar o substituto legal tributário, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a, simultaneamente, criar a repercussão jurídica do tributo sobre o substituído (aquela pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo), outorgando ao substituto o direito de reembolso ou retenção do valor do tributo perante o substituído.”³

Sacha Calmon Navarro Coelho afirma que a “a vinculação ao fato gerador”, no que tange ao “responsável”, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário. Assim, de um lado, “assegura-se ao Fisco, ao *jus tributandi* do Estado, condições de eficácia e funcionalidade. De outro, garante-se ao cidadão-contribuinte o direito de ressarcimento, de modo a evitar desfalque em seu patrimônio jurídico.”⁴

Caso não seja estabelecida essa vinculação, o responsável não tem como reaver o tributo que, em verdade, decorre de fato gerador praticado por outrem, o que equivale a puro e simples confisco, e nítida burla à maior parte das limitações constitucionais ao poder de tri-

³ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 500.

⁴ Sacha Calmon Navarro Coelho, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coord. Carlos Valder do Nascimento, Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 295 e 256.

butar: um cidadão seria compelido a arcar com o ônus do tributo porque *outro* cidadão auferiu renda, contratou empregados, faturou mercadorias, etc.

Note-se que a vinculação há de ser direta, entre o contribuinte, o responsável e o fato gerador. Se o fato gerador é o auferimento de renda, só podem ser responsáveis pelo tributo pessoas ligadas ao pagamento dessa renda (pagador e recebedor), e não pessoas indiretamente ligadas a esse fato (v.g. empregados do recebedor da renda). Sacha Calmon Navarro Coêlho, a propósito, adverte que o substituto deve ser “parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação”.⁵

A jurisprudência, a propósito, é firme ao exigir a vinculação direta do responsável ao fato gerador do tributo correspondente. No que pertine à contribuição ao Funrural, da qual são contribuintes os produtores rurais, e *responsáveis* aqueles que adquirem os produtos rurais correspondentes, os tribunais pacificaram o entendimento segundo o qual somente podem ser colhidos como responsáveis aqueles que comprem os produtos rurais diretamente dos produtores. Terceiros que adquirem tais produtos de intermediários, exatamente porque não vinculados de modo direto com o contribuinte, não podem ser colhidos como responsáveis:

“Tributário. Funrural. Aquisição de mercadorias de terceiros, e não diretamente do produtor rural. Aquisição de mercadorias de terceiros, e não diretamente do produtor rural. Exclusão da incidência da obrigação de recolhimento da contribuição pelo adquirente, por substituição. Precedentes. Apelo improvido.”⁶

“Tributário. Funrural. Contribuição.

I - O fato gerador da contribuição destinada ao Funrural somente ocorre nas operações de venda de produto rural do respectivo produtor ao primeiro adquirente (Lei Complementar nº 11, de 25.05.1971).

II - Nenhuma contribuição é, pois, devida nas eventuais operações de venda e compra subseqüentes.

III - Apelação e remessa oficial desprovidas.”⁷

Em razão disso, cabe agora examinar quem está diretamente vinculado ao fato gerador, no caso narrado pela consulente, a fim de que se determine quem está obrigado a efetuar a retenção de que cuida o art. 31 da Lei nº 8.212/91. Esse exame confirmará as conclusões a que chegamos quando do exame isolado e literal das disposições da citada lei.

2.4. Vinculação do responsável tributário ao fato gerador e a situação concreta narrada pela consulente

A contribuição previdenciária devida ao INSS - da qual a retenção de 11% prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91 é uma suposta “antecipação” - tem como âmbito de incidência a remuneração pelo trabalho desempenhado por pessoas físicas. Inicialmente adstrito à folha de salários, e, por conseguinte, a uma necessária relação de emprego, tal âmbito foi alargado pela EC 20/98, em face da qual o art. 195 da CF/88 passou a dispor:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) 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;

⁵ Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coord. Carlos Valder do Nascimento, Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 295 e 296.

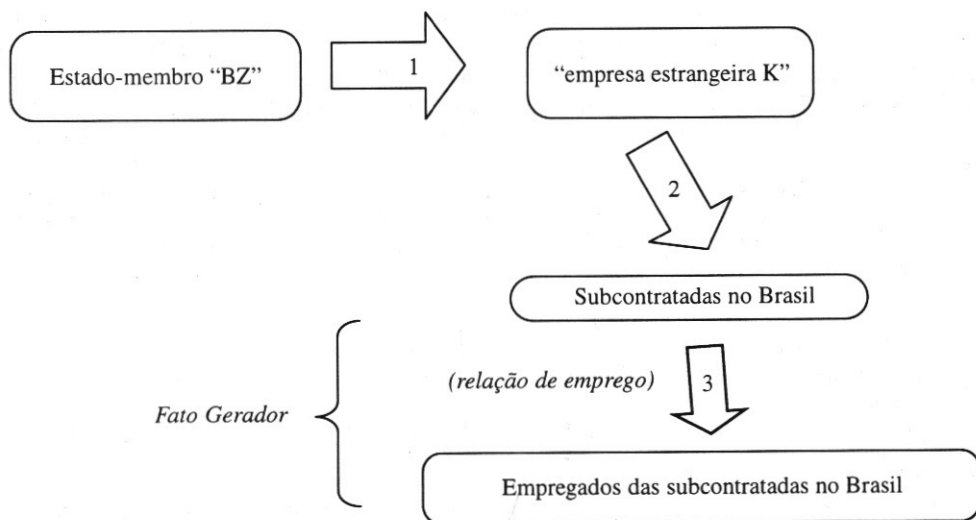
⁶ Ac. un. da 2ª T. do TRF da 5ª R. - Rel. Juiz Lázaro Guimarães - AC nº 510.225/91-CE - DJU 2 de 18.11.1991, p. 29.040; No mesmo sentido: AC 501.847/89-SE - DJU II 30.11.1990, p. 29.021; AC 505.822/90-RN - DJU 2, 14.9.1990.

⁷ Ac. un. da 4ª T. do TRF da 3ª R. - Rel. Juiz Oliveira Lima - AC nº 3038624/89-SP - DJ de 22.10.1990, p. 127.

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201”.

Explicou a consultante que a mão-de-obra utilizada nas construções realizadas para o Estado-membro brasileiro “BZ” é composta de empregados de pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil, subcontratadas pela “empresa estrangeira K” para esse fim. Tomando parte do gráfico que elaboramos no item 1.1 deste parecer, poderíamos representar a contratação do serviço de construção civil, no que pertine à mão-de-obra utilizada, da seguinte maneira:



As contribuições de cuja “retenção” se cogita são devidas, efetivamente, pelas empresas estabelecidas no Brasil, subcontratadas pela “empresa estrangeira K”. São essas empresas que *empregam*, ou seja, *contratam* e por conseguinte *remuneram* as pessoas físicas que trabalham na construção das pontes e da estrada no Estado-membro brasileiro “BZ”. O “fato gerador” das contribuições, portanto, é praticado pelas tais subcontratadas (seta de nº 3, em destaque).

O Estado-membro brasileiro “BZ” não está vinculado a esse fato gerador. Sua participação dentro da complexa operação que culmina na contratação da mão-de-obra (fato gerador) está muitos elos atrás, sem qualquer relação direta com essa mão-de-obra. Como dito, o Estado simplesmente remunera uma empresa *sem empregados no Brasil* (“empresa estrangeira K”), e, esta sim, remunera as subcontratadas que realizam o fato gerador.

Como já acenamos, é discutível até mesmo a condição da “empresa estrangeira K” de “vinculada” ao fato gerador correspondente, que é um contrato de trabalho celebrado entre as subcontratadas e as pessoas físicas que lhes prestam serviços (vinculadas seriam apenas as pessoas ligadas pela seta de nº 3, no gráfico acima). Mas, caso admitamos, apenas para argumentar, que há uma certa vinculação entre a “empresa estrangeira K” e as subcontratadas, vinculação esta que justifique a retenção de 11% que a “empresa estrangeira K” *já vem efetuando*, ainda assim permanece claro que o Estado-membro brasileiro “BZ” não tem qualquer vinculação com o citado fato, não sendo obrigado a efetuar a retenção.

3. As Respostas

Em razão do exposto ao longo deste parecer, podemos responder as questões formuladas pela consulente, em síntese, da seguinte maneira:

1. É devida a retenção de 11% sobre as faturas emitidas pela “empresa estrangeira K”, pagas pelo Estado-membro brasileiro “BZ”?

Não. A “empresa estrangeira K” não efetua a “cessão de mão-de-obra”, não executa diretamente o serviço de construção, nem sequer possui empregados no Brasil, razão pela qual não pode ser considerada uma “contribuinte substituída” para fins de retenção dos citados 11%. De acordo com o art. 31 da Lei nº 8.212/91, somente aquele que contrata a cessão da mão-de-obra de um contratado/empregador é que está obrigado a efetuar a retenção respectiva.

A retenção somente será devida no momento em que a “empresa estrangeira K” subcontratar empresas brasileiras para executarem o serviço, empresas estas que são as empregadoras da mão-de-obra utilizada. Ressalte-se, contudo, que a retenção terá como base de cálculo o valor dessa segunda contratação. A propósito, como a consulente já está efetuando essa retenção, admitir a retenção também pelo Estado-membro brasileiro “BZ”, quando do pagamento das faturas emitidas pela “empresa estrangeira K”, equivaleria a inadmissível bis in idem.

2. Se for devida a retenção, como operacionalizá-la, considerando que a “empresa estrangeira K” não possui empregados, pois não lhe é permitido por lei executar as obras, e a mesma não possui contabilidade formal no Brasil? Como compensar os valores pagos a maior nas retenções?

A resposta a essa segunda pergunta resta prejudicada, porquanto, como respondido acima, a retenção não é devida.

De qualquer modo, caso desprezássemos o Direito Brasileiro e o princípio da razoabilidade, e admitíssemos a validade da retenção apenas para responder a essa pergunta, diríamos que os valores pagos a maior por conta das retenções poderiam ser objeto de pedido de restituição, nos termos do art. 32, § 2º, da Lei nº 8.212/91.

Entendemos, finalmente, que a pretensão de efetuar o desconto na fonte pelo Estado, no pagamento que este faz à consulente, implica tratar dita contribuição como um tributo novo, autônomo, independentemente da contribuição sobre a folha de salários, e conseqüentemente inconstitucional.