

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI
RECTE.(S) : ETEL ESTUDOS TÉCNICOS LTDA
ADV.(A/S) : DANIELA LOPOMO BETETO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE. : ANAB - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS
ADMINISTRADORAS DE BENEFÍCIOS
ADV.(A/S) : MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E
OUTRO(A/S)

EMENTA

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. *Bis in idem*. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação 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.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como **fonte** somente para fins de **retenção**. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99,

RE 595838 / SP

ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, **a**, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente **bis in idem**. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos e nos termos do voto do Relator, em dar provimento ao recurso extraordinário e declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999.

Brasília, 23 de abril de 2014.

MINISTRO DIAS TOFFOLI

Relator

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S) : **ETEL ESTUDOS TÉCNICOS LTDA**
ADV.(A/S) : **DANIELA LOPOMO BETETO E OUTRO(A/S)**
RECDO.(A/S) : **UNIÃO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
AM. CURIAE. : **ANAB - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS**
ADMINISTRADORAS DE BENEFÍCIOS
ADV.(A/S) : **MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E**
OUTRO(A/S)

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Trata-se de recurso extraordinário interposto, com fundamento no art. 102, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da Terceira Região assim ementado:

“TRIBUTÁRIO – EC 20/98 – LEI 9.876/99 – COOPERATIVAS – EQUIPARAÇÃO A EMPRESA – ART. 15, PAR. ÚNICO, LEI 8.212/91 – VALIDADE – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – ART. 22, IV, Lei 8.212/91 COM A NOVA REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.876/99 – EXIGIBILIDADE – RECURSO DE APELAÇÃO IMPROVIDO – SENTENÇA MANTIDA.

1. A equiparação da cooperativa à empresa mercantil, prevista no parágrafo único do art. 15 da Lei 8.212/91, é válida, vez que decorre da nova ordem constitucional instituída pela Emenda Constitucional nº 20/98, que alterou o art. 195 da Constituição Federal de 1988, dispondo, expressamente, que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta nos termos da lei, dispensando, assim, a edição de Lei Complementar de modo a autorizar a equiparação impugnada nestes autos.

RE 595838 / SP

2. O art. 195 da Constituição Federal, em sua nova redação dada pela Emenda nº 20, ampliou o rol dos sujeitos passivos das contribuições sociais, permitindo que o valor incidisse, também, sobre os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe prestasse serviço mesmo sem vínculo empregatício.

3. Não é inconstitucional a exigência da contribuição de 15% sobre o valor da nota fiscal ou fatura emitida pelas Cooperativas, vez que a possibilidade de **fixação da alíquota** através de lei ordinária está prevista na Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela EC 20/98[,] que alterou [o] art. 195.

4. Recurso de apelação da impetrante improvido. Sentença mantida" (fl. 266).

Opostos embargos de declaração (fls. 270 a 276), foram eles providos, em parte, tão somente para sanar erro material constante do voto condutor do acórdão recorrido (fls. 283 a 288).

No apelo extremo, afirma a recorrente, inicialmente, que

“é pessoa jurídica que contrata serviços prestados por Cooperativa de Trabalho. Em razão disso, fica obrigada ao recolhimento de contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços desenvolvidos pela cooperativa, conforme determina o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação [dada] pela Lei nº 9.876/99” (fls. 310/311).

Alega a recorrente que houve violação dos arts. 146, inciso III, alínea c; 150, inciso II; 154, inciso I; 174, § 2º; e 195, § 4º, da Constituição Federal. Defende, em síntese, a inconstitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei nº 9.786/99. Destaca que referida lei criou uma nova fonte de custeio para a seguridade social, a qual não se enquadraria no art. 195, inciso I, alínea a, da Constituição Federal,

RE 595838 / SP

“pois não se trata de contribuição incidente sobre pessoa física, mas sim sobre a pessoa jurídica, visto que é a Cooperativa quem está no outro pólo da relação contratual, prova é que a fatura é emitida em nome dessa” (fl. 316).

Aduz a recorrente que a hipótese não é de afastamento da substituição tributária que existia na vigência da LC nº 84/96 - a qual atribuía o recolhimento da contribuição previdenciária às cooperativas de trabalho -, mas de alteração da sujeição tributária passiva, bem como da base de cálculo, pois, no seu entender,

“[o dispositivo] não guarda mais relação com a hipótese de incidência prevista no artigo 195, I, a[,] da Magna Carta, [uma] vez que, na verdade, está tributando o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e, não mais, os valores efetivamente recebidos pelos cooperados [onerando, e muito, o valor a ser recolhido aos cofres públicos]” (fl. 324).

Articula, ainda, a não observância do tratamento diferenciado previsto no art. 146, III, c, da Constituição Federal, o qual, segundo entende, deve ser interpretado em consonância com o art. 174, § 2º, da Carta da República, tendo em vista que “uma cooperativa, ao intermediar a contratação de seus associados cooperados pelas empresas tomadoras de serviço, está praticando ato cooperativo”.

Por fim, afirma que **a obrigação de recolher 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura da prestação de serviços acaba por imprimir tratamento diferenciado entre as cooperativas e as empresas mercantis prestadoras de serviços**, pois, segundo alega, na contratação dessas últimas não há a obrigação de se efetuar tal recolhimento.

A **Procuradoria-Geral da República**, em parecer da lavra de Subprocurador-Geral da República aprovado pelo Procurador-Geral da República, **opinou pelo conhecimento do recurso extraordinário e por seu provimento** (fls. 386/388).

Anote-se que a matéria é objeto da ADI nº 2.594/DF, dirigida,

RE 595838 / SP

também, à declaração de inconstitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação conferida pelo art. 1º da Lei 9.876/99.

O tema constitucional teve sua repercussão geral reconhecida pelo Plenário Virtual.

É o relatório.

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 o Tribunal 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,

RE 595838 / SP

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

RE 595838 / SP

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 o conceito de direito privado usado nas regras de competência não pode ser deformado pelo legislador (art. 110, do CTN), pois constitui típico limite 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 elucidava 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

RE 595838 / SP

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**

RE 595838 / SP

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.

RE 595838 / SP

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.**

RE 595838 / SP

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 do limite mínimo do valor do serviço** quando não houver previsão contratual.

RE 595838 / SP

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 nem 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

RE 595838 / SP

dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente **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.

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Senhor Presidente, estou apto a pronunciar o meu voto. Dialoguei com o Ministro **Teori**. Embora Sua Excelência já tenha liberado também o processo a julgamento, ainda não houve tempo para a devida publicação dentro do prazo legal. Mas penso que é possível o julgamento do recurso extraordinário. O tema é absolutamente o mesmo e a matéria é de ordem legal-constitucional.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -

Creio que, para a celeridade dos nossos trabalhos, é até melhor que dividamos o julgamento. Dificulta muito quando há várias sustentações ao mesmo tempo.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Vossa Excelência concorda que o advogado sustente como **amicus curiae**? É razoável.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Não foi deliberada a...

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -

É. Não é parte...

O SENHOR ROBERTO QUIROGA (ADVOGADO) - (Inaudível) esvaziada. A CNI ajuizou esta ação sete anos antes desse processo chegar ao Supremo Tribunal Federal, fez esse pedido - por conta dos feriados ficou um pouco atrás...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Mas, se serve de consolo a Vossa Excelência, e até para um preparo da Fazenda Nacional, vou declarar a inconstitucionalidade do dispositivo. Já adianto a minha posição.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -

Acontece que o processo a que Vossa Excelência faz alusão foi liberado para a pauta agora, nos últimos dias. Foi publicada ontem.

RE 595838 / SP

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Estou votando exatamente no sentido que a CNI defenderia.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -

Então, este processo já está aparelhado há mais tempo.

O SENHOR ROBERTO QUIROGA (ADVOGADO) - É só pela importância institucional, para o CNI, de estar representando aqui...

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -

Mas é importante para o Supremo Tribunal, também, deliberar com rapidez. E é o que eu disse: não faz sentido termos aqui seis, sete sustentações orais no mesmo dia se podemos julgar hoje, no final de tarde, um processo que é absolutamente idêntico.

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S) : ETEL ESTUDOS TÉCNICOS LTDA
ADV.(A/S) : DANIELA LOPOMO BETETO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE. : ANAB - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS
ADMINISTRADORAS DE BENEFÍCIOS
ADV.(A/S) : MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E
OUTRO(A/S)

DEBATE

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Senhor Presidente, gostaria de fazer uma ponderação: por ser uma hipótese de repercussão geral reconhecida, que é uma prima, eu diria, da ação de inconstitucionalidade, eu consideraria razoável ouvirmos o patrono da CNI, que sustentará o mesmo lado, e apenas pedindo a ele a brevidade possível. Eu acho que seria gentil.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Não, Ministro Barroso, nós estaríamos abrindo um precedente muito sério: Permitir, num processo...

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Pois é, porque, na verdade, devíamos julgar conjuntamente.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - ... um advogado que o seu constituinte não é parte nos autos, ele não está inscrito para sustentar. Ele fará quando o seu processo for chamado a julgamento.

RE 595838 / SP

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Mas estará prejudicado, porque nós teremos decidido a matéria.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Nós teremos que decidir, ele fará sua sustentação se se inscrever para tanto. Nós não dispensamos sustentações quando os advogados se inscrevem, eles é que vêm da tribuna e ...

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Mas nós teremos declarado a inconstitucionalidade do dispositivo, e, portanto, a ADI ficará prejudicada.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Bem, o meu ponto de vista é esse: Eu creio que não devemos abrir esse precedente, não devemos abrir esse precedente, mas ouço o Tribunal. Se o Tribunal entender que qualquer um pode chegar aqui e pedir para sustentar em processos que não lhe dizem respeito...

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Não, Presidente, não é isso.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

A minha preocupação é com o precedente, Senhor Presidente.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Presidente, em qualquer caso, desculpe Ministro Toffoli, em qualquer caso, não seria, é só porque ...

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Mas eu já expliquei ao ilustre advogado que o processo no qual ele atua foi pautado recentemente, a pauta só foi publicada no dia de ontem.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

RE 595838 / SP

E ele será julgado, de qualquer sorte, de maneira mais célere porque já vai ter um precedente.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O processo está na pauta dirigida, Presidente? O outro processo?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
O outro está, mas ...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Não, não na pauta de hoje.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
Não na de hoje.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não na de hoje. Por que o advogado se faz presente se o processo, por ele patrocinado, não está na pauta?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
Não entendo. Também não entendo. E não me agrada abrir essas exceções, porque ...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não houve requerimento da parte para ser admitida, neste processo que foi apregoado, como terceira?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

O *amicus curiae*, aqui admitido, foi o que falou agora há pouco: Associação Nacional de Administradoras de Benefícios.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O Tribunal já teria decidido não julgar em conjunto?

RE 595838 / SP

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
Os relatores.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O relator decidiu.
Então, está bem.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Só para deixar minha posição clara, eu não quero polemizar e nem alongar isso. Não é esta a regra de que qualquer um possa aparecer aqui e postular ser **amicus curiae**.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
Mas, no fundo, é disto que se trata.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - É apenas porque uma ADI anterior vai ser julgada posteriormente, sobre a mesma matéria, e o advogado pediu para atuar como **amicus curiae**. Mas eu não gostaria de polemizar se essa não é a posição do Tribunal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -
Não se trata de o advogado pedir, esta Casa é regida por regras.

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Relator, a recorrente não fatura. Ela tem ônus, o ônus junto à cooperativa. O preceito do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, na redação primitiva, previa a incidência sobre a folha de salários ou o faturamento, ou o lucro. Na relação jurídica, ela não tem, evidentemente, com a satisfação desse numerário, lucro e nem faturamento. Há sim ônus junto à cooperativa, possuidora de personalidade jurídica própria.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Tem ônus. E a lei manda incidir sobre a nota fiscal bruta do contrato.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Salvo quando a cooperativa pratica atos não cooperativos. Aí, são atos que extrapolam os objetivos da cooperativa.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A sujeição passiva versada é da empresa que contrata com a cooperativa, que satisfaz o valor para ter a prestação de serviço. Então, não conseguimos, como ressaltado pelo relator, enquadrar a espécie na previsão da incidência sobre folha de salários, porque o valor não se destina a satisfazer, diretamente, os associados da cooperativa.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Isso aí já viola a capacidade contributiva.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

O decreto até tentou fugir um pouco dessa incompatibilidade constitucional, mas a legalidade estrita não permite que o decreto legalize a lei inconstitucional.

RE 595838 / SP

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presumindo-se que setenta e cinco por cento do que satisfeito seriam destinados aos associados da cooperativa.

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Senhor Presidente, eu cumprimento o eminente Ministro Dias Toffoli pelo voto cuidadoso e bem lançado, com o qual estou inteiramente de acordo.

XXXXXX

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO**VOTO**

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI (RELATOR): 1. Questiona-se a constitucionalidade de alteração promovida na Lei de Custeio da Previdência Social (Lei 8.212/91) pela Lei 9.876/99, que instituiu contribuição previdenciária a cargo das empresas e demais entidades equiparadas, tendo como fato gerador os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. O ponto central da controvérsia é saber se este fato gerador se comporta dentre as bases econômicas previstas no artigo 195, I, da Constituição Federal. Isso porque a CF discriminou um regime jurídico dicotômico para as contribuições sociais em geral, que varia de acordo com o fundamento normativo das imposições. Caso elas tenham apoio nas hipóteses dos incisos I a IV do art. 195, poderão ser veiculadas por legislação ordinária (ver, nesse sentido, o acórdão da ADC 8, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 04.04.2003). Por outro lado, caso incidam sobre materialidades diversas, não previstas nestes incisos, somente poderão ser validamente instituídas por lei complementar (art. 195, § 4º), desde que observem, também, as demais condições estipuladas no art. 154, I, da Constituição para o exercício da competência tributária residual.

2. Convém recapitular o referencial normativo que antecedeu a vigência da Lei 9.876/99. Na sua redação originária, a Constituição somente viabilizava a imposição de contribuições sociais incidentes sobre folha de salários, faturamento e lucro, pois a redação do seu art. 195, I, possuía formulação estreita, cuja literalidade era a seguinte:

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

RE 595838 / SP

contribuições sociais

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Sob este modelo, não havia espaço para que fossem tributadas, por via de legislação ordinária, as importâncias pagas por empresas a trabalhadores sem vínculo de emprego, tais como sócios dirigentes e autônomos. Essa a razão que levou o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade de parte do art. 3º, I, da Lei 7.787/89 (RE 177296/RS, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 09/12/1994; e RE 166772/RS, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 16/12/1994), e também das expressões “empresários” e “autônomos”, contidas no inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91, em julgamento assim ementado:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL: EXPRESSÕES ‘EMPRESARIOS’ E ‘AUTONOMOS’ CONTIDAS NO INC.I DO ART. 22 DA LEI N. 8.212/91. PEDIDO PREJUDICADO QUANTO AS EXPRESSÕES ‘AUTONOMOS E ADMINISTRADORES’ CONTIDAS NO INC. I DO ART. 3. DA LEI N. 7.787/89.

1. O inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91, derogou o inciso I do art. 3. da Lei n. 7.787, de 30.06.89, porque regulou inteiramente a mesma matéria (art. 2., par. 1., da Lei de Introdução ao Cod. Civil). Malgrado esta revogação, o Senado Federal suspendeu a execução das expressões ‘avulsos, autônomos e administradores’ contidas no inc. I do art. 3. da Lei n. 7.787, pela Resolução n. 15, de 19.04.95 (DOU 28.04.95), tendo em vista a decisão desta Corte no RE n. 177.296-4.

2. A contribuição previdenciária incidente sobre a ‘folha de salários’ (CF, art. 195, I) não alcança os ‘autônomos’ e ‘administradores’, sem vínculo empregatício; entretanto, poderiam ser alcançados por contribuição criada por lei complementar (CF, arts. 195, par. 4., e 154, I). Precedentes.

3. Ressalva do Relator que, invocando política judicial de

RE 595838 / SP

conveniência, concedia efeito prospectivo ou 'ex-nunc' a decisão, a partir da concessão da liminar.

4. Ação direta conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade das expressões 'empresários' e 'autônomos' contidas no inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91. (ADI 1102/DF, Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 17/11/1995)

O resultado desses julgamentos acarretou a edição da Lei Complementar 84/96, que criou, em seu art. 1º, duas novas contribuições previdenciárias: a primeira delas, veiculada pelo inciso I, para incidir sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e as demais pessoas físicas; e a segunda, constante do inciso II, para onerar as importâncias pagas, distribuídas ou creditadas pelas cooperativas de trabalho com os cooperados que tivessem prestado serviços a pessoas jurídicas.

Eis o teor dos dispositivos citados:

Art. 1º Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e

II - a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento 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.

Mais adiante, no julgamento do RE 228.321, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 30.05.2003, o Plenário da Suprema Corte teve a oportunidade de assentar a constitucionalidade da contribuição prevista no art. 1º, I, da LC

RE 595838 / SP

84/96, concluindo que ela teria observado as exigências preconizadas nos arts. 149, 154, I, e 195, § 4º, da Constituição, por não ser vedada a similaridade da base de cálculo de contribuição social com a de imposto, bastando a não coincidência com a base de outra contribuição existente.

Com a superveniência da Emenda Constitucional 20/98, porém, a redação do art. 195, I, da Constituição restou alterada, passando a contemplar novos contribuintes e novas hipóteses de incidência:

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;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro.

A ampliação das bases econômicas do art. 195, I, serviu de pretexto para a revogação da Lei Complementar 84/96 pela Lei 9.876/99, que teria apenas incorporado ao texto da lei geral de custeio (Lei 8.212/91) figuras tributárias não mais dependentes de suporte em legislação complementar, dentre elas, a contribuição atualmente hospedada no art. 22, IV, da Lei 8.212/91, com o seguinte teor:

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. (Incluído pela Lei 9.876, de 1999).

A recorrente sustenta, porém, que esta contribuição é essencialmente distinta daquela anteriormente prevista pela LC 84/96, e que só poderia ter sido implementada por nova legislação complementar, pois o texto do art. 195, I, não abrangeria os valores pagos por empresas como retribuição

RE 595838 / SP

aos serviços prestados por pessoas jurídicas.

3. É procedente a alegação. A contribuição previdenciária em perspectiva não se confunde com a que anteriormente estava positivada no art. 1º, II, da LC 84/96. A exigência anterior sujeitava, na condição de “empregador”, as próprias cooperativas de trabalho, tendo por base de cálculo as importâncias por elas pagas, distribuídas ou creditadas, a título de remuneração, a seus associados. Por sua vez, a nova contribuição, constante do art. 22, IV, da Lei 8.212/91, tem como devedores não mais as cooperativas, mas as empresas que contratam seus serviços, as quais ficam obrigadas a recolher contribuição sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura. De igual, remanesce apenas a alíquota, estabelecida em 15% (quinze por cento) para um e outro recolhimento.

Vale ressaltar que a norma sob censura não tratou de estabelecer mera hipótese de retenção tributária, a cargo das tomadoras de serviço, a exemplo do que consta do art. 31 da Lei 8.212/91, cuja constitucionalidade foi abonada por este Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 393.946, Rel. Min. Carlos Velloso:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: SEGURIDADE. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Lei 8.212/91, art. 31, com a redação da Lei 9.711/98. I. - Empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra: obrigação de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 2 do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra: inconstitucionalidade 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. (RE 393946, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, DJ de 01.04.2005)

RE 595838 / SP

Diferentemente, o art. 22, IV, da Lei 8.212/91 estabeleceu verdadeira sujeição passiva das tomadoras de serviços, que não se credenciam a exercer nenhum direito de compensação futura pelo que tenham recolhido a esse título.

Houve radical modificação do papel atribuído às cooperativas antes e após a vigência da Lei 9.876/99. Se antes a legislação lhes enfatizava a personalidade jurídica própria, para enquadrá-las, em semelhantes condições contributivas, na qualificação de empresa, a realidade legislativa ora vigente lhes subtraiu completamente a autonomia jurídica, igualando-as às pessoas físicas dos próprios cooperados. Ocorre que, enquanto a primeira analogia, entre empresa e cooperativa, está virtualmente acobertada pela atual redação do art. 195, I, da Constituição Federal, que prevê o financiamento da seguridade por contribuições *“do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei”*, a segunda, entre cooperativa e pessoa física, extrapola ostensivamente as possibilidades semânticas da alínea *“a”*, do inciso I, do art. 195, que somente permite a incidência das contribuições sobre os rendimentos pagos ou creditados, *“a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço”*.

Ninguém ignora que as cooperativas possuem natureza jurídica singular, porquanto constituídas sob uma inspiração eminentemente mutualística (art. 3º da Lei 5.764/71) para prestar serviços aos seus próprios sócios (art. 7º da Lei 5.764/71), atuando como uma espécie de *“longa manus”* destes, em ordem a promover melhores condições de integração ao mercado. Esta atuação, de relevante valor social, cumpre o objetivo de compensar determinadas assimetrias geradas pela economia de mercado (tais como a desigualdade de renda, o desemprego, entre outras) com estímulos à capacitação e à inserção profissional de diferentes categorias de trabalhadores. Por suas virtualidades, é forma associativa exaltada e incentivada pelo próprio texto constitucional (146, III, *“c”* e 174, §§ 2º a 4º, da CF).

Nenhuma dessas características, contudo, é suficiente para justificar a desconsideração da existência formal das cooperativas pela legislação tributária a ponto de confundi-las, inteiramente, com a pessoa dos

RE 595838 / SP

cooperados. Isso porque, quando as cooperativas celebram contrato de prestação de serviços com terceiros, elas se obrigam em nome próprio, responsabilizando-se independentemente dos associados (art. 13 da Lei 5.764/71), que podem estar vinculados limitada ou ilimitadamente pelos compromissos da sociedade (arts. 11 e 12 da Lei 5.764/71).

A doutrina especializada também refuta a artificial equiparação entre cooperativas e cooperados, e o faz com as seguintes ponderações:

“(...) manifesta a impropriedade de equiparar cooperativas de trabalho, pessoas jurídicas regularmente constituídas e submetidas à tributação, aos trabalhadores pessoas físicas que recebem remuneração, independente da natureza jurídica da contratação. Estas sociedades emitem nota fiscal, correspondente ao ingresso dos valores devidos aos cooperados que exerceram sua atividade, não se podendo admitir a equiparação deste recebimento à da remuneração.” (BERNARDES, Flávio Couto, *A participação das Sociedades Cooperativas no Custeio da Seguridade Social*, in COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.), *Aspectos Tributários in Contribuições para a seguridade social* – São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 392-393)

É certo que, na interpretação da Constituição, não há submissão absoluta a formulações criadas por normas infraconstitucionais, sob pena de inversão do sentido hierárquico das normas. Todavia, quando a própria Constituição faz referência a conceitos e institutos de direito comum, como o de pessoa física (art. 195, I, *a*) e de pessoa jurídica (art. 195, § 3º), há de se entender que o faz com o sentido e a compreensão tradicionais arraigados na linguagem jurídica universal. Daí o acerto das palavras de Leandro Paulsen:

“O art. 195, incisos I a IV, arrola as bases econômicas passíveis de serem tributadas para o custeio da seguridade social: folha de salários e demais pagamentos a pessoa física por trabalho prestado, faturamento ou receita, lucro etc.

RE 595838 / SP

(...)

A outorga de competência pelo critério da base econômica, implica, efetivamente, por si só, uma limitação da própria competência às possibilidades semânticas (significado das palavras) e sintáticas (significado das expressões ou frases como um todo, mediante a consideração e implicação mútua entre as palavras) do seu enunciado. (...) Essa técnica de abordagem decorre da própria necessidade de cumprimento da Constituição, respeitando-se as competências outorgadas.

O art. 110 do CTN é inequívoco no sentido de que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pelas Constituições Federal ou Estaduais ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O critério da base material enseja, pois um controle material sobre o objeto da tributação mediante análise do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte em face da riqueza que pode ser tributada." (PAULSEN, Leandro, *Curso de direito tributário*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 58-59)

Assim, não pode o Judiciário se valer de expedientes de condescendência linguística para legitimar incidências arbitrárias, sob pena de comprometer a essência do próprio Estado Democrático de Direito, que, em matéria tributária, encontra concretização especial no princípio da legalidade estrita (art. 150, I, da CF).

No caso, a inadequada equiparação das cooperativas às pessoas físicas de seus cooperados fica evidenciada até mesmo no próprio texto da Lei 9.876/99, que aponta como base de cálculo da nova contribuição previdenciária o "*valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços*", conceito que é evidentemente diverso da remuneração que será distribuída entre os cooperados, pois engloba, além desta, uma margem de valor adicional destinada a cobrir despesas operacionais compreendidas no funcionamento da cooperativa, tais como taxa de administração, impostos e mesmo as provisões obrigatórias para

RE 595838 / SP

determinados fundos, como aqueles previstos nos incisos I e II da Lei 5.764/71.

As informações prestadas pelo Ministério da Previdência e Assistência Social não deixam qualquer dúvida a respeito da diferença entre as duas bases de cálculo, quando esclarecem o seguinte:

“os estudos efetuados indicaram que, em média, as cooperativas de trabalho distribuem 75% dos valores auferidos a seus cooperados a título de pagamento pelos serviços prestados, levando-se em conta deduções de ordem administrativa e tributária (responsáveis pelos demais 25%). Se a empresa contratar determinada pessoa física para a prestação de serviço, deverá recolher (...) uma alíquota de 20% a título de contribuição incidente sobre o total da remuneração devida ou para. Verifica-se que a alíquota de 15% sobre o valor da fatura (considerado o percentual de 75% repassado a título de prestação de serviços) guarda perfeita relação (sic) com a alíquota de 20% sobre 100% dos rendimentos pagos ou creditados a empregados ou demais pessoas físicas (alíquota regular incidente sobre a mão-de-obra). Ficam, portanto, preservados da tributação aqueles gastos (administrativos) que a cooperativa tem e que não decorrem da prestação de trabalho.”

A situação é distinta daquela que se dá, por exemplo, entre empregador avulso e órgão gestor de mão-de-obra. Embora este último seja legalmente definido (art. 2º, I, da Lei 9.719/98) como o destinatário das remunerações devidas pelos serviços executados nas instalações portuárias, os valores por ele recolhidos limitam-se estritamente às remunerações devidas aos empregadores avulsos. A função do órgão gestor de mão-de-obra é distribuir o valor recebido pelo serviço prestado em determinado navio entre cada um dos trabalhadores.

No que se refere ao caso em exame, a inequívoca discrepância havida entre o valor bruto da nota fiscal e aquele posteriormente repassado aos cooperados, a título de remuneração, evidencia, de

RE 595838 / SP

maneira categórica, que o fato gerador captado pela contribuição do art. 22, IV, da Lei 8.212/91 não se compraz com nenhuma das materialidades de antemão previstas no art. 195, I, "a", da Constituição, pois não se refere a um rendimento pessoalmente auferido pelo trabalhador, mas, sim, a um preço recebido pela sociedade cooperativa.

Ora, quando a contribuição recai sobre base econômica estranha àquelas descritas nas alíneas do inciso I do art. 195 da CF, a sua instituição só pode ser validamente formalizada por meio de legislação complementar (art. 195, § 4º, da CF), desde que sua incidência seja não-cumulativa e que a sua base de cálculo não seja idêntica à de outra contribuição já existente (Art. 154, I, da CF).

4. Ante o exposto, dou provimento ao recurso, acompanhando o Relator.

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

VOTO

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Senhor Presidente, ouvi as sustentações orais e os votos dos eminentes Ministros que me antecederam, concluí que o juízo, a negativa de provimento ao recurso extraordinário, teria como pressuposto o reconhecimento de que as sociedades cooperadas, cooperativas, tivessem se constituído em fraude à legislação trabalhista, justamente para evitar o reconhecimento de vínculo entre as tomadoras de serviços e os cooperados diretamente, coisa que é muito comum, na Justiça do Trabalho, quando há prova nesse sentido. Mas essa presunção, por óbvio, não pode amparar uma compreensão, no caso, de exação e de Direito Tributário, à luz da Constituição da República, conforme bem evidenciou e destacou o eminente Relator. Na verdade, é uma relação contratual entre sociedades: entre empresas, de um lado, ou a tomadora de serviços; de outro lado, a sociedade cooperativa.

Acompanho, na íntegra, o voto do eminente Relator.

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, o artigo 195 dispõe que:

"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;"

Então, na realidade, a **ratio** desse dispositivo se referiria à cooperativa, e não à empresa tomadora de serviço.

Como vige, no Direito Tributário, a legalidade estrita, a criação dessa nova incidência, efetivamente, dependeria de lei complementar. Muito embora eu saiba que há uma divergência profunda na doutrina, eu não entendo que a lei complementar seja apenas **ratione materiae**. Eu entendo que o contribuinte tem o direito de obter uma imposição tributária por lei complementar, porque o quórum da lei complementar é mais qualificado e a vontade parlamentar impositiva é mais expressiva, e é difícil conseguir reunir aquele quórum para deliberar e instituir esse tributo.

Por outro lado, além da violação à legalidade estrita e à tipicidade, que é inerente ao Direito Tributário, criou-se aqui uma nova hipótese de incidência, que demandaria, conforme o artigo 195, § 4º, a edição de uma lei complementar, eu também estou de acordo com o eminente Relator quando lança sua crítica à base de cálculo eleita, criando aqui um valor

RE 595838 / SP

bruto sobre o qual incidirá essa contribuição, sem levar em consideração outras despesas, o que de forma também oblíqua ou direta viola o princípio da capacidade contributiva.

Impressionou-me bastante a sustentação do eminente advogado, **amicus curiae**, quando destaca que fez-se uma abstração da cooperativa. E a melhor doutrina do tema, eu encontro em Heleno Taveira Torres, ao criticar essa criação dessa contribuição, ao vaticinar que:

Maior afastamento se verifica entre os pagamentos recebidos pelas cooperativas na condição inafastável de pessoa jurídica como sociedade tipicamente prevista. Apesar de vir calculados sobre o valor bruto da nota fiscal, ou fatura de prestação de serviços, que lhe são prestados por cooperados por intermédio da cooperativa, trata-se de pagamento da pessoa jurídica e não à pessoa física, pois somente por levantamento do véu - que foi o que o eminente advogado aqui esclareceu - pode-se identificar as relações intersubjetivas dos sócios, operando autonomamente, mas sob a égide dos estatutos da cooperativa.

Quer dizer, no fundo, na essência, criou-se aqui um novo sujeito passivo através de uma violação bifronte à Constituição Federal. Até um novo sujeito passivo foi criado por uma lei sem o quórum qualificado.

Por todos esses fundamentos, Senhor Presidente, eu acompanho integralmente o voto do eminente Relator.

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Senhor Presidente, cumprimentando o brilhante voto do Ministro-Relator, eu o acompanho às inteiras.

XXXXXX

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, a norma primária está na Carta Federal. Quer se leve em conta a redação primitiva do artigo 195, inciso I, quer a imprimida pela Emenda Constitucional nº 20/98, não se consegue enquadrar a espécie – o disposto, portanto, no inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação decorrente da Lei nº 9.876/99 – em qualquer das situações jurídicas constitucionais.

Começo, Presidente, considerando o artigo 195, inciso I, na redação primitiva: incidência da contribuição a cargo dos empregadores – e a tomadora dos serviços não é a empregadora – incidente sobre a folha de salários ou faturamento e os lucros. Faturamento e lucros de quem? Da tomadora dos serviços? Ela tem ônus, não fatura, não lucra com a tomada dos serviços, mas sim depende de numerário.

Na redação decorrente da Emenda Constitucional nº 20, tem-se:

"Art. 195 [...]

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

a) a folha de salários" – pressupondo-se o vínculo empregatício – "e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física" – pessoa natural, portanto – "que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;"

É ingresso e não saída de numerário da empresa.

Portanto, em análise, porque não enquadrável na previsão constitucional explícita, a criação da contribuição demandaria a lei complementar versada no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal.

Cumprimentando o relator pela percuciência do voto, acompanho Sua Excelência.

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

V O T O

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Acompanho, *integralmente*, o **substancioso** voto **proferido** pelo eminente Relator, **eis que também reconheço a inconstitucionalidade do inciso IV** do art. 22 da Lei nº 8.212/91, **na redação** dada pela Lei nº 9.876/99.

A norma legal em questão, **ao instituir** a contribuição previdenciária sobre o valor bruto **constante** da nota fiscal ou fatura, **transgrediu** os limites estabelecidos no art. 195, n. I, “a”, da Constituição da República **e, em assim dispondo, culminou** por tornar tributável o **faturamento** da cooperativa, **o que implicou** inadmissível “*bis in idem*”, além de haver lesado, *segundo penso*, o próprio ato cooperativo, **na medida em que não observou** a cláusula **fundada** no art. 146, III, “c”, e no art. 174, § 2º, **ambos** da Lei Fundamental.

Daí a correta observação feita pelo eminente Ministro Relator **no duto voto** que vem de proferir:

“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

RE 595838 / SP

trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente 'bis in idem'." (grifei)

Demais disso, a regra legal em questão, **veiculada em diploma legislativo ordinário, e pelo fato de haver criado nova fonte de custeio, violou a reserva constitucional de lei complementar, eis que, como não se desconhece, a instituição de "outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social" subordina-se, constitucionalmente, ao domínio normativo da lei complementar (CF, art. 195, § 4º, c/c o art. 154, I).**

Se é certo, de um lado, que inexistente qualquer vínculo hierárquico-normativo entre a lei complementar e a lei ordinária, como assinala expressivo magistério doutrinário (MICHEL TEMER, "Elementos de Direito Constitucional", p. 146/148, item n. 4, 20ª ed., 2005, Malheiros; LUIZ ALBERTO DAVID ARAUJO/VIDAL SERRANO NUNES JÚNIOR, "Curso de Direito Constitucional", p. 355/356, item n. 5.2, 9ª ed., 2005, Saraiva; GUILHERME PEÑA DE MORAES, "Direito Constitucional – Teoria da Constituição", p. 195, item n. 3.2, nota de rodapé n. 33, 2003, Lumen Juris; AIRES F. BARRETO, "ISS na Constituição e na Lei", p. 105, item n. 6.1, 2005, Dialética, v.g.) e também proclama a jurisprudência desta Suprema Corte (RE 381.964/MG, Rel. Min. GILMAR MENDES – RE 419.629/DE, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – RE 425.612/RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO – RE 574.446-AgR/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.), não é menos exato, de outro, que eventual regulação, por lei ordinária, de matéria submetida, "ope constitutionis", ao domínio normativo de lei complementar representará vulneração ao texto da própria Constituição da República (RE 552.710/SC, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – RE 556.664/RS, Rel. Min. GILMAR MENDES – RE 559.991/SC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

E foi, precisamente, o que ocorreu na espécie destes autos, como bem assinalou, com absoluta correção, o eminente Relator.

RE 595838 / SP

Sendo assim, em face das razões expostas e apoiando-me no voto do eminente Relator, **conheço e dou provimento** ao presente recurso extraordinário, **para declarar, “incidenter tantum”, a inconstitucionalidade do inciso IV** do art. 22 da Lei nº 8.212/91, **na redação** dada pela Lei nº 9.876/99.

É o meu voto.

23/04/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Senhor Presidente, inicialmente, eu queria pedir escusas por ter me ausentado. Fui à posse do Corregedor da Justiça Federal, mas estou apto a votar. Estudei a matéria e tenho o voto do eminente Relator em mãos.

Eu também, como Sua Excelência e os demais Pares, declaro a inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei 8.212, com a redação que lhe deu a Lei 9.876, por duas razões, basicamente, que já foram fartamente enunciadas pelos eminentes Pares. Em primeiro lugar, houve extrapolação clara da base econômica estabelecida no artigo 195, I, a, da Constituição. Em segundo lugar, também, a meu ver, houve ofensa ao artigo 145, § 1º, da Constituição, que estabelece o princípio da capacidade contributiva, ou seja, esses 15% que este inciso impõe sobre a nota fiscal são cobrados de pessoas alheias à prestação do serviço da cooperativa.

Portanto, acompanho integralmente o voto do Relator.



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) : ETEL ESTUDOS TÉCNICOS LTDA

ADV.(A/S) : DANIELA LOPOMO BETETO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

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

AM. CURIAE. : ANAB - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS ADMINISTRADORAS DE BENEFÍCIOS

ADV.(A/S) : MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário e declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pelo *amicus curiae*, o Dr. Roberto Quiroga Mosquera, e, pela recorrida, a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, 23.04.2014.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki e Roberto Barroso.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Luiz Tomimatsu
Assessor-Chefe do Plenário