

## **RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE 11% NA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA POR EMPRESAS DO SIMPLES**

Walmir Luiz Becker

As autoridades fazendárias tomaram gosto pelo instituto jurídico da substituição tributária, e, sendo elas que verdadeiramente legislam em matéria tributária neste país, tem-se verificado crescente surgimento de dispositivos legais que obrigam as fontes pagadoras de receita ou de rendimento a reterem, no ato do pagamento, os tributos incidentes, ou que possam vir a incidir (fato gerador presumido), nas operações econômicas tributáveis de que participam.

Como se sabe, na substituição tributária, o contribuinte substituto, que deve ter relação direta com o fato gerador do tributo (art. 128 do CTN), assume o lugar do contribuinte substituído, no cumprimento, por este último, de obrigação tributária já surgida (p. ex., imposto de renda na fonte no pagamento ou crédito de rendimentos), ou que está por surgir (ICMS em operações subsequentes de circulação de mercadorias).

Ultimamente, estão sendo mais visadas as atividades da prestação de múltiplos serviços, em relação aos quais a fonte pagadora das respectivas receitas fica obrigada a descontar e recolher, além do imposto de renda na fonte, a contribuição ao PIS, a Cofins e a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL (art. 30 da Lei n.º 10.833/03). Com a rejeição do aumento da carga tributária que a Medida Provisória n.º 232/04 impingiria às prestadoras de serviços, o Secretário da Receita Federal já acena com a possibilidade de ampliar as hipóteses de retenção de tributos na fonte para os contribuintes desse setor. Não para aumentar a arrecadação, diz ele, mas para torná-la mais eficaz.

No âmbito da Previdência Social, a alteração promovida pela Lei n.º 9.711/98 (art. 23) na Lei n.º 8.212/91 (art. 31) tornou obrigatória a retenção da contribuição

previdenciária de 11% pela empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, calculada sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços emitida pela empresa cedente. A contribuição assim descontada, antecipadamente, pode ser compensada, depois, com a que for devida sobre a folha de pagamento da empresa cedente, ou restituída se a compensação integral não puder ser feita.

Nenhum prejuízo haveria para o contribuinte substituído, se essa sistemática de desconto na fonte de tributos de sua responsabilidade não implicasse, como freqüentemente sucede, pagamento a maior do que o devido, ou se, constatado o indébito, o valor deste fosse imediatamente restituído, como manda a Constituição Federal (art. 150, § 7.º). Infelizmente, não é o que ocorre na prática. Aqueles que já enfrentaram processos administrativos de restituição de tributos conhecem bem os entraves burocráticos que a administração tributária costuma impor, com vistas a retardar, ou, até mesmo, impedir a restituição. Diante de tais dificuldades, o contribuinte, às vezes, tem de vir a optar pela via judicial, mas aí, após vencida a demanda, se sujeita ao precatório (art. 100, da CF/88), em virtude do qual, após requisitado o pagamento pelo presidente do Tribunal com jurisdição sobre a causa, o recebimento do crédito fica na dependência das disponibilidades orçamentárias das fazendas públicas.

Diante desse quadro, é que se passa a examinar, em face da retenção da contribuição previdenciária de 11%, a situação concreta das empresas cedentes de mão-de-obra, quando estas estão no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES. É devida essa retenção em tal hipótese?

Para a busca de tal resposta, deve-se considerar, em primeiro lugar, que a tributação pelo SIMPLES se dá mediante incidência de regras especiais. Com efeito, tem-se, de um lado, a regra geral de tributação e recolhimento da contribuição previdenciária na fonte, de 11%, prevista no art. 31 da Lei n.º 8.212/91 (redação da Lei n.º 9.711/98), e, de outro, as normas especiais,

estatuídas na Lei n.º 9.317/96, que implementaram disposição do art. 179 da Constituição Federal, no sentido de que fosse dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado, visando à simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, inclusive mediante eliminação ou redução dessas obrigações. As normas do SIMPLES (Lei n.º 9.317/96), efetivamente, conferem tratamento diferenciado às pequenas empresas, assegurando-lhes recolhimento unificado, e menos oneroso, de tributos e contribuições federais, estando incluídas entre estas últimas as contribuições previdenciárias.

Em vista disso, é perfeitamente cabível a invocação, aqui, do conhecido princípio de interpretação de normas jurídicas, segundo o qual a lei especial derroga a lei geral. Na verdade, da aplicação desse princípio não decorre, necessariamente, revogação da lei geral, mas, apenas, a solução de aparente conflito entre normas, com prevalência da que é estatuída por lei especial.

No que se refere às contribuições previdenciárias, a norma especial de recolhimento unificado, pelo SIMPLES, se encontra no art. 3.º, § 1.º “f”, da Lei n.º 9.317/96, não podendo essas contribuições serem duplamente exigidas, mediante incidência concomitante da regra geral ditada pelo art. 31 da Lei n.º 8.212/91. A tributação pelo SIMPLES afasta a aplicação dessa norma geral, não somente em função da observância do princípio de interpretação, acima referido (*lex specialis derogat legi generali*), mas, também, pela total incompatibilidade entre um e outro regime.

De fato, no regime geral de exigência de contribuições previdenciárias, estas têm como fato gerador a *folha de salários*, ao passo que, no SIMPLES, a hipótese material de incidência é o *faturamento* das microempresas e empresas de pequeno porte optantes por esse sistema unificado e simplificado de tributação. Note-se que os valores da contribuição de 11%, retidos na cessão de mão-de-obra, devem ser compensados com os valores das contribuições incidentes sobre a *folha de salários* da empresa cedente (art. 31, § 1.º da Lei n.º 8.212/91).

Entretanto, a empresa enquadrada no SIMPLES contribui sobre o *faturamento* mensal por uma alíquota única, variável entre 3% e 8,6%, com base em seu faturamento anual. Sendo de 11% a retenção da contribuição previdenciária, e tendo-se presente que a alíquota unificada engloba, além das Contribuições Previdenciárias a cargo da pessoa jurídica (art. 22 da Lei n.º 8.212/91), IRPJ, PIS, CSLL, Cofins e IPI, é fácil concluir-se que, ainda que os valores retidos sejam compensados com as contribuições devidas pelos empregados da empresa, remanescerão, a mais das vezes, substanciais importâncias a serem restituídas, situação esta que conduz ao ignóbil *solve et repete*.

Por tais razões básicas, às quais muitas outras podem ser acrescidas, é absolutamente ilegal o artigo 151 da Instrução Normativa INSS n.º 100/03, que pretende submeter as empresas do SIMPLES à retenção da contribuição previdenciária de 11% de que trata o art. 31 da Lei n.º 8.212/91. Aliás, a não sujeição dessas empresas a esta contribuição vem sendo declarada em decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais das 1.ª, 3.ª e 4.ª Regiões, como as do AI n.º 2003.01.00.035651-9/MG (1.ª Região), AMS n.º 2002.61.19.006710-8 (3.ª Região), AMS n.ºs 2002.72.05.001457-5/SC e 2002.72.05.001359/SC (4.ª Região).

Por fim, embora esta questão específica não se insira no propósito limitado deste trabalho, é oportuno salientar que a retenção da contribuição previdenciária de 11% tem cabimento, apenas, quando a prestação do serviço envolver, realmente, cessão de mão-de-obra, ou seja, quando o empregado da empresa cedente, contratada, ficar à disposição da empresa contratante. Os §§ 3.º e 4.º do art. 31 da Lei n.º 8.212/91 (redação do art. 23 da Lei n.º 9.711/98) dispõem a esse respeito, indicando como serviços típicos de cessão de mão-de-obra, os de *limpeza, conservação e zeladoria; vigilância e segurança; empreitada de mão-de-obra; e contratação de trabalho temporário*. A estes, o Regulamento da Previdência Social (Decreto n.º 3.048/99), por delegação do § 4.º do art. 31 da Lei n.º 8.212/91, acrescentou os *serviços rurais; os de digitação e preparação de dados para processamento; acabamento, embalagem e acondicionamento de*

*produtos; cobrança; coleta e reciclagem de lixo e resíduos; copa e hotelaria; corte e ligação de serviços públicos; distribuição; treinamento e ensino; entrega de contas e documentos; ligação e leitura de medidores; manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos; montagem; operação de máquinas, equipamentos e veículos; operação de pedágio e de terminais de transporte; operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão.*

Todavia, a ampliação regulamentar dos serviços caracterizadores de cessão de mão-de-obra não pode tornar letra morta o conceito legal desse tipo de contratação de serviço, que é dado pelo § 3.º do art. 31 da Lei n.º 8.212/91. Para haver cessão de mão-de-obra é preciso que os empregados cedidos fiquem submetidos ao *poder de comando* da empresa contratante, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao ensejo do julgamento do Recurso Especial n.º 499.955-RS. O voto condutor do acórdão, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, deixa bem claro que o rol exemplificado do § 4.º do art. 31 da Lei n.º 8.212/91 deve estar em estreita consonância com o conceito de cessão de mão-de-obra trazido no parágrafo anterior, *“não se mostrando suficiente, para a caracterização da cessão de mão-de-obra da Lei 8.212/91, a mera realização das atividades elencadas naquele dispositivo.*