

A DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO PARA AS EMPRESAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO – TI E TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO – TIC

Claine Chiesa

Introdução

O governo com intuito de implementar uma política de ajustes econômicos vem desonerando a folha de salários para determinados setores da economia, de modo que haja uma redução na carga tributária, com intuito de manter o desenvolvimento econômico e proporcionar a geração de empregos, amenizando os efeitos do atual estágio de dificuldades porque passam as empresas.

Dentre os setores beneficiados com a desoneração da folha de salários estão as empresas de Tecnologia da Informação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC. A Medida Provisória n. 540/2011, convertida na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011, trouxe nova contribuição em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. O governo afastou a então contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento e estabeleceu uma nova contribuição sobre a receita bruta das referidas empresas.

Assim, a partir de 1º de dezembro de 2011, a empresas que prestam exclusivamente os serviços de Tecnologia da Informação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC, não estão mais obrigadas a recolher a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212/91. Em contrapartida, as respectivas empresas passaram a contribuir com a alíquota de 2,5% sobre o valor da receita bruta

auferida, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

A fim de implementar novas alterações, adveio a Medida Provisória n. 563, de 03 de abril de 2012, que dentre outras mudanças, estabeleceu nova alíquota para aquela contribuição substitutiva da patronal no importe de 2% sobre a receita bruta. Continuando as modificações, na conversão da referida medida provisória, a Lei n. 12.715, de 17 de setembro de 2012, trouxe mais inovações.

A nova contribuição nada obstante os benefícios que trouxe aos setores econômicos atingidos, deparou-se com o confronto da manutenção ou não do regramento da retenção de 11%, estipulada pelo art. 31 da Lei n. 8.212/91, que até então era aplicada para aqueles que prestavam serviços com cessão de mão de obra dos referidos setores. A Medida Provisória 540/2011 ao estabelecer a nova contribuição nada mencionou quanto à retenção, ficando sem qualquer disciplinamento até o advento da Lei n. 12.715 de 17 de setembro de 2012.

Nesse contexto, analisaremos essa nova contribuição com suas sucessivas alterações legislativas, bem como a dúvida vivenciada pelas empresas até o advento da Lei n. 12.715/2012, quanto ao regramento da retenção que as empresas de Tecnologia da Informação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC estavam submetidas.

1. Da legislação quanto à tributação sobre a folha de salários e a nova contribuição para as empresas de TI e TIC

A Lei n. 8.212 de 24 de julho de 1991 traz em seu art. 22, a contribuição a cargo da empresa e destinada à Seguridade Social. Fixa a contribuição patronal incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos (inciso I) e aos contribuintes individuais (inciso III), no importe de 20% (vinte por cento).

Nessa sistemática de recolhimento da contribuição patronal, as empresas que desenvolvem os serviços de Tecnologia da informação – TI e da Tecnologia e Comunicação – TIC, sujeitavam-se à referida exação, inclusive sofria a retenção, por parte da sua contratante ou tomadora de serviços, da alíquota de 11% (onze por cento) incidente sobre o valor total da nota fiscal emitida ou fatura de serviços, por imposição do art. 31 da Lei 8.212/91.

A Medida Provisória n. 540 de 02 de agosto de 2011 convertida na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011, promoveu alterações na legislação tributária que atingiram as empresas de TI e TIC, desonerando a folha de salários, prevendo uma nova contribuição, com nova base de cálculo e alíquota, silenciando-se quanto ao regramento da retenção, vejamos:

Art. 7º - Até 31 de dezembro de 2012, a contribuição devida pelas empresas que prestam exclusivamente os serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, referidos no § 4º do art. 14 da Lei n. 11.774, de 2008, incidirá sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento).
Parágrafo único. Durante a vigência deste artigo, as empresas abrangidas pelo **caput** não farão jus às reduções previstas no **caput** do art. 14 da Lei n. 11.774, de 2008.

A partir de 1º de Dezembro de 2011, as empresas que prestam exclusivamente os serviços de TI e TIC, passaram então a não mais recolher a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212/91, mas sim, a contribuir com a alíquota de 2,5% sobre o valor da receita bruta auferida, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Pelo dispositivo citado, as empresas de TI e TIC efetivamente foram beneficiadas com a substituição da contribuição patronal pela incidente

sobre a receita bruta. Na própria exposição de motivos¹ o governo claramente expôs o intuito de fomentar o crescimento dos referidos setores e incentivar a formação de relações de trabalho.

A Medida Provisória n. 540/2011 convertida na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011, ao delimitar seu âmbito de abrangência às empresas que prestam exclusivamente os serviços de TI e TIC, faz referência ao disposto no § 4º do art. 14 da Lei n. 11.774, de 2008, que dispõe *in verbis*:

Art. 14: (...)

§ 4º Para efeito do caput deste artigo, consideram-se serviços de TI e TIC:

I - análise e desenvolvimento de sistemas;

II - programação;

III - processamento de dados e congêneres;

IV - elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos;

V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

VI - assessoria e consultoria em informática;

VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados; e

VIII - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

O art. 7º estabelece que serão abrangidas pela substituição que menciona, as empresas que desenvolvam os serviços de Tecnologia da Infor-

1. d) desonera a folha de pagamento das empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como das indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro, visando à formalização das relações de trabalho e ao fomento das atividades de tais setores. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm

mação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC, cujas atividades desenvolvidas constam do § 4º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008.

A Lei n. 12.546/2011 que converteu a MP 540/11, estendeu o prazo de vigência da contribuição substitutiva:

Art. 7º - **Até 31 de dezembro de 2014**, a contribuição devida pelas empresas que prestam exclusivamente os serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), referidos no § 4º do art. 14 da Lei n. 11.774, de 17 de setembro de 2008, incidirá sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento).

Posteriormente, nova medida provisória (Medida Provisória n. 563, de 03 de abril de 2.012), estabeleceu a contribuição substitutiva também ao setor hoteleiro:

Art. 45 - Os arts. 7º a 10 da Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 7º - Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de dois por cento, as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei n. 11.774, de 2008, e as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE 2.0).”

E, por fim, a lei que converteu a MP 563/12 (Lei n. 12.715 de 17 de setembro de 2012), estendeu a diversos outros setores a substituição do pagamento da contribuição patronal incidente sobre a folha de salários

pela nova contribuição de 2,0% incidente sobre a receita bruta, além de trazer regramento sobre a retenção:

Art. 55 - A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações: Vigência e produção de efeito

“Art. 7º - Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento):

I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008;

II - as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0;

III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0.

(...)

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços”.

Veja-se que diferentemente das outras normas trazidas anteriormente sobre a nova contribuição, a Lei n. 12.715 de 17 de setembro de 2012 inovando, trouxe uma regra de retenção para a nova contribuição.

Assim, da MP 540 de 02 de agosto de 2011 até o advento da Lei n. 12.715 de 17 de setembro de 2012, nada tinha sido disciplinado quanto à necessidade de retenção pelos contratantes ou tomadores de serviços,

previsão que existia somente na Lei n. 8.212/91 (contribuição patronal). Vejamos como ocorria a retenção pelos tomadores de serviços.

2. Da retenção de 11% por parte dos tomadores de serviços – art. 31 da Lei n. 8.212/91, a que se submetiam as empresas de TI e TIC

Após estabelecer a contribuição patronal em seu art. 22, a Lei 8.212/91 prescreveu no art. 31, a obrigatoriedade da retenção da alíquota de 11% (onze por cento) por parte do contratante ou tomador de serviços, incidente sobre o valor total da nota fiscal emitida ou fatura de serviços, para todos os serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário.

As empresas que desenvolvem os serviços de TI e TIC, comumente o fazem mediante a cessão de mão de obra, sujeitando-se, portanto, à retenção da Lei n. 8.212/91:

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. 33.²

Essa era a sistemática imposta até o advento da Medida Provisória n. 540/2011 convertida na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011, impondo-se aos tomadores de serviços, por meio do regime de substituição tributária, que promovessem a retenção de 11% sobre o valor total da

2. Redação alterada pela Lei 9.711/98, pela MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 e, finalmente, pela MP 449/2008, que foi convertida na Lei 11.941/2009.

nota fiscal ou fatura de serviço, quando a prestação do serviço é efetivada mediante a cessão de mão de obra.

Com a nova contribuição a que se submeteram as empresas de Tecnologia da Informação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC, nada obstante os benefícios trazidos, deparou-se com o confronto da manutenção ou não da regra de retenção de 11%, do art. 31 da Lei n. 8212/91, que até então era aplicada para tais empresas.

A contribuição social incidente sobre a folha de salários encontra supedâneo no art. 195, inciso I, da Constituição Federal. Por sua vez, a Lei Federal n. 8.212/91, em seu art. 22, traz a contribuição a cargo das empresas no importe de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título.

A Lei Federal n. 8.212/91 em seu capítulo sobre a arrecadação e recolhimento das contribuições, inicialmente trouxe a responsabilidade solidária entre o contratante e o executor dos serviços. Posteriormente, houve a alteração do texto do art. 31 pela Lei n. 9.711/98, que com fundamento no art. 150, § 7º da CF/88, criou o pagamento antecipado da contribuição social devida pelas empresas prestadoras de serviço mediante cessão de mão-de-obra ou trabalho temporário, utilizando-se do regime de substituição tributária.

Com a redação do art. 31 da Lei n. 8.212/91, as empresas tomadoras de serviço foram obrigadas a proceder à retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra. A inovação, segundo o Poder Público, tinha por escopo evitar a evasão, pois empresas prestadoras de serviços não recolhiam a contribuição incidente sobre a remuneração dos segurados a seu serviço. Eis a justificativa da existência da antecipação do pagamento.

A empresa contratante passou, então, a ser responsável tributária, nos moldes da responsabilidade por substituição prescrita no art. 128 do CTN, tendo o dever de reter, mediante destaque na nota fiscal ou fatura

de serviço, o percentual de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e, posteriormente, repassar ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Nada obstante a retenção havida pelo tomador do serviço, o próprio art. 31 em seus §1º e §2º da Lei n. 8.212/91, permite que o contratado realize a compensação do valor retido com o valor devido pelo mesmo, quando do recolhimento mensal da contribuição social. Depois de realizada a compensação mencionada, acaso a empresa cedente de mão de obra verificasse que havia saldo positivo em seu favor, crédito portanto, deveria proceder ao pedido administrativo de restituição.

Podemos verificar que o legislador estabeleceu a substituição tributária para a contribuição social devida pela empresa (sobre a folha de salários), determinando a retenção de 11% sobre o valor total da prestação de serviço, mediante destaque na nota fiscal ou fatura de serviço, com posterior compensação entre o valor retido e aquele que será objeto de pagamento pelo mesmo tributo.

Nesse cenário, tem-se uma sistemática de recolhimento antecipado da contribuição social por intermédio da substituição tributária para frente, já que a cobrança se dava de modo antecipado, ou seja, antes da ocorrência de sua hipótese de incidência, qual seja, o pagamento da folha de salários.

Destarte, não havia qualquer substituição da tributação da contribuição social em si, mas apenas uma antecipação do pagamento com posterior ajuste com o que seria devido pela empresa a título de contribuição social a cargo da empresa (20% sobre a folha de salários).

A par dessa não substituição da tributação, mas mera antecipação, frente à substituição da tributação sobre folha de salários trazida pela Medida Provisória 540/2011, temos que o dever de retenção pelo tomador de serviço, nos casos aludidos, não mais persistia após o advento da referida medida provisória e antes da Lei n. 12.715/2012.

A Medida Provisória 540/2011, em seu art. 7º, instituiu uma contribuição substitutiva para aquela então incidente sobre a folha de salários: a contribuição devida pelas empresas que prestam exclusivamente os serviços de tecnologia da informação – TI e tecnologia da informação e comunicação – TIC, referidos no § 4º do art. 14 da Lei n. 11.774, de 2008, incidirá sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, **em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento).

Verifica-se que a contribuição terá como base de cálculo a receita bruta e a alíquota a incidir será de 2,5%. Essa contribuição, conforme **expressamente estabelecido** pela Medida Provisória, **substituirá** às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

A mencionada substituição significa que as empresas de TI e TIC não mais se sujeitarão ao recolhimento:

[...] vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei n. 9.876, de 1999).

Assim, embora houvesse a antecipação do pagamento da contribuição da folha sobre salários por meio do recolhimento/retenção de 11% sobre o valor total da nota fiscal ou fatura de serviço (base estimada), certo é que posteriormente havia o ajuste que se realizava sobre a folha de salários (base de cálculo da contribuição patronal).

Diferentemente, estabeleceu a MP 540/2011, que tratou de expressamente consignar a substituição da base de cálculo para o recolhimento das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991 (folha de salários), para passar a ser a receita bruta da empresa, trazendo nova contribuição e afastando a então vigente sobre a folha de salários.

Temos, por conclusão, repita-se, que naquele período (após a MP 540/11 e antes da Lei 12.715/12), as empresas de TI e TIC não estavam sujeitas ao pagamento da contribuição previdenciária prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei n. 8.212/91, nos termos nela prescrita, sendo substituída pela sistemática da MP 540, sendo, portanto, indevida qualquer retenção quanto à referida contribuição previdenciária pelos tomadores de serviços.

Em sede de decisão sobre pedido de tutela recursal, o desembargador Peixoto Junior da segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região assim se manifestou:

[...] presente também o requisito de lesão grave e de difícil reparação diante do desembolso de valores decorrente da retenção pelos contratantes de serviço de contribuição que nada por autoriza concluir seja devida, reputo preenchidos os requisitos do art. 558 do CPC e defiro o pedido de efeito suspensivo ao recurso.³

A fim de corroborar com o aludido entendimento, basta analisarmos o que ocorre com as Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional que prestam serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada. Para essas, não há a reten-

3. Agravo de Instrumento n. 0011865-78.2012.4.03.0000/MS). Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Desembargador Relator Peixoto Junior. Julgado em 16 de julho de 2012.

ção previdenciária dos 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

A dispensa se encontra justamente na falta de compatibilidade entre os modos de recolhimento dos tributos devidos pelas empresas. A retenção em questão é regra geral e aplicada desde que possa haver compatibilidade com a sistemática de arrecadação de casos específicos, bem como com as previsões normativas havidas. Vejamos a decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (ERESP 511.001/MG).

1. A Lei 9.317/96 instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias mediante opção pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições. Por este regime de arrecadação, é efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre a qual incide uma alíquota única, ficando a empresa optante dispensada do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (art. 3º, § 4º).

2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, **que constitui “nova sistemática de recolhimento” daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício** de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas.

3. Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegera as

empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96).

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.⁴ (Grifo nosso)

O ministro Teori Albino Zavascki citou em seu voto no Recurso Especial acima mencionado diversos julgados no mesmo sentido, que confirmam que a sistemática do Simples é diferente não se compatibilizando com a sistemática do recolhimento dos 11%:

Tal sistema de arrecadação é incompatível, consequentemente, com aquele outro regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que, conforme esclarece o próprio INSS em sua contestação (fls.53/71), se constitui numa “nova sistemática de recolhimento” daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. Daí porque a retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, além de implicar supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas, importaria arrecadação do mesmo tributo.

Comparando o caso em tela ao do SIMPLES, percebe-se evidente similitude entre ambos, na medida em que, nas duas hipóteses, em lugar da retenção de 11%, passou-se a computar um determinado percentual sobre o faturamento e exigir o valor correspondente diretamente da empresa contribuinte/prestadora de serviços, ocorrendo, consoante os termos utilizados pelo próprio STJ, evidente “incompatibilidade técnica” entre

4. Recurso Especial n. 1.112.467 - DF (2009/0045520-0). Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça. Ministro Relator Teori Albino Zavascki. Julgado em 12 de agosto de 2009.

a retenção ordinária e o recolhimento diferenciado de tributo incidente sobre o faturamento.

A mencionada “incompatibilidade técnica” reside no fato de que, enquanto no regime ordinário de recolhimento (que inclui a retenção de 11%) é considerada uma mera estimativa da base de cálculo, no regime diferenciado estabelecido pela nova contribuição, a base de cálculo é verificável de plano.

Isto é, no regime ordinário, é estimada uma proporção entre o valor da nota fiscal e a base de cálculo (de modo a determinar a retenção em percentual inferior à alíquota da contribuição ao INSS), enquanto que, no caso em tela (assim como no do SUPERSIMPLES) a base de cálculo (faturamento) não é estimada, mas sim real.

É por tal motivo que se diz incompatível a aplicação da retenção em operações realizadas pelas empresas de TI e TIC, pois tal medida levaria em consideração apenas uma estimativa da base de cálculo, enquanto que, pela nova contribuição, esta é auferível de plano, não havendo que se falar em simples estimativa.

Neste cenário, portanto, não há plausibilidade técnica e jurídica para se estabelecer retenção de valor meramente estimado, visto que o valor do tributo é verificável *prima facie*, motivo pelo qual a retenção não mais pode persistir.

Deveras, pela antiga sistemática havia o recolhimento antecipado sobre o valor bruto das notas fiscais emitidas, compensando-se com o valor efetivamente recolhido pela empresa sobre a folha de salários. Com a nova sistemática, o recolhimento comporta uma única base de cálculo.

Na mesma linha de raciocínio constante do acórdão citado, destacamos o princípio da especialidade, de modo que prevalece apenas a sistemática da MP 540/2011, que trouxe tratamento diferenciado e especial para empresas de TI e TCI, unificando o modo de recolhimento para não mais incidir sobre a folha de salários para incidir sobre a receita bruta.

2.1. Ausência de previsão legal determinando a retenção da nova contribuição pelos tomadores de serviços até o advento da Lei n. 12.715/2012

Em regra, a responsabilidade do recolhimento dos tributos recai sobre os seus sujeitos passivos, entretanto, esse regramento cede para os casos em que a lei estabelecer normas de substituição tributária, como é o caso da retenção ora abordada, em que pessoa diversa do contribuinte se responsabiliza pelo recolhimento do tributo.

O art. 121 do CTN prescreve quando pessoas diversas do contribuinte podem ser consideradas sujeito passivo de obrigação tributária:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

PAULSEN, citando MORAES, leciona que “Em relação ao responsável tributário, o vínculo surge da lei específica e não da lei que define o fato gerador da obrigação tributaria”⁵.

O art. 128 do CTN também disciplina o tema, determinando que, para atribuir responsabilidade tributária a terceiros, se faz necessário que seja promulgada lei:

5. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 907. Apud MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 1995. v. 2, p. 286.

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.

PAULSEN, citando MARTINS, comenta o dispositivo *supra* afirmando que a disposição legal para estender a responsabilidade tributária deve ser expressa e clara:

[...] esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalina exposta na lei. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada “de forma expressa”.⁶

A Medida Provisória 540/2011 ao estabelecer a nova contribuição nada mencionou quanto à retenção pelos tomadores dos serviços, ficando sem qualquer disciplinamento até o advento da Lei n. 12.715 de 17 de setembro de 2012.

Assim, conjugando ambas as premissas fixadas a partir dos dispositivos legais citados, i) a contribuição implementada pela Lei 12.546/11 é diversa da prevista na Lei 8.212/91, e esta veio a ser substituída; e ii) a obrigação de retenção deve ser expressamente prevista em Lei, conclui-se que, inexistindo norma alguma que obrigue os tomadores de serviço a realizar a retenção da nova contribuição sobre o faturamento, inexistente a possibilidade de se reconhecer a substituição tributária quanto à mencionada contribuição e, conseqüentemente, não há que se falar em retenção.

6. PAULSEN, Leandro, *op. cit.*, p. 930, *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2, p. 215-216.

A norma que determina a retenção das contribuições sobre a folha de pagamento, que incidia antes da nova contribuição não é aplicável a esse novo tributo, já que a mencionada substituição tributária não contempla a contribuição sobre a receita bruta, da qual empresas de TI e TIC são sujeitos passivos.

O art. 31 da Lei 8.212/91, no capítulo que regulamenta a arrecadação e recolhimento das contribuições, determinou a retenção de 11% do valor das notas fiscais de prestação de serviços:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5o do art. 33 desta Lei.

Percebe-se, portanto, que a norma de retenção acima transcrita não é aplicável à contribuição objeto da Lei 12.546/11, incidente sobre o faturamento à alíquota de 2,5%, mas apenas à contribuição ordinária, prevista na Lei 8.212/91.

Ao analisarmos o dispositivo acima com o §1º, verificamos claramente que esse associa a retenção de 11% à contribuição incidente sobre a folha de pagamentos – na medida em que inclusive admite a compensação entre ambos – percebe-se ainda mais claramente que a norma de retenção em comento diz respeito exclusivamente à contribuição estatuída pela Lei 8.212/91. Logo, inexistente norma que determine a retenção da contribuição incidente sobre a receita bruta:

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, **poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa ce-**

dente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.

E ainda sequer podemos cogitar na possibilidade de se entender que poderia haver simplesmente uma redução do valor da retenção. A situação seria um despautério, pois estar-se-ia diante da adoção de duas medidas que não se encontram previstas em Lei: além de realizar retenção se valendo de norma aplicável apenas a tributo diverso, o faria utilizando de percentual diverso do previsto na mencionada lei, não se podendo falar, portanto, em retenção nem mesmo no percentual de 2,5% ou 2%.

Destarte, não se tinha a aplicação da regra de retenção, diante da evidente ausência de previsão legal para se obrigar a realização da retenção até o advento da Lei n. 12.715/2012.

2.2. Impossibilidade de retenção sobre pagamentos realizados referente a tributo do qual o sujeito não é mais contribuinte

Vimos que a Lei 12.546/11 (conversão da MP 540/11), ao estabelecer a contribuição de 2,5% sobre a receita bruta das empresas de TI e TIC, afastou essas da sujeição passiva da contribuição prevista no art. 22 da Lei 8.212/91, na qual o art. 31 previa a retenção de 11%, pelo fato de que a nova contribuição veio em substituição da anterior.

As empresas que atuam exclusivamente nos ramos de TI e TIC tornaram-se contribuintes da nova contribuição e, a partir da égide da nova Lei, deixaram de ser contribuintes da contribuição patronal. Igualmente não podem os pagamentos a si destinados sofrer retenção referente à antiga contribuição, tendo em vista que o substituído tributário, necessariamente, deve ser contribuinte do tributo objeto de substituição.

O art. 128 do CTN determina que a substituição tributária sempre exclui a responsabilidade do contribuinte, ou lhe atribui responsabilidade

de em caráter meramente supletivo, de modo que as normas de substituição sempre devem afetar pessoas que são contribuintes do tributo em questão:

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.

Ademais, o §1º do art. 31 da lei 8.212/91 autoriza compensar o valor retido (de 11% da nota fiscal) apenas com o valor devido a título de contribuição incidente sobre a folha, entretanto, como as empresas de TI e TCI não mais são contribuintes do aludido tributo, não tem como realizar a referida compensação, o que acarretaria prejuízos teratológicos:

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, **poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.**

O novo tributo, incidente sobre a receita bruta, é inconfundível com a contribuição sobre a folha de pagamento. A prescrição da retenção da Lei n. 8.212/91 refere-se a antecipação da contribuição sobre a folha de pagamento. Assim, não se pode simplesmente manter o dever de reter porque as empresas de TI e TIC já foram contribuintes de tal exigência ou porque a nova exigência seria provisória.

Portanto, uma vez que não incide nas operações realizadas pelas empresas de TI e TIC a contribuição cuja retenção é regulamentada pela Lei 8.212/91, tal medida (de retenção) não pode ser adotada relativamen-

te aos pagamentos realizados a elas, sob pena de se lhes atribuírem ônus desproporcional, consistente em constante descapitalização indevida à monta de 11% sobre o seu faturamento.

2.3. Impropriedade da retenção que ao final acaba onerando a empresa se afastando do benefício a que pretendeu a lei

Outro aspecto que a toda evidência desnatura a ideia de manutenção da retenção no período mencionado (após a MP 540/11 até a Lei n. 12.715/12) é a oneração que se queria impor às empresas, afastando-se dos objetivos propostos pela lei de desonerar a folha de salários e, consequentemente, a carga tributária.

Conforme já exposto, o art. 31 da Lei n. 8.212/91, em seus parágrafos primeiro e segundo, prescrevem, respectivamente, que o valor retido deverá ser compensado com o devido pela empresa cedente de mão de obra quando do recolhimento mensal da contribuição social e, que no caso de não se efetivar a compensação integral do valor retido antecipadamente, o saldo remanescente será objeto de restituição.

A MP 540/2011 e nem a lei que trouxe sua conversão trouxe qualquer menção a regra de retenção e, consequentemente, de eventual compensação, o que reforça que as sistemáticas de recolhimento não se comunicam.

Ocorre que, o entendimento adotado pelo Fisco até o advento da Lei n. 12.715/12, qual seja, de manutenção da retenção de 11%, agravou ao invés de beneficiar as empresas de TI e TIC.

Ao final do período para apuração do montante correspondente aos 2,5% / 2,0% sobre o valor da receita bruta a que tem como obrigação as referidas empresas, e confrontando com as retenções havidas de 11% sobre os valores das notas fiscais emitidas se constatará três situações (i) valor retido superior ao valor devido sobre a receita bruta; (ii) valor retido

menor que o valor devido sobre a receita bruta e (iii) valor retido que se iguala ao valor a ser recolhido.

Em tais situações remanesceu prejudicial quando o valor retido foi superior àquele devido sobre a receita bruta (o que comumente estava ocorrendo nas empresas), já que a Lei n. 12.546/11 que estabeleceu a substituição da base de cálculo para o recolhimento das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, fixou à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), e não fez previsão de compensação.

Não havendo a possibilidade de fazer compensação e com o entendimento sobre a necessidade da retenção sobre os pagamentos realizados às empresas na alíquota de 11%, vamos verificar que o valor retido supera o quádruplo do valor que deveria ser recolhido a título do novo tributo, no equivalente a 8,5% de seu faturamento global, ou seja, tal medida leva à indisposição financeira afetando os recursos financeiros das empresas, o que consiste em evidente lesão aos primados da capacidade contributiva e da vedação à tributação com efeito de confisco.

Nem se diga que o saldo retido a maior em confronto com o valor efetivamente devido poderá ser objeto de restituição, já que atualmente essa restituição não acontece nos termos preconizados pelo texto constitucional, ou seja, imediata e preferencial (art. 150, § 7º da CF).

Verifica-se, portanto, que esse absurdo entendimento do Fisco de manter a retenção de 11% após o advento da MP 540/11 e antes da Lei n. 12.715/12, fere frontalmente as garantias do contribuinte e vai na contramão da direção das políticas governamentais de fomentar o crescimento dos referidos setores e incentivar a formação de relações de trabalho.

3. Da nova regra de retenção trazida pela Lei n. 12.715/2012

Já vimos que o art. 31 da Lei n. 8.212/91 fixou a obrigação imposta aos tomadores de serviço de procederem a retenção de 11% (onze por

cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, devendo recolher o mesmo aos cofres públicos em nome da empresa cedente da mão de obra.

A justificativa para privar o contribuinte do recebimento do valor integral com a antecipação do pagamento da contribuição patronal, era o de se evitar a evasão, pois empresas prestadoras de serviços não recolhiam a contribuição incidente sobre a remuneração dos segurados a seu serviço.

Como a MP 540/11 desonerou a folha de salários, estabelecendo contribuição substitutiva à patronal e incidente sobre a receita bruta, tem-se, como já se expôs, que não tinha cabimento a regra de retenção.

Nada obstante isso, e por certo cedendo às pressões de uma política cada vez mais intensa e direcionada ao pagamento antecipado do tributo, por comodidade e facilidade para a fiscalização, mesmo para essa nova contribuição, a Lei n. 12.715/12 estabeleceu:

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Destarte, o advento da referida lei confirma que efetivamente antes de sua vigência e após a MP 540/11 que estabeleceu a nova contribuição incidente sobre a receita bruta em substituição à contribuição patronal, não havia que se falar em obrigação por parte dos tomadores de serviços em proceder à retenção como entendia o Fisco.

Considerações finais

A substituição da contribuição patronal prevista na Lei 8.212/91 (20% sobre folha de salários) pela nova contribuição contemplada pela

MP 540/11 (2,0% sobre a receita bruta) para as empresas de Tecnologia da Informação – TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC e, que, depois se estendeu para outros setores, teve por objetivo a implantação de políticas governamentais para fomentar o crescimento de determinados setores e incentivar a formação de relações de trabalho.

Entretanto, as sucessivas edições de medidas provisórias e leis sobre o mesmo assunto, demonstram que o governo ao invés de colocar em prática uma política governamental planejada e consentânea com o sistema jurídico tributário vigente, assim não o fez, criando confusões na aplicabilidade da legislação aos contribuintes.

Isso ocorreu, por exemplo, com a regra de retenção que era prevista pela Lei n. 8.212/91 para a contribuição patronal. A Medida Provisória n. 540/2011, convertida na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011, ao estabelecer nova contribuição em substituição à patronal nada mencionou quanto à necessidade de retenção, permanecendo o entendimento do Fisco pela manutenção, embora não se coadunasse com a nova sistemática de recolhimento.

As empresas TI e TIC passaram a não mais ser sujeito passivo da contribuição patronal, de modo que os pagamentos a si destinados não podiam sofrer retenção referente a essa contribuição, tendo em vista que o substituído tributário, necessariamente, deve ser contribuinte do tributo objeto de substituição.

Além do que, a hipótese de incidência do tributo e a regra da retenção se perfaziam em normas jurídicas distintas que, no caso, não podiam conviver. Embora houvesse a antecipação do pagamento da contribuição da folha sobre salários por meio do recolhimento/retenção de 11% sobre o valor total da nota fiscal ou fatura de serviço, quando a prestação do serviço era efetivada mediante a cessão de mão de obra, com posterior ajuste, a base do recolhimento ainda se perfazia sobre os 20% da folha de salários.

Diferentemente, estabelecia a Lei 12.546/2011, que tratou de expressamente de consignar a substituição da base de cálculo para o recolhimento das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a receita bruta.

Deveras, pela antiga sistemática havia o recolhimento antecipado sobre o valor bruto das notas fiscais emitidas, compensando-se com o valor efetivamente recolhido pela empresa sobre a folha de salários. Com a nova contribuição, o recolhimento comportava uma única base de cálculo, qual seja, a receita bruta, com aplicação da alíquota de 2,5%, atualmente de 2,0%.

No entendimento adotado pelo Fisco, a nova contribuição não teria o condão de recuperar as empresas de TI e TIC para que retomassem seu nível de atividade e crescimento. Acaso, fosse para manter a retenção e mais os 2,0% sobre a receita bruta, a carga tributária teria aumentado e não trazido benefício para o setor como consta na exposição de motivos da MP 540/11⁷, já que o objetivo era desonerar e não agravar a situação do setor de TI e TIC.

Ainda que fugindo do objetivo inicial de se ter criado a regra de retenção para a contribuição patronal (evasão) e impor uma privação ao contribuinte de pronto recebimento do valor total dos serviços, o legislador criou por meio da Lei n. 12.715/2012, uma regra de retenção para a nova contribuição incidente sobre a receita bruta e substitutiva da patronal. Tal fato confirma que efetivamente antes de sua vigência e após a MP 540/11, não havia que se falar em obrigação por parte dos tomadores de serviços em proceder à retenção como entendia o Fisco, no importe

7. d) desonera a folha de pagamento das empresas que prestam serviços de tecnologia da informação – TI e tecnologia da informação e comunicação – TIC, bem como das indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro, visando à formalização das relações de trabalho e ao fomento das atividades de tais setores; http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm

de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

Referências

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

DIAS, Eduardo Rocha. Empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra e a retenção de percentual do valor da fatura determinada pela Lei 9711/98: aspectos controvertidos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuição Previdenciária – retenção sobre remuneração relativa à cessão de mão de obra*. São Paulo: Dialética, 1999.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Análise da retenção na fonte das contribuições devidas à seguridade social sobre a folha de salários. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuição Previdenciária – retenção sobre remuneração relativa à cessão de mão de obra*. São Paulo: Dialética, 1999.

PAULSEN, Leandro, *ibid*, p. 930, *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2, p. 215-216.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 907. *Apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. 1995. v. 2, p. 286.

