



PARECER SEI N° 14774/2020/ME

PARECER PÚBLICO. Ausência de hipótese que justifique o sigilo.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. Contrato de prestação de serviços de cessão de mão de obra. Contratante o SFB, entidade pública vinculada ao MMA. Não pagamento pela empresa contratada da contribuição previdenciária do empregado. Ponderação sobre a possibilidade de recolhimento direto pela Administração Pública. Análise estritamente jurídica. A entidade ou órgão público, nessa hipótese, não assume a condição de sujeito passivo. Eventual recolhimento deve concretizar-se pela GPS em nome da empresa contratada. Tal sistemática já se encontra contemplada pelo Fisco. A persistência em se promover forma inédita de operacionalização do referido pagamento deve ter em conta toda a complexidade envolvida, que não se relaciona à simples criação de um código de recolhimento, compreendendo, acima de tudo, a necessidade de conformidade com a legislação tributária, incluindo as obrigações acessórias nela prevista, como a entrega da GFIP.

Processo SEI nº 02209.000048/2012-59

I - CONTEXTUALIZAÇÃO

1. A questão vem para análise da Coordenação- Geral de Assuntos Tributários – CAT pela terceira vez.
2. Na primeira ocasião, teve-se como motivo pronunciamento da Consultoria Jurídica – CONJUR, do Ministério do Meio Ambiente – MMA. A Nota 354/2017/CONJUR/CGU/AGU foi encaminhada ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional por intermédio do Ofício 50707/2017 para conhecimento e demais providências. A nota não encaminhava verdadeiramente uma consulta. O seu propósito foi pela tomada de providências no âmbito do Ministério Fazenda – MF, por intermédio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, que permitiriam operacionalizar o recolhimento direto, pela Administração Pública, de contribuições previdenciárias.

3. Compreende-se, como pano de fundo, o não recolhimento, no âmbito da prestação de serviços de cessão de mão de obra, cujo contratante foi o Serviço Florestal Brasileiro – SFB, entidade pública vinculada ao MMA, de contribuição previdenciária de empregada da empresa contratada.

4. Pelo Parecer 02/2017/CONJUR-MMA/CGU/AGU, entendeu-se “pela possibilidade de recolhimento direto da contribuição previdenciária devida à empregada da contratada pelo SFB, utilizando-se o saldo de conta vinculada, **restando apenas à administração necessidade de verificar os aspectos operacionais de tal pagamento.**”

5. Relata-se que a questão foi submetida à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, pela Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região, solicitando orientações a respeito do procedimento. Em linhas gerais, a resposta, dada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília, pela Informação Fiscal 687, de 2017, foi no sentido de não haver substrato jurídico que permitiria à SFB promover o recolhimento direto das contribuições previdenciárias.

6. Antecede o pronunciamento da RFB, o Ofício 32/2017/DAF/SFB/MMA, da SFB, com o seguinte relato, para então requerer uma direção do órgão:

9. No entanto, resta dúvida sob qual procedimento correto a ser adotado, no caso em tela, para concretização do recolhimento do INSS, por parte do SFB à então funcionária da empresa. Após consulta a vários órgãos públicos sobre o assunto, sem nenhum sucesso, duas servidoras da casa agendaram atendimento da Delegacia da Receita em Brasília, no dia 20/04/2017, no sentido de verificar, junto aos auditores fiscais, qual o procedimento adequado para atender a determinação do parecer jurídico, ao que receberam as seguintes informações:

9.1) caso o órgão decida realizar recolhimento, em seu nome, diretamente à pessoa (empregada da empresa) por meio de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP como autônomo ou contribuinte individual, além de assumir/caracterizar situação de vínculo direto da pessoa com o órgão, para a Previdência, geraria uma informação “incoerente” vez que no período, a funcionária estava vinculada a uma empresa.

9.2) uma alternativa seria a emissão de Guia da Previdência Social – GPS, em nome da empresa prestadora do serviço, no entanto, não há como vincular o recolhimento a um beneficiário específico, o que não resolveria a situação;

9.3) por fim, não vislumbrou nenhuma possibilidade de realização do recolhimento pelo órgão que possa ser vinculado à pessoa sem, com isso, caracterizar o vínculo direto.

7. Chama-se especial atenção para o item 9.2 do informe acima.

8. Na análise da CONJUR, do MMA, refere-se ao prejuízo da empregada. Indica-se, outrossim, a possibilidade de a questão ser resolvida “interna corporis”, sem necessidade de se recorrer ao Poder Judiciário, apelando-se ainda ao bom senso e à razoabilidade. E arremata que “a resposta da Delegacia da Receita Federal faz tábula rasa da grande evolução proporcionada pelos pagamentos direitos feitos pela administração pública aos empregados no bojo das terceirizações.”

9. Encaminhada a questão à PGFN, foi produzida a Nota PGFN/CAT 771/2017, propondo o envio prévio à RFB, para colher as manifestações técnicas. O pronunciamento materializou-se por intermédio da Nota Cosit 366, de 06 de setembro de 2017. Transcreva-se, no essencial:

8. O instituto da retenção funciona como um adiantamento do recolhimento devido pela empresa contratada. Nesse contexto, a pessoa física que executa o trabalho tem vínculo empregatício com a contratada e, por isso, é desta o dever de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga ao empregado. Contudo, a legislação previu hipótese de adiantamento pela contratante por meio de retenção e recolhimento, no CNPJ da contratada, de 11% do valor da nota fiscal do serviço. Esse valor é depois deduzido do montante a recolher pela contratada em relação à sua folha de pagamento.

(...)

Quanto à possibilidade de recolhimento direto pela contratante, a Secretaria da Receita Federal do Brasil não pode orientar a realização do procedimento que não encontra previsão legal. Constitucionalmente, a relação tributária matriz se dá entre o trabalhador e a empresa que o contrata (art. 195, I, a). Na situação prática, o vínculo do trabalho do segurado se dá com a empresa prestadora de serviço, do que decorre a relação tributária. Não existe contratação direta do segurado que executa o trabalho pela administração, mas tão somente por meio da empresa interposta. Portanto, não existe previsão legal para que a contratante de empresa prestadora de serviço faça o recolhimento da contribuição relativa a um segurado a quem não contrata diretamente. Essa hipótese não encontra respaldo para o recolhimento pela administração seja na categoria de empregado, seja na de contribuinte individual.

10. Produziu-se, então, o Parecer PGFN/CAT 1.584/2017, que se ateve à verificação da relação jurídica material subjacente, que constituiria fundamento para a providência que se pretendia implementar.

11. A manifestação está assim plasmada:

13. A apreciação cinge-se à matéria tributária. De outro modo, o que está em questão aqui é a contribuição do empregado. Estes dois pressupostos permeiam o parecer.

14. A previdência social é financiada com contribuições dos empregadores e dos empregados.

15. A respeito, dispõe o art. 195, incisos I, alínea “a”, e II, da Constituição Federal:

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;

(...)

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

16. No plano infraconstitucional, a contribuição do empregador está disciplinada no art. 22, inciso I, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991:

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

I - 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.

17. O art. 20 contempla a contribuição do empregado:

Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela (...)

18. Quanto à contribuição do empregado, recai sobre o empregador a obrigação de retê-la na fonte, por ocasião do pagamento do salário, e recolhê-la.

19. A respeito, dispõe o art.30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei 8.212, de 1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

20. Há uma outra hipótese de retenção de que trata o art. 31:

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.

§ 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.

21. Esta última retenção ocorre na hipótese de contratação de serviços de cessão de mão de obra, constituindo obrigação da empresa contratante. Ela não é definitiva, devendo ser complementada pelo empregador com eventual diferença apurada sobre o valor efetivo das contribuições previdenciárias, da empresa e do empregado.

22. A retenção, como se trata de obrigação imposta a terceiro, envolve a figura da responsabilidade tributária.

23. A propósito, estatui o art 121, inciso II, do Código Tributário Nacional:

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.

24. Há uma condição a que se imponha a alguém a condição de responsável. Diz respeito à existência de lei que, de outro modo, deve ser expressa quanto à obrigação.

25. Na retenção ora abordada, atribui-se responsabilidade à empresa que contrata a prestação de serviços de cessão de mão de obra que, de todo modo, deve ser encarada como acessória à obrigação do empregador, dada a sistemática de cálculo e a natureza provisória.

26. Portanto, em relação ao empregado, a responsabilidade pela apuração e recolhimento direto é do empregador.

27. Há ainda no Direito Tributário a figura da solidariedade, disciplinada no art. 124, incisos I e II, do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

28. Dois são os pressupostos, autônomos, para que se tenha configurada a solidariedade: o interesse comum e a previsão expressa em lei.

29. O interesse comum só pode caracterizar-se quando presente uma situação com pluralidade de sujeitos, ou ativos ou passivos, e objeto comum.

30. É a solidariedade do art. 264, do Código Civil, em que para a mesma obrigação

concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

31. Com propriedade, leciona Luís Eduardo Schoueri:

Interesse comum só tem as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários.

Não constituem “interesse comum”, por outro lado, as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” na compra e venda; se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação. (...)

32. Em relação à contribuição previdenciária, exemplo de solidariedade que decorre de lei é aquela estabelecida pelo art. 30, inciso VI, da Lei 8.212, de 1991, do proprietário, incorporador, dono da obra ou condômino da unidade imobiliária - qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo -, com o construtor, e estes com a subempreiteira.

33. Seja sob qualquer perspectiva, inexistente, portanto, obrigação de a União, quer por meio da Administração Direta ou de entidade pública, promover o recolhimento de contribuição do empregado vinculado à empresa contratada.

34. A sua responsabilidade limita-se a percentual definido, que tem como parâmetro a nota fiscal.

35. Quanto à contribuição do empregado, havendo a contratação de serviços de cessão de mão de obra, pode-se alegar que a responsabilidade da Administração Pública decorre da aplicação do § 2º, do art. 71, da Lei 8.666, de 21 de junho de 1993.

36. Transcreva-se:

§ 2º A Administração Pública responde solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

37. O conteúdo parece não deixar dúvida.

38. Todavia, não é o que se pode compreender a partir de uma análise mais acurada.

39. A redação do § 2º, do art. 71, da Lei 8.666, de 1993, foi dada pela Lei 9.032, de 28 de abril de 1995.

40. Há remissão ao art. 31, da Lei 8.212, de 1991, que trata, conforme já referido, da retenção sobre a nota fiscal ou fatura, quanto a contrato envolvendo a execução de serviços mediante a cessão de mão de obra.

41. A aplicação do art. 71, § 2º, da Lei 8.666, de 1993, só se torna completa com o art. 31, da Lei 8.212, de 1991. A regra utiliza-se da expressão “nos termos”.

42. Nesta medida, a responsabilidade do art. 71, § 2º, da Lei 8.666, de 1993,

somente pode ser aquela disciplinada pelo art. 31, da Lei 8.212, de 1991.

43. Até a edição da Lei 9.711, de 20 de novembro de 1998, a redação do art. 31, da Lei 8212, de 1991, previa a responsabilidade solidária do contratante de serviços executados mediante a cessão de mão de obra.

44. Confira-se o conteúdo original:

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.

45. Dentro deste panorama, o que se pode compreender é que com o art. 71, § 2º, da Lei 8.666, de 1993, na redação introduzida pela Lei 9.032, de 1995, o propósito foi estender categoricamente à Administração Pública a responsabilidade solidária de que tratava o art. 31, da Lei 8212, de 1991.

46. Com a Lei 9.711, de 20 de novembro de 1998, a regra do art. 31, da Lei 8212, de 1991, foi alterada. Deixou de existir a reponsabilidade solidária sobre os encargos previdenciários. A obrigação do contratante passou a limitar-se à retenção na fonte sobre a nota ou fatura de prestação de serviços.

47. Assim, a responsabilidade solidária de que tratava o § 2º, do art. 71, da Lei 8.666, de 1993, na medida em que obrigatoriamente conjugava-se com o art. 31, da Lei 8.212, de 1991, desapareceu.

48. Teve-se então configurado o fenômeno da revogação tácita.

49. Não se tem cabível a partir daí a interpretação de que a responsabilidade da Administração Pública cessou completamente. A diferença é de que ela hoje restringe-se à retenção sobre a nota fiscal.

50. Pensar de outro modo é impor ônus maior à Administração Pública, na medida em que as empresas contratantes da iniciativa privada sujeitam-se apenas à obrigação de retenção na fonte, conforme disciplina contida na atual redação do art. 31, da Lei 8.212, de 1991.

51. Vale ainda referir-se ao conteúdo do § 1º, do art. 71, da Lei 8.666, de 1995, com a redação também dada pela Lei 9.032, de 1995:

§ 1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento (...)

52. Esta norma foi considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF no julgamento da ADC 16, relator para a ação o Min. Cezar Peluso.

53. Observe-se a ementa:

RESPONSABILIDADE CONTRATUAL. Subsidiária. Contrato com a administração pública. Inadimplência negocial do outro contraente. Transferência consequente e automática dos seus encargos trabalhistas, fiscais e comerciais, resultantes da execução do contrato, à administração. Impossibilidade jurídica. Consequência proibida pelo art. 71, § 1º, da Lei federal nº 8.666/93. Constitucionalidade reconhecida dessa norma. Ação direta de constitucionalidade julgada, nesse sentido, procedente. Voto

vencido. É constitucional a norma inscrita no art. 71, § 1º, da Lei federal nº 8.666, de 26 de junho de 1993, com a redação dada pela Lei nº 9.32, de 1995.

54. Portanto, dentro da lógica unicamente tributária, e sob o manto do princípio da legalidade, não se identifica fundamento para que o Serviço Florestal Brasileiro – SFB promova o recolhimento da contribuição do empregado, substituindo-se ao dever da empresa contratada.

12. Foi encartada análise complementar da CAT, pelo Parecer PGFN/CAT 89/2018, em função da Nota PGFN/CCP 1498/2017, da então Coordenação-Geral de Contratação Pública – CCP, unidade também vinculada à PGFN. No âmbito da sua competência institucional, a CCP manifestou-se no sentido de que “cabe à Administração (...) a verificação da comprovação mensal do recolhimento da contribuição previdenciária em relação aos empregados da contratada e, caso a contratada não apresente a documentação comprobatória do pagamento da contribuição previdenciária, a Administração deverá reter o pagamento da fatura mensal, em valor proporcional até que a situação seja regularizada.”

13. Sinalizou-se, então, que o tema já tinha sido objeto de análise, pela conclusão de inexistência de fundamento jurídico que confira suporte à pretensão de recolhimento direto pela administração pública, de contribuição previdenciária do empregado, de empresa de prestação de serviços de cessão direta de mão de obra.

14. No âmbito da Consultoria-Geral da União – CGU, pelo Departamento de Coordenação e Orientação de Órgãos Jurídicos – DECOR, há o Parecer 00124/2017/DECOR/CGU/AG.

15. Nele tem-se a seguinte conclusão:

51. Ante o exposto, conclui-se que:

a) A controvérsia cinge-se à (im)possibilidade de transferência direta - por parte da Administração Pública - de valores constantes de saldo de conta vinculada, para fins de quitar contribuições previdenciárias de responsabilidade do empregador em benefício dos empregados da sociedade empresária terceirizada inadimplente; e

b) Há substrato jurídico material suficiente para que seja operacionalizada a transferência direta pelo poder público de valores voluntariamente depositados em conta vinculada (saldo remanescente), os quais serão considerados para o efeito de quitação total ou parcial de débitos tributários referentes a contribuições previdências de responsabilidade da sociedade empresária terceirizada; e

c) Os órgãos devem obediência ao fundamento jurídico previsto na Instrução Normativa nº 05/2017 (art. 18, caput) e ao art. 115 da Lei de Licitações, respectivamente detentores de presunção de legalidade e de constitucionalidade. *In casu* não há desconsideração de preceitos tributários, mas incidência de normas de cunho contratual que impõem a transferência de valores. Não há alteração de conceitos tributários em prol de normas estritamente privadas, mas mecanismo de ressarcimento criado pelo próprio poder público, que na hipótese é contratante e tributante, ao passo que o contratado sponte propria entabula relações contratuais com os órgãos; e

d) Cabe ao Ministério da Fazenda, Receita Federal e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a concentração de esforços para informar adequadamente os órgãos interessados sobre a melhor forma de realizar a movimentação financeira que

desemboca na transferência direta, sob pena de gerar distorções no sistema orçamentário e financeiro, com recolhimentos incorretos e inadequados.

16. A manifestação foi submetida ao exame do Departamento do órgão, com o seguinte encaminhamento, e que fundamenta o reexame pela CAT:

16. Isto posto, promovo o sobrestamento da apreciação do Parecer nº 124/2017/DECOR/CGU/AGU, aprovado pelo Despacho no 467/2020/DECOR/CGU/AGU, encarecendo que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aprecie a questão jurídica controvertida nestes autos sem desconsiderar o disposto na Instrução Normativa nº 5, de 2017, podendo, se for o caso, colher subsídios técnicos junto aos órgãos competentes do Ministério da Economia, e solicitando que, caso no âmbito da PGFN, venha a prevalecer a tese que consta no Parecer PGFN/CAT nº 1584/2017 (seq. 14, PROCADM1), sejam destacadas as razões jurídicas que justificam a harmoniosa convivência entre sua orientação jurídica acerca da matéria e as disposições em vigor da IN nº 5, de 2017, ou que sejam informadas as medidas administrativas que porventura estejam sendo adotadas para modificar o texto da referenciada instrução normativa, conformando-a ao posicionamento jurídico da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

II - ANÁLISE

17. Os pronunciamentos anteriores da CAT não podem ser traduzidos em recusa de que a entidade pública promova o recolhimento. A análise, nos dois momentos, direcionou-se fundamentalmente à inexistência, sob a lógica tributária, de pressuposto legal que lhe imponha, na condição de contribuinte ou responsável, a obrigação ao pagamento do tributo.

18. Não há necessariamente, assim, oposição à iniciativa do ente do Poder Público, no pressuposto de contratante da prestação de serviços de cessão de mão de obra, de solver, até o limite do saldo do contrato administrativo, obrigação tributária imposta à contratada sobre contribuição previdenciária do empregado.

19. É preciso que se traga, no entanto, a ponderação sobre a possibilidade de a pretensão ao recolhimento acabar por impor a criação de arranjo tributário não previsto em lei.

20. Parece inconteste que a pessoa pública não pode ser trazida para a relação tributária, quer sob a condição de contribuinte, seja como responsável. Não há como, nessa perspectiva, obrigar-lhe a pagar a contribuição previdenciária como sendo ela própria, dada a ausência do vínculo da sujeição passiva.

21. A única alternativa que parece legítima é então permitir que recolha em nome do sujeito passivo, no caso a contratada. Cita-se, como paradigma, a hipótese recorrente do recolhimento pelo locatário do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU lançado contra o proprietário.

22. A solução já está contemplada na hipótese presente. O Ofício 32/2017/DAF/SFB/MMA, do Serviço Florestal Brasileiro - SFB, relata o encontro de servidores da entidade com auditores fiscais, em atendimento presencial, no qual se indica a possibilidade de pagamento da GPS em nome da empresa prestadora do serviço de mão de obra.

23. No momento atual, depois de todas as análises materializadas no caso concreto, não está exatamente claro que nova providência poderia estar a cargo da RFB, mas impingir que se crie um novo código de recolhimento na Guia de Previdência Social - GPS, de modo a refletir a situação fática - que compreende o recolhimento da tomadora de serviço sobre obrigação da empresa contratada quanto à contribuição previdenciária de um empregado identificado-, importa em desvirtuar a complexa lógica que envolve a sistemática.

24. Os códigos de recolhimentos são concebidos para traduzir as diversas estruturas tributárias concebidas para a contribuição previdenciária.

25. No caso do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, consoante artigo 195, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal, a contribuição incide 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. Para o trabalhador e demais segurados da previdência social, tem relação com o valor do salário de contribuição, permitindo-se a adoção de alíquotas progressivas, nos termos do artigo 195, inciso II.

26. O artigo 28, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social e institui o plano de custeio, traz a definição de salário de contribuição, variando o conteúdo normativo conforme trata-se de empregado e trabalhador avulso, empregado doméstico, segurado individual ou segurado facultativo.

27. Na hipótese do empregado e trabalhador avulso, pelo inciso I, compreende a remuneração auferida em uma ou mais empresas, incidindo sobre a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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. Para o contribuinte individual, consoante inciso III, apanha a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo estabelecido pela legislação.

28. Segurado empregado e segurado individual constituem categorias jurídicas distintas.

29. O artigo 12, inciso I, da Lei 8.212, de 1991, materializa a plêiade de situações pelo que se pode entender como empregado, traduzindo-se como principal a identificada na alínea "a", que se relaciona ao que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

30. Pelo inciso V, tem-se como contribuinte individual:

- a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo;

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa;

[...]

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social;

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;

31. Há também as figuras do empregado doméstico, segurado especial e trabalhador avulso, conceituados no mesmo dispositivo.

32. No artigo 14, da Lei 8.212, de 1991, define-se o segurado facultativo, que corresponde ao maior de 14 (quatorze) anos, que se filia ao regime geral, não enquadrado nas hipóteses do artigo 12. De acordo com o artigo 21, § 2º, inciso I, a alíquota da contribuição do segurado facultativo é de 20% (vinte por cento), salvo na hipótese de não ter renda própria e dedicar-se exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, desde que pertencente a família de baixa renda, pela disciplina do inciso II, alínea “b”, subordinando-se à alíquota de 05% (cinco por cento).

33. A diferenciação entre as diversas categorias jurídicas de segurado reflete não só na forma de cálculo do salário de contribuição e alíquota, mas no conjunto de benefícios previdenciários.

34. De acordo com o artigo 18, inciso I, da Lei 8.213, de 24 de julho de 1991, os benefícios previdenciários apanham a aposentadoria por invalidez, aposentadoria por idade, aposentadoria por tempo de contribuição, aposentadoria especial, auxílio-doença, salário-família, salário-maternidade e auxílio-acidente. Todavia, conforme § 1º, não cabe o auxílio-acidente ao segurado individual e segurado facultativo. Ainda pelo § 3º, essas mesmas figuras não têm direito à aposentadoria por tempo de contribuição, salvo, nesta última hipótese, se contribuírem com uma alíquota de 20% (vinte por cento) sobre o salário de contribuição, no lugar da alíquota de 11% (onze por cento), nos termos do artigo 21, “caput”, da Lei 8.212, de 1991.

35. Os códigos de recolhimento da GPS incorporam todas essas realidades.

36. Tem-se, por um lado, os corriqueiros códigos 1007 e 1406, para as situações ordinárias de segurado individual e segurado facultativo, respectivamente, com o recolhimento da alíquota de 20% (vinte por cento) sobre o valor do salário de contribuição, e do outro lado, o código 1163, para o segurado individual que não optar pelo direito à aposentadoria por tempo de contribuição, limitando-se à aposentadoria por idade, com alíquota de 11% (onze por cento), e o código 1929, para o segurado facultativo de baixa renda, submetido à alíquota de 05% (cinco por cento).

37. Identifica-se inúmeros códigos de recolhimentos da GPS vinculados às diferentes hipóteses observadas na legislação tributária envolvendo a contribuição previdenciária.

38. Há o código 2640 para a contribuição retida sobre a nota fiscal ou fatura da prestadora de serviço, quando pessoa jurídica, e o código 2682, sobre a contribuição retida quando tratar-se de pessoa física equiparada por lei a empresa. Trata-se aqui da retenção da contribuição previdenciária disciplinada pelo artigo 31 da Lei 8.212, de 1991, que atribui à empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra a responsabilidade de conservar e recolher 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. Esses códigos destinam-se aos pagamentos feitos pela Administração Pública.

39. No caso do recolhimento da contribuição previdenciária do segurado empregado, havendo iniciativa de entidade ou órgão público, dado que não se reveste da condição de sujeito passivo, deve fazer em nome de quem a legislação tributária impõe a responsabilidade, a empresa empregadora.

40. Não é possível à Administração Pública recolher em nome do segurado empregado, porque não se tem desenhada para o mesmo essa obrigação, mesmo na hipótese de não pagamento da sua contribuição pela empresa empregadora.

41. Nos termos do artigo 30, inciso I, da Lei 8.212, de 1991, compete à empresa arrecadar as contribuições dos segurados empregados, descontando-as da respectiva remuneração, para então recolhê-las à Administração Tributária.

42. Também não é factível que a Administração recolha a contribuição em nome da empresa empregadora, vinculando-a um determinado segurado empregado.

43. Não é essa a sistemática estabelecida como regra para a generalidade das empresas. O pagamento da GPS não se faz de forma individualizada, para cada empregado. Concretiza-se o recolhimento do valor global, referente ao mês de competência da hipótese de incidência. O conhecimento dos valores singularizados da contribuição previdenciária promove-se, pela empregadora, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

44. As pessoas físicas ou jurídicas responsáveis pelo recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS, bem como pelas contribuições e informações à Previdência Social, subordinam-se ao cumprimento desta obrigação. O objeto envolve o dever de informar os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valores a serem recolhidos ao FGTS.

45. No Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 8.4, orientação para prestação das informações (Disponível em: https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/manuais-e-formularios/manual_gfipsefip_jan2020.pdf. Acesso em: 10 set 2020), evidencia-se as seguintes informações complementares:

Capítulo I - ORIENTAÇÕES GERAIS 1 - O QUE É GFIP

A sigla GFIP significa “Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social”, compreendendo o conjunto de informações destinadas ao FGTS e à Previdência Social.

A obrigação de prestar informações relacionadas aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outros dados de interesse do INSS – Instituto Nacional do Seguro Social – foi instituída pela Lei no 9.528, de 10/12/1997. O documento a ser utilizado para prestar estas informações – GFIP – foi definido pelo Decreto no 2.803, de 20/10/1998, e corroborado pelo Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 06/05/1999 e alterações posteriores.

Até a versão 7.0 do SEFIP, o documento de arrecadação do FGTS e da Contribuição Social, instituída pelo art. 2º da Lei Complementar no 110, de 29/06/2001, era denominado GFIP. A partir da versão 8.0, o documento de recolhimento gerado pelo SEFIP passa ser denominado de Guia de Recolhimento do FGTS – GRF. Para o recolhimento recursal (código 418) e o recolhimento efetuado por empregador doméstico, em formulário papel, a guia de recolhimento continuará denominada GFIP.

Em regra, a GRF e as informações à Previdência devem ser geradas por intermédio do SEFIP – Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, disponível nos sites da CAIXA, www.caixa.gov.br, da Receita Federal do Brasil www.receita.economia.gov.br.

O SEFIP gera o arquivo NRA.SFP (onde o NRA é o número do respectivo arquivo), que contém as informações destinadas ao FGTS e à Previdência Social. Este arquivo deve ser transmitido pela Internet, via Conectividade Social, aplicativo disponível no site da CAIXA.

46. Trata-se de obrigação acessória que tem fundamento jurídico na Lei 8.212, de 1991, no artigo 32, em particular inciso IV.

47. Transcreva-se:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

[...]

VI – comunicar, mensalmente, aos empregados, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, os valores recolhidos sobre o total de sua remuneração ao INSS.

48. Todavia, não sendo a Administração Pública sujeito passivo da contribuição previdenciária do segurado empregado, mesmo havendo interesse no recolhimento direto quando observa-se saldo no contrato administrativo e inadimplemento da empresa empregadora, não lhe pode ser atribuída a obrigação principal, referente ao pagamento do tributo, nem a obrigação acessória, envolvendo a apresentação da GFIP.

49. É preciso ter presente, a respeito, caso se reitere pela necessidade de se instaurar uma sistemática de recolhimento próprio para a Administração pública, que tal esforço pode importar na necessidade de que se cumpra essa obrigação acessória.

50. A questão pode ser documentada e evidenciada, quer para a entidade ou órgão público ou para o Fisco, por meio do ofício à RFB, providência adicional, aliás, já apontada na hipótese fática subjacente à presente análise, pela CONJUR, do MMA, com a descrição dos fatos que determinam o recolhimento pela Administração Pública.

51. Propõe-se, em uma das manifestações promovida pela mesma CONJUR, que se promova o pagamento da contribuição utilizando-se o código destinado ao segurado individual. Tal alternativa, entretanto, como evidenciado em outro ponto do parecer, deixará de espelhar a realidade. Trata-se de relações jurídicas distintas, que se desdobram em categorias de segurado igualmente díspares, podendo levar à compreensão de diferentes formas de cálculo do salário de contribuição, alíquotas e benefícios.

III - CONCLUSÃO

52. Não se recusa, aqui, portanto, a que a PGFN, pela CAT, possa eventualmente colaborar com a RFB na busca de uma nova solução, embora posicione-se no sentido de que já há na atualidade uma sistemática que abriga o interesse da Administração Pública em recolher a contribuição previdenciária do segurado empregado não paga, pela empresa empregadora. Não é demais lembrar, por fim, que a persistência em se promover forma inédita de operacionalização do referido pagamento deve ter em mente toda a complexidade envolvida, que não se relaciona à simples criação de um código de recolhimento, compreendendo, acima de tudo, a necessidade de conformidade com a legislação tributária, incluindo as obrigações acessórias nela prevista, como a entrega da GFIP.

53. Propõe-se o encaminhamento do parecer ao Departamento de Coordenação e Orientação de Órgãos

Jurídicos – DECOR, da Consultoria-Geral da União – CGU. Paralelamente, opina-se seja remetida a questão à Coordenação-Geral de Licitações e Atos Normativos em Contratação Pública - CGLA, por meio da Adjuntoria respectiva, e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, para conferir-lhes a possibilidade de contribuições adicionais, a despeito de manifestações anteriores, conforme indicado nos itens 12 e 6, respectivamente.

É a presente manifestação.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 10 de setembro de 2020.

ALEXEY FABIANI VIEIRA MAIA

Procurador da Fazenda Nacional

1. Aprovo o Parecer SEI nº 14774/2020/ME.

2. Encaminhe-se à DECOR/AGU, em prosseguimento. Em paralelo, conforme proposto no opinativo que ora se aprova, acolhe-se sugestão de encaminhamento à Coordenação-Geral de Contratos e Licitações desta PGFN, tendo em vista a manifestação do DECOR/AGU referir-se à questão jurídica envolvendo a Instrução Normativa nº 5/2017, e em vista ainda do Nota PGFN/CCP 1498/2017.

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário - Substituto



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) Substituto(a)**, em 25/06/2021, às 14:30, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Alexey Fabiani Vieira Maia, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 25/06/2021, às 14:40, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **10441283** e o código CRC **2A5A19A2**.