

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**GESIANE FELIPE CARDOSO VICENTE**

**O INSTITUTO DA RETENÇÃO PREVIDENCIÁRIA NAS ATIVIDADES  
DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS POR  
CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA E EMPREITADA**

**CRICIÚMA, DEZEMBRO DE 2011.**

**GESIANE FELIPE CARDOSO VICENTE**

**O INSTITUTO DA RETENÇÃO PREVIDENCIÁRIA NAS ATIVIDADES  
DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS POR  
CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA E EMPREITADA**

Trabalho de Conclusão do Curso,  
apresentado para obtenção do título de  
Bacharel no Curso de Ciências Contábeis  
da Universidade do Extremo Sul  
Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Everton Perin

**CRICIÚMA, DEZEMBRO DE 2011.**

**GESIANE FELIPE CARDOSO VICENTE**

**O INSTITUTO DA RETENÇÃO PREVIDENCIÁRIA NAS ATIVIDADES  
DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS POR  
CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA E EMPREITADA**

Trabalho de Conclusão do Curso,  
apresentado para obtenção do título de  
Bacharel no Curso de Ciências Contábeis  
da Universidade do Extremo Sul  
Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Everton Perin

Criciúma, 05 de Dezembro de 2011.

**BANCA EXAMINADORA**

Everton Perin, Prof. Especialista, Orientador

José Luiz Possolli, Prof. Especialista, Examinador

Moisés Cardoso, Prof. Especialista, Examinador

Aos meus pais, Joel Cardoso e Lenir Felipe Cardoso, pela educação recebida e pelo carinho a mim dispensado. Aos meus familiares pelo incentivo. Em especial ao meu esposo, Renato, pelo apoio constante.

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, a Deus, o autor de minha vida, o qual me fez sua imagem e semelhança para cumprir um propósito na terra. Das primícias deste propósito, Ele foi o guia, dando-me orientação, sabedoria e capacitação em todos os momentos de minha vida.

Aos meus pais, o caminho provido por Deus para que eu viesse a existência. Sinto muito orgulho em fazer menção deles, pois com muita dedicação, amor e carinho sempre estiveram tão presentes.

Ao meu esposo, faltam-me palavras e me emociono em pensar o quanto foi tão compreensível, em nosso primeiro ano de casados, quando estive tão ausente.

Aos meus amados familiares, que sempre estiveram ao meu lado, colaborando para o meu sucesso.

Aos meus colegas de trabalho, Hugo, Priscila e Márcio M. Feltrin, pelo incentivo, ajuda e compreensão.

Ao meu orientador, Everton Perin, pelas diretrizes seguras e por me aceitar como orientanda.

Aos professores e à Coordenação do Curso, pelo apoio e conhecimentos compartilhados.

Aos colegas de estudo, pelos momentos inesquecíveis. Em especial a Karla, o Luiz e a Mariani.

## RESUMO

VICENTE, Gesiane Felipe Cardoso. **O Instituto da retenção previdenciária nas atividades de prestação de serviços entre pessoas jurídicas por cessão de mão-de-obra e empreitada.** 2011. 99 p. Orientador: Everton Perin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu o sistema de Seguridade Social, sendo seu financiamento um dever imposto a toda sociedade, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais. O instituto da retenção Previdenciária sobre mão-de-obra disposto pela Lei 8.212/91, não se trata de uma nova fonte de custeio para a Seguridade Social. Foi tão somente uma sistemática criada para facilitar o recolhimento das contribuições para a Previdência, na qual consiste em uma antecipação das contribuições incidentes sobre a folha de salários. Este é o objeto de estudo deste trabalho, o qual foi elaborado com base nas legislações pertinentes tais como: Constituição Federal de 1988; Código Tributário Nacional; Lei 8.212/1991; Decreto 3.048/1999; Instrução Normativa da SRFB; Manual Sefip 2008; IN 900/08 e Circular 547/2011 da CEF. Após o entendimento dos referidos dispositivos legais, analisa-se a sistemática da retenção. Por fim, apresentam-se dois casos hipotéticos, sendo que o primeiro visa o correto preenchimento da retenção, compensação em GFIP e a restituição em PER/DCOMP e o segundo a aplicação ou não da conduta normativa da retenção.

Palavras-chave: Seguridade Social. Retenção. Instituto da Retenção Previdenciária.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- Quadro 01: Relação Jurídico-Tributário da Lei 8.212/91.. Erro! Indicador não definido.
- Quadro 02: Sistematização da Seguridade Social ..... Erro! Indicador não definido.
- Quadro 03: Financiamento da Seguridade Social ..... Erro! Indicador não definido.
- Quadro 04: Comparação entre Cessão de mão-de-obra X Empreitada Erro! Indicador não definido.
- Quadro 05: Serviços realizados mediante Cessão de mão-de-obra Erro! Indicador não definido.
- Quadro 06: Serviços realizados mediante empreitada de mão-de-obra Erro! Indicador não definido.
- Quadro 07: Serviços de Construção Civil não Sujeitos a Retenção Erro! Indicador não definido.
- Quadro 08: Base de Cálculo da Retenção ..... Erro! Indicador não definido.
- Quadro 09: Relação de Códigos de Pagamento da Retenção Erro! Indicador não definido.
- Quadro 10: Obrigações das Empresas Contratada e Contratante Erro! Indicador não definido.
- Figura 01: Empresa Fictícia – XX Ltda. Me e YY Ltda ..... Erro! Indicador não definido.
- Figura 02: Empresa Fictícia – XX Ltda. Me e YY Ltda ..... Erro! Indicador não definido.
- Figura 03: GPS..... Erro! Indicador não definido.
- Figura 04: Abertura de Movimento ..... Erro! Indicador não definido.
- Figura 05: Informações das Deduções – Retenções..... Erro! Indicador não definido.
- Figura 06: Fechamento do movimento ..... Erro! Indicador não definido.
- Figura 07: Relatório de Retenção com saldo a compensar/restituir Erro! Indicador não definido.
- Figura 08: Compensação de saldo remanescente ..... Erro! Indicador não definido.
- Figura 09: Comprovante de Declaração das Contribuições Erro! Indicador não definido.
- Figura 10: PER/DCOMP – Criação do Documento ..... Erro! Indicador não definido.
- Figura 11: Contribuição Retida na Fonte..... Erro! Indicador não definido.
- Figura 12: Detalhamento das Retenções ..... Erro! Indicador não definido.
- Figura 13: Detalhamento das Retenções – Relatório..... Erro! Indicador não definido.
- Figura 14: Detalhamento Contribuição Retida na Fonte .. Erro! Indicador não definido.

Figura 15: Empresa Contratante de Serviços..... Erro! Indicador não definido.

Figura 16: Nota Fiscal de Serviços da empresa KK Ltda. MeErro! Indicador não definido.

Figura 17: Nota Fiscal de Serviços empresa QQ Ltda. .... Erro! Indicador não definido.

Figura 18: Nota Fiscal de Serviços empresa BB Ltda ..... Erro! Indicador não definido.

Figura 19: Declaração ..... Erro! Indicador não definido.



## LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Controle notas fiscais com destaque de retenção **Erro! Indicador não definido.**

Tabela 02: Compensação na mesma competência ..... **Erro! Indicador não definido.**

Tabela 03: Compensação de saldo remanescente ..... **Erro! Indicador não definido.**

Tabela 04: Saldo remanescente a restituir ..... **Erro! Indicador não definido.**

## LISTA DE ABREVIATURAS

art. = artigo

## LISTA DE SIGLAS

CAP'S - Caixas de Aposentadoria e Pensões  
CEI – Cadastro Específico do INSS  
CEME – Central de Medicamentos  
CF – Constituição Federal  
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica  
COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social  
CSL – Contribuição sobre o lucro  
CTN – Código Tributário Nacional  
CUB - Custo Unitário Básico  
DATAPREV – Empresa de Processamento de dados da Previdência Social  
EC – Emendas Constitucionais  
EPP – Empresa de Pequeno Porte  
FUNABEM – Fundação Nacional do Bem – Estar do Menor  
GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social  
GRF - Guia de Recolhimento do FGTS  
IAP - Institutos de Aposentadorias e Pensões  
IAPAS – Instituto da administração Financeira da Previdência Social  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  
IN – Instrução Normativa  
INAMPS – Instituto nacional de Assistência Médica da Previdência Social  
INPS – Instituto Nacional de Previdência Social  
INSS - Instituto Nacional do Seguro Social  
IR – Imposto de Renda  
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica  
ISS – Imposto sobre Serviço  
LBA – Lei Brasileira de Assistência  
LOAS - Lei Orgânica da Assistência Social  
LOPS - Lei Orgânica da Previdência Social  
ME – Micro Empresa  
PER/DCOMP - Pedido de Restituição, Ressarcimento Reembolso e Declaração de Compensação

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional  
PIS – Programa de Integração Social  
RBPS - Regulamento dos Benefícios da Previdência Social  
RCPS - Regulamento de Custeio da Previdência Social  
RE - Relação dos Trabalhadores Constantes do Arquivo SEFIP  
REC - Relação de Estabelecimentos Centralizados  
RET - Relação de Tomadores/Obras  
RFB – Receita Federal do Brasil  
RPS - Regulamento da Previdência Social  
SEFIP – Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social  
SINPAS - Sistema Nacional da Previdência e Assistência Social  
SRFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>16</b>
<b>1.1 Tema e Problema.....</b>	<b>16</b>
<b>1.2 Objetivos da Pesquisa .....</b>	<b>18</b>
<b>1.3 Justificativa.....</b>	<b>18</b>
<b>1.4 Metodologia .....</b>	<b>19</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>21</b>
<b>2.1 Sistema Tributário Nacional.....</b>	<b>21</b>
<b>2.1.1 Conceitos de Tributo.....</b>	<b>22</b>
<b>2.1.1.1 Espécies Tributárias .....</b>	<b>23</b>
<b>2.1.1.2 Competência Tributária .....</b>	<b>24</b>
<b>2.1.1.3 Princípios Constitucionais Tributários.....</b>	<b>25</b>
<b>2.1.1.3.1 Princípio da Legalidade .....</b>	<b>26</b>
<b>2.1.1.3.2 Princípio da Anterioridade.....</b>	<b>27</b>
<b>2.1.1.3.3 Princípio da Igualdade ou Isonomia .....</b>	<b>28</b>
<b>2.1.1.3.4 Princípio da Capacidade Contributiva.....</b>	<b>29</b>
<b>2.1.1.3.5 Princípio da Irretroatividade.....</b>	<b>30</b>
<b>2.1.1.3.6 Princípio da Vedação ao Confisco.....</b>	<b>30</b>
<b>2.1.1.4 Obrigação Tributária .....</b>	<b>31</b>
<b>2.1.1.5 Fato Gerador.....</b>	<b>32</b>
<b>2.1.1.6 Sujeito Ativo .....</b>	<b>33</b>
<b>2.1.1.7 Sujeito Passivo.....</b>	<b>33</b>
<b>2.1.1.7.1 Contribuinte .....</b>	<b>34</b>
<b>2.1.1.7.2 Responsável .....</b>	<b>34</b>
<b>2.1.1.8 Responsabilidade Solidária.....</b>	<b>35</b>
<b>2.1.1.9 Responsabilidade Subsidiária .....</b>	<b>36</b>

<b>2.1.2 A Evolução da Previdência Social no Brasil.....</b>	<b>37</b>
<b>2.1.2.1 A Seguridade Social na Constituição de 1988.....</b>	<b>39</b>
<b>2.1.2.2 Sistemas Contributivos e Não Contributivos .....</b>	<b>41</b>
<b>2.1.2.3 Princípios Constitucionais da Seguridade Social .....</b>	<b>43</b>
<b>2.1.2.4 Custeio da Seguridade Social .....</b>	<b>46</b>
<b>2.1.2.5 Empresa e Entidades Equiparadas.....</b>	<b>49</b>
<b>2.2 O Instituto da Retenção na Fonte .....</b>	<b>50</b>
<b>2.2.1 Retenção Previdenciária, na Prestação de Serviços entre Pessoas Jurídicas Mediante Empreitada ou Cessão de Mão-de-obra .....</b>	<b>52</b>
<b>2.2.1.1 Cessão de Mão-de-obra .....</b>	<b>53</b>
<b>2.2.1.2 Empreitada.....</b>	<b>53</b>
<b>2.2.1.3 Hipóteses da Retenção .....</b>	<b>55</b>
<b>2.2.1.4 Serviços Dispensados .....</b>	<b>57</b>
<b>2.2.1.5 Inaplicabilidade da Retenção .....</b>	<b>59</b>
<b>2.2.1.6 Alíquota, Base de Cálculo e Deduções Permitidas .....</b>	<b>60</b>
<b>2.2.1.7 Recolhimento do Valor Retido e Destaque da Retenção .....</b>	<b>65</b>
<b>2.2.1.8 Obrigações das Empresas Contratada e Contratante.....</b>	<b>67</b>
<b>2.2.2 Compensação e Restituição da Retenção .....</b>	<b>70</b>
<b>2.2.3 Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).....</b>	<b>73</b>
<b>3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>76</b>
<b>3.1 Caracterização do Objeto de Estudo.....</b>	<b>76</b>
<b>3.1.1 Hipótese 1 – “XX Ltda Me” (Optante do Simples Nacional na forma do Anexo IV).....</b>	<b>76</b>
<b>3.1.2 Análise dos Dados .....</b>	<b>76</b>
<b>3.1.3 Do Preenchimento da GFIP por Ocasão da Compensação na Mesma Competência.....</b>	<b>79</b>

<b>3.1.4 Do Preenchimento da GFIP por Ocasão da Compensação do Saldo Remanescente .....</b>	<b>82</b>
<b>3.1.5 Do Preenchimento da PER/DCOMP - Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação .....</b>	<b>84</b>
<b>3.2 Hipótese 2 – Empresa Contratante “RR Ltda.” (Tributada pelo Lucro Real)</b>	<b>87</b>
<b>3.2.1 Análise dos Dados .....</b>	<b>88</b>
<b>3.2.2 Contratação da Empresa “KK Ltda.” – Prestadora de Serviços de Vigilância.....</b>	<b>88</b>
<b>3.2.3 Contratação da Empresa “QQ Ltda.” – Prestadora de Serviços de Limpeza.....</b>	<b>90</b>
<b>3.2.4 Contratação da Empresa “BB Ltda.” – Prestadora de Serviços de Cobrança.....</b>	<b>91</b>
<b>3.3 Considerações sobre o Instituto da Retenção Previdenciária .....</b>	<b>93</b>
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>95</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>96</b>

## **1 INTRODUÇÃO**

Neste capítulo será abordado o tema e problema do objeto de estudo, bem como os objetivos da pesquisa e sua justificativa e a metodologia abordada para elaboração deste estudo científico.

### **1.1 Tema e Problema**

A partir do momento da constituição das sociedades, criou-se o Estado, e este por sua vez com o poder de tributar. A tributação surgiu da necessidade de financiamento do convívio social, objetivando satisfazer o bem comum, gerando uma relação entre governantes e governados.

Portanto, a tributação é primordial e essencial para o financiamento do Estado, o qual é responsável por garantir a continuidade da coletividade e traçar suas ideologias econômicas, sociais e políticas.

Para isso, a Constituição Federal prevê o funcionamento e a organização dos órgãos estatais, estabelecendo o Sistema Tributário Nacional, que trata dos aspectos da imposição tributária pelo Estado, bem como dos princípios e normas que regem os tributos.

No Brasil, os tributos são divididos em espécies e por competência tributária. Dentre as espécies existentes será evidenciado a contribuição social previdenciária, a qual é administrada pela Receita Federal do Brasil, com a finalidade de financiamento da Seguridade Social. Dentre outras fontes, as contribuições sociais incidem sobre a folha de salários.

Porém, criou-se o instituto de retenção na fonte de 11% de contribuição previdenciária, que pode incidir sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura, dependendo do serviço contratado por cessão de mão-de-obra e empreitada entre pessoas jurídicas. Esta é uma sistemática do governo para arrecadar tributos de forma antecipada, na qual a Lei atribui a uma terceira pessoa a responsabilidade pelo recolhimento da obrigação principal.

Assim sendo, os contribuintes precisam conhecer o regime de tributação, bem como suas incidências, antes mesmo de praticar qualquer atividade econômica, para que não implique em prejuízos financeiros desnecessários e nem sofra sanções cíveis e penais em razão da não observância das condições legais.



Diante do exposto levanta-se a seguinte questão: Quais os procedimentos legais pertinentes à retenção de 11% de contribuição Previdenciária nas atividades de prestação de serviços entre pessoas jurídicas por empreitada ou cessão de mão-de-obra?

## 1.2 Objetivos da Pesquisa

O objetivo deste estudo é apresentar um aspecto geral sobre o tema abordado, demonstrar os procedimentos legais aplicados na área tributária no momento da retenção na fonte dos 11% de contribuição previdenciária, o qual é administrado pela Receita Federal do Brasil, com o intuito de verificar a correta aplicação desta sistemática por meio de pesquisa na legislação vigente e na doutrina existente.

Com os objetivos específicos pretende-se:

- discorrer sobre o Sistema Tributário Nacional, bem como os princípios constitucionais e previdenciários;
- relatar sobre a seguridade social e seu custeio;
- discorrer, de forma exemplificativa, sobre o instituto da retenção na fonte das contribuições previdenciárias incidentes em operações realizadas entre pessoas jurídicas na prestação de serviços, com ênfase nas suas formas de compensação e restituição.

## 1.3 Justificativa

Com esta pesquisa do instituto de retenção previdenciária sobre empreitada e cessão de mão-de-obra, pretende-se esclarecer os procedimentos aplicáveis em observância às legislações pertinentes.

O art. 112 da IN 971/09 dispõe que “a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, [...], deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, [...]”, porém não são todos os serviços.

Em virtude desta obrigação, surgem muitas dúvidas por parte das empresas contratantes e contratadas no que se refere a retenções previdenciárias. Sendo que diante das dúvidas, as contratantes acabam retendo o que não deve ou deixando de reter. Empresas tanto obrigadas como desobrigadas a esta sistemática, acabam sendo prejudicadas, pois os valores retidos acabam se perdendo por falta de orientação do correto procedimento quando é devido à compensação ou restituição.

A opção pelo objeto de estudo desta acadêmica, deu-se pelo interesse em aprofundar os conhecimentos sobre esta conduta de retenção, e pelo fato de escassez de material consolidado sobre o assunto. O que gera descumprimento das obrigações pertinentes por falta de conhecimento.

Desta forma, esta pesquisa contribui para o enriquecimento profissional, baseado em um estudo minucioso e mais aprofundado nas legislações pertinentes, bem como em estudos científicos efetuados por outros autores em livros e periódicos.

Portanto, a relevância do estudo existe, porque servirá como uma fonte de informações para estudantes, gestores e profissionais da área contábil, para ampliarem seus conhecimentos sobre o tema abordado.

#### **1.4 Metodologia**

Para a realização de um estudo científico faz-se necessário apresentar a metodologia na elaboração do mesmo.

A definição da metodologia é o momento que é determinado a forma como se procederá a investigação científica, o universo da pesquisa, bem como o porquê da metodologia estudada. (BRENNER e JESUS, 2008).

Diante da investigação científica que será procedida, a metodologia para esta pesquisa é a qualitativa, pois faz uma análise subjetiva dos dados, fazendo uma interação social entre o pesquisador e fenômeno pesquisado. (APOLINÁRIO, 2006).

Teixeira (2007, p. 137), descreve que,

na pesquisa qualitativa o pesquisador procura reduzir a distância entre a teoria e os dados, entre o contexto e a ação, usando lógica da análise fenomenológica, isto é, da compreensão dos fenômenos pela sua descrição e interpretação. As experiências pessoais do pesquisador são elementos importantes na análise e compreensão dos fenômenos estudados.

Visto que o tema abordado se refere a área tributária, será feito a interpretação e descrição de acordo com as legislações pertinentes buscando o aprofundamento minucioso para que todos os dados possam ser descritos.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva. Sampieri, Collados e Lucio (2006, p. 100) afirmam que a “pesquisa descritiva busca especificar propriedades e características importantes de qualquer fenômeno que se analise”.

Os autores ainda complementam que “do ponto de vista científico, descrever é coletar dados, para os pesquisadores quantitativos, medir, para os qualitativos, coletar informações”

Desta forma as informações serão coletadas e descritas de forma objetiva para que possam ser de fácil interpretação aos leitores desta pesquisa.

Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, visto que Brenner e Jesus (2008, p. 15), nos dizem que “a pesquisa bibliográfica é utilizada em todas as pesquisas, seja na busca de informação para a própria pesquisa, quando ela é teórica.”

A pesquisa será feita através de periódicos, artigos, livros, revistas, ou meios eletrônicos. Mesmo que outros autores já tenham escrito sobre o assunto, a pesquisa bibliográfica não fará repetição, pois cada pesquisador examina com novos enfoques chegando as conclusões diferenciadas. (LAKATOS e MARCONI, 2008).

Como a legislação está em constantes mudanças, cada informação coletada será examinada com prudência para que seja descrito conforme as regras tributárias.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este estudo evidencia a fundamentação teórica sobre o tema abordado, apresentando o Sistema Tributário Nacional, os tributos e seus elementos, os princípios constitucionais, a evolução da Previdência Social no Brasil, a Seguridade Social na Constituição de 1988, os Princípios Constitucionais da Seguridade Social. Em seguida o Instituto da Retenção bem como a normatização da retenção dos 11% de contribuição previdenciária.

### 2.1 Sistema Tributário Nacional

A caracterização de sistema, de forma abrangente, é um conjunto de elementos inter-relacionados que interagem no desempenho de uma função. No caso do Sistema Tributário, tem-se o conjunto de normas jurídicas com a finalidade específica de disciplinar o exercício do poder do Estado.

Sendo que norma jurídica na afirmativa de Kelsen (apud Vasconcelos, 1993, p. 27), “funciona como esquema de interpretação”. Assim sendo, “o juízo em que se enuncia que um ato de conduta humana constitui um ato jurídico (ou antijurídico), é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa.

Assis (2001, p. 25) complementa que tais normas se encontram ao lado de outras, formando um conjunto, denominado ordenamento jurídico.

O Sistema Tributário Nacional foi incorporado na CF/88. A Constituição serve como fundamento para validar todo ordenamento jurídico. (ÁVILA, 2007)

Desta forma, Amaro (2008, p.11) afirma que,

se a Constituição contém as bases do ordenamento jurídico, é nela que se encontra o próprio fundamento de validade do tributo. Com efeito, é a Constituição que, a par da outorga de competência tributária para as várias pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), define os lineamentos básicos do sistema tributário nacional (os princípios constitucionais tributários, as imunidades, a partilha da competência tributária etc.).

Mediante esta afirmação dada pelo autor, o Estado tem todo fundamento necessário para auferir receitas por meio da tributação, visto que a validade do tributo está fundamentada na Constituição.

### 2.1.1 Conceito de Tributo

A CF/88 confere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios o poder de tributar, sendo este o maior poder dado ao governo, visto que obedece ao princípio da legalidade, que segundo a Carta Magna, em seu art. 5º, inciso II, diz que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Portanto, cabe a cada ente tributário criar seus próprios tributos.

Para definir o que são os tributos, o CTN, Lei nº 5.172/66, em seu art. 3º, define que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Devido às grandes controvérsias dos juristas e financistas, o legislador descartou as divergências da doutrina e estabeleceu o conceito mencionado acima. (MACHADO, 2002).

Diante disto, cabe aos doutrinadores uma análise mais detalhada dos elementos constantes no conceito dado pelo CTN.

Segundo Assis (2001, p. 86), as três expressões,

*(“instituída em lei”, “ compulsória” e “ cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”)* se refere as circunstâncias de que o tributo é obrigação *ex lege*, sendo o enunciado “ instituída em lei” mais apropriado porque remete diretamente ao Princípio da Legalidade, no âmbito tributário

Porém, cabe elencar de forma mais minuciosa o detalhamento das regras básicas que compõem o sistema tributário.

Conforme descreve Machado (2006, p. 77), a *prestação pecuniária* é o “pagamento em dinheiro para assegurar ao Estado os meios financeiros para consecução de seus objetivos;” e *compulsória*, “o pagamento é obrigatório independente da vontade;”

Já *em moeda cujo valor nela se possa exprimir* – a dívida do tributo há de ser satisfeita em moeda, salvo em ocasiões especiais a satisfação da obrigação tributária pode ser em outra unidade traduzida em moeda. (MACHADO, 2006).

Para caracterizar de forma clara, a *natureza não sancionatória de ilicitude*, tem-se o exemplo das multas por infrações de dispositivos legais, originárias de um ato ilícito. Portanto, distingue-se de tributos. (AMARO, 2011).

A mesma fonte ainda menciona que a *origem legal do tributo* não advém da vontade das partes, que serão designadas como credor e devedor, mas sim por determinação da lei.

E, por último, tem-se a expressão *cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*, que havendo indefinições no texto da lei, a atividade administrativa deverá suprir, por meio de normatização, esclarecimentos para que não incorra em diversos entendimentos em relação às situações idênticas. (MACHADO, 2006).

Portanto, tributo é uma prestação em dinheiro que deve ser instituída por lei, no qual o fisco tem o poder e o dever de cobrar do contribuinte, e este, tem o dever de recolher aos cofres da União.

#### **2.1.1.1 Espécies Tributárias**

Quando se trata de tributos, vale lembrar que o mesmo é classificado em espécies tributárias. Martins apud Kfourir Jr. (2010, p. 69) faz menção a cinco espécies: “impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios”

- a) Imposto: “[...] é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (CTN, art. 16 apud CARVALHO 2008, p.36).
- b) Taxa: “[...] é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte.” (CTN, art. 77 apud MACHADO 2006, p. 85).
- c) Contribuição de melhoria: este tributo é designado mediante valorização imobiliária, decorrente de obras públicas. (KFOURI JR., 2010).
- d) Contribuições sociais: pode ser instituída pela União Federal e dividem-se em três subespécies: contribuições de intervenção de domínio econômico; contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social. (MACHADO, 2006).

- e) Empréstimos compulsórios: [...] competência exclusiva da União, para atender despesas extraordinárias como calamidade pública, guerras e de investimento público urgente e com relevância de interesse nacional. (KFOURI JR., 2010).

Os tributos podem ser vinculados ou não vinculados. Quanto aos vinculados, para Fabretti e Fabretti (2004, p. 51), “são os que uma vez instituídos por lei, são devidos apenas quando houver atividade estatal prestada ou colocada a disposição do contribuinte.” Frederighi (2000, p. 49), especifica que tais tributos são “[...] as taxas e as contribuições de melhoria.”

Já os tributos não vinculados, conforme as mesmas referências citadas acima, “são os que, uma vez instituídos por lei, são devidos, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não estão vinculados a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.” Especifica-se, então, “basicamente todos os impostos.”

Vinculados	Não – Vinculados
Taxas e Contribuições	Impostos

### 2.1.1.2 Competência Tributária

A Constituição Federal atribui em seu ordenamento jurídico o poder de tributar aos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal.

Carraza (2006, p. 470) lembra que,

em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas, têm no Brasil, *poder tributário*. *Poder Tributário* tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o *poder tributário* retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as *competências tributárias*, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.

O mesmo autor define competência tributária como a “possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”



Ávila (2007, p. 101) também define que “a competência tributária traduz o poder outorgado pela Constituição Federal à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para que instituem tributos.”

Complementando, Machado (2011, p. 115), ao se referir aos entes políticos, diz que “todos têm dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição.”

A base legal está disposta no *caput* do art.145 da Constituição Federal de 1988, onde estão atribuídas as competências tributárias de cada ente político.

art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
I – impostos;  
II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;  
III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas

Em síntese, a competência tributária é definida como uma permissão dada pela CF/88 aos entes públicos, para que os mesmos instituem tributos, por meio de lei.

Carraza (2006, p. 474) acrescenta que “[...] as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não têm poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema.”

Para afirmar o que diz o autor, o art. 7º do CTN, deixa explícito que a competência tributária é indelegável.

### **2.1.1.3 Princípios Constitucionais Tributários**

Os princípios constitucionais tributários, de acordo com Fabretti e Fabretti (2004, p. 66), “são os fundamentos do ordenamento jurídico e prevalecem sobre todas as demais normas. Estas só têm validade se estiverem em estrita consonância com eles.”

Bastos (1988 apud PREVITTALLI, 2007, p. 38) explica que,

as normas jurídicas encontram-se dispostas segundo uma hierarquia e formando uma espécie de pirâmide, sendo que a Constituição ocupa o ponto mais alto, o ápice da pirâmide legal, fazendo com que todas as demais normas que lhe vem abaixo, a ela se encontram subordinadas.

Estar juridicamente subordinado implica que uma determinada norma prevalece sobre a inferior em qualquer caso em que com ela conflite. A norma superior demanda obediência da subordinada, de tal sorte que esta lhe deverá dar sempre inteiro cumprimento sob pena de vir a ser viciada.

Costa (apud KFOURI JR., 2010, p.120) descreve de uma forma mais sucinta que “princípios jurídicos são normas de maior hierarquia, autênticas sobrenormas que orientam a aplicação das demais.”

Os princípios aparecem para iluminar a compreensão dos setores normativos. Exercendo uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência. (CARVALHO, 2005)

Para Machado (2006, p. 56), “tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.”

Os princípios constitucionais tributários estão previstos na CF/88. Tais Princípios, segundo Machado (2006, p. 56), são: “princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva; da vedação do confisco, e o da liberdade de tráfego.

#### **2.1.1.3.1 Princípio da Legalidade**

O princípio da legalidade está disposto no art. 5º, II da CF/88, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”

Machado (2004, p. 22) diz que: “o princípio da legalidade, todavia, não quer dizer apenas que a relação de tributação é jurídica. Quer dizer que essa relação, no que tem de essencial, há de ser regulada em lei. Não em qualquer norma jurídica, mas em lei [...]”

Convém destacar o que acrescenta Amaro (2011, p. 134),

a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários a quantificação de tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

Este princípio, conforme a CF/88, em seu art. 150, estabelece que, “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – instituir ou

majorar tributos sem lei que o estabeleça.” Sendo que esta expressão também consta no CTN, em seu art. 9º, inciso I.

Concluindo, os tributos serão instituídos mediante descrição em lei (fonte principal), e não em (fontes secundárias), decretos, portarias, instruções normativas. (FABRETTI e FABRETTI, 2004).

### **2.1.1.3.2 Princípio da Anterioridade**

Em regra geral, com a promulgação da Emenda Constitucional (EC n.42/2003), é vedado cobrar tributos antes do 1º dia do exercício seguinte e no prazo mínimo de 90 dias, entre a publicação da lei e o início da cobrança. (KFOURI JR., 2010)

De acordo com a CF/88 art. 150, inciso III, alínea b e c.

art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Segundo o princípio da anterioridade, Carvalho (2008, p. 175), baseado no mesmo dispositivo legal, diz que “a vigência da lei que institui ou aumenta o tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito.”

Além de ser postergado para o exercício seguinte, o mesmo autor ainda acrescenta que “um tributo recém-instituído ou aumentado é exigível [...] depois de passados 90 dias da sua instituição ou aumento.”

Desta forma, como destaca Kfourir Jr. (2010, p. 134), “a regra geral contida nas limitações ao poder de tributar estabelece a observância, concomitantemente, de dois prazos específicos.”

Recorrendo a mesma fonte, o autor cita as exceções da regra geral e menciona a redação do § 1º do art. 150 da Carta Magna, o qual faz referência às vedações ao princípio da anterioridade estabelecidas no inciso II deste mesmo artigo, fazendo alguns comentários.

art.150.(...)

§ 1º a vedação do inciso III, b (mesmo exercício financeiro), não se aplica os tributos previstos nos arts. 148, I (empréstimo compulsório de guerra ou calamidade), 153, I (imposto de importação), II (imposto de exportação), IV (IPI) e V (IOF); e 154, II (imposto extraordinário de guerra); e a vedação do inciso III, c, (90 dias) não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I (empréstimo compulsório de guerra ou calamidade), 153, I (imposto de importação), II (imposto de exportação), III (imposto de renda) e V (IOF); e 154, II (imposto extraordinário de guerra), nem à fixação de base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III (IPVA), e 156, I (IPTU).

A CF/88 ainda complementa a regra estabelecida pelo art.195, § 6º a observância do prazo de 90 dias para as contribuições sociais.

art.195.(...)

§ 6º as contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150 III, b.

Dentro do princípio da anterioridade, tem-se a anterioridade nonagesimal (observa o prazo de 90 dias) ou noventena, ou, ainda, anterioridade mitigada. (KFOURI JR, 2010)

Portanto, o princípio da anterioridade tem o objetivo de dar segurança jurídica ao contribuinte, para que no exercício financeiro não seja surpreendido com exigências tributárias de forma inesperada.

### **2.1.1.3.3 Princípio da Igualdade ou Isonomia**

A CF estabelece em seu art. 5º que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, [...]”. Novamente, este princípio é evidenciado no art. 150, inciso II:

art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II – instituir tratamento desigual entre contribuinte que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Baseado neste artigo, Fabretti e Fabretti (2003, p. 67) comentam que “esse princípio estabelece a obrigatoriedade do agente arrecadador de tratar igualmente os contribuintes que se encontrem em situação econômica equivalente, assegurando a tributação de acordo com a capacidade do sujeito passivo de contribuir, [...]”

Tratando-se de capacidade de contribuição, Amaro (2011, p. 158), cita a lição clássica “de que igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.”

O mesmo autor ainda acrescenta que “hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.”

Em suma, todos são iguais perante a lei, observadas as possibilidades econômicas sociais dos contribuintes.

#### **2.1.1.3.4 Princípio da Capacidade Contributiva**

Este princípio está relacionado à capacidade contributiva do contribuinte.

O art. 145, § 1º da CF determina que,

art. 145. [...]

§ 1º - sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva, conforme explica Amaro (2011, p. 161), “inspira-se na ordem natural: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço de água à busca de água.”

O autor, ao citar o exemplo para a ordem jurídica, relata que

“[...], não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa seus meios de subsistência, [...]”

De uma forma mais sucinta, Kfoury Jr. (2010, p. 128), pondera que “pelo princípio da capacidade contributiva a tributação deve atingir os bens e/ ou rendimentos do cidadão, sem afetar o mínimo existencial para sua sobrevivência.”

### **2.1.1.3.5 Princípio da Irretroatividade**

O princípio da irretroatividade está previsto na atual Constituição Federal em seu art. 150, inciso III, alínea a, o qual determina vedação de cobrança de tributos a fatos geradores ocorridos antes da lei que os instituiu ou majorou.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados ao Distrito Federal e aos municípios: [...] III – cobrar tributos:  
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Amaro (2011, p. 141), ao referir-se ao texto citado da CF, no que diz respeito ao fato gerador, argumenta que “o fato anterior à vigência da lei que institui tributo não é gerador. Só se pode falar de fato gerador anterior à lei quando esta aumente (e não quando institua) tributo.

O princípio da irretroatividade impede que o tributo alcance fatos passados, conforme destaca a mesma fonte: “[...] a lei não pode retroagir, aplica-se tão somente aos fatos futuros, isto é, propostos cronologicamente ao momento de entrada em vigor da lei de tributação.”

Sendo que este princípio, segundo Torres (2000, p. 98), “é fundamental para a segurança o direitos individuais. Significa que a lei nova não pode atingir, no presente, os efeitos dos fatos ocorridos no passado”.

### **2.1.1.3.6 Princípio da Vedação ao Confisco**

A vedação ao confisco está prescrita na Carta Magna em seu art. 150, inciso IV, o qual estabelece que “sem prejuízo de outras garantias asseguradoras ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – utilizar tributo com efeito de confisco;”

O princípio da vedação ao confisco, segundo Kfourir Jr., “está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, ou seja, uma vez que é violado o princípio da capacidade de contribuir, o Estado está invadindo o patrimônio pessoal do contribuinte, [...]”

Na mesma opinião, Harada (2003, p. 359) relata que

para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação verificando, ainda, se eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade etc.

Ainda, para complementar, vale descrever a opinião de Amaro (2011, p. 167), que deixa claro o significado de confisco. “Confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado.” Ou seja, nas palavras do mesmo autor, o Estado não pode apossar-se dos bens do indivíduo com o pretexto de cobrar tributos.

#### **2.1.1.4 Obrigação Tributária**

A relação existente entre o Estado e as pessoas não se limita apenas ao poder, existe a relação jurídica. Esta relação jurídica é estabelecida por lei. Ocorrendo determinado fato, conhecido no Direito Tributário como fato gerador, nasce a relação tributária, na qual alguém tem o dever de pagar e o Estado o direito de receber.

Machado (2006, p. 141) define a obrigação tributária como

relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

Esta obrigação tributária pode ser principal ou acessória, conforme previsto no art.113 do CTN. O § 1º do mesmo artigo, descreve que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objetivo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se com o crédito dela decorrente.”

Porém, não é somente o pagamento que extingue a obrigação. Uma das modalidades é a compensação, transação, dentre outros. (KFOURI JR., 2010).

O art. 113 do CTN, § 1º, dispõe que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

Como exemplo de obrigação acessória tem-se a escrituração de livros, emissão de notas fiscais, dentre outras. (KFOURI JR., 2010).

Mas vale lembrar que o não cumprimento da obrigação acessória faz com que a mesma se converta em principal, conforme o que diz o art. 113 do CTN, § 3º: “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Um dos exemplos que pode ser citado é a falta de envio de declarações ou envio fora do prazo, o que acaba gerando penalidades fiscais pecuniárias.

### 2.1.1.5 Fato Gerador

O fato gerador é o momento que nasce a obrigação tributária. Amaro (2006, p. 263) conceitua o fato gerador como sendo “uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias estrangeiras etc.”

Denari (2008, p. 183), disserta sobre o fato gerador sobre dois aspectos,

na fase de criação de tributo, a lei, como comando hipotético e abstrato, define o fato gerador, ou seja, descreve um fato com significação econômica, atribuindo-lhe virtude de gerar a obrigação tributária. Este é o momento da previsão legal do fato gerador; noutras palavras, o momento em que o fato gerador é só uma definição contida em lei. Para assinalar esse momento, considerável setor doutrinário prefere utilizar a expressão *hipótese de incidência*. No momento seguinte, o fato gerador deixa de ser mera disposição normativa para manifestar-se, concretamente, como acontecimento da vida econômica.

Na visão do autor ocorre em primeiro momento o fato abstrato, definido em lei, e no segundo momento a concretização deste fato.

O art. 114 do CTN define o fato gerador da obrigação principal como “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Federighi (2000, p. 49) exemplifica de forma detalhada a hipótese de incidência tributária. “No caso do ISS, por outro lado, é a efetiva prestação dos serviços constantes na lista específica que vai gerar a obrigação do recolhimento do imposto aos cofres públicos.”

Desta forma, ocorrendo determinado fato descrito na lei, ocorrerá o surgimento da obrigação tributária.



### 2.1.1.6 Sujeito Ativo

O CTN descreve da seguinte forma o sujeito ativo da obrigação tributária. “art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento.”

Na visão de Denari (2008, p.197), “sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa investida de competência para instituir, bem como de capacidade para cobrar os tributos discriminados na Constituição.” Ou seja, quem tem o crédito na relação tributária.

### 2.1.1.7 Sujeito Passivo

O art. 121 do CTN, em seu parágrafo único, diz que “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”

Do ponto de vista de Amaro (2011, p. 323), “sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação.”

Na relação jurídica tributária, segundo Carvalho (2008, p. 332),

é a pessoa – sujeito de direito – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

O Sujeito Passivo pode ser o contribuinte ou terceiro, designado por lei, como responsável.

- ✓ Contribuinte – tem relação direta com o fato gerador. (CTN, art. 121, I)
- ✓ Responsável – não praticou o fato gerador, mas está, por lei, obrigado a proceder ao recolhimento. (CTN, art.121, II)

É oportuno descrever o que alega Amaro (2011, p.324). Referindo-se ao contribuinte e ao responsável, ele diz que “ambos, [...], são devedores de quantia em dinheiro, já que se trata de obrigação principal e esta tem sempre por conteúdo uma prestação pecuniária.”

### 2.1.1.7.1 Contribuinte

O Contribuinte, conforme consta no CTN, “é a pessoa que tem relação direta com o fato gerador.”

Para esclarecer, Amaro (2011, p. 325) diz que “a figura do contribuinte (como devedor de tributo) é geralmente identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador.”

O autor ainda acrescenta um entendimento mais específico, dizendo que acontecendo determinado fato, este fato é atribuído à pessoa que o praticou, considerada, via de regra, contribuinte. A mesma fonte complementa que, “nesta pertinência lógica entre a situação e a pessoa, identificada pela associação do fato com o seu autor, ou seja, pela ligação entre a ação e o agente, é que estaria a “*relação pessoal e direta*” a que o CTN se refere na identificação da figura do contribuinte.”

Torres (2000, p. 221) menciona o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. Segundo ele:

contribuinte de direito *solvens*, a pessoa que, realizando a situação que constitui o fato gerador, fica obrigada ao pagamento do tributo. O contribuinte de direito tem simultaneamente o débito (*Schuld*) e as responsabilidades (*Haftung*). Contribuinte de fato é a pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo, mas que não realiza o fato gerador nem participa da relação tributária.

Para dar mais detalhe o autor exemplifica: “no ICMS, que é imposto indireto, o contribuinte de direito é o comerciante que promove a saída da mercadoria e que recolhe a prestação tributária ao Estado, enquanto que o contribuinte de fato é comprador ou consumidor, [...]”

Diante disso, havendo a relação pessoal e direta com o fato gerador, o contribuinte já pode se caracterizar a partir dessa situação.

### 2.1.1.7.2 Responsável

O art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, estabelece que o sujeito passivo diz-se “responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei”.

O art. 128, do CTN dispõe que a lei pode atribuir a responsabilidade do contribuinte para um terceiro.

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.

O responsável, como descreve Fabretti e Fabretti (2004, p. 84), “não arca com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato. Atua como agente arrecadador do fisco e como seu depositário. Cabe-lhe recolher as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte de fato, ao Fisco, nos prazos da lei”.

Para caracterizar o responsável, tem-se o exemplo do Imposto de Renda Retido na Fonte. Quando uma empresa contrata serviços de um profissional autônomo, é de sua responsabilidade reter e dar destinação legal, que seria o recolhimento do valor devido aos cofres do governo.

No caso do recolhimento das contribuições sociais do segurado empregado, conforme destaca Tsutiya (2007, p. 73), “o contribuinte é o empregado, aquele que paga a contribuição social e tem relação pessoal e direta com seu fato gerador. Quem recolhe, no entanto, é o empregador/empresa, que é o responsável tributário”.

O responsável, ao contrário do contribuinte, ressalta Torres (2000, p. 222), “tem a responsabilidade (*Haftung*) exclusiva, solidária ou subsidiária, sem ter o débito.” Portanto, cabe destacar o conceito de responsabilidade solidária e subsidiária.

### **2.1.1.8 Responsabilidade Solidária**

O art. 124 do CTN, incisos I, II, prevê hipótese de solidariedade. Na íntegra do art.124 tem-se que: “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”.

No direito tributário, de acordo com Carvalho (2008, p. 345),

o instituto da solidariedade é um expediente jurídico eficaz para atender à comodidade administrativa do Estado, na procura da satisfação dos seus direitos. Sempre que haja mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral, dizemos existir solidariedade passiva.

O autor dissertou baseado no Código Civil Brasileiro de 2002, que dispõe em seu art. 264: “há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

Amaro (2011, p. 348) complementa que “solidariedade, mesmo, haverá tão somente na circunstância de existir uma relação jurídica obrigacional, em que dois ou mais sujeitos de direito se encontram compelidos a satisfazer a integridade da prestação”.

Portanto, existindo relação de responsabilidades entre pessoas unidas por interesses comuns e ocorrendo o fato gerador da obrigação principal, o credor poderá exigir a dívida de cada um dos co-responsáveis.

#### **2.1.1.9 Responsabilidade Subsidiária**

O CTN, em seu art. 134, dispõe que no caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, são solidariamente responsáveis com este, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

art. 134. [...]

I - Os pais, pelos tributos devidos pelos filhos menores;

II - Os tutores e curadores, pelos tributos devidos pelos seus tutelados e cutelados;

III - Os administradores de bens de terceiros, por tributos devidos por estes;

IV - O inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

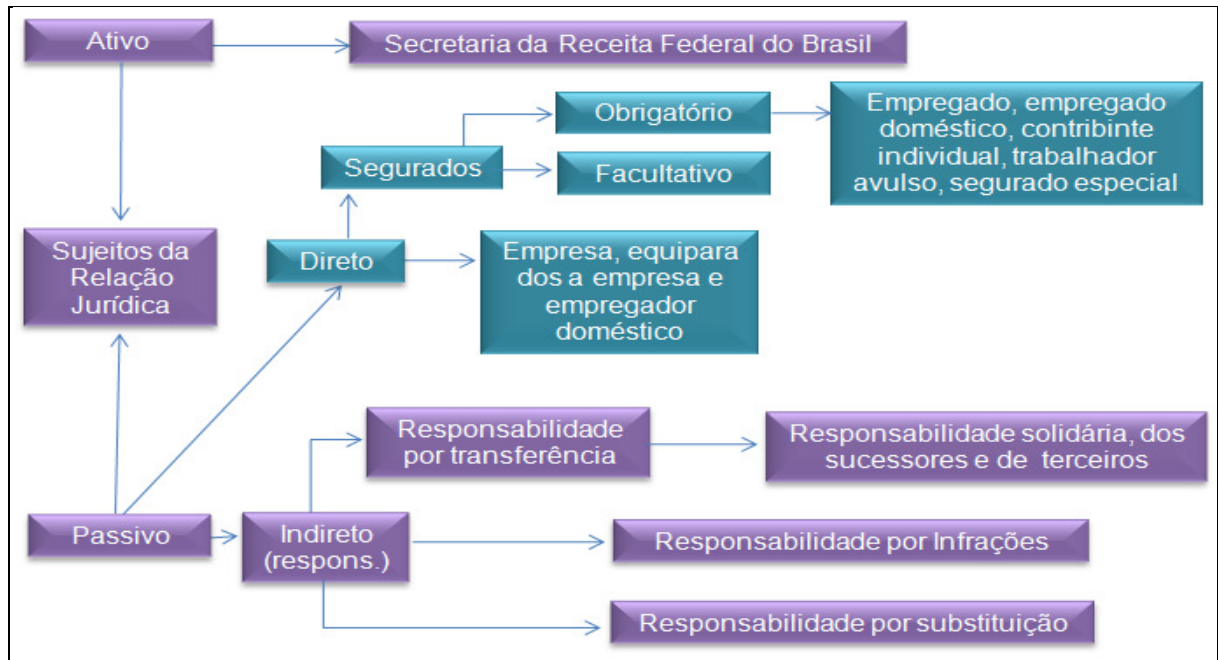
V - O síndico e o comissário, pela massa falida e concordatário;

VI - Os tabeliães, escrivães e serventuários de ofício, pelos atos praticados em razão de seu ofício;

VII - Os sócios, na liquidação da sociedade de pessoas.

Os responsáveis enumerados pelos CTN, respondem subsidiariamente pelos tributos devidos, desde que os representados, no caso os contribuintes, não tenham capacidade de responder pelos débitos. (COÊLHO APUD FEDERIGHI, 2000).

Para exemplificar os sujeitos da relação jurídico-tributária tratada pela Lei n. 8.212/91, segue o quadro nº 3 (três).



**Quadro 01: Relação Jurídico-Tributário da Lei 8.212/91.**

Fonte: TSUTIYA (2007, p. 71)

Conforme o quadro nº 3 tem-se a Receita Federal do Brasil como Sujeito Ativo. O Sujeito Passivo que divide-se em direto, sendo os segurados e empresas e indireto, por responsabilidade por transferência e por substituição.

### 2.1.2 A Evolução da Previdência Social no Brasil

O marco da Previdência Social, de acordo com Oliveira (2006, p. 22), “se deu com a publicação do Decreto Legislativo 4.682 de 24.01.1923 – Lei Eloi Chaves”.

Esta Lei instituiu as Caixas de Aposentadoria e Pensões (CAP’S) para os ferroviários, assegurando-lhes benefícios de aposentadoria por invalidez, aposentadoria ordinária, pensão por morte e assistência médica.(GOES, 2008).

A princípio, faziam parte desse sistema os trabalhadores das estradas de ferro. Em meados da década de 30, a economia brasileira passou por uma crise no comércio mundial, fazendo com que o governo suspendesse por seis meses o pagamento de todas as aposentadorias em vigor. A partir de 1933, o sistema das Caixas foi reestruturado, sendo incorporada pelos Institutos de Aposentadorias e Pensões (IAP). (PINHEIRO, 2007).

Enquanto as Caixas asseguravam proteção aos trabalhadores de uma mesma empresa, os Institutos contemplavam toda categoria de uma mesma profissão. (OLIVEIRA, 2006). A criação desses Institutos, como relata Pinheiro (2007, p. 29), “representou um primeiro passo em direção a um maior nível de abrangência do sistema de proteção social no país.”

Como lembrado pelo mesmo autor, não faziam parte dos Institutos os trabalhadores rurais, os do setor informal urbano e os autônomos, além dos trabalhadores urbanos não contemplados, devido a profissão não estar vinculada aos ramos de atividades contempladas pelos Institutos.

Em 1960, de acordo com Oliveira (2006, p. 23), foi editada a Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS) – Lei 3.807/1960. “[...] Ela foi o passo inicial para que, em 1966, os institutos, que eram por categoria profissional, fossem unificados”.

A mesma referência descreve em seus escritos que com o Decreto-Lei 72/1966, nasceu o Instituto Nacional da Previdência Social (INPS).

Em 1977, criou-se o (SINPAS), Sistema Nacional da Previdência e Assistência Social. Conforme destaca Oliveira (2006, p. 23), esse sistema era formado pelo:

INPS – Instituto Nacional de Previdência Social;  
IAPAS – Instituto da administração Financeira da Previdência Social;  
INAMPS – Instituto nacional de Assistência Médica da Previdência Social;  
LBA – Legião Brasileira de Assistência;  
FUNABEM – Fundação Nacional do Bem – Estar do Menor;  
DATAPREV – Empresa de Processamento de dados da Previdência Social;  
CEME – Central de Medicamentos.

Em 1979, Goes (2008, p. 5) cita que “o Decreto nº. 83.080 aprovou o Regulamento dos Benefícios da Previdência Social (RBPS), e o Decreto nº. 83.081 aprovou o Regulamento de Custeio da Previdência Social (RCPS)”.

Apenas em 1988, como bem destaca Oliveira (2006, p. 23), “com a Constituição atual, houve a adoção de Seguridade Social”.

Esta, por sua vez, como discrimina Follador (2008, p. 27), “estabeleceu que a seguridade seria composta por três segmentos básicos: Previdência Social, Assistência social e Saúde”.

O autor descreve baseado na Carta Magna, a qual dispõe, em seu art. 194, que “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de

iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Contudo, a evolução do sistema de proteção social no Brasil não parou na CF. A Lei 8.029, de 1990, como cita Goes (2008, p. 4), “criou o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), autarquia federal vinculada ao então Ministério do Trabalho e Previdência Social, mediante a fusão do IAPAS com o INPS”.

Houve extinções do INAMPS; LBA; FUNABEM e CEME, permanecendo a DATAPREV. Foi aprovado o Regulamento da Previdência Social com o Decreto 3.048/99 (GOES, 2008).

O mesmo autor ainda descreve que,

a Lei nº 11.098, de 13/01/2005, atribuiu ao Ministério da Previdência Social Competências relativas à arrecadação, lançamento e normatização de receitas previdenciárias e autoriza a criação da Secretaria da Receita Previdenciária no âmbito do referido Ministério, a qual foi extinta com a Lei nº. 11.457/2007. A partir desta data, as contribuições previdenciárias passaram a ser arrecadadas e fiscalizadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

Atualmente, a Receita Federal do Brasil apresenta-se como o órgão responsável pela arrecadação e fiscalização das contribuições previdenciárias.

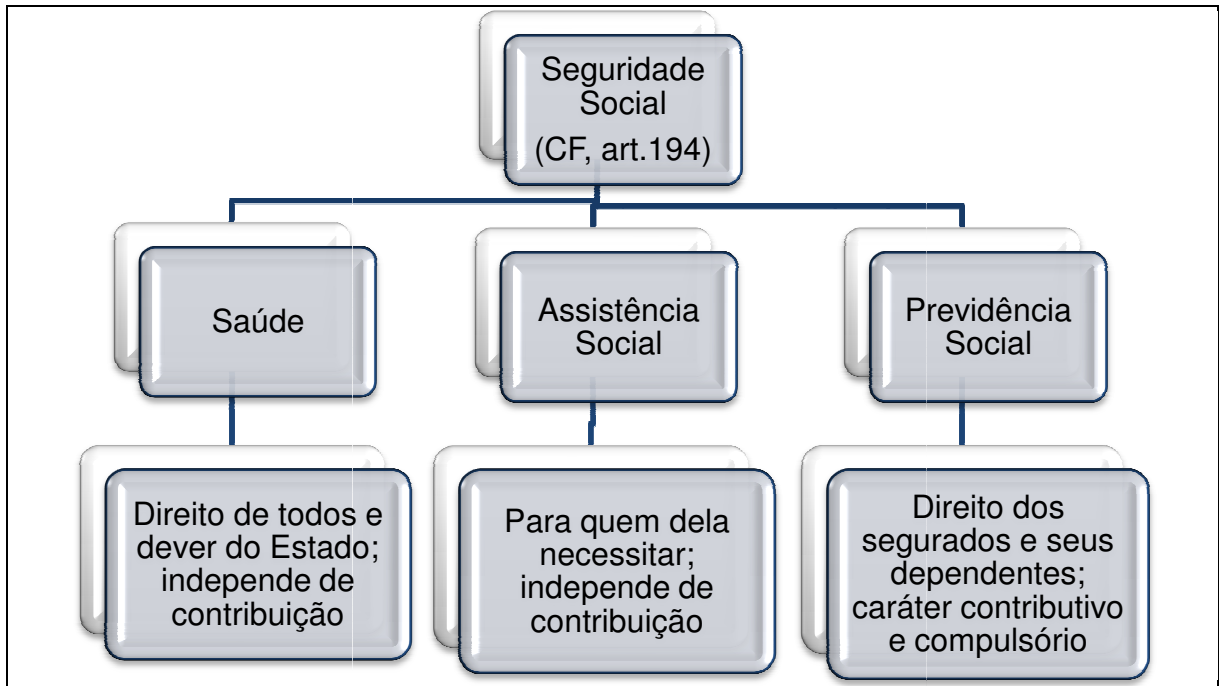
### **2.1.2.1 A Seguridade Social na Constituição de 1988**

Como definido na Carta Magna, em seu art. 194, “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

A seguridade social engloba um conceito amplo, destinado a todos que dela necessitem, desde que o evento a ser coberto esteja previsto na lei. (GOES, 2008). A respeito, Hunicken (1989 apud FORTES e PAULSEN, 2005, p. 23) considera que,

é uma disciplina jurídica autônoma, que se instrumenta por meio de um conjunto de medidas destinadas a proteger o homem contra as necessidades decorrentes das contingências sociais e outras exigências vitais, mediante benefícios e serviços.”

Nas palavras de Martins (apud GOES, 2008, p. 5), “é na verdade, o gênero do qual são espécies a Previdência Social, a Assistência Social e a saúde”. Segue o exemplo no quadro nº 1 (um).



**Quadro 02: Sistematização da Seguridade Social**

Fonte: Goes (2008, p. 5)

A lei nº. 8.213/91, em seu art. 1º, prevê que a Previdência Social tem a finalidade de assegurar aos beneficiários e seus dependentes, meios indispensáveis de manutenção em caso de impossibilidades laborais, desde que haja contribuições.

Art. 1º A Previdência Social, mediante contribuição, tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, desemprego involuntário, idade avançada, tempo de serviço, encargos familiares e prisão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente.

Ocorrendo um dos motivos citados acima, os beneficiários e seus dependentes têm seus direitos garantidos pela Lei. De uma forma exemplificativa, Oliveira (2006, p. 28) descreve que

a previdência é um seguro social. No caso, o bem da vida segurado é a capacidade laborativa das pessoas. Assim quando ocorre um sinistro que incapacite a pessoa segurada para o trabalho, ela, ou seus dependentes, fará jus a uma cobertura, percebendo benefícios, enquanto perdurar a incapacidade.



A CF dispõe, em seu art. 203, que “a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social”.

A Assistência Social tem por objetivo proteger os carentes e necessitados que precisam do governo para continuar a viver. (OLIVEIRA, 2006).

No que se refere à saúde, Tsutiya (2007, p. 25) descreve que é “direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doenças e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”.

Para ter direito a usar os serviços públicos de saúde, as pessoas não precisam contribuir para Seguridade Social, visto que é um serviço gratuito. (GOES, 2008).

As diretrizes para a Assistência Social estão previstas na Lei Maior, mas a publicação da Lei nº 8.742, conhecida por LOAS - Lei Orgânica da Assistência Social, como descreve Oliveira (2006, p. 25), dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui Plano de Custeio.

### **2.1.2.2 Sistemas Contributivos e Não Contributivos**

A forma de prover aos indivíduos proteção social quanto a adversidades que afetem sua capacidade laboral e subsistência, é mediante sistemas previdenciários.

Estes sistemas, conforme Castro e Lazzari, (2011, p. 60) separam-se “em relação ao custeio, entre outros modos, de acordo com a fonte de arrecadação da receita necessária ao desempenho da política de proteção social”.

Um sistema dito contributivo, descrito por Coimbra (2001, p. 234), é embasado “em contribuições dos segurados, no todo ou em parte, reflete-se na coletividade, tanto quanto outro que se funde na arrecadação de tributos.”

Para provimentos das ações nas esferas de seguro social, são arrecadados tributos em geral, sendo que a legislação específica quem será obrigado a contribuir para o regime. As pessoas legalmente obrigadas a contribuir serão potencialmente as beneficiárias do sistema, na qual são chamadas de

segurados. Este sistema é chamado de contributivo, o qual se baseia nas contribuições sociais<sup>1</sup>. (CASTRO, LAZZARI, 2011).

Nos sistemas não contributivos, de acordo com as mesmas referências, dos tributos arrecadados, uma parcela é destinada ao custeio da Previdência, sendo que os contribuintes não são identificados.

Visto que, de acordo com Martins (2005, p. 142), “o financiamento indireto é realizado por meio de toda a sociedade, [...]”

Em ambos os sistemas existe arrecadação. No primeiro sistema, chamando de contributivo, o tributo tem relação direta para custeio do regime previdenciário; enquanto que no segundo, as fontes de custeio são uma parcela dos tributos em geral.

Dentro do sistema contributivo, há uma divisão na forma de como os recursos obtidos são utilizados.

No sistema de repartição, as contribuições são destinadas para um fundo único, de onde saem os recursos para qualquer beneficiário, mesmo que este não esteja contribuindo. A ausência de contribuição não lhe tira o direito de beneficiário, a menos que o benefício a ser concedido necessite de determinada carência. (CASTRO; LAZZARI, 2011).

Dentro da estrutura de beneficiários do regime, de acordo com Fortes e Paulsen (2005, p. 38), é pertinente ressaltar que,

os segurados na inatividade são sustentados por aqueles que estão no mercado de trabalho, e também pelas demais contribuições ou impostos, destinados ao custeio previdenciário, vertidas no exercício. Em outros termos, os segurados não vertem contribuições para sustentar o seu benefício no futuro, e sim para dividir os custos de pagamento dos benefícios em manutenção.

Por este motivo, Coimbra (1977 apud CASTRO e LAZZARI, 2011, p. 62) “salienta que este modelo repousa no ideal de solidariedade”.

No sistema de capitalização, descrito por Coimbra (2001, p. 235), “são colocadas em reserva as cotizações dos segurados, durante um período que se pretende mais ou menos longo, para que o capital se acumule”.

---

<sup>1</sup> Contribuições Sociais são aquelas destinadas exclusivamente a servir de base financeira para as prestações previdenciárias. Coimbra (1997 apud CASTRO; LAZZARI, 2011, p. 60)

Na expressão de Fortes e Paulsen (2005, p. 41), “o regime de capitalização determina que cada indivíduo é responsável pelo sustento de sua própria aposentadoria, e os aportes contributivos que verte terão, assim, necessária relação com a renda de seu futuro benefício previdenciário”.

Percebe-se, então, que neste regime o capital que foi colocado a juros, deverá, no futuro garantir o pagamento das prestações que ao segurado deste sistema serão devidas.

### **2.1.2.3 Princípios Constitucionais da Seguridade Social**

Antes de abordar os princípios, cabe uma breve definição. Martins (2005, p. 69) descreve que são “as proposições básicas que fundamentam as ciências. Para o Direito, o princípio é o seu fundamento, a base que irá informar e inspirar as normas jurídicas”.

Certos princípios do Direito, de acordo com o mesmo autor, “apesar de não serem especificamente do Direito da Seguridade Social” serão citados como princípios gerais, como o da “igualdade, da legalidade e do direito adquirido”.

- ✚ Igualdade – “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]” (caput art. 5º, CF).
- ✚ Legalidade – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” (Inciso II, art. 5º, CF)
- ✚ Direito adquirido – “a lei não prejudicará o direito adquirido, [...]”. (Inciso XXXVI, art. 5º, CF)

Os objetivos da seguridade social, conforme Tavares (2005, p. 2), “são veiculados mediante princípios que espraiam seus efeitos pelas três áreas de concentração da seguridade, informando as condutas estatais, normativas ou administrativas, de previdência, assistência e saúde”.

Quanto aos princípios específicos, Martins (2005, p. 76) cita o solidarismo e os princípios constitucionais.

Ocorre solidariedade na Seguridade Social, comenta o mesmo autor, “quando várias pessoas economizam em conjunto para assegurar benefícios quando as pessoas do grupo necessitarem.”

Os princípios da seguridade estão previstos na CF, no parágrafo único do art. 194. Apesar de a Constituição usar a expressão objetivos, na verdade são princípios, os quais estão denominados na Lei 8.212/91, art. 1º, parágrafo único, como “princípios e diretrizes”. (GOES, 2008).

Fortes e Paulsen (2005, p. 29), descrevem os princípios da Seguridade Social,

- I – universalidade da cobertura e do atendimento;
- II – uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III – seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV – irredutibilidade do valor dos benefícios;
- V – equidade na forma de participação no custeio;
- VI – diversidade da base de financiamento;
- VII – caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do governo nos órgãos colegiados.

I - Universalidade de cobertura e do atendimento – Duarte (2005, p. 20) descreve que “a proteção social deve alcançar todos os eventos cuja reparação seja premente a todos que necessitem (quanto à previdência social deve ser obedecido também o princípio contributivo).

Para Goes (2008, p. 12) “a proteção social deve alcançar todos os riscos sociais que possa gerar o estado de necessidade<sup>2</sup>.

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais - nas palavras de Duarte (2005, p. 20) “os benefícios e serviços devem ser idênticos para os mesmos eventos cobertos pelo sistema”.

Quando se fala em uniformidade, como salienta Goes (2008, p. 12), “equivale dizer, portanto, que as mesmas contingências (morte, velhice, maternidade etc.) serão cobertas tanto para os trabalhadores urbanos como para os rurais”.

III – seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços - os benefícios serão concedidos a quem realmente necessite, sendo que a Seguridade Social deve apontar os requisitos para a concessão dos mesmos. Como exemplo, cita-se os trabalhadores que não possuem dependentes, para este não será concedido salário-família. (CASTRO; LAZZARI, 2011).

O princípio da distributividade, inserido na ordem social, comentado pelos mesmos autores, “é de ser interpretado em seu sentido de distribuição de renda e

---

<sup>2</sup> O dano, objeto de proteção social, deverá ser aquele que acarrete a perda, parcial ou total, do rendimento familiar, criando, com isto, uma real situação de necessidade. Coimbra (2001, p. 20).

bem-estar-social, ou seja, pela concessão de benefícios e serviços visa-se o bem-estar e a justiça social (art.193, Carta Magna)”.

IV – irredutibilidade do valor dos benefícios – é a garantia de que mesmo com as quedas inflacionárias, o indivíduo mantenha o poder de compra de bens e serviços como cidadão. (OLIVEIRA, 1997 APUD FORTES e PAULSEN, 2005).

Dentro do mesmo conceito, como destaca Duarte (2005, p. 20), “o art. 201, § 4º, da CF, ao se referir aos benefícios previdenciários, estabelece o reajustamento periódico dos benefícios, de modo a preservar-lhes, em caráter permanente, o seu valor real”.

V – equidade na forma de participação no custeio - trata-se de um desdobramento do princípio da igualdade, no qual os iguais são tratados com igualdade e os desiguais, na medida de suas desigualdades. Quanto maior a capacidade econômica, maior a contribuição, no entanto, se for menor a capacidade, menor será a contribuição. (DUARTE, 2008).

Cabe dizer que quanto maior o poder aquisitivo, maiores serão os percentuais que incidirão sobre os rendimentos para que a seguridade seja garantida.

A equidade no custeio, mencionada por Fortes e Paulsen (2005, p. 36), na realidade “é o princípio constitucional que norteia o Sistema de Seguridade Social como um operante agente redistribuidor de renda”.

VI – diversidade da base de financiamento – significa dizer que a seguridade tem diversas fontes de custeio, as quais proporcionam maior segurança na arrecadação, visto que, se ocorrer falha em determinada contribuição, as demais suprirão esta falha. (DUARTE, 2008).

A CF no “*caput*” do art. 195, elenca as fontes de custeio para seguridade social

art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou 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, à qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

- II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre a aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
- III – sobre a receita de concursos de prognósticos.
- IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Castro e Lazzari (2011, p. 115), comentam que “o constituinte quis estabelecer a possibilidade de que a receita da Seguridade Social possa ser arrecadada de várias fontes pagadoras, não ficando adstrita a trabalhadores, empregadores e Poder Público”.

VII – caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do governo nos órgãos colegiados - Castro e Lazzari (2011, p. 116), relatam que de acordo com este princípio, “a gestão dos recursos, programas, planos, serviços e ações, nas três áreas da Seguridade Social, em todas as esferas de poder, deve ser realizada mediante discussão com a sociedade”.

Para isso, como descreve Goes (2008, p. 15), foram criados órgãos colegiados de deliberação: “Conselho Nacional de Previdência Social (Lei nº 8.213/91, art. 3º); do Conselho Nacional de Assistência Social (Lei nº 8.742/93, art. 17); e do Conselho Nacional de Saúde (Lei 8.080/90)”.

Todos esses conselhos são integrados por representantes do Governo, dos trabalhadores, dos empregadores e dos aposentados. (CASTRO; LAZZARI, 2011).

#### **2.1.2.4 Custeio da Seguridade Social**

A forma do Estado garantir a manutenção dos benefícios e serviços à sociedade se dá por meio da disponibilidade de recursos financeiros. A instituição do plano de Custeio da Seguridade Social se deu pela Lei 8.212/1991, porém a Constituição Federal já estabelecia determinadas diretrizes de financiamento.

No passado, foram concedidos diversos benefícios sem que houvesse a devida fonte de custeio, ou com custeio insuficiente, o que ocasionou déficit em grande escala, sendo sentido até os dias de hoje, comprometendo os orçamentos dos entes federativos. (FORTES; PAUSEN, 2005).

Em observância a toda esta problemática, o legislador estabeleceu no art. 195, § 5º da Lei maior, que “nenhum benefício ou serviço da seguridade social

poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”.

Nesse sentido, vale destacar o que menciona Greco (2000 apud FORTES e PAULSEN, 2005, p. 334): “(...) assim como não cabe a criação de um benefício sem a respectiva fonte de custeio, também não tem sentido existirem fontes que não sejam para atender a benefícios existentes.”

O financiamento da seguridade social, como previsto no caput do art. 195 da CF, é um dever imposto a toda a sociedade, de forma direta ou indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

A forma indireta é realizada por intermédio dos orçamentos fiscais dos entes federativos. No âmbito da União, como menciona Tsutya (2007, p. 60), “as receitas da Seguridade Social deverão estar previstas na lei orçamentária anual, tal qual disposto no art.165, § 5º, da Constituição Federal: “A lei orçamentária anual compreenderá (...) III – o orçamento da seguridade social, [...]”

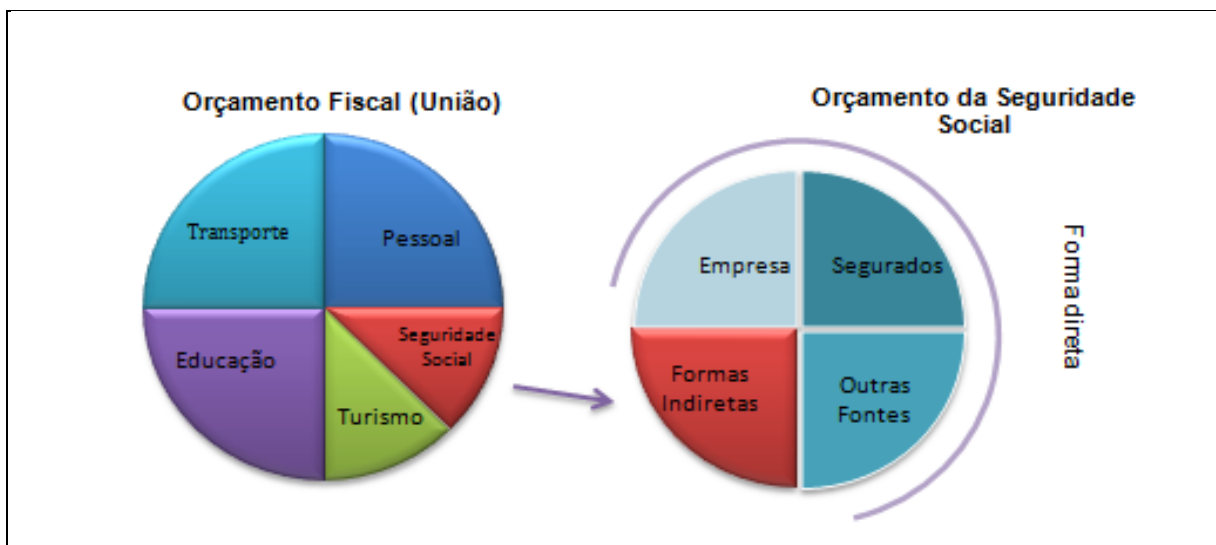
Castro e Lazzari (2011, p. 229) descrevem que

o modelo de financiamento da Seguridade Social previsto na Carta Magna se baseia no sistema contributivo, em que pese ter o Poder Público participação no orçamento da Seguridade, mediante a entrega de recursos provenientes do orçamento da União e dos demais entes da Federação, para a cobertura de eventuais insuficiências do modelo, bem como para fazer frente as despesas com seus próprios encargos previdenciários, recursos humanos e materiais empregados.

Em outras palavras, significa que se a Previdência Social não angariar fundos suficientes para o pagamento de benefícios, a União cobrirá eventuais diferenças.

Quanto à forma direta de financiamento da Seguridade Social, a sociedade participa por meio das contribuições sociais recolhidas aos cofres públicos. (TSUTYA, 2007).

Das receitas obtidas para financiar os gastos gerais do Estado, uma parte deverá ser reservada para o financiamento da Seguridade Social, de acordo com a quadro nº 2 (dois) apresentado:



**Quadro 03: Financiamento da Seguridade Social:**

Fonte: Tsutiya (2007, p. 61)

A Lei 8.212/91, em seu art. 11, dispõe que “no âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas: I - receitas da União; II - receitas das contribuições sociais; III - receitas de outras fontes.

Para o financiamento do sistema, a Lei Fundamental estabelece, em seu art.195, com redação dada pelas Emendas Constitucionais nºs 20/1998 e 42/2003, que as Contribuições Sociais serão tributadas:

- I – do empregador; da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes 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;
  - b) a receita ou o faturamento;
  - c) o lucro;
- 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;
- III – sobre a receita de concursos prognósticos.
- IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Em síntese, devido a importância da Seguridade Social, o legislador estabeleceu diretrizes para o completo financiamento do sistema. Se houver falha nas receitas obtidas pelas fontes próprias (contribuições sociais dos segurados, das empresas, empregador e outros), a Seguridade cobrirá o déficit, sendo que tais verbas devem estar previstas no orçamento da Seguridade Social.



### 2.1.2.5 Empresa e Entidades Equiparadas

O art. 3º da IN nº 971/09 conceitua empresa como o empresário ou a sociedade que assume o risco econômico.

art.3º Empresa é o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da Administração Pública Direta ou Indireta.

Por Administração Pública, Oliveira (2006, p. 55) ensina que deve se entender “a que é exercida direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios. Abrange, inclusive, as entidades com personalidade jurídica de direito privado sob o controle do poder público e as fundações por ele mantidas”. Tal fundamento tem sua base no art. 3º, IN 971/09, § 2º.

Quanto a equiparação à empresa, para fins de cumprimento de obrigações previdenciárias, cita-se o art. 3º da IN 971/09, § 4º, que assim dispõe:

art. 3º. [...]

§ 4º. Equipara-se a empresa para fins de cumprimento de obrigações previdenciárias:

I – o contribuinte individual, em relação ao segurado que lhe presta serviços;

II – a cooperativa, [...]

III – a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, inclusive o condomínio;

IV - a missão diplomática e a repartição consular de carreiras estrangeiras;

V – o operador portuário e o Órgão Gestor de Mão-de-Obra (OGMO);

VI – o proprietário do imóvel, o incorporador ou o dono de obra de construção civil, quando pessoa física, em relação a segurado que lhe preste serviços.

Todas as empresas contribuem obrigatoriamente sem receber qualquer benefício direto, porém, indiretamente são beneficiárias, visto que, suas atividades possuem fatores de riscos e incapacidades dos trabalhadores segurados. Nestes termos, estando os segurados acobertados pela Previdência, a empresa está livre de custear qualquer dano ou incapacidade que venha a ocorrer na execução dos trabalhos. (OLIVEIRA, 2006).

Em síntese, as empresas contribuem para que as capacidades laborais dos trabalhadores estejam seguradas, visto que, em casos de infortúnios, a Previdência assume os custos dos segurados por meio de benefícios concedidos na forma da Lei.

## 2.2 O Instituto da Retenção na Fonte

As empresas têm como objetivo primordial a geração de lucros, enquanto que o Estado visa satisfazer as necessidades da população. Para atender tais necessidades, conforme Harada (2003, p. 26), “o Estado desenvolve inúmeras atividades, cada qual objetivando tutelar determinada necessidade pública.”

Conforme o mesmo autor, estas necessidades

abrangem as construções de edifícios públicos, monumentos comemorativos, cemitérios, estádios, aeródromos, hospitais, pontes, praças e viadutos aberturas de ruas, avenidas, estradas vicinais e rodovias; manutenção dos serviços de transportes e comunicações; [...]; assistência social; previdência social; saúde e higiene; educação e cultura, mais uma infinidade de bens e serviços.

E para isso, como relata Oliveira e Horvath (2001, p. 33), “surge a necessidade de dinheiro”. Para obtê-los, Cassone (1997, p. 25) descreve que o Estado utiliza-se da “atividade financeira, que é composta de três campos: receita<sup>3</sup>, gestão<sup>4</sup> e despesa<sup>5</sup>.”

As receitas são obtidas com a arrecadação de tributos, as quais visam custear as atividades que devem ser desempenhadas pelos entes federativos. Dentre as modalidades de arrecadação existentes, o governo vem adotando uma sistemática conhecida como retenção na fonte.

A retenção na fonte, de acordo com Torres (2000, p. 223), “é uma das formas de substituição. [...] Consiste na retenção, por uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador, do imposto devido pelo contribuinte”.

Em outras palavras, pode-se dizer que esse método de arrecadação é uma garantia dada pela lei que uma terceira pessoa irá efetuar o pagamento, quando era de responsabilidade do sujeito passivo da obrigação principal.

Embora ocorra com mais frequência no Imposto de Renda (IR), Kfourri Jr. (2010, p. 208) destaca que “a retenção na fonte não é restrita a esse imposto, sendo aplicável em inúmeras outras hipóteses, com evolução nos últimos anos, abrangendo, por exemplo, o ISS, o IRPJ, CSL, PIS, e a Cofins, dentre outros.”

---

<sup>3</sup> receita – pela qual obtém os recursos patrimoniais, dos quais se destaca o tributo; Cassone (1997, p. 25)

<sup>4</sup> gestão – que consiste na administração e conservação do patrimônio público; Cassone (1997, p. 25)

<sup>5</sup> despesa – consiste no emprego dos recursos patrimoniais para realização dos fins visados pelo Estado. Cassone (1997, p. 25)

Esta sistemática tem sua base legal no CTN, em seu art. 45, parágrafo único, o qual dispõe nos seguintes termos: “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

Ainda, o CTN, em seu art. 128, dispõe que:

[...], a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada o 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.

Sobre a origem desta sistemática, Machado (apud KFOURI JR., 2010, p. 207), registra que “não foi possível ainda determinar exatamente em que Estado e quando se começou a adotar o método de arrecadar imposto na fonte [...].”

No Brasil, a Retenção na Fonte se dava sobre o ouro, segundo o registro de Jose Hermano Saraiva apud Kfourir Jr. (2010 p. 207), o qual explica que a exploração de minas de ouro, que era feita por particulares, a quinta parte do metal extraído ficava para o Estado, de onde se tem a expressão “*Quintos do Brasil*”.

A falta de retenção dos valores pela fonte pagadora, conforme menciona o mesmo autor,

não a dispensa de recolher o respectivo valor aos cofres públicos, ensejando a responsabilidade da empresa, exceto no caso de recolhimento do tributo ter sido efetuado diretamente pelo funcionário, [no caso de retenção em folha de pagamento], quando restará extinta a obrigação tributária. Ainda nesse caso poderá a empresa vir a ser autuada em função de descumprimento da obrigação de retenção, a depender de cada situação em concreto.

Em estudo ao regime de fonte, Latorraca (1998, p. 131) descreve que “o sujeito passivo (a fonte produtora do rendimento e retentora do imposto), nesse caso, é eleito pela lei apenas por conveniência do sistema arrecadador, por conferir mais segurança e eficácia à arrecadação tributária.”

Para garantir esta segurança, o fisco tem investido nos últimos anos na tecnologia da informação. Com o lançamento do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, em 2006, várias obrigações que eram enviadas às bases de cada ente federativo, foram unificados em uma única base, a da Receita Federal do Brasil. De acordo com a SRFB, quando menciona o SPED, na evolução 10 anos de internet, deixa explícito que

o projeto SPED, Serviço Público de Escrituração Digital, consiste na alteração da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias. Os livros e documentos contábeis e fiscais em papel serão substituídos por documentos eletrônicos com certificação digital, garantindo assim a sua autoria, integridade e validade jurídica .

Com as obrigações acessórias, o fisco tem o posicionamento das empresas em suas bases de dados. Tendo as informações das entidades empresárias, se torna mais fácil saber quem reteve os tributos e não recolheu, ou quem deixou de reter, visto que o objetivo da retenção na fonte é antecipar os tributos aos cofres governamentais antes de seu vencimento.

Para Souza (2006, p. 328)

O instituto da substituição tributária é um instrumento de controle e de fiscalização eficiente para o processo de arrecadação dos tributos. Com a retenção na fonte, temos uma forma de substituição do contribuinte, uma terceira pessoa vinculada à ocorrência do fato gerador deve reter a parcela devida do tributo, e recolher aos cofres públicos. A obrigação do tomador dos serviços é de pagar o tributo.

Neste estudo, será abordada a sistemática de retenção do INSS decorrentes da prestação de serviços realizados entre pessoas jurídicas.

### **2.2.1 Retenção Previdenciária, na Prestação de Serviços entre Pessoas Jurídicas Mediante Empreitada ou Cessão de Mão-de-obra**

A retenção na fonte não se trata de um novo tributo, mas sim de uma sistemática de arrecadação, na qual a lei atribui a uma terceira pessoa a responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

Oliveira (2005, p. 141) conceitua a “retenção como uma garantia dada pela Lei ou contrato de que um terceiro irá realizar o pagamento ao qual se encontra obrigado o devedor principal.”

No que se refere as contribuições previdenciárias, a IN 971/09, em seu art. 112, dispõe que

art. 112. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, à partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada.

Acrescenta o art. 129 da referida instrução, que a importância retida deverá ser recolhida pela empresa contratante até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da emissão da nota fiscal, antecipando-se esse prazo, caso não houver expediente bancário.

Diante do exposto, faz-se necessário a conceituação dos principais termos abordados na legislação Previdenciária.

### **2.2.1.1 Cessão de Mão-de-obra**

Cessão de mão-de-obra, conforme descreve Marchezin et al (2008, p. 381) é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade-fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário [...]

Compreende a cessão do trabalhador, em caráter não-eventual, respeitado os limites do contrato como destaca Souza (2006, p. 52):

- a) em suas dependências ou nas de terceiros: são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.
- b) de trabalhadores que realizem serviços contínuos, sendo aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade-fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores. Relacionados ou não com sua atividade-fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário.

Na cessão de mão-de-obra os trabalhadores são colocados a disposição do tomador dos serviços, independente do local onde serão executados os serviços, desde que não sejam nas dependências do prestador. Os serviços a serem realizados devem ter caráter contínuo, e podem ser feitos por diferentes trabalhadores.

### **2.2.1.2 Empreitada**

Na empreitada o objetivo é a conclusão da obra com previsão contratual. A obra somente será entregue depois de finalizada, obedecendo rigorosamente todos os processos finalísticos.

Para Souza (2006, p. 53),

a empreitada é a execução contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido e pré-determinado, com base em um contrato.

O contrato focaliza-se no serviço a ser prestado, que é a realização de uma obra. Para a realização, a mão-de-obra não estará necessariamente à disposição do tomador e o gerenciamento será do contratado. (SOUZA, 2006).

Em síntese, as diferenças existentes entre cessão de mão-de-obra e empreitada dão-se pelo fato que na cessão a empresa prestadora dos serviços disponibiliza os funcionários com a finalidade de executar um serviço. Enquanto que na empreitada, a contratação da obra tem um fim específico, no qual o empreiteiro é responsável pela entrega do resultado combinado. Quanto ao local das prestações dos serviços, na cessão de mão-de-obra pode ser executado nas dependências da contratante ou de terceiros, menos na da empresa contratada. Já na empreitada, não há relevância quanto ao local da prestação dos serviços, os mesmos podem ser executados nas dependências da contratante como nas da contratada.

Como fundamentação legal, a IN 971/09 dispõe sobre os conceitos de empreitada e cessão de mão-de-obra em seu art. 115, §<sup>s</sup> 1º, 2º, 3º e art. 116.

No quadro nº 4 (quatro) segue diferença entre a empreitada e a cessão de mão-de-obra:

<p><b>Empreitada</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Trabalhadores são dirigidos pela contratada;</li> <li>• Trabalhadores não são colocados à disposição da contratante;</li> <li>• Serviços podem ser prestados em quaisquer dependências.</li> </ul>
<p><b>Cessão de Mão-de-Obra</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Trabalhadores são dirigidos pela contratante;</li> <li>• Trabalhadores ficam a disposição da contratante;</li> <li>• Serviços não são prestados na contratada;</li> </ul>

**Quadro 04: Comparação entre Cessão de mão-de-obra X Empreitada**

Fonte: Compilada pela autora

Cabe as empresas contratantes analisarem o enquadramento ao tipo de serviço contratado, para que as devidas retenções sejam efetuadas nos parâmetros da legislação, para que, assim, não venha acarretar transtornos futuros.

### 2.2.1.3 Hipóteses da Retenção

A prestação de um determinado serviço pode ser feita por empreitada ou cessão de mão-de-obra. Como forma de proteção do patrimônio empresarial pode ocorrer a contratação de empresa especializada em vigilância, sendo esta uma tarefa contínua, sem fim determinado. Assim, este serviço se trata de uma cessão de mão-de-obra. Enquanto que a contratação de um evento específico e único, com características evidentemente finitas, se trata de uma empreitada. (GOES, 2008).

Enquadram-se como serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra, os serviços descritos no quadro nº 5 (cinco), e estão dispostos no § 2º, do art. 219, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

- I limpeza, conservação e zeladoria;
- II vigilância e segurança;
- III construção civil;
- IV serviços rurais;
- V digitação e preparação de dados para processamento;
- VI acabamento, embalagem, e acondicionamentos de produtos;
- VII cobrança;
- VIII coleta e reciclagem de lixo e resíduos;
- IX copa e hotelaria;
- X corte e ligação de serviços públicos;
- XI distribuição;
- XII treinamento e ensino;
- XIII entrega de contas e documentos;
- XIV ligação e leitura de medidores;
- XV manutenção de instalação, de máquinas e equipamentos;
- XVI montagem;
- XVII operação de máquinas, equipamentos e veículos;
- XVIII operação de pedágios e terminais de transporte;
- XIX operação de transporte de passageiros;
- XX portaria, recepção e ascensorista;
- XXI recepção, triagem e movimentação de materiais;
- XXII promoção de vendas e eventos;
- XXIII secretaria e expediente;
- XXIV saúde;
- XXV telefonia, inclusive telemarketing.

#### **Quadro 05: Serviços realizados mediante Cessão de mão-de-obra**

Fonte: Sette (2007, p. 456)

Os itens de I a V especificados no quadro nº 5 (cinco), enquadrados como cessão de mão-de-obra também se enquadram como serviços realizados mediante empreitada de mão-de-obra, conforme destacado no quadro nº 6 (seis). (SETTE, 2007):

I	limpeza, conservação e zeladoria;
II	vigilância e segurança;
III	construção civil;
IV	serviços rurais;
V	digitação e preparação de dados para processamento;

**Quadro 06: Serviços realizados mediante empreitada de mão-de-obra**

Fonte: Sette (2007, p. 456)

O art. 219, § 2º, do RPS, lista todos os serviços sujeitos a retenção. Porém, a descrição de cada um, de forma minuciosa e exemplificativa, é encontrada nos arts. 117 e 118 da IN 971/09.

O art. 142 da referida Instrução Normativa dispõe sobre os serviços sujeitos à retenção na construção civil, como segue:

art. 142. [...]

I – a prestação de serviços mediante contrato de empreitada parcial, [...];

II – a prestação de serviços mediante contrato de subempreitada, [...];

III – a prestação de serviços tais como os discriminados no Anexo VII; e

IV – a reforma de pequeno valor, [...].

O contrato de empreitada parcial trata-se de celebração com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material, conforme disposto art. 322, inciso XXVII, alínea “b”, da IN 971/09.

Já o contrato de subempreitada está disposto no mesmo artigo referido acima, porém, no inciso XXVIII, tem-se que o “contrato de subempreitada, aquele celebrado entre a empreiteira ou qualquer empresa subcontratada e outra empresa, para executar obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, com ou sem fornecimento de material.”

Quanto a reforma de pequeno valor, está descrito no inciso V do “*caput*” do art. 322, como sendo

aquela de responsabilidade de pessoa jurídica, que possui escrituração contábil regular, em que não há alteração de área construída, cujo custo



estimado total, incluindo material e mão-de-obra, não ultrapasse o valor de 20 (vinte) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição vigente na data de início da obra.

De acordo com a Portaria Interministerial nº 407/2011, em seu art. 2º, dispõe que o limite máximo do salário de contribuição é de R\$3.691,74 (três mil seiscentos e noventa e um reais e setenta e quatro centavos). Considerando ( $20 \times 3.691,74 = 73.834,80$ ), portanto, o limite máximo a ser observado é R\$73.834,80 para 2011.

As Micro Empresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional também estão sujeitas a retenção na fonte das contribuições previdenciárias, desde que prestem serviços de empreitada ou cessão de mão-de-obra. Tal disposição está no caput do art. 114 e em seu parágrafo único.

Somente as ME e EPP's tributadas na forma do Anexo IV do Simples Nacional, estão sujeitas a retenção previdenciária. Quanto as demais empresas, tributadas pelos anexos III, V do mesmo regime de tributação, não se aplica tal instituto de retenção. A base legal encontra-se na IN 971/09 em seu art. 191, inciso II.

O § 2º deste mesmo artigo ainda explicita que se as empresas tributadas na forma dos anexos III e V, efetuarem serviços mediante cessão ou locação de mão-de-obra, estarão sujeitas a exclusão do Simples Nacional.

#### **2.2.1.4 Serviços Dispensados**

Segundo disposição da IN 971/09, art. 120, a contratante fica dispensada de efetuar a retenção, e a contratada, de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, nas seguintes hipóteses descritas nos incisos I, II e III.

Art. 120. [...]

I – o valor correspondente a 11% (onze por cento) dos serviços contidos em cada nota fiscal fatura ou recibo de prestação de serviços for inferior ao limite máximo estabelecido pela RFB para recolhimento em documento de arrecadação;

II- a contratada não possuir empregados o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição, cumulativamente;

III – a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais.

Quanto ao primeiro inciso, no que se refere ao limite mínimo de arrecadação, a Resolução INSS/DC nº 39, de 23/11/2000 determina que o valor mínimo para recolhimento de contribuições previdenciárias junto à rede arrecadadora, a partir de 1º de dezembro de 2000, é de R\$29,00 (vinte e nove reais).

O inciso II menciona três exigências e que as mesmas sejam atendidas de forma cumulativa. Consequentemente, para que haja a devida dispensa não basta cumprir só uma delas. (SOUZA, 2006).

Para comprovação dos requisitos previstos no inciso II do caput do art.120, o § 1º do referido artigo estabelece que “a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que não possui empregados e o seu faturamento o mês anterior foi igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição.” Atualmente, representa o valor de R\$7.383,48 (sete mil trezentos e oitenta e três reais e quarenta e oito centavos).

Já no inciso III, se a prestação de serviço for feita por profissional cuja profissão seja regulamentada, o § 2º dispõe que a contratada apresentará a tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que o serviço foi prestado nos termos deste.

Quanto as profissões regulamentadas, estão descritas no § 3º, art. 120 da IN 971/09, como segue,

§ 3º [...], os prestados por administradores, advogados, aeronautas, aeroviários, agenciadores de propaganda, agrônomos, arquitetos, arquivistas, assistentes sociais, atuários, auxiliares de laboratório, bibliotecários, biólogos, biomédicos, cirurgiões dentistas, contabilista, economistas domésticos, economistas, enfermeiros, engenheiros, estatísticos, farmacêuticos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, geógrafos, guia de turismo, jornalistas profissionais, leiloeiros rurais, leiloeiros, massagistas, médicos, meteorologistas, nutricionistas, psicólogos, publicitários, químicos, radialistas, secretárias, taquígrafos, técnicos de arquivos, técnicos em biblioteconomia, técnicos em radiologia e tecnólogos.

Na construção civil, não se sujeitam à retenção os serviços mencionados no art. 143 da IN referida neste estudo, conforme quadro nº 7 (sete).

I	administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras;
II	assessoria ou consultoria técnicas;
III	controle de qualidade de materiais;
IV	fornecimento de concreto usinado, de massa asfáltica ou de argamassa usinada ou preparada;
V	jateamento ou hidrojateamento;
VI	perfuração de poço artesiano;
VII	elaboração de projeto da construção civil;
VIII	ensaios geotécnicos de campo ou de laboratório (sondagens de solo, provas de carga, ensaios de resistência, amostragens, testes em laboratório de solos ou outros serviços afins);
IX	serviços de topografia;
X	instalação de antena coletiva;
XI	instalação de aparelhos de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão;
XII	instalação de sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão, quando a venda for realizada com emissão apenas da nota fiscal de venda mercantil;
XIII	instalação de estruturas e esquadrias metálicas, de equipamento ou de material, quando for emitida apenas a nota fiscal de venda mercantil;
XIV	locação de caçamba;
XV	locação de máquinas, de ferramentas, de equipamentos ou de outros utensílios sem fornecimento de mão-de-obra; e
XVI	fundações especiais.

#### **Quadro 07: Serviços de Construção Civil não Sujeitos a Retenção**

Fonte: elaborada pela autora conforme IN 971/09

Pode ocorrer para uma mesma obra, contratação de serviços descritos no art. 143, os quais estão dispensados de retenção, bem como execução de mão de obra de outro serviço que esteja sujeito a esta normativa. Nesta situação, cabe ressaltar o que está disposto no art. 144, § único desse mesmo artigo, que caso os serviços não estejam discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo, a retenção será aplicada sobre todos os serviços contratados.

#### **2.2.1.5 Inaplicabilidade da Retenção**

Quanto a inaplicabilidade do instituto da retenção, está prevista no art. 149 da IN 971/09, nas seguintes hipóteses:

I - à contratação de serviços prestados por trabalhadores avulsos por intermédio de sindicato ou de OGMO;  
 II - à empreitada total, [...];  
 III - à contratação de entidade beneficente de assistência social isenta de contribuições sociais;  
 IV - ao contribuinte individual equiparado à empresa e à pessoa física;  
 V - à contratação de serviços de transporte de carga, a partir de 10 de junho de 2003, [...];  
 VI - à empreitada realizada nas dependências da contratada;  
 VII - aos órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público quando contratantes de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, por meio de empreitada total ou parcial, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 151, ressalvado o caso de contratarem serviços de construção civil mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, em que se obriguem a efetuar a retenção prevista no art. 112.

O inciso II do referido artigo, dispõe sobre a inaplicabilidade da retenção nos casos de empreitada total, sendo esta caracterizada por Souza (2006, p. 55) como “contrato de execução de obra, quando celebrado exclusivamente por empresa construtora, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários, à realização da obra, com ou sem fornecimento de material, [...]”

Neste mesmo inciso, enquanto dispensa da retenção, por outro lado aplica-se o instituto da responsabilidade solidária.

Porém, a contratante poderá elidir-se da responsabilidade solidária desde que aplique a retenção conforme prevê o art. 164 da normatização de nº 971.

Art. 164. A contratante de empreitada total poderá elidir-se da responsabilidade solidária mediante a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços contra ela emitido pela contratada, inclusive o consórcio, a comprovação do recolhimento do valor retido, [...].

As empresas que prestam serviços na forma de cooperativas de trabalho não estão sujeitas ao instituto da retenção na fonte. (GOES, 2008).

### **2.2.1.6 Alíquota, Base de Cálculo e Deduções Permitidas**

Conforme prevê o artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, o percentual da retenção é de 11%. O mesmo será acrescido de 4%, 3% ou 2%, relativamente aos serviços prestados pelos segurados empregados, cuja atividade permita a concessão de aposentadoria especial, após 15, 20 ou 25 anos de contribuição, conforme estabelece o art. 145 do ato normativo, como segue:

art. 145. Quando a atividade dos segurados na empresa contratante for exercida em condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física destes, de forma a possibilitar a concessão de aposentadoria especial após 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos de trabalho, o percentual da retenção aplicado sobre o valor dos serviços prestados por estes segurados, a partir de 1º de abril de 2003, deve ser acrescido de 4% (quatro por cento), 3% (três por cento) ou 2% (dois por cento), respectivamente, perfazendo o total de 15% (quinze por cento), 14% (quatorze por cento) ou 13% (treze por cento).

Ocorrendo a previsão do caput deste artigo, a empresa contratada deverá emitir nota fiscal específica para os serviços prestados em condições especiais pelos segurados e discriminá-los nas referidas notas fiscais, fatura ou recibo. Se existir a previsão contratual de utilização de trabalhadores na execução de atividades especiais, a aplicação da alíquota será proporcional aos trabalhadores envolvidos e não envolvidos em condições especiais, desde que seja possível identificá-los. Não sendo possível a identificação, o acréscimo da retenção incidirá sobre o valor total dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, no percentual correspondente a atividade especial. Ocorrendo dificuldade em identificar as atividades, o percentual mínimo será de 2%. (IN 971/09, Parágrafo único do art. 145, art. 146, § 1º, § 2º).

Para a aplicação do instituto de retenção na fonte em face da Previdência Social, é imprescindível que seja determinada a base de cálculo. Esta é composta pelo valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitido pela empresa contratante mediante empreitada ou cessão de mão-de-obra, aplicando-se a alíquota de 11%. (MARCHEZIN ET ALI, 2008)

Contudo, tem-se os contratos para serem observados. Sendo estes com ou sem fornecimento de material neles discriminados. O art.121 da IN 971/09, em seu § 3º, dispõe que “considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos a material ou equipamentos, ou os previstos em planilha, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.”

Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais fornecidos pela contratada, não integram a base de cálculo da retenção; porém, como descrito no art. 121 da mesma Instrução, os mesmos devem estar discriminados no contrato e na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

O referido art., em seu § 2º, determina que para efeitos de fiscalização da RFB, a contratada manterá em seu poder, os documentos fiscais de aquisição do

material ou equipamento cujos valores foram discriminados na nota fiscal, [...]. Sendo que o valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, não poderá ser superior ao valor constante na aquisição dos referidos materiais. (IN 971/09, art.121, § 1º).

Se todos os valores de materiais ou de equipamentos estiverem discriminados no contrato, na nota fiscal, fatura ou recibo, se torna muito mais fácil a determinação da base de cálculo.

O art.122 do ato normativo, em seu *caput*, dispõe que se os valores de materiais ou de equipamentos, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação, porém discriminados na nota fiscal, fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção corresponderá a:

art.122. [...]

I - 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III - 65% (sessenta e cinco por cento) quando se referir a limpeza hospitalar, e 80% (oitenta por cento) quando se referir aos demais tipos de limpeza, do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

Já, se a utilização de equipamentos for inerente, ou seja, essencial à execução dos serviços contratados, e os valores dos mesmos estiverem discriminados na nota fiscal, adota-se os seguintes procedimentos, como descrito no art. 122, § 1º, incisos I, II da Instrução normativa.

O inciso I dispõe que se houver o fornecimento de equipamento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 121, o qual se refere a não integração da base de cálculo dos valores equivalentes aos equipamentos e materiais descritos, tanto em contrato como na nota fiscal. Portanto, a base de cálculo será somente sobre os serviços executados.

Quanto ao o inciso II, o mesmo determina que se não houver discriminação de valores em contrato, independente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para prestação de serviços em geral, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal.

No entanto, se a prestação de serviços for executada na área de construção civil, a base de cálculo obedecerá os seguintes percentuais citados neste mesmo inciso;

art. 122. § 1º. Inciso II, [...]

- a) 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica;
- b) 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;
- c) 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos);
- d) 50% (cinquenta por cento) para drenagem; e
- e) 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

A emissão de uma mesma nota fiscal, fatura, ou recibo, no qual conste a prestação de mais de um serviço e os valores dos mesmos não estejam discriminados individualmente nestes documentos, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, desde que esteja disposto no contrato. Se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço, será aplicado o percentual maior. (IN 971/09, § 2º).

Caso não exista previsão contratual de fornecimento de material ou utilização de equipamento, e o uso dos mesmos não for inerente ao serviço, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, mesmo que haja discriminação dos valores na nota fiscal, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 122, conforme preceitua o art.123 do Ato Normativo.

O parágrafo único do referido art., destaca que ainda que exista previsão contratual para fornecimento de material ou utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato, se os valores dos mesmos não forem discriminados na nota fiscal, a base de cálculo será o seu valor bruto.

No quadro 08 (oito), apresenta-se uma síntese das formas de determinação da base de cálculo da retenção para melhor entendimento.

Não Integram a Base de Cálculo da Retenção	Contrato	Nota Fiscal	Base de Cálculo da Retenção	Base Legal
				IN 971/09 Artigos
Fornecimento de Material ou de Equipamento, próprio ou de terceiros, <b>exceto</b> os equipamentos manuais	Discriminado os valores de Mat./ Eq.	Discriminado em NF os valores de Mat./ Eq.	Valor do Serviço definido em Contrato	121
	Previsto o fornecimento de Mat./ Eq.	Discriminado <b>ou não</b> em NF os Valores de Mat./ Eq.	50% do valor bruto da NF 30% do valor bruto da NF- Tran.Pas(1) 65% do valor bruto da NF- Limp.Hosp. 80% do valor bruto da NF- Limp.em Geral	122
	Sem Previsão, porém o uso é inerente à execução dos serviços	Discriminado <b>ou não</b> em NF os valores de Mat./ Eq.	-50% do valor bruto da NF- serv.em geral - Construção Civil: (2) 10% Pavimentação Asfáltica 15% Terraplanagem, Aterro Sanitário e Dragagem 45% Obras de Artee 50% Drenagem 35% Demais rerviços com a utilização de equipamentos	122, § 1º
	Sem Previsão e Não for Inerente à execução dos serviços.	Discriminado <b>ou não</b> em NF os valores de Mat./ Eq.	Valor Bruto da NF	123

#### Quadro 08: Base de Cálculo da Retenção

Fonte: elaborado a partir da IN RFB nº 971/09

- (1) Desde que as despesas com combustíveis e de manutenção sejam por conta da contratada.  
 (2) Se não for possível identificar o valor de cada serviço, será utilizado o percentual maior.

Quanto as deduções permitidas da base de cálculo da retenção, a IN 971/09 da Receita Federal do Brasil, orienta, em seu art. 124, que somente as parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços que correspondam: “ art. 124. [...], I - ao custo da alimentação in natura fornecida pela contratada, de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo MTE, conforme Lei nº 6.321, de 1976;II - ao fornecimento de vale-transporte, de conformidade com a legislação própria.”

Vale mencionar, ainda, o que menciona Marchezin at all (2008, p. 385)

o valor relativo à taxa de administração ou de agenciamento, ainda que figure discriminado na nota fiscal, [...], não poderá ser objeto de dedução da base de cálculo da retenção, inclusive no caso de serviços prestados por trabalhadores temporários.

A base legal está disposta no art. 124, § 1º da IN 971/09, incluído pela IN RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010.



### 2.2.1.7 Recolhimento do Valor Retido e Destaque da Retenção

A empresa contratante deverá recolher a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços. Quando não houver expediente bancário, antecipa-se esse prazo para o dia útil imediatamente anterior, como estabelece o art. 149 do Ato Normativo 971/09.

O mesmo artigo ainda preceitua que se deve informar, no campo identificador do documento de arrecadação, o CNPJ do estabelecimento da empresa contratada ou a matrícula CEI da obra de construção civil, conforme o caso, e no campo nome ou denominação social, a denominação social desta, seguida da denominação social da empresa contratante.

Cabe destacar os códigos de recolhimento da retenção, visto que dependendo do fato gerador, haverá um código próprio de recolhimento.

2631	Contribuição retida sobre NF/Fatura da Empresa Prestadora de Serviço CNPJ/MF
2640	Contribuição retida sobre NF/Fatura da Empresa Prestadora de Serviço - CNPJ/MF (Uso exclusivo do Órgão do Poder Público Administração Direta, Autarquia e Fundação Federal, Estadual, do Distrito Federal ou Municipal, contratante do serviço).
2658	Contribuição retida sobre NF/Fatura da Empresa Prestadora de Serviço - CEI
2682	Contribuição retida sobre NF/Fatura da Empresa Prestadora de Serviço - CEI (Uso exclusivo do Órgão do Poder Público Administração Direta, Autarquia e Fundação Federal, Estadual, do Distrito Federal ou Municipal, contratante do serviço).

#### Quadro 09: Relação de Códigos de Pagamento da Retenção

Fonte: Elaborado a partir da IN nº 971/09

Estes códigos são de recolhimento apenas da retenção, sendo que quando houver compensação dos valores retidos, ficará saldo de terceiros, o qual deve ser recolhido com o código próprio, visto que não são compensáveis.

Quando a contratada (prestadora de serviço) emitir mais de uma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo do mesmo estabelecimento e competência, para o mesmo estabelecimento da contratante (fonte pagadora do rendimento), esta deverá efetuar o recolhimento dos valores retidos em um único documento de arrecadação. (MARCHEZIN ET ALL, 2008).

Quanto à consolidação em um único documento de arrecadação, o art.133 da IN 971/09 estabelece que:

art. 133. A empresa contratada poderá consolidar, num único documento de arrecadação, por competência e por estabelecimento, as contribuições incidentes sobre a remuneração de todos os segurados envolvidos na prestação de serviços e dos segurados alocados no setor administrativo, bem como, se for o caso, a contribuição social previdenciária incidente sobre o valor pago a cooperativa de trabalho relativa à prestação de serviços de cooperados, compensando os valores retidos com as contribuições devidas à Previdência Social por qualquer de seus estabelecimentos.

No que se refere a estabelecimentos, no caso de empresas com filiais ou obra própria, cada inscrição é um estabelecimento.

Vale destacar que “a falta de recolhimento, no prazo legal, das importâncias retidas configura, em tese, crime contra a Previdência Social, previsto no art. 168-A do Código Penal, [...]” conforme disposto no art. 132 do ato normativo.

Quando da emissão da nota fiscal, fatura ou do recibo de prestação de serviços, o art. 126 do Ato Normativo, determina que a “contratada deverá destacar o valor da retenção com o título de "RETENÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL", observado o disposto no art. 120.”

A empresa contratada, nos termos do § 1º do mesmo artigo, deverá identificar, logo após a descrição dos serviços prestados, o destaque do valor retido.

Art.126. § 1º O destaque do valor retido deverá ser identificado logo após a descrição dos serviços prestados, apenas para produzir efeito como parcela dedutível no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, sem alteração do valor bruto da nota, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

O valor da retenção não será deduzido do valor total da nota fiscal, fatura ou recibo, tal dedução será efetuada no pagamento à empresa contratada pela contratante. A falta do destaque do valor da retenção pela contratada constitui infração [...], como dispõe o § 2º do art. 126, IN 971/09.

Se houver subcontratação, o art. 127 da normatização preceitua que no caso de comprovação de recolhimento pela contratada dos valores retidos da subcontratada, poderão ser deduzidos do valor da retenção a ser efetuada pela contratante, desde que todos os documentos envolvidos se refiram à mesma competência e ao mesmo serviço.

Neste caso, a contratada deverá destacar na nota fiscal, na fatura ou recibo de prestação de serviço, as retenções da seguinte forma:

Art.127. § 1º. [...]

I - retenção para a Previdência Social: informar o valor correspondente a 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços, observado o disposto no § 1º do art. 112 e no art. 145; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

II - dedução de valores retidos de subcontratadas: informar o valor total correspondente aos valores retidos e recolhidos relativos aos serviços subcontratados;

III - valor retido para a Previdência Social: informar o valor correspondente à diferença entre a retenção, apurada na forma do inciso I, e a dedução efetuada conforme disposto no inciso II, que indicará o valor a ser efetivamente retido pela contratante.

§ 2º A contratada, juntamente com a sua nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, deverá encaminhar à contratante, exceto em relação aos serviços subcontratados em que tenha ocorrido a dispensa da retenção prevista no inciso I do art. 120, cópia:

I - das notas fiscais, das faturas ou dos recibos de prestação de serviços das subcontratadas com o destaque da retenção;

II - dos comprovantes de arrecadação dos valores retidos das subcontratadas;

III - das GFIP, elaboradas pelas subcontratadas, onde conste no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", o CNPJ da contratada ou a matrícula CEI da obra e, no campo "Denominação social do tomador/obra", a denominação social da empresa contratada.

No apêndice único estão dispostos alguns modelos de emissão de nota fiscal. No tópico a seguir será abordado o estudo das obrigações, tanto das empresas contratantes como das contratadas.

### **2.2.1.8 Obrigações das Empresas Contratada e Contratante**

A empresa contratada (prestadora de serviços), não somente emitirá a nota fiscal com destaque da retenção, como também deverá cumprir com as obrigações acessórias. A IN 971/09, em seu art.134, orienta que a contratada deverá elaborar:

Art. 134. [...]

I - folhas de pagamento distintas e o respectivo resumo geral, para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante, relacionando todos os segurados alocados na prestação de serviços, na forma prevista no inciso III do art. 47;

II - GFIP com as informações relativas aos tomadores de serviços, para cada estabelecimento da empresa contratante ou cada obra de construção civil, utilizando o código de recolhimento próprio da atividade, conforme normas previstas no Manual da GFIP; e

III - demonstrativo mensal por contratante e por contrato, assinado pelo seu representante legal, contendo:

- a) a denominação social e o CNPJ da contratante, ou a matrícula CEI da obra de construção civil, conforme o caso;
- b) o número e a data de emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;
- c) o valor bruto, o valor retido e o valor líquido recebido relativo à nota fiscal, à fatura ou ao recibo de prestação de serviços; e
- d) a totalização dos valores e sua consolidação por obra de construção civil ou por estabelecimento da contratante, conforme o caso.

Quando a empresa contratada comprovadamente utilizar os mesmos segurados para atender a várias empresas contratantes, alternadamente, no mesmo período, esta fica dispensada de elaborar folha de pagamento e GFIP distintas por estabelecimentos ou por obra de construção civil em que realizar tarefa ou prestar serviços, sendo que fica inviável a individualização da remuneração desses segurados. (MARCHEZIN ET ALL, 2008).

Salienta-se que, em relação à construção civil, de acordo com o parágrafo único do art. 131 da normatização, somente estarão dispensados os serviços que não compõem o Custo Unitário Básico (CUB), os quais estão relacionados no Anexo VIII.

Ressalte-se, também, como descreve Marchezin et all (2008, p. 391), que “a contratada, legalmente obrigada a manter escrituração contábil formalizada, está obrigada a registrar, mensalmente, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais, inclusive a retenção sobre o valor da prestação de serviços.” O lançamento da retenção na escrituração contábil, deverá discriminar: “art. 137. [...], I - o valor bruto dos serviços; II - o valor da retenção; e III - o valor líquido a receber.”

Ainda, neste mesmo artigo, em seu parágrafo único, está determinado que na contabilidade em que os lançamentos forem efetuados pela soma total das notas fiscais, e pela soma total da retenção, por mês, por contratante, a empresa contratada deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, por contratante.

Por sua vez, a contratante (fonte pagadora do rendimento), nos termos do art. 138 do Ato Normativo, com redação dada pela IN 1.071/2010 da RFB, fica obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, à disposição da SRFB, até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram, as correspondentes notas fiscais, cópia das GFIP e, se for o caso, dos documentos relacionados no § 2º do art. 127, o qual estabelece:

art. 127. § 2º A contratada, juntamente com a sua nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, deverá encaminhar à contratante, [...], cópia:

I - das notas fiscais, das faturas ou dos recibos de prestação de serviços das subcontratadas com o destaque da retenção;

II - dos comprovantes de arrecadação dos valores retidos das subcontratadas;

III - das GFIP, elaboradas pelas subcontratadas, onde conste no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", o CNPJ da contratada ou a matrícula CEI da obra e, no campo "Denominação social do tomador/obra", a denominação social da empresa contratada.

Assim como a contratada, legalmente obrigada a manter escrituração contábil formalizada, tem o dever de registrar, mensalmente, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais, inclusive a retenção sobre o valor dos serviços prestados, a contratante tem a mesma obrigação, mas ao que se refere a retenção dos serviços prestados, na contratante, são os serviços contratados. (art. 139, IN 971/09). O lançamento da retenção na escrituração contábil deverá discriminar: “art.140. I – o valor bruto dos serviços; II - o valor da retenção; III - o valor líquido a pagar.”

O parágrafo único deste mesmo artigo determina que na contabilidade em que os lançamentos forem efetuados pela soma total das notas fiscais, e pela soma total da retenção, por mês, por contratada, a empresa contratante deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, individualizados por contratada.

Estando a empresa contratante legalmente dispensada da apresentação da escrituração contábil, nos termos do art. 141 da normatização, deverá elaborar demonstrativo mensal, assinado pelo seu representante legal, relativo a cada contrato, contendo as seguintes informações:

art. 141. [...]

I - a denominação social e o CNPJ da contratada;

II - o número e a data da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

III - o valor bruto, a retenção e o valor líquido pago relativo à nota fiscal, à fatura ou ao recibo de prestação de serviços;

IV - a totalização dos valores e sua consolidação por obra de construção civil e por estabelecimento da contratada, conforme o caso.

Por fim, apresenta-se o quadro comparativo dos procedimentos a serem tomados por contratante e contratada de uma forma sintetizada.

CONTRATADA	CONTRATANTE
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Elaborar folha de pagamento/GFIP distintas por estabelecimento/obra da contratante de serviços.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Manter arquivo por contratada, em ordem cronológica, por 10 anos, as NFs e cópia das GFIPs;</li> <li>✓ Havendo subcontratação: cópias das NFs, GPS das retenções subcontratadas e GFIPs elaboradas por subcontratadas.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Elaborar demonstrativo mensal por contratante e por contrato assinado pelo representante legal:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) denom. social; CNPJ/CEI da contratante;</li> <li>b) nº e data de emissão da NF;</li> <li>c) valor bruto, retido e líquido recebido relativo à NF;</li> <li>d) totalização dos valores e sua consolidação por estabelecimento/obra da contratante.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Elaborar demonstrativo mensal, quando dispensada da escrituração contábil, assinada pelo representante legal relativo a cada contrato:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) denom. social; CNPJ/CEI da contratada;</li> <li>b) nº e data de emissão da NF;</li> <li>c) valor bruto, retido e líquido pago relativo à NF;</li> <li>d) totalização dos valores e sua consolidação por estabelecimento/obra da contratada.</li> </ul> </li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Escrituração contábil, quando legalmente obrigada.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Escrituração contábil, quando legalmente obrigada.</li> </ul>

### Quadro 10: Obrigações das Empresas Contratada e Contratante

Fonte: Elaborado a partir da IN 971/09.

É prudente que as empresas estejam atentas às obrigações acessórias, visto que para os processos de compensação e restituição poderão ser exigidos os documentos comprobatórios pela SRFB.

#### 2.2.2 Compensação e Restituição da Retenção

A Compensação se trata de uma extinção de crédito tributário, como trata o art. 170 do CTN. Segundo Castro e Lazzari (2011, p. 350), a “Lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, [...], do sujeito passivo com a Fazenda Pública.”

Ou seja, se o sujeito passivo tiver créditos contra a Fazenda, o mesmo pode fazer a compensação com o valor de dívida tributária.

O Código Civil, em seu art. 368, dispõe que: “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações se extinguem, até onde se compensarem”

Tratando-se das contribuições previdenciárias, em caso de retenção, as mesmas podem ser compensadas, quando for efetuado o recolhimento das contribuições sobre folha de pagamento. Nestes casos, a cobrança será invertida, o contribuinte terá o direito ao crédito em face do INSS.

Conforme determina o art. 48 da IN 900/08, a empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

art. 48.

I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão-de-obra ou pela execução da empreitada total; e (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)

II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

Quanto às contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, estas não podem ser objeto de compensação, as quais devem ser recolhidas integralmente. (IN 900/08, art. 48, § 1º).

Quando for efetuada a compensação dos valores retidos, há de se considerar como competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo que, se ficar saldo remanescente em favor do sujeito passivo, poderá ser compensado nas competências subsequentes, devendo ser declarado em GFIP na competência de sua efetivação. É o que determina o §§ 2º 3º, do referido artigo.

Salienta-se que se restar saldo após a compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção, este valor poderá ser compensado por qualquer outro estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, inclusive nos casos de obra de construção civil mediante empreitada total, na mesma competência ou em competências subsequentes. (IN 900/08, art. 48, § 4º, com Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009).

É admitida a compensação de 100% das contribuições previdenciárias devidas, segundo Marchezin et all (2008, p. 394), “o crédito em favor da empresa prestadora de serviços, acrescido de juros, não está mais sujeito ao limite de 30% (trinta por cento).”

Caso a empresa não queira optar pela compensação, a mesma pode pedir a restituição dos valores retidos. Castro e Lazzari (2011, p. 350), descrevem que a “restituição é o procedimento administrativo mediante o qual o sujeito passivo é ressarcido pela RFB de valores recolhidos indevidamente à Previdência Social ou a outras entidades e fundos.”

A IN 900/08, no *caput* do art. 17, preceitua que a empresa prestadora de serviços que sofreu retenção de contribuições previdenciárias no ato da quitação da nota fiscal, e a mesma não optar pela compensação, ou se após a compensação ainda restar saldo, a mesma poderá requerer a restituição. Mas é imprescindível que haja o destaque da retenção na nota fiscal e a declaração na GFIP. Entretanto, o parágrafo único deste mesmo artigo dispõe que na falta de destaque na nota fiscal, a empresa contratada receberá a restituição pleiteada se comprovar o recolhimento do valor retido pela contratante.

O pedido de restituição poderá ser apresentado pela empresa contratante ou pela contratada, na hipótese de a empresa contratante recolher o valor retido em duplicidade ou a maior. (IN 900/08, art. 18).

Quando se tratar de pedido feito pela contratante, esta deverá apresentar, nos termos do parágrafo único do referido artigo:

art. 18. Parágrafo único. [...]

I - autorização expressa de responsável legal pela empresa contratada com poderes específicos para requerer e receber a restituição, em que conste a competência em que houve recolhimento em duplicidade ou de valor a maior;

II - declaração firmada pelo outorgante, sob as penas da lei, de que não compensou e nem foi restituído dos valores requeridos pela outorgada.

A restituição será requerida pelo sujeito passivo por meio de programa PER/DCOMP – Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação do formulário Pedido de Restituição de Retenção Relativa a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo IV, ao qual deverão ser anexados documentos



comprobatórios do direito creditório, conforme determina o art. 19 da normatização 900/08.

Ressalta-se, que antes de proceder a restituição, a autoridade competente da RFB, deverá verificar existência de débitos em nome do sujeito passivo no âmbito da RFB e da PGFN. Caso exista algum débito, mesmo que parcelado, o valor da restituição será usado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício, conforme prevê a norma em seu art. 49, § 1º.

A seguir será abordada a forma de enviar as informações para a Previdência Social, por meio da GFIP.

### **2.2.3 Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP)**







De acordo com o Manual da GFIP/SEFIP, (2008, p.7), “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.”

Sendo esta uma obrigação acessória, na qual a empresa deverá, nos termos do art. 225, inciso IV do Decreto 3.048/99,

informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

O mesmo Manual destaca que a obrigação de prestar informações ao INSS foi instituída pela Lei nº 9.528/97, sendo que o documento a ser utilizado – GFIP, foi definido pelo decreto nº 2.803/98, corroborado pelo RPS – Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores. A partir da versão 8.0, o documento gerado pelo SEFIP passa a ser denominado de GRF – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia, gerada por intermédio do SEFIP – Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social. Este sistema gera um arquivo, o qual é transmitido pela internet, via Conectividade Social, contendo as informações destinadas à Previdência e ao FGTS.



Para a Previdência Social, como descreve o Manual do SEFIP (2008, p. 8), “a GFIP é o conjunto de informações cadastrais, de fatos geradores e outros dados de interesse da Previdência Social e do INSS, [...]”. Sendo que a mesma fonte ainda destaca os documentos que compõem a GFIP/SEFIP, sendo eles:

-  Protocolo de Envio de Arquivos, emitido pelo Conectividade Social;
-  Comprovante de Declaração à Previdência;
-  Relação dos Trabalhadores Constantes do Arquivo SEFIP – RE;
-  Relação de Estabelecimentos Centralizados – REC;
-  Relação de Tomadores/Obras – RET;
-  Comprovante/Protocolo de Solicitação de Exclusão.

A partir de 2012 torna-se obrigatório o uso do Conectividade Social ICP. Conforme previsto na Circular nº 547/2011, da Caixa Econômica Federal, item 2, “a versão do Conectividade Social que utiliza os certificados digitais diferente do ICP-Brasil permanecerá disponível até 31/12/2011, data a partir da qual os usuários do Conectividade Social deverão utilizar exclusivamente as funcionalidades do novo canal.” De acordo com o manual de orientação do Conectividade Social ICP (2011, p. 2), não será mais preciso instalar um *software* para transmitir os arquivos do FGTS, este será um canal 100% web. Basta acessar o sítio do Conectividade Social ICP na Internet, de posse do novo certificado digital ICP<sup>6</sup>, e realizar esta e outras transações a partir de qualquer computador.

Ressalta-se, que a falta de transmissão da GFIP/SEFIP sujeitará a empresa a auto de infração e impedimento de obtenção de Certidão Negativa de Débito – CND, bem como a omissão de fatos geradores com o objetivo de suprimir ou reduzir contribuição previdenciária, caracteriza prática de sonegação de contribuição previdenciária. (MANUAL SEFIP, 2008).

Vale lembrar que após o envio da GFIP/SEFIP, a documentação deverá ser guardada pelo prazo de 30 (trinta) anos, conforme previsto no art. 23, § 5º, da Lei nº 8.036/90. Os seguintes documentos, descritos no Manual do SEFIP (2008, p. 25), deverão ser arquivados:

-  - a Guia de Recolhimento do FGTS – GRF;
-  - a Relação de Estabelecimentos Centralizados – REC;

---

<sup>6</sup> Certificado Digital é a identidade no mundo virtual, comprova a identificação das partes envolvidas numa comunicação e assegura o transporte de mensagens, informações, dados e documentos por meio eletrônico, com garantia de autenticidade, integridade, confidencialidade e não repúdio às transações realizadas. (Guia de Orientação ao Usuário – Conectividade Social ICP (2011, p. 5).

- ✚ - a Relação de Tomadores/Obras – RET;
- ✚ - protocolo de Dados Cadastrais do FGTS Alterações Cadastrais de Trabalhador;
- ✚ - protocolo de Dados Cadastrais do FGTS Alterações de Endereço do Trabalhador;
- ✚ - protocolo de Dados Cadastrais do FGTS Alterações Cadastrais do Empregador;
- ✚ - o Comprovante de Confissão de não recolhimento de valores de FGTS e de Contribuição Social; e
- ✚ - o arquivo NRA.SFP.

Conforme o Manual (2008, p. 24), “as empresas prestadoras de serviço devem fornecer ao tomador de serviço cópia do Protocolo de Envio de Arquivos e das páginas da RET e da RE em que consta a identificação do respectivo tomador.”

### **3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Neste capítulo, apresenta-se um estudo de caso hipotético para abranger a fundamentação teórica vista nos capítulos anteriores. O referido estudo proporcionará um entendimento completo sobre o Instituto da Retenção Previdenciária na Fonte, incidente sobre a Prestação de Serviços de Empreitada e Cessão de mão-de-obra realizada entre pessoas jurídicas.

#### **3.1 Caracterização do Objeto de Estudo**

Como tema de estudo, utilizar-se-á duas empresas fictícias, sendo uma Contratada (Prestadora de Serviços) – optante pelo Simples Nacional com tributação na forma do anexo IV, e a outra Contratante (Tomadora de Serviços) – tributada pelo Lucro Real.

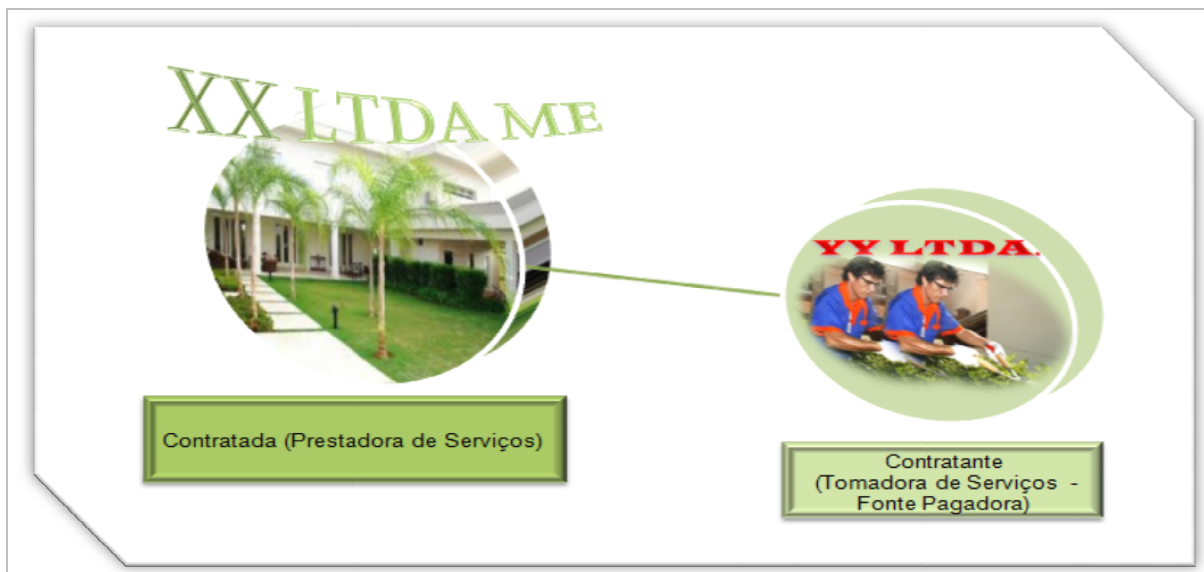
##### **3.1.1 Hipótese 1 – “XX Ltda Me” (Optante do Simples Nacional na forma do Anexo IV)**

A empresa “XX Ltda ME”, com sede no município de Criciúma-SC, iniciou suas atividades em 05/03/2010, tem como objeto social a prestação de serviços de jardinagens com código de atividade econômica 8130-3/00, a qual abrange a manutenção de jardins e gramados de prédios industriais e comerciais; parques municipais, cemitérios e áreas verdes; entre outros. É optante pelo Simples Nacional tributada na forma do anexo IV.

##### **3.1.2 Análise dos Dados**

O inciso I do art. 117 da IN 971/09, dispõe que estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, a conservação de jardins.

A empresa “XX Ltda Me”, no mês de abril de 2011, foi contratada pela empresa “YY LTDA”, para efetuar os serviços de jardinagem no pátio da empresa, por um tempo indeterminado. Para executar o serviço foram colocados à disposição da contratante dois empregados da contratada.



**Figura 01: Empresa Fictícia – XX Ltda. Me e YY Ltda.**

Fonte: Elaborado pela autora

No mês 04/2011, a empresa “XX LTDA ME”, emitiu uma nota fiscal para a empresa “YY LTDA.”, com o valor dos serviços de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais). Sobre este valor foi aplicado o percentual de 11% de INSS, com destaque no documento fiscal. Segue NF nº 25, com os respectivos valores discriminados.


		<b>NOTA FISCAL DE SERVIÇOS</b> IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA <b>Nº 00025</b>	
Criciúma - SC Fone: (48) 0000-0000		CNPJ: 00.000.000/0000-00 INSC.MUNICIPAL: ***** DATA EMISSÃO: 05/04/2011	
<b>USUÁRIOS DOS SERVIÇOS</b>			
<b>CLIENTE: YY LTDA.</b> <b>ENDEREÇO:</b> <b>MUNICÍPIO:</b> Criciúma <b>CNPJ:</b> 00.000.000/0000-00		<b>UF:</b> SC <b>INSC.MUN./EST.</b>	
Quant.	Descrição dos Serviços	Preço Unit.	Total
	Serviços de Mão-de-obra (conservação dos jardins) no estabelecimento da empresa YY Ltda.		25.000,00
	"Retenção para a Previdência Social"		
	11% sobre R\$25.000,00 = R\$2.750,00		
	CNPJ YY LTDA.		
ISS R\$ _____		<b>VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL</b>	
O Imposto Sobre Serviço foi calculado pela alíquota de _____% de acordo com a lei.		25.000,00	
Não Vale como Recibo			
Declaro (amos) que foram prestados os serviços constantes desta NOTA FISCAL			

**Figura 02: Empresa Fictícia – XX Ltda. Me e YY Ltda.**

Fonte: Elaborado a partir da IN 971/09

Por ocasião do pagamento da referida NF, no valor total de R\$ 25.000,00, a empresa “YY LTDA”, sendo a contratante dos serviços, efetuou as devidas

retenções, creditando na conta da empresa contratada “XX LTDA ME”, o valor de R\$ 22.250,00 (vinte dois mil duzentos e cinqüenta reais), sendo que R\$ 2.750,00 (dois mil setecentos e cinqüenta reais) referentes à retenção de 11% de INSS foram repassados aos cofres da União, por meio do pagamento efetuado a Previdência Social, como segue figura 03.

 MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - MPS INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP		3 - CÓDIGO DE PAGAMENTO	2631
		4 - COMPETÊNCIA	04/2011
		5 - IDENTIFICADOR	00.000.000/0001-00
1 - NOME OU RAZÃO SOCIAL / FONE / ENDEREÇO XX LTDA ME YY LTDA Referente Nº 25		6 - VALOR DO INSS	2.750,00
2 - VENCIMENTO (Uso exclusivo) Nome Empresa Contratada Nome Empresa Contratante		7 -	
		8 -	CNPJ: XX LTDA ME Contratada
ATENÇÃO: É vedada a utilização de GPS para recolhimento de receita de valor inferior ao estipulado em resolução publicada pelo INSS. A receita que resultar valor inferior deverá ser adicionada à contribuição ou importância correspondente nos meses subsequentes, até que o total seja igual ou superior ao valor mínimo fixado.		9 - VALOR	
		10 - ATM/MULTA E JUROS	
		11 - TOTAL	2.750,00
AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA			

**Figura 03: GPS**

Fonte: Elaborado a partir da IN 971/09

Efetuada os levantamentos de todas as notas fiscais, verificou-se que a empresa “XX Ltda Me” teve um total de retenções no valor de R\$ 8.046,50, apurados nas respectivas competências discriminadas na tabela nº 1 (um), incluindo a NF nº 25, que foi emitida para empresa “YY LTDA”.

Empresa		CNPJ		
XX LTDA ME		00.000.000/0001-00		
Notas Fiscais				
Nº	Competência	Tomador	Valor NF	Valor retido
03	04/2010	AA Ltda	11.000,00	1.210,00
10	06/2010	HH Ltda	9.200,00	1.012,00
11	06/2010	SS Ltda	12.950,00	1.424,50
18	08/2010	RR Ltda	15.000,00	1.650,00
25	04/2011	YY Ltda	25.000,00	2.750,00
Total	*	*	73.150,00	8.046,50

**Tabela 01: Controle notas fiscais com destaque de retenção**

Fonte: Elaborado pela autora

Do total retido, de R\$ 8.046,50, foi compensado em cada competência discriminada na tabela nº 2 (dois), perfazendo um total de R\$ 785,95 (setecentos e oitenta e cinco reais e noventa e cinco centavos), este valor refere-se ao valor

devido pela empresa “XX LTDA ME” de contribuição à Previdência Social sobre as folhas de pagamento.

Empresa		CNPJ	
XX LTDA ME		00.000.000/0001-00	
Compensação			
Competência	Retido	Compensado	Saldo
04/2010	1.210,00	443,95	766,05
06/2010	2.436,50	156,00	2.280,50
08/2010	1.650,00	186,00	1.464,00
04/2011	2.750,00	Ver GFIP 04/2011	2.750,00
Total	8.046,50	785,95	7.260,55

**Tabela 02: Compensação na mesma competência**

Fonte: Elaborado pela autora

Para demonstrar os procedimentos de compensação, na mesma competência, simula-se a NF nº 25, emitida para empresa YY Ltda., com retenção de R\$ 2.750,00, competência 04/2011.

### 3.1.3 Do Preenchimento da GFIP por Ocasão da Compensação na Mesma Competência

A Empresa contratada deve fazer a GFIP com informações distintas por tomador/contratante. A própria empresa também deve ser cadastrada como tomador para alocar os funcionários do setor administrativo, visto que estes não prestaram serviços a nenhum tomador.

Na abertura do movimento da empresa “XX Ltda Me”, preenche-se com a competência 04/2011, visto que a NF nº 25, teve sua emissão datada em 05/04/2011, e com o código 150 - Recolhimento ao FGTS e informações à Previdência Social de empresa prestadora de serviços com cessão de mão-de-obra. Como segue figura nº 04 (quatro).

**Figura 04: Abertura de Movimento**

Fonte: Elaborado pela autora a partir do sistema SEFIP.

O valor retido na competência 04/2011, pela empresa contratante “YY Ltda.”, no valor de R\$ 2.750,00 deve ser informado no campo retenção, conforme demonstração na figura 05 (cinco).

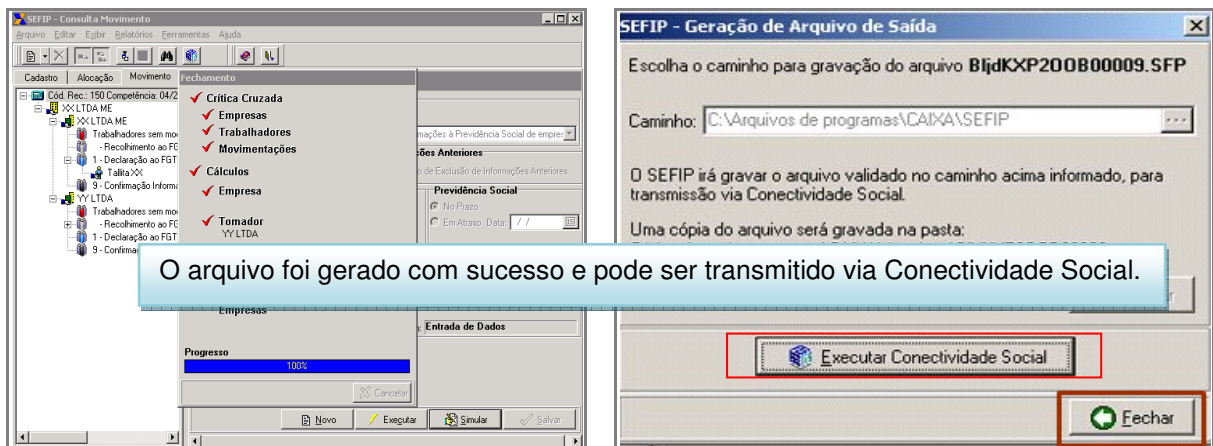
**Figura 05: Informações das Deduções – Retenções**

Fonte: Elaborado pela autora a partir do sistema SEFIP.

Enquanto que nas informações complementares, campo compensação, não há necessidade de preenchimento. Após o fechamento do movimento, a



obrigação acessória pode ser enviada para base de dados da Receita Federal do Brasil.



**Figura 06: Fechamento do movimento**

Fonte: Elaborado pela autora a partir do sistema SEFIP.

Após o fechamento do movimento e transmissão via conectividade social, emite-se os relatórios, inclusive da discriminação de valor de retenção e o saldo a compensar/restituir.

MINISTÉRIO DA FAZENDA - MF				DATA:	09/11/2011
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB				HORA:	19:04:12
GFIP - S 8.40 (02/10/2009) TABELAS 28.0 (2401/2011)				PÁG:	001
<b>RELATÓRIO DE VALOR DE RETENÇÃO (LEI 9711/08) A COMPENSAR/RESTITUIR</b>					
COMPETÊNCIA : 04/2011					
EMPRESA	INSCRIÇÃO	FPAS	OUTRAS ENT	COD PAGTO	
XX LTDA ME		515		2003	
VALOR DA RETENÇÃO INFORMADO	:		2.750,00		
VALOR DA RETENÇÃO ABATIDO	:		546,00		
VALOR DA RETENÇÃO A COMPENSAR/RESTITUIR	:		2.204,00		

Relatório de valor de retenção consta o valor lançado de retenção R\$2.750,00, valor da retenção abatido com o valor a recolher R\$546,00, restando um saldo a compensar/restituir R\$2.204,00.

DA S SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB, JUNTAMENTE COM OS COMPROVANTES DA RETENÇÃO DOS VALORES INFORMADOS, PARA SOLICITAÇÃO DA RESTITUIÇÃO OU OS MESMOS PODERÃO SER COMPENSADOS NAS COMPETÊNCIAS SUBSEQUENTES, OBEDECIDAS AS DETERMINAÇÕES DO REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - RPS.

**Figura 07: Relatório de Retenção com saldo a compensar/restituir**

Fonte: Elaborado pela autora a partir do sistema SEFIP.

Restando saldo, este pode ser compensado ou restituído, o próximo exemplo segue a simulação em GFIP de compensação de saldos.

### 3.1.4 Do Preenchimento da GFIP por Ocasão da Compensação do Saldo Remanescente

A empresa “XX LTDA ME”, após ter enviado a GFIP da competência 04/2011, abatendo na própria competência o valor a recolher com o valor retido pela empresa contratante YY Ltda., ainda apurou nos seus controles de compensação um saldo remanescente no valor de R\$6.714,55, conforme tabela nº 03 (três).

Empresa		CNPJ	
XX LTDA ME		00.000.000/0001-00	
Compensação			
Competência	Retido	Compensado	Saldo
04/2010	1.210,00	443,95	766,05
06/2010	2.436,50	156,00	2.280,50
08/2010	1.650,00	186,00	1.464,00
04/2011	2.750,00	546,00	2.204,00
Total	8.046,50	1.331,95	6.714,55

**Tabela 03: Compensação de saldo remanescente**

Fonte: Elaborado pela autora

Na simulação de preenchimento da GFIP, competência 05/2011, neste caso de simulação não houve emissão de notas fiscais. Procede-se somente a compensação do saldo remanescente. Portanto, o campo retenção não será preenchido. As informações serão informadas no campo compensação. Conforme figura nº 08 (oito).

**Alteração do Movimento do Tomador/Obra**

Arquivo Editar Exibir Relatórios Ferramentas Ajuda

Cadastro Alocação Movimento

**Movimento Tomador/Obra**

**Informações do Movimento** **Informações Complementares**

**Empresa**  
00.000.000/0001-00 - XX LTDA ME

**Tomador/Obra**  
11.111.111/1111-11 - YY LTDA

**Recolhimento de Competências Anteriores** - (Observar valor mínimo)

**Folha de Pagamento**  
Valor do INSS: 0,00 Outras Entidades: 0,00

**Compensação**  
Valor Corrigido: 620,90 Período Início: 04/2011  
Período fim: 04/2011

Preenche-se o campo compensação, corrigido pela Selic, informa-se o período início e fim do qual resta saldo a compensar referente a valores retidos.

Salvar Cancelar

**Figura 08: Compensação de saldo remanescente**

Fonte: Elaborado pela autora a partir do sistema SEFIP.

No relatório, caso a empresa optasse pela compensação, sairia discriminado conforme figura nº 09 (nove).

MINISTERIO DA FAZENDA - MF DATA: 09/11/2011  
GFIP - SEFIP 8.40 (02/10/2009) TABELAS 28.0 (24/01/2011) HORA: 19:46:40  
PÁG : 0001

COMPROVANTE DE DECLARAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES A RECOLHER À PREVIDÊNCIA SOCIAL E A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS POR FPAS  
EMPRESA

EMPRESA: XX LTDA ME N° CONTROLE: N° ARQUIVO:  
COMP: 05/2011 COD REC:150 COD GPS:2003 FPAS: 515 OUTRAS ENT: SIMPLES: 2 ALIQ RAT: 0,0 FAP: 1,00 RAT AJUSTADO: 0,00  
TOMADOR/OBRA: INSCRIÇÃO:  
LOGRADOURO: AV DOS IMIGRANTES 789 BAIRRO: CENTRO CNAE PREPONDERANTE: 8130300  
CIDADE: CRICIUMA UF: SC CEP: 88817-600 TELEFONE: 048-34337724 CNAE: 4771701  
APURAÇÃO DO VALOR A RECOLHER: 515 620 744 779 TOTAL

EMPRESA	515	620	744	779	TOTAL
SEGURADO					
Empregados/Avulsos	279,00	0,00	0,00	0,00	279,00
Contribuintes Individuais	341,90	0,00	0,00	0,00	341,90
EMPRESA					
Empregados/Avulsos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Contribuintes Individuais	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
FAT	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
FAT - Agentes Nociivos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Valores Pagos a Cooperativas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Adicional Cooperativas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Comercialização Produção	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Evento Desportivo/Patrocinio	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RECOLHIMENTO COMP ANT - VALOR INSS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Retenção Lei 9.711/98	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Sal. Família/Sal. Maternidade	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Compensação	0,00	620,90	0,00	0,00	620,90
VALOR A RECOLHER - PREVIDÊNCIA SOCIAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
OUTRAS ENTIDADES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RECOLH COMP ANT - VALOR OUT ENTID	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VALOR A RECOLHER - OUTRAS ENTIDADES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL A RECOLHER	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

(\*\*) Os valores de retenção, salário-família/salário-maternidade e compensação demonstrados são os efetivamente abatidos.  
A DECLARAÇÃO DE DADOS CONSTANTES DESTA GFIP E DO ARQUIVO SEFIP CORRESPONDENTE A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, EQUIVALE A CONFISSÃO DE DÍVIDA DOS VALORES DELA DECORRENTES E CONSTITUI(EM) CRÉDITO(S) PASSÍVEL(IS) DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA, NA AUSÊNCIA

**Figura 09: Comprovante de Declaração das Contribuições**

Fonte: Elaborado pela autora a partir do sistema SEFIP.

Neste caso, diante da simulação de compensação na GFIP do mês 05/2011, a empresa não optou pela compensação. Portanto, os valores constantes no controle de compensação seguem discriminados na tabela 04 (quatro).

Empresa		CNPJ	
XX LTDA ME		00.000.000/0001-00	
Compensação			
Competência	Retido	Compensado	Saldo
04/2010	1.210,00	443,95	766,05
06/2010	2.436,50	156,00	2.280,50
08/2010	1.650,00	186,00	1.464,00
04/2011	2.750,00	546,00	2.204,00
Total	8.046,50	1.331,95	6.714,55

**Tabela 04: Saldo Remanescente a Restituir**

Fonte: Elaborado pela autora

A empresa optou em restituir o saldo remanescente no mês de novembro de 2011, conforme será demonstrado na PER/DCOMP.

### **3.1.5 Do Preenchimento da PER/DCOMP - Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação**

A empresa “XX Ltda. Me” elaborou o pedido por intermédio da PER/DCOMP – Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação. Para cada competência que houve a retenção em nota fiscal e há saldo remanescente, elabora-se uma ficha de PERD/COMP.

Neste caso, a PER/DCOMP equivale a competência 04/2011, com preenchimento no tipo de documento como pedido de restituição e o tipo de crédito, retenção, como demonstrado na figura 10 (dez).

**Figura 10: PER/DCOMP – Criação do Documento**

Fonte: Elaborado pela autora a partir do sistema PER/DCOMP

Os valores retidos são todos informados, inclusive os dados do tomador, e informações do documento fiscal. A ficha compensações não tem necessidade de preenchimento, pois não houve compensações em competências posteriores a 04/2011.

Ordem	Competência	Retenção Efetuada por Órgão/Entidade da Administração Pública	Código da Receita	CNPJ/CEI que sofreu a retenção	Nº da Nota Fiscal/Fatura	Série/
	2011		2631 - Contribuição Retida sobre a NF	11.111.111/1111-11	25	U

**Figura 11: Contribuição Retida na Fonte**

Fonte: Elaborado pela autora a partir do sistema PER/DCOMP

Neste caso, informa-se o que foi compensado na própria competência de emissão da nota fiscal na ficha de detalhamento da retenção conforme figura 12 (doze).

Ordem	Competência	CNPJ/CEI	Valor das Retenções	Compensação na Própria Competência	Compensações em Competências Posteriores	Crédito Apurado
001	04/2011	85.386.845/0001-10	2.750,00	546,00	0,00	2.204,00
<b>TOTAIS</b>			<b>2.750,00</b>	<b>546,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2.204,00</b>

O valor de R\$546,00 foi compensado na própria competência que houve a retenção, portanto informa-se somente nesta ficha.

**Figura 12: Detalhamento das Retenções**

Fonte: Elaborado pela autora a partir do sistema PER/DCOMP

Enviada a PER/DCOMP, tem-se a discriminação do detalhamento das retenções, com as compensações e o crédito apurado passível de restituição, conforme figura 13 (treze).

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU REEMBOLSO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO		
PER/DCOMP 4.6				
00.000.000/0001-00		Página 3		
Detalhamento-Retenção-Lei nº 9.711/98		00100797		
00001. Competência: 04/2011		O relatório consta valor retido, compensado e o crédito apurado.		
CNPJ/CEI: 00.000.000/0001-00				
Valor das Retenções				2.750,00
Compensação na própria Competência				546,00
Compensações em Competências Posteriores				0,00
Crédito Apurado		2.204,00		
Total do Valor das Retenções		2.750,00		
Total da Compensação na própria Competência		546,00		
Total das Compensações em Competências Posteriores		0,00		
Total do Crédito Apurado		2.204,00		

**Figura 13: Detalhamento das Retenções - Relatório**

Fonte: Elaborado pela autora a partir do sistema PER/DCOMP

Já na figura 14 (quatorze), constam os dados do documento fiscal, o qual originou o crédito.

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU REEMBOLSO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO	
		PER/DCOMP 4.6	
00.000.000/0001-00		Página 4	
<b>Contribuição Retida na Fonte</b>		00100797	
00001. Competência: 04/2011			
Retenção Efetuada por Órgão/Entidade da Administração Pública: NÃO			
Código da Receita:			
2631 - Contribuição Retida sobre a NF/Fatura da Empresa Prestadora de Serviço - CNPJ			
CNPJ do Tomador: 11.111.111/1111-11			
N° da Nota Fiscal/Fatura: 25			
Série/Subsérie: U			
Data de Emissão: 05/04/2011			
CNPJ/CEI que sofreu a retenção: 00.000.000/0001-00			
Valor Bruto:		25.000,00	
Valor Retido:		2.750,00	
Total do Valor Retido:		2.750,00	
***** FIM DE IMPRESSÃO *****			

**Figura 14: Detalhamento Contribuição Retida na Fonte**

Fonte: Elaborado pela autora a partir do sistema PER/DCOMP

Apresenta-se somente uma ficha de restituição referente a competência 04/2011. Porém, foram elaboradas uma PER/DCOMP para cada competência com saldo remanescente de crédito, não restando mais saldo a compensar para os próximos períodos.

### 3.2 Hipótese 2 – Empresa Contratante “RR Ltda.” (Tributada pelo Lucro Real)

A empresa “RR LTDA.”, com sede no município de Criciúma-SC, iniciou suas atividades em 08/09/1994, tem como objeto social a fabricação de azulejos e pisos com código de atividade econômica 2342-7/01, a qual abrange a fabricação de placas cerâmicas para revestimento: azulejos lisos ou decorados, ladrilhos, porcelanato, mosaicos e pastilhas cerâmicas e outros materiais de acabamento.

### 3.2.1 Análise dos Dados



**Figura 15: Empresa Contratante de Serviços**

Fonte: Elaborada pela autora

A empresa “RR Ltda.” contratou na competência 11/2011, serviços de vigilância da empresa “KK Ltda.”, para que esta se responsabilize pela proteção do patrimônio empresarial. A empresa “KK Ltda.” disponibilizou dois vigilantes para trabalharem no estabelecimento da empresa “RR Ltda.”, sendo feito um contrato de prestação de serviços sem fim específico, podendo ser rescindido por ambas as partes a qualquer momento.

No mesmo período, por necessidade de uma limpeza geral em todos os setores da empresa “RR Ltda.”, esta contratou a empresa de limpeza “QQ Ltda.” para efetuar os serviços de limpeza no dia 15/11/2011, sendo que estes devem ser prestados no dia da contratação, visto que nesta data não houve expediente na empresa “RR Ltda.”.

No mês de outubro de 2011 a empresa “RR Ltda.” contratou a empresa especializada em cobrança denominada “BB Ltda.” Os serviços serão efetuados nas dependências da empresa contratante, pelo próprio sócio.

### 3.2.2 Contratação da Empresa “KK Ltda.” – Prestadora de Serviços de Vigilância.



Por ocasião dos serviços prestados para empresa “RR Ltda.”, a empresa “KK Ltda.” emitiu uma nota fiscal de serviço de número 440, valor de R\$1.200,00, com destaque de retenção para a Previdência Social no valor de R\$132,00.

		<b>NOTA FISCAL DE SERVIÇOS</b> IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA <b>Nº 000440</b>	
Criciúma - SC Fone: (48) 0000-0000		CNPJ: 00.000.000/0000-00 INSC.MUNICIPAL: ***** DATA EMISSÃO: 11/11/2011	
<b>USUÁRIOS DOS SERVIÇOS</b>			
<b>CLIENTE:</b> RR LTDA.			
<b>ENDEREÇO:</b>			
<b>MUNICÍPIO:</b> Criciúma		<b>UF:</b> SC	
<b>CNPJ:</b> 00.000.000/0000-00		<b>INSC.MUN./EST.</b>	
Quant.	Descrição dos Serviços	Preço Unit.	Total
	Serviços de Vigilância nas dependências da empresa: RR Ltda. (cessão de mão-de-obra)		1.200,00
	"Retenção para a Previdência Social"		
	11% sobre R\$1.200,00 = R\$132,00		
	CNPJ RR LTDA.		
ISS R\$ _____		<b>VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL</b>	
		<b>1.200,00</b>	
O Imposto Sobre Serviço foi calculado pela alíquota de _____% de acordo com a lei. Não Vale como Recibo			
Declaro (amos) que foram prestados os serviços constantes desta NOTA FISCAL			

**Figura 16: Nota Fiscal de Serviços da empresa KK Ltda. Me**

Fonte: Elaborada a partir da IN SRFB 971/09.

A empresa contratante “RR Ltda.” no recebimento da NF da empresa “KK Ltda.”, fez a devida retenção de R\$132,00, visto que o serviço de vigilância por cessão de mão-de-obra está sujeito ao instituto da retenção dos 11% de INSS. Sendo responsabilidade da contratante tanto a retenção como o recolhimento aos cofres da União, a empresa “RR Ltda.” terá até o dia 20 do mês de dezembro para efetuar o recolhimento da guia GPS.

Quanto ao pagamento dos serviços prestados, a empresa contratante “RR Ltda.” creditou na conta da empresa contratada “KK Ltda.”, o valor de R\$1.068,00. A empresa de vigilância “KK Ltda.” poderá compensar o valor de R\$132,00 na mesma competência, em competências posteriores ou pedir a restituição.

### 3.2.3 Contratação da Empresa “QQ Ltda.” – Prestadora de Serviços de Limpeza.

A empresa QQ Ltda. pela empreitada efetuada no dia 15 de novembro de 2011, emitiu a nota fiscal nº100, no valor de R\$1.800,00, conforme documento fiscal.

Quant.		Descrição dos Serviços	Preço Unit.	Total
		Serviços de Limpeza nas dependências da empresa: RR Ltda. (empreitada)		1.800,00
ISS R\$			VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL	1.800,00

O Imposto Sobre Serviço foi calculado pela alíquota de \_\_\_\_\_% de acordo com a lei. Não Vale como Recibo  
Declaro (amos) que foram prestados os serviços constantes desta NOTA FISCAL

**Figura 17: Nota Fiscal de Serviços empresa QQ Ltda.**

Fonte: Elaborada a partir da IN SRFB 971/09.

A contratante “RR Ltda.”, no recebimento da nota fiscal repassou ao financeiro, e este por sua vez, ao analisá-la, percebeu a falta de destaque de retenção dos 11% em face da previdência social. Porém, estando a atividade de limpeza por empreitada sujeita ao instituto da retenção previdenciária, mesmo que não haja destaque na nota fiscal, fica a empresa contratante responsável pela retenção e recolhimento do valor retido aos cofres da União.

Por ocasião do pagamento, creditou-se na conta da empresa “QQ Ltda.” R\$1.602,00, e o valor de R\$198,00, foi gerada a guia da Previdência Social, para pagamento até dia 20 de dezembro de 2011.

### 3.2.4 Contratação da Empresa “BB Ltda.” – Prestadora de Serviços de Cobrança.


A empresa “BB Ltda.” prestou os serviços de cobrança no mês de outubro de 2011, emitindo uma nota fiscal, de nº 45, no valor de R\$2.100,00. Conforme documento fiscal.

 Criciúma - SC Fone: (48) 0000-0000		<b>NOTA FISCAL DE SERVIÇOS</b> IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA <b>Nº 00045</b> À VISTA <input type="checkbox"/> À PRAZO <input type="checkbox"/> CNPJ: 00.000.000/0000-00 INSC.MUNICIPAL: ***** DATA EMISSÃO: 02/10/2011	
<b>USUÁRIOS DOS SERVIÇOS</b>			
CLIENTE: <b>RR LTDA.</b>		UF: SC	
ENDEREÇO:		INSC.MUN./EST.	
MUNICÍPIO: Criciúma			
CNPJ: 00.000.000/0000-00			
Quant.	Descrição dos Serviços	Preço Unit.	Total
	Serviços de Cobrança		2.100,00
ISS R\$ _____		<b>VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL</b>	
		<b>2.100,00</b>	
O Imposto Sobre Serviço foi calculado pela alíquota de _____% de acordo com a lei. Não Vale como Recibo Declaro (amos) que foram prestados os serviços constantes desta NOTA FISCAL			

**Figura 18: Nota Fiscal de Serviços empresa BB Ltda.**

Fonte: Elaborada a partir da IN SRFB 971/09.

Constava anexada ao documento fiscal a declaração, com os seguintes termos, como segue:

<p><b>DECLARAÇÃO</b></p> <p>A empresa “BB Ltda.”, com sede em Criciúma - SC, inscrita no CNPJ sob o nº 00.000.000/0000-00, para fins de não incidência da Retenção para a Previdência Social de 11%, declara sob as penas da lei, que não possui empregados, que o serviço é prestado pelo sócio, e que o faturamento do mês de Setembro/2011 foi inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição (2 x R\$ 3.691,70= 7.383,48).</p> <p>Criciúma SC, 02 de Outubro de 2011.</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">Assinatura do Representante Legal          Nome: “BB”          CPF: 000.000.000-00</p>
--

**Figura 19: Declaração**

Fonte: Fonte: Elaborada a partir da IN SRFB 971/09.

O financeiro da empresa “RR Ltda.”, em posse da nota fiscal, observou que não havia destaque de retenção à Previdência Social de 11% de INSS.

Antes de efetuar o pagamento questionou o cobrador da empresa “BB Ltda.” sobre a referida NF de nº 45, o motivo do não destaque, visto que os serviços de cobrança por cessão de mão-de-obra estão sujeitos a aplicação de retenção de contribuição previdenciária.

Mediante questionamento, o cobrador da empresa “BB Ltda.” esclareceu que, nos termos do art.120, inciso II, IN 971/09, a contratante fica dispensada de efetuar a retenção, e a contratada de registrar o destaque na nota fiscal se não possuir empregados. O serviço for prestado pessoalmente pelo sócio e o faturamento do mês anterior for igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição.

Como a empresa “BB Ltda.” enquadrou-se, cumulativamente, nos preceitos do inciso II do referido artigo, a mesma não tem obrigação de destaque no documento fiscal, pois está dispensada de retenção das contribuições previdenciárias. Para tal dispensa, a declaração foi anexada à NF.

Após os esclarecimentos, o financeiro da empresa “RR Ltda.” creditou o valor de R\$2.100,00 na conta da empresa “BB Ltda.”

### **3.3 Considerações sobre o Instituto da Retenção Previdenciária**

Diante do exposto, averigua-se que os objetivos pretendidos foram alcançados, sendo apresentados sucintamente no estudo de caso, com exemplos fictícios, as dúvidas mais frequentes em relação aos serviços prestados por cessão de mão-de-obra e empreitada, e a forma de compensação e restituição dos créditos. Como demonstrado, a empresa contratante e a empresa contratada, quanto ao destaque no documento fiscal, o percentual de aplicação de 11% de contribuição previdenciária e o recolhimento aos cofres da União.

Na primeira hipótese tem-se a empresa XX Ltda. ME optante pelo simples nacional, a qual é tributada pelo Simples Nacional na forma do anexo IV, que presta serviços de jardinagens nas dependências da empresa YY Ltda. De um lado a empresa tomadora obrigada a retenção, e de outro a empresa prestadora com créditos acumulados. Visto que as notas fiscais faturadas são de grande valor, e a folha de salários com o valor baixo, a empresa XX Ltda. Me, estará sempre com créditos acumulados, mesmo que compense seu INSS próprio todos os meses por meio da GFIP.

Baseada na legislação vigente, a empresa XX Ltda. Me poderá compensar mensalmente por meio da GFIP, ou ao final de cada ano pedir a restituição pela PER/DCOMP dos saldos remanescentes. Ficando a critério do governo para que este analise e credite na conta da empresa XX Ltda. o valor corrigido pela Selic. Lembrando que a restituição pode ser requerida a qualquer momento, tanto faz ser mensal ou de ano em ano, desde que não ultrapasse o prazo de prescrição dos créditos que equivale a 5 (cinco) anos.

Quanto a empresa tomadora “RR Ltda.”, na hipótese 2 tem a obrigação de verificar no momento da contratação dos serviços prestados por cessão ou empreitada, se os mesmos estão ou não dispensados da retenção, pois a responsabilidade pela retenção e pelo repasse ao governo, é totalmente da empresa contratante.

A obrigação acessória, nestes casos, a GFIP, consta detalhadamente as informações por tomadores, quando declaradas pela empresa prestadora de serviços, com todos os dados do documento fiscal.

Portanto, é fundamental que as empresas prestadoras fiquem atentas às obrigações acessórias, pois a falta de envio das mesmas constitui infrações, bem como dificulta os pedidos de compensações e restituições, pois todas as informações devem estar detalhadas nas obrigações acessórias.

Já as empresas tomadoras, em posse do valor retido, devem observar os prazos de vencimento dos recolhimentos previdenciários retidos, sendo que a falta de recolhimento no prazo legal configura crime contra a Previdência Social.

As empresas, por falta de conhecimento, acabam sendo prejudicadas com esta sistemática. Muitas vezes, por desconhecerem a legislação pertinente, acabam aplicando a retenção quando não é devido ou deixando de aplicar quando é devido.

Cabe aos profissionais do setor fiscal e pessoal, estar atentos a todas as exigências legais para que as empresas prestadoras e tomadoras de serviços mediante cessão de mão-de-obra e empreitada cumpram com todas as obrigações referentes ao instituto de retenção previdenciária, visto que qualquer irregularidade também dificultará na liberação de certidões negativas.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com esta pesquisa, percebeu-se que muitas empresas desconhecem os procedimentos legais aplicados no instituto da retenção previdenciária. As Contratadas e Contratantes não sabem quando é devido ou não esta sistemática. Percebe-se que as contratantes efetuam a retenção quando não é devido ou deixam de reter quando é devido.

A empresa prestadora de serviços quando firma o contrato com a tomadora, deve estar atenta, pois quando ocorre fornecimento de material e equipamento, acabam não estipulando os valores destes nos contratos. Esta falta de atenção acaba prejudicando a empresa contratada, pois se os materiais estiverem previstos no contrato e não constarem os referidos valores, não importa se haja discriminação na nota fiscal, a base de cálculo será de pelo menos 50% do valor bruto da nota, enquanto que se constar no contrato discriminados os valores dos materiais, a base de cálculo será o valor dos serviços.

Ocorre diversos erros em relação a correta aplicação do instituto da retenção. A legislação dispõe que a falta de destaque na nota fiscal gera infrações. Acontece com freqüência preenchimentos errôneos, o valor total da nota fiscal vem com desconto do valor retido, sendo que a retenção é um mero destaque no documento fiscal.

Quanto a compensação dos valores retidos, deve-se observar o correto preenchimento, observando o Manual da GFIP, visto que há duas formas de compensação, uma efetuada na GPS e a outra na GFIP.

Todas as informações repassadas para a Previdência Social devem ser feitas com bastante cuidado, visto que o preenchimento incorreto da GFIP acaba causando divergências e impossibilitando a empresa de retirar a CND.

Portanto, é fundamental que os profissionais estejam atentos as legislações pertinentes e que procedam corretamente na aplicação desta sistemática de retenção, evitando transtornos indesejáveis.

## REFERÊNCIAS

APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da ciência: filosofia e prática da pesquisa**. São Paulo: Thomson, 2006.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Sistema constitucional tributário: o tributo e suas espécies**. Curitiba, PR: Juruá, 2001.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

AZEVEDO, Osmar Reis; MARCHEZIN, Glauco; CONCÓRDIA, Renato Mendes. . **Manual prático de retenção de impostos e contribuições: como a fonte pagadora deve descontar : IR, INSS, ISS, Cofins, PIS/Pasep, CSLL e Cide**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: IOB, 2007.

BRENNER, Eliana de Moraes; JESUS, Dalena Maria Nascimento de. **Manual de planejamento e apresentação de trabalhos acadêmicos: projeto de pesquisa, monografia e artigo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. . **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev., ampl. e atual. até a emenda consti São Paulo: Malheiros, 2006.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10.ed São Paulo: Atlas, 1997.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 5. ed. rev., ampl. e atual. com a Reforma Proces São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 13. ed., rev. atual. conforme a legislação em vi São Paulo: Conceito, 2011.

DENARI, Zelmo. . **Curso de direito tributário**. 9. ed São Paulo: Atlas, 2008.



FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 3.ed. rev., atual. com a reforma tributária de E São Paulo: Atlas, 2004.

FEDERIGHI, Wanderley José. **Direito tributário: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2000.

GOES, Hugo Medeiros de. . **Manual de direito previdenciário: teoria e questões**. 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008.

HARADA, Kiyoshi,. **Direito financeiro e tributário**. 11.ed São Paulo: Atlas, 2003.

HERNÁNDEZ SAMPIERI, Roberto; FERNÁNDEZ COLLADO, Carlos; BAPTISTA LUCIO, Pilar. . **Metodologia de pesquisa**. 3. ed São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário imposto de renda das empresas**. 14. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 5. ed São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 17<sup>a</sup>.ed.São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_.\_\_\_\_\_. 27.ed. rev., atual. e ampl São Paulo: Malheiros, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. . **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de direito previdenciário**. 2.ed São Paulo: Editora LTR, 2001.

OLIVEIRA, Lamartino França de. **Direito previdenciário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito previdenciário**. 2. ed. rev. e atual São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

SOUZA, Martelene Carvalhaes Pereira e. **INSS na construção civil: teoria e prática**. São Paulo: PINI, 2006.

TAVARES, Marcelo Leonardo. **Direito previdenciário**. 6. ed. rev., ampl. e atual Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

TEIXEIRA, Elizabeth. **As três metodologias: acadêmica, da ciência e da pesquisa**. Petropolis, RJ: Vozes, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7.ed Rio de Janeiro: 2000.

TSUTIYA, Augusto Massayuki. . **Curso de direito da seguridade social: custeio da seguridade social, previdência social, saúde, assistência social**. São Paulo: Saraiva, 2007.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Imposto de renda na fonte : regras para 2003**. 4.ed Curitiba, PR: Juruá, 2003.

BRASIL. Constituição Federal. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm): Acesso em: 20 de setembro de 2011.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>: Acesso em: 20 de setembro de 2011.

BRASIL. Código civil 2002. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm): Acesso em: 22 de setembro de 2011.

BRASIL. Lei 8.212/1991. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm): Acessado em: 07 de outubro de 2011.

BRASIL. IN 971/09. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2009/in9712009.htm>: Acessado em: 07 de outubro de 2011.

BRASIL. IN 900/08. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2008/in9002008.htm>. Acesso em: 18 de out 2011.

BRASIL. MP 449. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/2008/mp449.htm>: Acesso em: 31 de out 2011.

BRASIL. MP 449. Disponível em:

<[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/circularcaixa547\\_2011\\_cronograma.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/circularcaixa547_2011_cronograma.htm)  
: Acesso em: 31 de out 2011.