Ivan **KERTZMAN** • Alzemir **SANTANA**
Raimundo **DANTAS**

Prática Empresarial PREVIDENCIÁRIA

2020

EDITORA JusPODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

5

CONTRIBUIÇÕES DOS TOMADORES DE SERVIÇOS

5.1. INTRODUÇÃO

Foram abordadas em capítulo próprio as contribuições dos segurados do RGPS. Agora, analisaremos as contribuições dos empregadores, da empresa e das entidades a ela equiparadas (tomadores de serviço).

Cabe relembrar que as contribuições sociais desses tomadores de serviço para a seguridade social podem incidir sobre:

a) A folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço mesmo sem vínculo empregatício;

b) A receita ou faturamento;

c) O lucro.

Salientamos, contudo, que somente as contribuições sobre a folha de pagamento e demais rendimentos são classificados como contribuições previdenciárias, já que são destinados unicamente ao custeio dos benefícios da previdência social (art. 167, XI, CF/1988).

As contribuições sobre a receita ou faturamento (PIS e COFINS) e a incidente sobre o lucro (CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) destinam-se ao financiamento de toda a seguridade social, incluindo as áreas da saúde, da previdência social e da assistência social.

Estudaremos as contribuições previdenciárias pagas pelos tomadores de serviços.

5.2. CONTRIBUIÇÃO DOS EMPREGADORES DOMÉSTICOS

O empregador doméstico é apenas contribuinte do RGPS. A sua contribuição não lhe dá direito a receber qualquer benefício. Ele participa apenas como tomador de serviço.

Até a publicação da Lei Complementar 150, de 01/06/2015, a alíquota de contribuição era de **12% sobre o salário de contribuição do seu empregado doméstico**. Com a edição desta Lei, foi criado o Simples Doméstico, entrando em vigor 120 dias após a sua publicação, reduzindo a contribuição patronal previdenciária para 8% sobre o salário de contribuição do empregado doméstico e 0,8% de contribuição para o Seguro contra Acidente do Trabalho – SAT.

Com a publicação da Lei Complementar 150, de 01/06/2015, foi gerada a dúvida se a contribuição do empregador doméstico ainda deveria incidir sobre o salário de contribuição de seu empregado.

Isso porque a referida lei complementar dispõe no art. 34, § 1º, que as contribuições deveriam ser incidentes sobre a remuneração dos empregados domésticos.

Observem, entretanto, que o próprio art. 34, II, da Lei Complementar 150 dispõe que a alíquota de contribuição patronal de 8% deve ser paga nos termos do art. 24 da Lei 8.212/1991, que define como base contributiva do empregador doméstico o salário de contribuição.

A Portaria Interministerial MF/MTE/MPS 822, de 30/09/2015, dirimiu qualquer dúvida sobre o tema, deixando claro que a contribuição patronal do empregador doméstico deve incidir sobre o salário de contribuição do seu empregado nos termos do art. 5º da mencionada portaria, ou seja, se limita ao teto contributivo. Logo, o limite máximo da base de contribuição de R$ 6.101,06 deve ser respeitado.

Curiosamente, por incompetência do legislador, a LC 150/2015 não revogou expressamente o art. 24 da Lei 8.212/1991, que continuou dispondo que a alíquota de contribuição do empregador doméstico era de 12%. Felizmente, a Lei 13.202, publicada em 09/12/2015, corrigiu esse erro, dispondo que a contribuição do empregador doméstico incidente sobre o salário de contribuição do empregado doméstico a seu serviço é de 8% + 0,8% de SAT.

O Simples Doméstico, previsto na LC 150/2015, abrange, em documento único de arrecadação, os seguintes valores:

> I – 8% a 11% de contribuição previdenciária do empregado doméstico;
>
> II – 8% de contribuição patronal previdenciária a cargo do empregador doméstico;
>
> III –0,8% de contribuição social para o financiamento de seguro contra acidentes do trabalho;
>
> IV – 8% de recolhimento de FGTS;
>
> V – 3,2% referente à multa dos 40% por despedida sem justa causa ou por culpa do empregador. Tal valor será movimentado pelo empregador no caso de pedido de demissão, dispensa por justa causa, aposentadoria, término de contrato por prazo determinado ou de falecimento do empregado doméstico. Já nos casos de despedida sem justa causa ou por culpa do empregador, o fundo será movimentado pelo empregado doméstico. Em caso de rescisão por culpa recíproca, os valores serão divididos entre o empregador e o empregado doméstico;
>
> VI – Imposto de Renda Retido na Fonte, se incidente.

O recolhimento será arrecadado pela Caixa Econômica Federal, que deverá repassar os tributos federais para a União. O empregador está obrigado a fornecer cópia do documento único de arrecadação para o seu empregado doméstico, mensalmente.

Os tributos não recolhidos no prazo estabelecido (dia 7 do mês seguinte) se sujeitam à incidência de encargos legais (multa e juros) previstos na legislação do imposto de renda. Já as parcelas referentes ao FGTS (8% e 3,2%) não recolhidas no prazo estabelecido devem ser atualizadas e sofrerão multa prevista na lei 8.036/1990.

Observe-se que o art. 6º da Portaria Interministerial 822, de 30/09/2015, esclarece que se a data de vencimento não for dia útil, o prazo para o pagamento da guia do Simples Doméstico é antecipado. O art. 30, § 2º, II, da Lei 8.212/1991, foi alterado pela Lei 13.202, publicada em 09/12/2015, deixando claro que esse prazo deve ser antecipado caso a data de recolhimento não seja dia útil.

O recolhimento das contribuições previdenciárias retidas e da parte patronal referentes ao 13º salário deverá ocorrer até o dia 20 de dezembro, antecipando-se o prazo se não for dia útil (art. 4º da Portaria Interministerial MF/MTE/MPS 822/2015).

O art. 2º da Portaria Interministerial MF/MPS/MTE, de 30/09/2015, dispõe que a inscrição do empregador e a entrada única de dados cadastrais e de informações trabalhistas, previdenciárias e fiscais no âmbito do Simples Doméstico dar-se-á mediante registro no Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – eSocial.

Atente-se para o fato de que, diante da hipótese de o doméstico receber salário proporcional ao número de dias trabalhados, poderá ocorrer situação de pagamento de remuneração inferior ao mínimo legal. Nesse caso, o empregador deverá recolher as contribuições previdenciárias com base no valor efetivamente pago, mesmo sendo a base inferior ao salário mínimo (art. 54, § 3º, IN 971/2009). Como vimos no capítulo contribuição de segurados, a partir da reforma previdenciária (EC 103/19), para que o segurado conte essa contribuição inferior ao mínimo para fins de benefícios, terá que complementar a contribuição, ou transferir a sobra de um mês para outro, ou, ainda, agrupar contribuições de meses distintos.

Exemplo:

Guilherme contratou a doméstica Leila para realização de serviços por apenas 22 horas semanais, fazendo constar este acerto proporcional na carteira de trabalho da empregada. Como o salário era proporcional ao número de horas trabalhadas na semana, eles ajustaram a remuneração de R$ 522,50 mensais. O recolhimento das contribuições sociais, porém, deverá ser realizado sobre R$ 522,50, pois foi a remuneração efetivamente paga.

Lembre-se de que o empregador doméstico deve descontar a contribuição do salário pago ao seu empregado e recolhê-la, juntamente com a sua parte, à Previdência, em documento único de arrecadação, juntamente com o FGTS e o imposto de renda retido, se houver.

Veja a tabela de exemplos da parcela referente à contribuição previdenciária:

Exemplos:

Atividade	Remuneração (R$)	Alíquota do empregado	Redutor (R$)	Desconto empregado (R$)	Alíquota do empregador	Contribuição previdenciária do empregador (R$)	Total pago à Previdência pelo empregador (R$)
Cozinheira	1.500,00	9,00%	15,68	119,32	8,8%	132,00	251,32
Motorista	3.000,00	12%	78,36	281,64	8,8%	264,00	545,64
Piloto de jato particular	15.000,00	14%	141,05	713,10	8,8%	513,87	1.226,97

Note que, no exemplo do piloto de jato particular, tanto a alíquota de contribuição do empregado quanto a do empregador incidiram até o limite do teto: R$ 6.101,06.

O empregador doméstico é obrigado a arrecadar a contribuição do segurado empregado doméstico e recolhê-la, assim como a parcela a seu cargo, até o dia 7 do mês subsequente à prestação do serviço, antecipando-se o prazo se não for dia útil (art. 4º da Portaria Interministerial MF/MTE/MPS 822/2015), no mesmo documento de arrecadação que recolherá o FGTS e o imposto de renda retido, se houver. O documento de arrecadação será gerado exclusivamente pelo aplicativo disponibilizado no Portal do eSocial.

Por força do § 6º do art. 30 da Lei 8.212/1991, acrescido pela Lei 11.324/2006, o empregador doméstico podia recolher a contribuição do segurado empregado a seu serviço e a parcela a seu cargo, relativas à competência de novembro, até o dia 20 de dezembro, juntamente com a contribuição referente ao 13º salário, utilizando-se de um único documento de arrecadação. Entendemos, no entanto, que esse pagamento é incompatível com o novo regramento de contribuição do empregador, previsto na Lei Complementar 150/2015, que determinada a data de recolhimento o dia 7 do mês subsequente em documento único de arrecadação. Tal entendimento foi confirmado com a revogação do § 6º do art. 30, promovida pela Lei 13.202, publicada em 09/12/2015. A contribuição previdenciária incidente sobre o 13º salário, então, deve ser recolhida até o dia 20 de dezembro.

Durante o período da licença-maternidade da empregada doméstica, cabe ao empregador apenas o recolhimento da contribuição a seu cargo, facultada a opção pelo recolhimento trimestral. Atente-se que

salário-maternidade é o único benefício da previdência social sobre o qual incide contribuição previdenciária.

O desconto da contribuição e da consignação legalmente determinado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa e pelo empregador doméstico, ficando estes diretamente responsáveis pelas importâncias que deixarem de descontar dos seus empregados.

Nesse sentido, a ausência de recolhimento dos valores retidos pelas empresas e pelos empregadores domésticos não prejudicam a concessão do benefício e nem o seu valor, desde que comprovado o valor de seus salários de contribuição. Antes da LC 150/2015 caso os empregadores domésticos retivessem a contribuição dos seus empregados e não repassassem para o INSS, o valor da base contributiva considerada pela autarquia seria de apenas um salário mínimo, mesmo que o valor da remuneração do doméstico fosse superior. Felizmente a LC 150/2015 eliminou essa injusta regra.

Para evitar fraudes, a Lei 12.470/2011 explicitou que, no parágrafo único do art. 24 da Lei 8.212/1991, presentes os elementos da relação de emprego doméstico, o empregador doméstico não poderá contratar microempreendedor individual, sob pena de ficar sujeito a todas as obrigações dela decorrentes, inclusive trabalhistas, tributárias e previdenciárias.

O texto legal procura deixar claro que o empregador doméstico não pode contratar um MEI para lhe prestar serviço como empregado doméstico. Isso, sem dúvida, caracterizaria fraude, uma vez que como empregador doméstico existe a contribuição de 8,8% sobre o salário de contribuição do empregado, de 11,2% de FGTS e, ainda, deve ser efetuada a retenção de 7,5%, 9%, 12% ou 14% do segurado a depender da faixa do salário de contribuição.

Se o empregador acorda com o empregado doméstico, de maneira fraudulenta, que a contratação se dará na modalidade de MEI, a contribuição total a ser paga fica reduzida a 5% sobre o salário mínimo. Obviamente esse contrato é nulo, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

5.3. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA E EQUIPARADOS

5.3.1. Sobre a remuneração de empregados e avulsos

5.3.1.1. Contribuição básica para o custeio do RGPS

As empresas e seus equiparados devem contribuir com **20% sobre a remuneração paga, devida ou creditada** aos segurados empregados e avulsos que lhes prestem serviço durante o mês. O fato gerador da contribuição previdenciária é a prestação do serviço, independentemente do pagamento da remuneração. Para que não fossem suscitadas quaisquer dúvidas, os legisladores embutiram no texto legal as expressões "devida ou creditada", ou seja, basta que haja prestação de serviço para que incida contribuição previdenciária.

No caso das **instituições financeiras**, é devida, complementarmente, **uma contribuição adicional de 2,5%** sobre a remuneração dos empregados e avulsos. A alíquota total para essas empresas perfaz 22,5%. Entende-se por instituições financeiras as seguintes empresas: bancos comerciais, bancos de investimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.

De acordo com a Súmula 584 do STJ, editada em 14/12/2016, as sociedades corretoras de seguros, que não se confundem com as sociedades de valores mobiliários ou com os agentes autônomos de seguro privado, estão fora do rol de entidades constantes do art. 22, § 1º, da Lei 8.212/1991. Assim, tais empresas não se sujeitam ao adicional de alíquota de 2,5%, no entendimento do Tribunal Superior.

Exemplo:

A fabricante de biscoitos Douradão conta com 50 empregados em sua indústria, além de trabalhadores avulsos encarregados da movimentação de mercadorias, destinadas à exportação, em seu galpão no porto. No mês de maio, a folha de salários relativa aos seus empregados totalizou R$ 30.000,00, e a soma da remuneração

dos serviços prestados pelos avulsos foi R$ 10.000,00. Quanto deve pagar à Previdência Social, referente à parcela básica?

Resposta: Deve pagar o total de R$ 8.000,00 (20% x 40.000). Se, entretanto, a empresa fosse um banco comercial, ao invés de uma fábrica de biscoitos, deveria recolher o total de R$ 9.000 (22,5% x 40.000).

O STF já se pronunciou considerando que o adicional de alíquota de 2,5% das instituições financeiras, previsto no § 1º do art. 22 da Lei 8.212/1991, não fere o princípio da isonomia tributária (AC 1.109-MC e RE-598572).

Observe-se que a Lei Complementar 128, de 19/12/2008, criou uma forma de contribuição diferenciada para o Microempreendedor Individual – MEI. É que o art. 18-C da LC 123 dispõe que poderá se enquadrar como MEI o empresário individual ou o empreendedor que exerça as atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural que possua um único empregado que receba exclusivamente um salário mínimo ou o piso salarial da categoria profissional. Nessa hipótese, o MEI deve recolher, a título de contribuição previdenciária patronal, a **alíquota fixa de 3%** sobre a remuneração efetivamente paga ao seu empregado.

A Lei 13.189, publicada em 19/11/2015, dispõe que incide contribuição previdenciária sobre a compensação financeira do Programa de Proteção do Emprego – PPE, assim, mesmo ela sendo paga pelo Governo, as empresas serão obrigadas a pagar contribuição sobre estes valores (vide tópico 7.4.30).

Em decisão proferida em 2017, por unanimidade dos votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que os entes federativos devem pagar contribuição previdenciária sobre a remuneração dos agentes políticos não vinculados a regime próprio de previdência (RE 626837, com Repercussão geral reconhecida).

5.3.1.2. Contribuição para o custeio do SAT / GILRAT – parcela básica

Essa contribuição está detalhada no capítulo 06 desta obra intitulado Gestão do Ntep e Fap.

O termo SAT – Seguro de Acidente de Trabalho ou RAT (Risco Ambientais do Trabalho) ou GILRAT – Grau de Incidência de Incapacidade

Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho tem seu fundamento no art. 22, inciso II, da Lei 8.212/1991. A contribuição para o SAT/GILRAT, incidente sobre a remuneração paga ou creditada pelas empresas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos que lhes prestem serviço com as seguintes alíquotas:

a) 1% para os estabelecimentos em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

b) 2% para os estabelecimentos em cuja atividade preponderante este risco seja considerado médio;

c) 3% para os estabelecimentos em cuja atividade preponderante este risco seja considerado grave.

A relação das atividades preponderantes e os correspondentes graus de risco podem ser encontrados no anexo V do Decreto 3.048/1999. Considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, **no estabelecimento**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

O Decreto 6.042/2007 instituiu o FAP - Fator Acidentário de Prevenção. A fixação do FAP deve ser feita a partir do desempenho da empresa na área de segurança e medicina do trabalho, dentro da respectiva atividade econômica. O FAP consiste em um multiplicador variável entre 0,5 a 2,0 (quatro dígitos) a ser aplicado na alíquota do SAT/RAT.

Como já mencionado, esse assunto está detalhado no capítulo 06 desta obra intitulado Gestão do NTEP e FAP – Efeitos na Contribuição do SAT/RAT.

5.3.1.3. Contribuição adicional ao SAT/GILRAT para o custeio das aposentadorias especiais

A aposentadoria especial é devida aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais filiados à cooperativa de trabalho ou de produção que tenham trabalhado durante 15, 20 ou 25 anos, conforme o caso, em condições especiais que prejudiquem a saúde e a integridade física.

As alíquotas do GILRAT serão **acrescidas de 6%, 9% ou 12%**, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado, a serviço da empresa,

ensejar a concessão de **aposentadoria especial após 25, 20 ou 15 anos de contribuição**. O referido complemento incide, exclusivamente, sobre a remuneração dos segurados expostos aos agentes nocivos que prejudiquem a saúde e a integridade física.

Caso a empresa tenha 500 funcionários contratados, mas somente dez deles estejam expostos a agentes nocivos à saúde, será devido o adicional apenas sobre a remuneração destes dez empregados.

Os agentes nocivos são:

- **Físicos –** Os ruídos, as vibrações, o calor, a umidade, a eletricidade, as pressões anormais, as radiações ionizantes e as radiações não ionizantes.
- **Químicos –** Os manifestados por névoas, neblinas, poeiras, fumos, gases, vapores de substâncias nocivas presentes no ambiente de trabalho absorvidos pela via respiratória, bem como aqueles que foram passíveis de absorção por meio de outras vias, por exemplo: benzeno e arsênio.
- **Biológicos –** Os micro-organismos como bactérias, fungos, parasitas, bacilos e vírus, dentre outros.

As empresas devem elaborar os documentos ambientais, dentre os quais destacamos o PPP – Perfil Profissiográfico Previdenciário. Com base nessas documentações é efetuado o enquadramento dos empregados em "expostos" ou "não expostos" a agentes nocivos.

5.3.1.4. Contribuição para outras entidades e fundos ("terceiros")

A Constituição Federal, no seu art. 240, dispõe que é possível instituir a cobrança de contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinada às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculada ao sistema sindical ("terceiros").

Já o art. 212, § 5º, da Constituição dispõe sobre a contribuição social do salário-educação como fonte de financiamento adicional para o ensino fundamental público.

A contribuição para "terceiros" é incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas aos empregados e segurados avulsos que prestem serviços à empresa. Exemplificando, essas entidades são:

- FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (salário-educação);
- INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária;
- SESI – Serviço Social da Indústria;
- SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial;
- SESC – Serviço Social do Comércio;
- SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas;
- SENAT – Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte;
- SEST – Serviço Social do Transporte;
- SESCOOP – Serviço Social das Cooperativas;
- SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural;
- DPC – Diretoria de Portos e Costas;
- Fundo Aeroviário.

Como a maioria dessas entidades inicia as suas siglas com a letra "S", é bastante comum chamar-se popularmente esses fundos de Sistema "S".

Cabe destacar que essas contribuições não são receitas da seguridade social e, muito menos, da previdência social. Ocorre que, como é utilizada a mesma base de cálculo das contribuições destinadas à Previdência Social, a SRFB recebeu a missão legal de arrecadar, fiscalizar e cobrar estas contribuições, repassando-as, posteriormente, para cada entidade (art. 3º, Lei 11.457/2007).

Por esse serviço, **a Seguridade Social é remunerada** com o percentual de **3,5% do montante arrecadado**, exceto sobre o **salário-educação** (FNDE), cujo percentual destinado à previdência é de 1%. Essa remuneração será creditada ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF, instituído pelo Decreto-Lei 1.437, de 17/12/1975 (art. 3º, § 4º, da Lei 11.457/2007).

Obviamente, as empresas não são obrigadas a recolher contribuições para todas as entidades e fundos mencionados. Ela vai efetuar recolhimentos para os "terceiros" relacionados com a atividade da empresa.

Essa relação é definida no Anexo I, da IN RFB 971/2009 – Tabela de Códigos FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social), que lista todas as atividades possíveis e o respectivo código do FPAS.

Com esse código, a empresa pode saber quais são as entidades para as quais deve efetuar recolhimentos de contribuições. A listagem que relaciona o código FPAS com as entidades e respectivas alíquotas pode ser encontrada no Anexo II da IN RFB 971/2009.

As empresas de telecomunicação, por exemplo, são enquadradas no código FPAS 507, devendo, assim, contribuir com as seguintes entidades: 2,5% para o salário-educação, 0,2% para o INCRA, 0,6% para o SEBRAE e 2,5% para o SESCOOP, totalizando 5,8%.

A empresa pode, ainda, manter convênios para possibilitar o pagamento direto a essas entidades, sem a intermediação da SRFB. Por exemplo: caso uma empresa de telecomunicações firme um convênio com o SESCOOP para recolher essa contribuição diretamente a esta instituição, a empresa, então, passa a recolher para a Previdência apenas 3,3% referentes aos demais "terceiros" (5,8% totais – 2,5% conveniados).

Exemplo:

Mariana possui uma loja de artigos para casamento chamada Case Logo. A folha de pagamento dos empregados e avulsos totaliza R$ 30.000,00. Sabendo que não há funcionários expostos a agentes nocivos, que Mariana não retira pró-labore da empresa e, ainda, que o grau de risco de acidente de trabalho é baixo, qual deve ser o recolhimento da parte patronal da empresa Case Logo, sendo que o total de recolhimentos a "terceiros" é de 5,8%, considerando o FAP de 1,000?

Veja a tabela resposta:

Descrição	Valor
Parcela básica de contribuição	30.000 x 20% = R$ 6.000,00
Parcela referente ao SAT/GILRAT	30.000 x 1% = R$ 300,00
Parcela para "terceiros"	30.000 x 5,8% = R$ 1.740,00
Total dos recolhimentos	**R$ 8.040,00 (6.000 + 300 + 1.740)**

Salientamos que na mesma guia de recolhimento a empresa deve efetuar o pagamento de todas as parcelas devidas à Previdência Social

e aos "terceiros", além das retidas dos segurados que lhes prestem serviços. Do total de recolhimento da empresa Case Logo, a Previdência deve repassar para as entidades e fundos R$ 1.740,00 e por este serviço cobrar uma comissão de 3,5%, exceto pela arrecadação do salário-educação para o FNDE, cujo percentual é de 1%.

As empresas devem efetuar o recolhimento das contribuições devidas sobre a remuneração dos seus empregados e avulsos, **inclusive a parte destinada aos "terceiros"**, até o dia 20 do mês subsequente, antecipando-se o prazo para o dia útil anterior, em caso de não haver expediente bancário nesse dia.

5.3.1.5. Contribuição sobre o 13º salário dos empregados

A gratificação natalina – 13º salário – integra o salário de contribuição, exceto para o cálculo do salário de benefício.

As contribuições da empresa e do segurado sobre o 13º salário devem ser **calculadas separadamente** das contribuições incidentes sobre a remuneração de dezembro. Essa fórmula de cálculo torna-se relevante para os empregados, quando a soma do 13º salário e da remuneração de dezembro ultrapassar o limite máximo do salário de contribuição. Para a empresa, não há qualquer diferença entre calcular as contribuições separada ou conjuntamente, pois não há limite máximo para a base de incidência da contribuição patronal. Vejamos:

Exemplo:

Pedro é gerente da Perfumaria Cheiro Bom, recebendo a remuneração mensal de R$ 5.000,00. Em dezembro a empresa pagou-lhe R$ 5.000,00, referentes ao salário do mês, e R$ 5.000,00, a título de 13º salário. Sabendo que a alíquota total de contribuição patronal é de 26,8%, quanto deve ser pago pela Perfumaria e por Pedro à Previdência Social?

Resposta:

1) A contribuição sobre o 13º salário deve ser calculada separadamente da de dezembro. A empresa deve, então, descontar de Pedro 14% sobre o salário de dezembro e 14% sobre o 13º salário, referentes à cota do segurado, diminuído do redutor de 141,05. O desconto totaliza, portanto, R$ 1.117,90 (14% x 5.000 – 141,05) x 2.

2)A contribuição patronal da Perfumaria Cheiro Bom perfaz R$ 2.680,00 (26,8% x 5.000 + 26,8% x 5.000).

3)Perceba que, caso a base do 13º salário fosse somada à remuneração de dezembro, a cota patronal seria a mesma, R$ 1.680,00 (26,8% x 10.000). A contribuição descontada de Pedro, entretanto, seria menor, já que se limitaria ao teto de R$ 6.101,06, resultando em R$ 713,10 (6.101,06 x 14% - 141,05).

O desconto da contribuição do segurado incidente sobre o valor bruto do 13º salário é devido quando do pagamento ou crédito da última parcela e deve ser recolhida juntamente com a contribuição a cargo da empresa até o dia 20 do mês de dezembro, **antecipando-se o vencimento** para o dia útil imediatamente anterior, se não houver expediente bancário no dia vinte.

Atenção!

A regra para pagamento da contribuição sobre o 13º salário, mesmo antes da edição da MP 447 de 14/11/2008, sempre teve o prazo antecipado quando a data vencimento não recaía em dia útil.

No caso de rescisão de contrato de trabalho, as contribuições devidas serão recolhidas até o dia 20 do mês subsequente à rescisão, antecipando-se o prazo se não for dia útil. Deve-se computar em separado a parcela referente à gratificação natalina, para fins de tributação das verbas rescisórias.

5.3.1.6. Isenção de Contribuição Previdenciária no Contrato Verde e Amarelo

A Medida Provisória 905, de 11/11/2019, criou o "Contrato de Trabalho Verde e Amarelo", beneficiando a contratação de jovens de 18 a 29 anos de idade, para fins de registro do primeiro emprego em Carteira de Trabalho e Previdência Social.

Em virtude do estado de calamidade pública, em decorrência da pandemia do COVID-19, a MP 905 foi revogada. Com a perda da validade jurídica da MP, não é mais permitindo que novos empregados sejam contratados por essa modalidade de contrato, contudo, as situações

jurídicas já consolidadas e decorrentes de atos praticados durante a vigência da MP nº 905/2019 (até 20/04/2020) deverão ser conservadas.

A finalidade da referida MP, sem dúvida, era incentivar a contratação de jovens e diminuir o desemprego, uma vez que condiciona as vantagens ao aumento de número de empregados. Assim, Caso a empresa contrate tais jovens, aumentando os postos de trabalho em relação à média total de empregados apurada de 01/01/2019 a 31/10/2019, passa a gozar de diversos benefícios fiscais e trabalhistas (art. 2° da MP 905/2019).

Esse tipo de contrato só seria empregado para novas contratações (não seria permitido substituições na atual folha de empregados). Assim, as empresas podiam contratar até 20% dos seus empregados na modalidade de Contrato Verde e Amarelo e, caso possuíssem até 10 empregados, poderiam contratar dois empregados nessa modalidade.

Poderiam ser contratados na modalidade Contrato de Trabalho Verde e Amarelo, os trabalhadores com salário-base mensal de até 1,5 salário mínimo (art. 3° da MP 905/2019). Essa contratação gera benefícios fiscais, ficando a empresa **isenta da cota patronal previdenciária básica de 20% sobre a remuneração e também das contribuições para terceiros**. Mantém, no entanto, a obrigação de recolher as contribuições previdenciárias do SAT/GILRAT (com os efeitos do FAP) e o adicional de aposentadoria especial.

Observe que tal isenção é garantida para os trabalhadores que forem contratados com remuneração de até 1,5 salário mínimo. É garantida, no entanto, a manutenção do contrato na modalidade Contrato de Trabalho Verde e Amarelo quando houver aumento salarial, após doze meses de contratação, limitada a isenção das contribuições previdenciárias e de terceiros até 1,5 salário mínimo.

Nesse contrato, a contribuição para o FGTS é de apenas 2% e em caso de rescisão antecipada a multa é de 20% do saldo (arts. 6° e 7° da MP 905/2019).

O prazo de duração desse contrato é de 24 meses, prorrogando-se indeterminadamente após o término desse prazo, perdendo os benefícios trabalhistas e fiscais previstos na MP 905/2019.

5.3.1.7. Tabela resumo da contribuição da empresa sobre os serviços de empregados e avulsos

Discriminação da contribuição		Alíquota
Parcela básica	Regra geral	20%
	Financeiras	22,5%
SAT / GILRAT (pode ser atenuado em 50% ou agravado em 100%, a depender do FAP)	Risco leve	1%
	Risco médio	2%
	Risco alto	3%
Adicional SAT / GILRAT (apenas para os trabalhadores com direito à aposentadoria especial)	25 anos	6%
	20 anos	9%
	15 anos	12%
Outras entidades e fundos ("terceiros")	variável	
Descrição	**Dia do recolhimento**	**Responsável**
Contribuição sobre a remuneração de empregados e avulsos	Dia 20 ou dia útil anterior	Empresa tomadora do serviço
13º salário	20/12 ou dia útil anterior	Empresa tomadora do serviço

5.3.2. Contribuição da empresa e equiparados sobre as remunerações dos contribuintes individuais

Essa contribuição já foi alvo de uma série de questionamentos judiciais, sendo considerada inconstitucional (ADIn 1.102/DF, Rel. Min. Maurício Correa) até a edição da Lei Complementar 84/1996 que se valeu da competência residual para a instituição da contribuição.

A Lei 9.876 revogou a Lei Complementar 84, alterando a alíquota original dessa contribuição **patronal**, a partir de março de 2000.

As empresas e seus equiparados, então, devem contribuir com **20%** sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados **contribuintes individuais** que lhes prestem serviço durante o mês.

No caso das **instituições financeiras**, é devida, complementarmente, uma contribuição adicional de 2,5% sobre a remuneração dos

contribuintes individuais. A alíquota total incidente para estas empresas perfaz **22,5%**.

Atente-se que, sendo o sócio um segurado enquadrado na categoria de contribuinte individual, a sua remuneração recebida em decorrência de seu trabalho (pró-labore) deve ser tributada. Quando não houver discriminação na contabilidade da remuneração decorrente do trabalho e da proveniente do capital social, o total recebido, ainda que a título de antecipação de lucro, deve ser considerado como incidente de contribuição previdenciária.

Note-se que a alíquota de contribuição das empresas sobre a remuneração dos contribuintes individuais é idêntica àquele referente à remuneração dos empregados e avulsos. A diferença é que, em relação aos contribuintes individuais, não há qualquer contribuição adicional quer para o SAT/GILRAT, quer para "terceiros". Veja o exemplo:

Exemplo 1:

A empresa de sapatos Marcus Calçados possui uma folha de pagamento de empregados de valor mensal de R$ 10.000,00. No mês de agosto, contratou o pintor Francisco para fazer a pintura das instalações e a faxineira diarista Elaide para efetuar uma faxina geral, após o serviço de pintura. Marcus Calçados remunerou o pintor com R$ 1.000,00 e a faxineira com R$ 100,00. Sabendo que a alíquota paga em relação a "terceiros" é de 5,8% e que o grau de risco é baixo e o FAP é 1,000, quanto deve pagar de contribuição patronal?

Veja a tabela resposta:

Descrição	Valor
Contribuição relativa à parcela básica dos empregados	10.000 x 20% = R$ 2.000,00
Contribuição relativa ao SAT/GILRAT	10.000 x 1% = R$ 100,00
Contribuição para "terceiros"	10.000 x 5,8% = R$ 580,00
Contribuição relativa aos contribuintes individuais	1.100 (1.000, do pintor + 100, da faxineira) x 20% = R$ 220,00
Total da parte patronal	**2.000 + 100 + 580 + 220 = R$ 2.900,00**

A empresa deve recolher esse valor em guia única, incluindo, ainda, as contribuições retidas dos segurados empregados e contribuintes individuais.

Na contratação de serviços de transporte rodoviário de carga ou de passageiro, de serviços prestados com a utilização de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, a base de cálculo da contribuição da empresa corresponde a 20% do valor da nota fiscal, fatura ou recibo, quando esses serviços forem prestados por condutor autônomo de veículo rodoviário, auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, bem como por operador de máquinas (art. 22, § 15, da Lei 8.212/1991, incluído pela Lei 13.202, de 08/12/2015).

A remuneração paga ou creditada a condutor autônomo de veículo rodoviário pelo serviço de frete, carreto ou transporte de passageiros, realizado por conta própria, corresponde, então, a 20% do rendimento bruto. Isso porque, no valor total pago a este contribuinte individual, já estão inclusos os custos de combustível, manutenção e depreciação do veículo.

Exemplo 2:

A empresa Viva Bem Ltda. contratou Lucas, condutor autônomo de micro-ônibus, para transportar os seus empregados a um sítio de eventos, onde ocorria a festa de confraternização de final de ano, pagando-lhe R$ 1.500,00. Quanto deve recolher para a Previdência Social?

Resposta:

Dos R$ 1.500,00, apenas 20% serão considerados remuneração, ou seja, R$ 300,00. A alíquota de contribuição deve ser aplicada sobre essa base, pois os demais R$ 1.200,00 presumem-se terem sido utilizados para os outros custos (gasolina, manutenção e depreciação). A Viva Bem deve, então, oferecer ao Fisco Previdenciário 20% x R$ 300,00, totalizando R$ 60,00 de contribuição.

A empresa Viva Bem deve, ainda, descontar (11% de R$ 300,00) da contribuição previdenciária de Lucas acrescida das parcelas do SEST e SENAT.

As empresas que contratam serviços de contribuintes individuais devem efetuar o recolhimento das contribuições, juntamente com as devidas sobre a remuneração dos empregados, até o dia 20 do mês subsequente, sendo este prazo antecipado para o dia útil anterior se não houver expediente bancário no dia 20.

A empresa contratante exclusivamente de serviços de hidráulica, eletricidade, pintura, alvenaria, carpintaria e de manutenção ou reparo

de veículos executados por intermédio do MEI mantém, em relação a essa contratação, a obrigatoriedade de recolhimento da contribuição previdenciária patronal de 20%, acrescida do adicional de 2,5% para empresas financeiras, e o cumprimento das obrigações acessórias relativas à contratação de contribuinte individual (art. 18-B, da LC 123/2006).

5.3.2.1. Tabela resumo da contribuição da empresa sobre os serviços de contribuintes individuais

Discriminação da contribuição		**Alíquota**
Parcela básica	Regra geral	20%
	Financeiras	22,5%
SAT / GILRAT e "terceiros"	Não há	
Descrição	**Dia do recolhimento**	**Responsável**
Pagamento juntamente com a contribuição da empresa sobre a remuneração dos empregados e avulsos	Dia 20 ou dia útil anterior	Empresa tomadora do serviço

5.3.3. Contribuição da Cooperativa de Produção

Cooperativa de produção é aquela em que os associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens, quando a cooperativa detém os meios de produção.

> **Exemplo:**
>
> Pessoas físicas que produzem cadeiras em aço e madeira se unem para produzir em escala os seus produtos, com a finalidade de ganhar competitividade no mercado. Cada um destes produtores, isoladamente, é capaz de produzir mensalmente 20 cadeiras. Juntos, todavia, podem produzir 1.000 cadeiras mensais. Note-se que é muito mais fácil vender 1.000 que vender 20 cadeiras isoladamente. Unindo-se, eles podem tentar vender as suas 1.000 cadeiras para uma escola, faculdade ou para curso preparatório para concurso público.

Lembre-se de que a cooperativa de produção se equipara à empresa para fins de pagamento das contribuições previdenciárias e de que os cooperados de produção estão enquadrados na categoria dos contribuintes

individuais. Assim sendo, toda vez que a cooperativa de produção remunerar os cooperados a ela filiados, deve contribuir com a alíquota de 20% (empresa remunerando contribuinte individual). Da mesma forma, quando remunerar os empregados que trabalhem na administração da cooperativa, devem pagar todas as contribuições patronais pertinentes (20% + SAT/GILRAT + terceiros).

Até a edição da Medida Provisória 83, convertida na Lei 10.666/2003, os cooperados de produção não faziam jus à aposentadoria especial. O referido diploma, no entanto, instituiu o benefício da aposentadoria especial para os cooperados de produção que estivessem expostos a agentes nocivos prejudiciais à saúde e à integridade física por 15, 20 ou 25 anos, a depender da nocividade do agente.

Cumprindo, pois, o dispositivo constitucional da preexistência de custeio em relação aos benefícios e serviços, o art. 1º, § 2º, da Lei 10.666, instituiu também a contribuição adicional de 12%, 9% ou 6%, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após 15, 20 ou 25 anos de contribuição, respectivamente.

Assim, a cooperativa de produção passou a ser enquadrada em uma situação bastante peculiar, em relação à contribuição referente à remuneração paga aos seus cooperados expostos a agentes nocivos. Ela deve recolher os 20%, referentes à parcela básica, mais os 6%, 9% ou 12% do adicional da aposentadoria especial, a depender da nocividade do agente, mas não recolhe a contribuição básica do SAT/GILRAT em relação aos seus cooperados. Lembre-se de que a empresa somente deve pagar SAT/GILRAT sobre a remuneração de empregados e avulsos que lhe prestem serviço. Deve, ainda, reter a contribuição de todos os segurados que lhe prestem serviços e repassar para a Previdência Social, até o dia 20 do mês subsequente.

Segue exemplo elucidativo das contribuições das cooperativas de produção:

> **Exemplo:**
>
> A Cooperativa Cadeirão foi formada a partir da união de 50 produtores de cadeiras. Ao final do mês de abril, a cooperativa remunerou cada cooperado com R$ 2.000,00. Remunerou, ainda, duas secretárias com R$ 1.200,00, cada, e um pintor que executou serviço de manutenção das instalações da cooperativa, cobrando

R$ 3.000,00. Sabendo que 10 cooperados são responsáveis pela fundição do aço para moldagem das cadeiras, estando expostos a agente nocivo que enseja aposentadoria especial em 25 anos, qual deve ser a contribuição patronal desta cooperativa? Dados adicionais: GILRAT 3%, FAP 1,5000 e terceiros 5,8%.

Resposta:

1)A contribuição básica da cooperativa em relação aos cooperados é de R$ 20.000,00 (50 cooperados x 2.000,00 x 20%);

2)A contribuição adicional em relação aos segurados expostos é de R$ 1.200,00 (10 cooperados x 2.000,00 x 6%);

3)A contribuição da cooperativa em relação às duas secretárias é de R$ 727,20 (2 secretárias x 1.200 x 30,3% [20%+3% x 1,5000 + 5,8%]);

4)A contribuição referente ao serviço do pintor é de R$ 600,00 (20% x 3.000,00);

5)O total da contribuição patronal da cooperativa é de R$ 22.527,20 (20.000 + 1.200 +727,20 + 600);

6)A cooperativa deve ainda reter a contribuição dos cooperados, da secretária e do pintor e repassar à Previdência Social até o dia 20 de maio.

5.3.3.1. Tabela resumo da Contribuição da Cooperativa de Produção

Discriminação da contribuição		**Alíquota**
Remuneração básica dos cooperados		20%
Adicional de aposentadoria especial dos cooperados	15 anos	12%
	20 anos	9%
	25 anos	6%
Contribuição básica sobre a remuneração dos empregados		20%
SAT/GILRAT sobre a remuneração dos empregados		1%, 2% ou 3%
Terceiros sobre a remuneração dos empregados		Variável
Remuneração sobre os contribuintes individuais não cooperados		20%, sem qualquer adicional
Descrição	**Dia do recolhimento**	**Responsável**
Contribuição sobre a remuneração de empregados e avulsos, cooperados e demais contribuintes individuais	Dia 20 ou dia útil anterior	Cooperativa