



**MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA
SECRETARIA DE ORIENTAÇÃO E AVALIAÇÃO**

PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 588/2019

Referência : Correio eletrônico. PGEA 0.02.000.000098/2019-49.
Assunto : Tributário. Retenção de IRPF, INSS e ISSQN. Instrutor. Pessoa Física.
Interessado : Secretaria Estadual. Procuradoria da República no Amapá.

A Senhora Secretária Estadual da Procuradoria da República no Amapá solicita orientação desta Auditoria Interna do Ministério Público da União quanto a necessidade de recolhimento de contribuição previdenciária, impostos sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN e imposto de renda relativamente a curso ministrado por pessoa física nas instalações da Unidade e se há necessidade de emissão de recibo ou nota fiscal por parte do favorecido.

2. Esclarece que foi emitida nota de empenho em favor do instrutor com a natureza de despesa 339036, e faz os seguintes questionamentos:

- 1ª) devemos recolher os 11% do INSS e o devido encaminhamento de informação via SEFIP?*
- 2ª) devemos recolher o ISS?*
- 3ª) devemos exigir a emissão de recibo ou nota fiscal por parte do favorecido?*
- 4ª) devemos pagar a contribuição previdenciária patronal (20%)?*
- 5ª) devemos recolher imposto de renda sobre o rendimento? Se afirmativo, qual o percentual.*

3. Em exame, para a questão atinente ao recolhimento da contribuição previdenciária, importante trazer à colação o disposto na Constituição Federal de 1988, na Lei nº 8.212/91, bem como na Instrução Normativa RFB nº 971/2009. Vejamos:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; (grifo nosso)

LEI Nº 8.212/1991

CAPÍTULO I

DOS CONTRIBUINTES

Seção I

Dos Segurados

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

V - como contribuinte individual:

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

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou 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, indireta e fundacional;

(...)

CAPÍTULO III

DA CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário de contribuição.

(...)

§ 2º No caso de opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, a alíquota de contribuição incidente sobre o limite mínimo mensal do salário de contribuição será de:

I - 11% (onze por cento), no caso do segurado contribuinte individual, ressalvado o disposto no inciso II, que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado e do segurado facultativo, observado o disposto na alínea b do inciso II deste parágrafo;

II - 5% (cinco por cento):

a) no caso do microempreendedor individual, de que trata o art. 18-A da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006; e

b) do segurado facultativo sem renda própria que se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, desde que pertencente a família de baixa renda.

CAPÍTULO IV

DA CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA

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

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 971/2009

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**.

Art. 4º Segurado obrigatório é a pessoa física que exerce atividade remunerada abrangida pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS) na qualidade de:

(...)

IV - **contribuinte individual**;

(...)

Art. 9º Deve contribuir obrigatoriamente **na qualidade de contribuinte individual**:

I - **aquele que presta serviços, de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego**;

(...)

TÍTULO II

DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

CAPÍTULO I

DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Seção I

Do Fato Gerador das Contribuições

Art. 51. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal:

(...)

III- em relação à empresa ou equiparado à empresa:

a) **A prestação de serviços remunerados realizados por segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho**;

(...)

Seção II

Da Ocorrência do Fato Gerador

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

*I - em relação ao **segurado**:*

a) empregado e trabalhador avulso, (...)

*b) **contribuinte individual**, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;*

c) empregado doméstico, (...)

II - em relação ao empregador doméstico, (...)

*III - em relação à **empresa**:*

*a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a **segurado empregado** ou a **trabalhador avulso** em decorrência da prestação de serviço;*

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços;

(...)

§ 1º Considera-se creditada a remuneração na competência em que a empresa contratante for obrigada a reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio ou, no caso de equiparado ou empresa legalmente dispensada da escrituração contábil regular, na data da emissão do documento comprobatório da prestação de serviços.

§ 2º Para os órgãos do Poder Público considera-se creditada a remuneração na competência da liquidação do empenho, entendendo-se como tal, o momento do reconhecimento da despesa. (...)

(...)

CAPÍTULO III

DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS DOS SEGURADOS, DO EMPREGADOR DOMÉSTICO E DAS EMPRESAS (...)

Seção II

Da Contribuição do Segurado Contribuinte Individual

Art. 65. A contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual é:

(...)

b) 11% (onze por cento), em face da dedução prevista no § 1º, incidente sobre:

1. a remuneração que lhe for paga ou creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados a empresa;

(...)

Seção IV

Das Contribuições da Empresa

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

I - (...)

III - **20% (vinte por cento)** sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000;

(...)

Art. 78. **A empresa é responsável:**

I - **pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 72;**

(...)

III - **pela arrecadação**, mediante desconto no respectivo salário de contribuição, **e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual** que lhe presta serviços, prevista nos itens 2 e 3 da alínea "a" e nos itens 1 e 3 da alínea "b" do inciso II do art. 65, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003;

Subseção Única

Dos Prazos de Vencimento

Art. 80. **As contribuições de que tratam os incisos I a VII do art. 78 deverão ser recolhidas pela empresa:**

I - (...)

III - **a partir da competência novembro de 2008, até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência.**

Parágrafo único. Quando não houver expediente bancário na data definida para o pagamento:

I - *os prazos definidos nos incisos I e II do caput serão prorrogados para o dia útil subsequente;*

II - *o prazo definido no inciso III do caput será antecipado para o dia útil imediatamente anterior.*

CAPÍTULO VIII

DA RETENÇÃO

Seção X

Das Obrigações da Empresa Contratante

Art. 138. **A empresa contratante fica obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, à disposição da RFB, até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, cópia das GFIP e, se for o caso, dos documentos relacionados no § 2º do art. 127. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010) (Grifos acrescidos)**

4. Extrai-se das disposições transcritas que a remuneração paga ou creditada, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço a órgão da Administração Pública sofrerá incidência da contribuição previdenciária no percentual de 20% - cota patronal -, sendo, nesse caso, o órgão público responsável pela mencionada contribuição, incidente sobre a remuneração

paga ao contribuinte individual, cujo recolhimento deve ocorrer até o dia 20 do mês subsequente ao da competência.

5. Da mesma forma, a PR/AP é responsável pelo desconto na remuneração paga, devida ou creditada, e recolhimento da cota do contribuinte segurado individual, no percentual de 11% (onze por cento) pela remuneração que lhe for paga ou creditada pelos serviços prestados, por meio do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP), o qual permite a geração da Guia da Previdência Social¹.

6. Além disso, a entidade ou órgão da administração pública, na condição de empresa contratante, deverá manter em arquivo as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos, até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. No caso de pessoa física, portanto, é necessário exigir o recibo do instrutor.

7. No tocante ao recolhimento do ISSQN, importante observar disposições da Lei Complementar nº 116, de 2003, senão vejamos:

*Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa**, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

*Art. 3º O serviço considera-se prestado, e **o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador** ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:*

(...)

*Art. 4º Considera-se **estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços**, de modo permanente ou **temporário**, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.*

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

*Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, **poderão 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, inclusive no que se*

¹ http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/orientacoes-gerais/manualgfipsefip-kit-sefip_verso_84.pdf

refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

(...)

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

*8.02 – Instrução, **treinamento**, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.*

8. Da leitura das disposições, tem-se que o ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à LC nº 116/2003, sendo de competência dos Municípios e do Distrito Federal e devido, em regra, no local do estabelecimento prestador, considerando como tal o local onde desenvolve a atividade de prestar serviços. Extrai-se ainda que os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, podem atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

9. Para a situação em questão, tem-se que a prestação de serviço de treinamento é fato gerador para incidência do tributo, tendo em vista a alínea 8.02 da lista anexa à LC e o contribuinte é a pessoa física que o prestou. Assim, considerando que a atividade foi realizada na sede da PR/AP, localizado na capital, e o ISSQN é devido no local da prestação, é necessário verificar se a lei do Município de Macapá atribui de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário ao órgão público. Para tanto, colacionamos a seguir dispositivo da Lei Complementar nº 110, de 10/12/2014, do Município de Macapá, que dispõe sobre o responsável tributário do ISSQN, nos seguintes termos:

LEI COMPLEMENTAR Nº 110, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2014

CAPÍTULO III - DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

SEÇÃO V - DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Art. 82. São responsáveis pelo pagamento do Imposto Sobre Serviços as pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado que contratem serviços de pessoas físicas ou jurídicas, inscritas ou não no Município de Macapá.

§ 1º Para o cumprimento do disposto neste artigo, os responsáveis tributários deverão reter do prestador de serviço o valor do imposto devido **sobre a operação realizada**.

§ 2º A responsabilidade de que trata este artigo será considerada satisfeita mediante o pagamento:

I - Do imposto das pessoas físicas, à alíquota de 5% (cinco por cento), sobre o preço do serviço prestado; e,

II - Nos demais casos, do imposto calculado sobre o preço do serviço prestado, aplicada a alíquota correspondente à atividade exercida pelo prestador de serviço.

§ 3º Ainda que não haja a retenção do ISS, os responsáveis serão obrigados ao seu recolhimento na forma disciplinada nesta Lei.

10. Percebe-se da disposição transcrita que a Unidade é responsável pelo pagamento do ISSQN, à alíquota de 5%, sobre o preço do treinamento realizado.

11. Por fim, quanto à tributação na fonte do imposto de renda, a Unidade deve efetuar a respectiva retenção, com base na Lei nº 7.713, de 1988, cujo cálculo deve considerar a tabela progressiva constante na Lei nº 11.482, de 2007, com as alterações incluídas pela Lei nº 13.149, de 2015. A seguir trechos das legislações mencionadas:

LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988

(...)

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

*II - **os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.***

*§ 1º **O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito** e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.*

LEI Nº 11.482, DE 31 DE MAIO DE 2007

*Art. 1º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado de acordo com as **seguintes tabelas progressivas mensais, em reais:***

(...)

IX - a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:(Incluído pela Lei nº 13.149, de 2015)

Tabela Progressiva Mensal (Incluído pela Lei nº 13.149, de 2015)

<i>Base de Cálculo (R\$)</i>	<i>Alíquota(%)</i>	<i>Parcela a Deduzir do IR(R\$)</i>
<i>Até 1.903,98</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>De 1.903,99 até 2.826,65</i>	<i>7,5</i>	<i>142,80</i>
<i>De 2.826,66 até 3.751,05</i>	<i>15</i>	<i>354,80</i>
<i>De 3.751,06 até 4.664,68</i>	<i>22,5</i>	<i>636,13</i>
<i>Acima de 4.664,68</i>	<i>27,5</i>	<i>869,36</i>

Parágrafo único. O imposto de renda anual devido incidente sobre os rendimentos de que trata o caput deste artigo será calculado de acordo com tabela progressiva anual correspondente à soma das tabelas progressivas mensais vigentes nos meses de cada ano-calendário.

12. Em face do exposto, somos de parecer pela necessidade de pagamento dos impostos questionados na forma e alíquotas acima estabelecidas.

À consideração superior.

Brasília, 22 julho de 2019.

GLEICE VALERIA DA SILVA
Técnica do MPU/Administração

ROGÉRIO DE CASTRO SOARES
Coordenador de Orientação de Atos de Gestão

De acordo.
À consideração do Sr. Auditor-Chefe.

Aprovo.
Transmita-se à PR/AP e à SEAUD.

Em 22 / 7 / 2019.

MARA SANDRA DE OLIVEIRA
Secretária de Orientação e Avaliação

SEBASTIÃO GONÇALVES DE AMORIM
Auditor-Chefe



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Assinatura/Certificação do documento **AUDIN-MPU-00001579/2019 PARECER nº 588-2019**

Signatário(a): **ROGERIO DE CASTRO SOARES**

Data e Hora: **23/07/2019 13:37:27**

Assinado com login e senha

Signatário(a): **MARA SANDRA DE OLIVEIRA**

Data e Hora: **23/07/2019 14:31:58**

Assinado com login e senha

Signatário(a): **MARCIA BARROS DE OLIVEIRA**

Data e Hora: **23/07/2019 13:42:43**

Assinado com login e senha

Signatário(a): **SEBASTIAO GONCALVES DE AMORIM**

Data e Hora: **23/07/2019 13:15:02**

Assinado com certificado digital

Acesse <http://www.transparencia.mpf.mp.br/validacaodocumento>. Chave F83EC1C1.CAA4E1A8.D913E16D.FDFF1466