



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

## PARECER PGFN/CAT/Nº 468/2015

**Parecer público. Gratificação de presença. Lei nº 5.708, de 04 de outubro de 1971. Decreto nº 8.441, de 29 de abril de 2015. Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Incidência do Imposto sobre a Renda. Incidência de Contribuição Previdenciária do Regime Geral de Previdência Social.**

### I

Trata-se de consulta formulada pela Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas da Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, por intermédio do Memorando nº 1646/2015/COGEP/SPOA/SE/MF-DF, a respeito da incidência do FGTS, do imposto sobre a renda e da contribuição previdenciária sobre a gratificação de presença paga aos representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo a consulta encaminhada à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) em virtude de se tratar de matéria tributária.

2. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.

3. Em diversas ocasiões a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional se manifestou quanto a natureza privada do FGTS, como no Parecer PGFN/CAF nº 1.527/2011, o qual consignou o entendimento de que as verbas relativas ao FGTS não integram as receitas da União. Por sua vez, o Parecer PGFN/CAT nº 1.240/2011 deixou assentado que:



Registro n.º: 00479537/2015

52. Dessume-se desta discussão a natureza eminentemente privada, ainda que não exclusiva, dos créditos do FGTS. Não se tratam de créditos da União, mas dos trabalhadores. A atuação do Estado para garantir o recolhimento do FGTS não o torna titular do Direito à contribuição, sendo apenas decorrência do cumprimento de um dever público. Assim se posicionou o Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n.º 100.249, em 2 de dezembro de 1987:

Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Sua natureza jurídica. Constituição, art. 165, XIII. Lei n.º 5.107, de 13.09.1966. As contribuições para o FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis. Sua sede está no art. 165, XIII, da Constituição. Assegura-se ao trabalhador estabilidade, ou fundo de garantia equivalente. Dessa garantia, de índole social, promana, assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do FGTS, quando despedido, na forma prevista em lei. Cuida-se de um direito do trabalhador. Dá-lhe o Estado garantia desse pagamento. A contribuição pelo empregador, no caso, deflui do fato de ser ele o sujeito passivo da obrigação, de natureza trabalhista e social, que encontra, na regra constitucional aludida, sua fonte. A atuação do Estado, ou de órgão da Administração Pública, em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica torná-lo titular do direito à contribuição, mas apenas, decorre do cumprimento, pelo Poder Público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado, quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos ao Erário, como receita pública. Não há, aí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal. Os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, com disciplina no Direito do Trabalho. Não se aplica às contribuições do FGTS o disposto nos arts. 173 e 174, do CTN. Recurso extraordinário conhecido, por ofensa ao art. 165, XIII, da Constituição, e provido, para afastar a prescrição quinquenal da ação. (RE N.º 00249 / SP - SÃO PAULO Relator(a) p/ Acórdão: Min. Néri da Silveira, DJ 01/07/1988). (grifou-se).

53. Esta posição foi referendada por esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em diversas oportunidades. Cite-se: Memorando n.º 1359/2004/PGFN/Coord. FGTS, de 04 de maio de 2004, Parecer PGFN/CDA n.º 93/2008, Parecer PGFN/CDA/CGFGTS/N.º 609/2008, Nota PGFN/CDA/N.º 164/2010, Nota PGFN/CDA/DFGTS/N.º 219/2010, Nota PGFN/CDA/N.º 14/2011. Esclarecedor é o trecho do Memorando n.º 1359/2004/PGFN/Coord. FGTS, de 04/05/2004, em todos eles citado:

(...) o crédito em cobrança pertence ao FGTS, fundo de natureza privada, cujas receitas não se confundem com as da União. Os créditos arrecadados pertencem aos trabalhadores. São transferências compulsórias dos empregadores para os empregados. O fato da união administrar os créditos do Fundo de Garantia não a torna titular do direito às contribuições. A atuação do Estado se dá na exata proporção de sua obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado. E o Estado intervindo para garantir um direito social constitucionalmente assegurado ao trabalhador. Não exige para si a contribuição. À União cabe a tutela desses créditos, fiscalizando-os, administrando-os e, quando for o caso, cobrando-os administrativa ou judicialmente. O que importa não é o fato da União arrecadar a contribuição, mas que o produto da arrecadação é destinado ao FGTS. Assim, creio que orientação prevista no Parecer PGFN/CDA/N.º 426/2001 não se aplica à cobrança de créditos referentes à contribuição



Registro nº.: 00479537/2015

social geral prevista na Lei nº 8.036/90, sendo destinada apenas à cobrança de créditos tributários. (grifou-se).

54. Conclui-se, portanto, que o fundo do FGTS tem natureza privada e suas receitas não se confundem com as da União em nenhuma hipótese.

4. Desse modo, sugerimos o encaminhamento do presente processo à Coordenação-Geral Jurídica para manifestação quanto à necessidade de recolhimento do FGTS em relação a gratificação dos Conselheiros do CARF, uma vez que, nos termos do Art. 26, 27 e 28, do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, lhe cabe a manifestação quanto a matérias que não sejam de competência de outras áreas.

5. Os pontos centrais da consulta de responsabilidade da CAT se referem a possibilidade de incidência do imposto sobre a renda sobre a gratificação paga aos Conselheiros dos Contribuintes do CARF e a submissão dos beneficiários a algum regime previdenciário, com a conseqüente incidência da contribuição previdenciária.

## II

6. A gratificação pela participação em órgãos de deliberação coletiva, instituída pela Lei nº 5.708, de 1971, foi regulada para pagamento aos representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pelo Decreto nº 8.441, de 29 de abril de 2009, cujo teor a seguir colacionamos:

Art. 2º A gratificação de presença estabelecida pela Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971, devida exclusivamente aos conselheiros representantes dos contribuintes no CARF, corresponderá à sexta parte da remuneração do cargo em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS nível 5, conforme estabelecido na Lei nº 11.526, de 4 de outubro de 2007, por sessão de julgamento.

§ 1º Serão remuneradas pela gratificação de presença de que trata o caput até, no máximo, seis sessões de julgamento por mês.

§ 2º Para a caracterização da presença de que trata o caput, deverá ser comprovada a participação efetiva na sessão de julgamento, na forma estabelecida em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

7. Em relação ao imposto sobre a renda podemos encontrar no art. 153, § 2º, I da Constituição Federal, os enunciados que estabelecem critérios que o imposto de renda deve observar, são os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, nos termos que a lei determinar:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;



- III - renda e proventos de qualquer natureza;
  - IV - produtos industrializados;
  - V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
  - VI - propriedade territorial rural;
  - VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
- § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.
- § 2º O imposto previsto no inciso III:
- I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

8. A universalidade é entendida como princípio que impõe o tratamento igualitário para todas as rendas, seja qual for a espécie ou o gênero, independente da denominação, condição jurídica, nacionalidade da fonte e da sua origem.

9. Para Paulo Ayres Barreto, a universalidade impõe que *“a renda obtida por toda pessoa, observados os limites da própria competência tributária, fique sujeita à incidência desse imposto”*<sup>1</sup>. Logo, podemos entender que a universalidade se aplica em relação a origem das rendas, sendo o princípio que determina a incidência do imposto em relação a todas as rendas auferidas pelo contribuinte, independentemente de sua origem, tributando-se a todas.

10. O princípio da universalidade impediria a diferenciação da fonte, tratando igualmente todas as rendas, como podemos compreender na lição de Mary Elbe Queiroz:

Generalidade, *ex vi* do artigo 153, § 2º, significa que todas as pessoas, independentemente de qualquer condição, cor, raça, credo, sexo, estado civil, que realizem fatos em concreto, previstos em abstrato na hipótese da lei, submetem-se à incidência de imposto, exceto quando alcançadas por imunidades e nos casos legalmente previstos.<sup>2</sup>

11. A partir das linhas estabelecidas pela Constituição Federal, o Código Tributário Nacional estabelece a hipótese de incidência do imposto de renda nos seguintes termos:

Art. 43. O Imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

<sup>1</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência, São Paulo, Dialética, 2001, p. 62.

<sup>2</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Barueri: Manole, 2004. p. 37

F



12. O Decreto nº 8.441, de 2015, estabelece uma série de restrições a atuação do Conselheiro do CARF representante dos contribuintes, conferindo-lhe uma retribuição pelo trabalho desenvolvido de participação no Conselho.
13. Não existe natureza indenizatória na gratificação de que estamos tratando, uma vez que não existe lesão a ser reparada no patrimônio dos Conselheiros ou conversão de direito que os mesmos possuam, mas apenas a retribuição em função do trabalho, a presença nas seções de julgamento, caracterizando a gratificação como retribuição pelo trabalho.
14. Diante da natureza de retribuição pelo trabalho da gratificação pela participação em órgãos de deliberação coletiva, podemos afirmar, em resposta ao primeiro questionamento formulado pela consulente, que incide o imposto de renda sobre a gratificação paga aos representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

### III

15. Quanto ao segundo questionamento formulado pela consulente, a respeito do enquadramento dos Conselheiros em regime previdenciário, vale transcrever o entendimento firmado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT nº 538/2011:

6. A controvérsia gira em torno da classificação tributária da atividade exercida pelos Conselheiros do CRPS.

7. A dúvida cinge-se aos Conselheiros não filiados a regime próprio de previdência social. Atinge os representantes de trabalhadores e de empresas, portanto, já que os representantes de governo são selecionados entre servidores públicos federais, geralmente cobertos pelo regime próprio de previdência social da União.

8. Ao exercício do mandato de Conselheiro classista corresponde o direito de receber a gratificação de relatoria, modalidade de contraprestação devida pelo Estado pelos serviços prestados ao CRPS. Não se trata de vínculo de natureza empregatícia, estatutária ou contratual. Assim dispõe o regimento do próprio Conselho:

Art. 9º. § 1º. O exercício da função de Conselheiro do CRPS será considerado serviço público relevante, não gerando qualquer espécie de vínculo de natureza empregatícia, estatutária ou contratual, sendo que o mandato não caracteriza relação de trabalho.

9. Nos termos da legislação previdenciária, autônoma em referência ao Direito do Trabalho e ao Direito Administrativo, não há necessidade de vínculo de natureza contratual empregatícia para fazer nascer a relação previdenciária. Neste sentido CASTRO E LAZZARI:

A peculiaridade das relações jurídicas que se traduzem no Direito Previdenciário impõe o reconhecimento de princípios também próprios, em muito diferenciados de outras relações normadas pela ordem positiva. Assim, não mais se admite confundir-se o Direito



Previdenciário com o Direito do Trabalho, uma vez que tratam de relações entre partes totalmente distintas: no primeiro, o indivíduo é parte numa relação como o ente previdenciário, regida por normas de direito público; no segundo, é parte numa relação contratual com uma pessoa de direito privado (em regra), regida por normas de direito privado, em que pese a quantidade de regras de ordem pública, garantes dos direitos mínimos do trabalhador perante seu empregador. Também não merece acolhida a tese de que se trata de parcela do Direito Administrativo, essa já com bem menos defensores.<sup>3</sup>

10. O método de realização do Direito Previdenciário acrescenta CASTRO E LAZZARI também se observa diferenciado em vista dos demais ramos da ciência jurídica. Diferentemente de outras relações obrigacionais, a relação jurídica previdenciária se dá em caráter compulsório para ambas as partes – para o indivíduo, pelo mero exercício de atividade que o enquadre como segurado; para o ente previdenciário, pela assunção das atribuições que a lei lhe impõe.

11. Dessume-se a relevância da filiação. Esta o vínculo jurídico que se estabelece entre o segurado e o regime geral de previdência social. Decorre automaticamente da atividade remunerada. De acordo com ZAMBITTE, mesmo que o trabalhador desconheça esta situação ou seja contrário a ela, nada poderá ser feito. Não interessa se o trabalhador já é aposentado ou se já exerce outra atividade que o vincule a regime previdenciário distinto, como um servidor. É também irrelevante a nacionalidade do trabalhador, pois se exerce atividade remunerada em território nacional, em regra, será filiado ao RGPS. Pondera que mesmo nas situações de trabalho proibido, vedado por lei em virtude de certas características, mas sem ilegalidade na atividade em si, ainda assim o trabalhador não poderá ser prejudicado pela irregularidade de seu empregador, cabendo a aplicação de todas as normas previdenciárias, inclusive a filiação automática.<sup>4</sup>

12. Por decorrer da própria atividade remunerada, a filiação poderá ser múltipla, caso o segurado venha a exercer mais de uma atividade remunerada:

Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Art. 12, § 2º:

Todo aquele que exercer, concomitantemente, mais de uma atividade remunerada sujeita ao Regime Geral de Previdência Social é obrigatoriamente filiado em relação a cada uma delas.

13. O aposentado pelo RGPS que estiver exercendo ou que voltar a exercer atividade abrangida pelo Regime é segurado obrigatório em relação a essa atividade, ficando sujeito às contribuições respectivas.

14. Os pressupostos básicos para a condição de segurado do RGPS são: i) ser pessoa física e (ii) o exercício de atividade laborativa, remunerada e lícita, já que o exercício de atividade com objeto ilícito não encontra amparo na ordem jurídica:

O segurado obrigatório exerce atividade remunerada, seja com vínculo empregatício, urbano, rural ou doméstico, seja sob regime jurídico público estatutário (desde que não possua regime próprio de previdência social), seja trabalhador autônomo ou a este equiparado,

<sup>3</sup> Castro e Lazzari. Manual de Direito Previdenciário, ed. Conceito Editorial, 10ª ed., 2008, p.77.

<sup>4</sup> Ibrahim, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário, ed. Impetus, 14ª ed., Rio de Janeiro, 2009, p. 179.

*Alc*



trabalhador avulso, empresário ou segurado especial. A atividade exercida pode ser de natureza urbana ou rural. Ainda que exerça, nessas condições, suas atividades no exterior, a pessoa será amparada pela Previdência Social, nas hipóteses previstas em lei. Impõe-se lembrar, outrossim, que não importa a nacionalidade da pessoa para a filiação ao RGPS e seu conseqüente enquadramento como segurado obrigatório, sendo permitido aos estrangeiros com domicílio fixo no Brasil o ingresso, desde que o trabalho tenha sido desenvolvido no território nacional, ou nas repartições diplomáticas brasileiras no exterior.<sup>5</sup>

15. Nos termos do art. 195, da CF, a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, 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.

16. Neste sentido, pela razão direta da percepção de remuneração pelo exercício de suas atividades, o Conselheiro não vinculado a regime próprio de previdência social deve contribuir para o sistema de seguridade social.

### III.

17. O ponto maior de divergência entre a Receita Federal do Brasil e a CONJUR do Ministério da Previdência Social é o enquadramento dos Conselheiros na categoria de segurados contribuintes individuais.

18. De acordo com a Receita Federal do Brasil, os Conselheiros são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), contribuintes individuais que prestam serviço ao CRPS, com fundamento nos seguintes dispositivos: alínea “g”, inciso V, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991; alínea “j” do inciso V, e § 12 do art. 9º do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 6 de maio de 1999; § 3º, art. 9º da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 2005.

19. A CONJUR do Ministério da Previdência Social considera inadequado o enquadramento dos Conselheiros na alínea “g”, inciso V, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ao entendimento de que esta figura exige a eventualidade da prestação de serviços, o que não ocorre com as atividades exercidas pelos conselheiros classistas que se relacionam diretamente com as atividades normais e finalísticas do Conselho de Recursos da Previdência Social.

20. A Receita Federal do Brasil acrescenta que a lista prevista no art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, não é taxativa:

17. Como mencionado, a enumeração dos segurados obrigatórios do RGPS descrita na lei tem motivos históricos, mas ainda é mantida para atender à necessidade do agrupamento de trabalhadores em categorias de segurados, para efeito de tratamento adequado a cada uma delas. Assim, constata-se que a lista atual de segurados de que trata o artigo 12 da Lei nº 8.212, de 1991, não é propriamente exaustiva, ou pelo menos não comporta uma interpretação apenas literal, para efeito de tratar um determinado trabalho como segurado

<sup>5</sup> Castro e Lazzari. Manual de Direito Previdenciário, ed. Conceito Editorial, 10ª ed., 2008, p. 168.



obrigatório do RGPS e outro, em situação análoga, como excluído deste regime, apenas por falta de um perfeito enquadramento da atividade ou da forma de exercê-la, na legislação.

18. Entendimento diverso estaria em desacordo com o princípio constitucional da igualdade, ferindo uma garantia constitucional de alta relevância para o trabalhador, qual seja, a de garantir-lhe recurso substitutivo de seus rendimentos de trabalho, seja para ele, seja para a sua família, em situação de infortúnio.

19. Dizendo de outro modo, a eventual dificuldade para um perfeito enquadramento do trabalhador em uma das atividades das diversas categorias de segurados obrigatórios do RGPS, não tem o condão de afastar a caracterização do trabalhador que exerce atividade remunerada, como segurado obrigatório, se não amparado por RPPS.

21. A alínea "g", inciso V, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, dispõe:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social: V – como contribuinte individual: g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego.

22. A classificação dentro da categoria de contribuinte individual é bastante ampla e comporta trabalhadores muito distintos entre si, mas com algo em comum: não se enquadram nas outras categorias, especialmente na categoria de segurado empregado.

23. ZAMBITTE destaca que os contribuintes individuais fogem às regras atinentes ao segurado especial, ao trabalhador avulso, ao empregado doméstico e ao empregado em si, e, por isso, foram reunidos nesta classe. Adverte que embora a conceituação pela negativa não seja recomendável, não há como dela escapar, quando da análise deste segurado. Assim, todo trabalhador excluído das demais categorias de segurado obrigatório será contribuinte individual.<sup>6</sup>

24. A regra disposta na alínea "g", do inciso V, do art. 12, da Lei do Custeio, comumente tratada na doutrina sob o amplo espectro dos trabalhadores autônomos, atinge praticamente toda atividade remunerada em que não haja vínculo empregatício. A razão de o tratamento doutrinário se referir aos trabalhadores autônomos se dá pelo fato de que estes já foram categoria independente, anteriormente à Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.

25. Ocorre que não só aqueles contribuintes que faziam parte do rol dos autônomos, como categoria independente no passado, integram o dispositivo da alínea "g", do inciso V, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

26. O Regulamento da Previdência Social cuida de exemplificar os trabalhadores que estão no enquadramento geral dos contribuintes individuais:

Art. 9º, § 15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas "i" e "j" do inciso V do caput, entre outros:

I - o condutor autônomo de veículo rodoviário, assim considerado aquele que exerce atividade profissional sem vínculo empregatício,

<sup>6</sup> Ibrahim, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário, ed. Impetus, 14ª ed., Rio de Janeiro, 2009, p. 205.





- quando proprietário, co-proprietário ou promitente comprador de um só veículo;
- II - aquele que exerce atividade de auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de colaboração, nos termos da Lei nº 6.094, de 30 de agosto de 1974;
- III - aquele que, pessoalmente, por conta própria e a seu risco, exerce pequena atividade comercial em via pública ou de porta em porta, como comerciante ambulante, nos termos da Lei nº 6.586, de 6 de novembro de 1978;
- IV - o trabalhador associado à cooperativa que, nessa qualidade, presta serviços a terceiros;
- V - o membro de conselho fiscal de sociedade por ações;
- VI - aquele que presta serviço de natureza não contínua, por conta própria, a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, sem fins lucrativos;
- VII - o notário ou tabelião e o oficial de registros ou registrador, titular de cartório, que detêm a delegação do exercício da atividade notarial e de registro, não remunerados pelos cofres públicos, admitidos a partir de 21 de novembro de 1994;
- VIII - aquele que, na condição de pequeno feirante, compra para revenda produtos hortifrutigranjeiros ou assemelhados;
- IX - a pessoa física que edifica obra de construção civil;
- X - o médico residente de que trata a Lei nº 6.932, de 7 de julho de 1981.
- XI - o pescador que trabalha em regime de parceria, meação ou arrendamento, em embarcação com mais de seis toneladas de arqueação bruta, ressalvado o disposto no inciso III do § 14;
- XII - o incorporador de que trata o art. 29 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964.
- XIII - o bolsista da Fundação Habitacional do Exército contratado em conformidade com a Lei nº 6.855, de 18 de novembro de 1980;
- XIV - o árbitro e seus auxiliares que atuam em conformidade com a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998.
- XV - o membro de conselho tutelar de que trata o art. 132 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, quando remunerado;
- XVI - o interventor, o liquidante, o administrador especial e o diretor fiscal de instituição financeira de que trata o § 6º do art. 201.
27. Há trabalhadores que constam do Regulamento da Previdência Social que não desenvolvem efetivamente atividade por conta própria, como por exemplo, o membro de conselho fiscal de sociedade por ações, o médico residente, o árbitro de futebol e seus auxiliares, o membro de conselho tutelar, o interventor, o liquidante, o administrador especial e o diretor fiscal de instituição financeira.
28. A Lei nº 8.212, de 24/07/1991, enquadra como contribuinte individual aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural sem relação de emprego, em caráter eventual. O elemento da eventualidade não serve para afastar a incidência tributária, porque já prevista constitucionalmente, mas serve como técnica de tributação. Tem o propósito de diferenciar o enquadramento do contribuinte individual do segurado empregado. Se a relação empresa-trabalhador não contiver o traço de eventualidade, o



enquadramento do segurado será como empregado e não como contribuinte individual.

29. Igualmente o art. 9º, § 4º, do RPS, quando dispõe que se entende por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

30. Neste sentido, pontua a Nota Cosit nº 338, de 23 de dezembro de 2009:

O dispositivo do § 4º, art. 9º, do RPS, esclarece que “entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.” A interpretação deste dispositivo, que melhor se adequa à legislação sobre a matéria, é no sentido de que, a princípio, quem presta serviço relacionada à atividade normal da empresa caracterizaria um segurado empregado. Mas se não houver relação de emprego, uma vez que a não eventualidade é apenas um dos requisitos que caracteriza a relação de trabalho, o segurado é caracterizado como segurado contribuinte individual que presta serviço à empresa, sem relação de emprego.

31. Conforme atesta GODINHO DELGADO, o conceito de não-eventualidade é um dos mais controvertidos no Direito do Trabalho. A dissensão ocorre na doutrina, na jurisprudência e nos próprios textos legais:

A doutrina construiu distintas teorizações com o fim de precisar com maior clareza o exato sentido do elemento fático-jurídico da não-eventualidade. Essa riqueza de formulações não impede, entretanto, o relativo impasse produzido pela escolha isolada de qualquer dessas teorizações elaboradas: é que cada uma das teorias sobre a noção de eventualidade pode produzir resultados concretos distintos em face de situações empíricas examinadas pelo operador jurídico. A conduta mais sensata, nesse contexto, é valer-se o operador jurídico de uma aferição convergente e combinada das distintas teorias em cotejo com o caso concreto estudado, definindo-se a ocorrência ou não da eventualidade pela conjugação predominante de enfoques propiciados pelas distintas teorias.

(...)

As principais teorias informadoras da noção de eventualidade (e, conseqüentemente, da noção de não-eventualidade) são: teoria da descontinuidade, teoria do evento, teoria dos fins do empreendimento e teoria da fixação jurídica.<sup>7</sup>

32. A teoria da fixação jurídica, esposada por AMAURI MASCARO NASCIMENTO, esclarece que é eventual o trabalhador que não se fixa a uma fonte de trabalho, enquanto empregado é o trabalhador que se fixa numa fonte de trabalho. Eventual não é fixo. Empregado é fixo. A fixação é figura jurídica:

<sup>7</sup> Delgado, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho, ed. LTR, 8ª ed., 2009, p. 273.



Eventual é o trabalho que, embora exercitado continuamente e em caráter profissional, o é para destinatários que variam no tempo, de tal modo que se torna impossível a fixação jurídica do trabalhador em relação a qualquer um deles.<sup>8</sup>

33. Por esta teoria, o trabalho realizado pelos Conselheiros teria caráter eventual, reafirmada pelo próprio Regimento Interno aprovado pela Portaria nº 323, de 27 de agosto de 2007:

Art. 9º. O mandato dos Conselheiros das Câmaras de Julgamento e das Juntas de Recursos é de dois anos, a contar da publicação do ato de nomeação, sendo permitida a recondução, conforme estabelece o Regulamento da Previdência Social, atendidas as condições impostas por este Regimento.

§ 1º. O exercício da função de Conselheiro do CRPS será considerado serviço público relevante, não gerando qualquer espécie de vínculo de natureza empregatícia, estatutária ou contratual, sendo que o mandato não caracteriza relação de trabalho.

34. A gestão quadripartite com participação de trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados é garantida pela Constituição. Assim, a participação de Conselheiros sem vínculo com o Poder Público Federal é cogente. A permanência, no entanto, é temporária, 2 anos, permitida a recondução.

35. Os representantes classistas devem ter escolaridade de nível superior, exceto para os representantes rurais dos quais se exigem apenas o nível médio, escolhidos dentre os indicados, em lista triplíce, pelas entidades de classe ou sindicais.

36. O Regulamento da Previdência Social é expresso quanto à manutenção da condição de segurado do Regime Geral de Previdência social para os Conselheiros classistas.

37. A teoria dos fins do empreendimento, a mais prestigiada dentro do Direito do Trabalho, informa que eventual será o trabalhador chamado a realizar tarefa não inserida nos fins normais da empresa. Esta parece ser a linha adotada pelo Regulamento da Previdência Social quando determina que serviço prestado em caráter não eventual é aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

38. Esta definição se torna bastante tormentosa quando a análise depende das funções da entidade equiparada à empresa por força do art. 15, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Dentro da seara tributária, tem-se por empresa não só a entidade com o objetivo de lucro, mas qualquer pessoa, inclusive a natural, que, no exercício de alguma atividade, venha a remunerar o labor de outrem, realizado em auxílio de seu mister.<sup>9</sup>

39. ZAMBITTE esclarece que o principal objetivo ao dar amplitude ao conceito de empresa é justamente evitar a elisão à contribuição previdenciária por aspectos meramente formais de algumas figuras atípicas. O conceito está fixado no quesito suficiente e necessário para a qualificação de sujeito passivo da contribuição previdenciária: utilizar-se de trabalho remunerado na realização de alguma atividade, ainda que não econômica.

<sup>8</sup> Nascimento, Amauri Mascaro. *Compêndio de Direito do Trabalho*. São Paulo: LTr/EDUSP, 1976. *apud in* Delgado, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, ed. LTR, 8ª ed., 2009, p. 273.

<sup>9</sup> Ibrahim, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*, ed. Impetus, 14ª ed., Rio de Janeiro, 2009, p. 219.



Em sede exacional, no que concerne a tributos e a contribuições cabe à lei evitar a elisão fiscal decorrente de meros aspectos formais, sobrecarregando os demais componentes da sociedade. Trata-se de consectário natural do princípio da isonomia e equidade da imposição estatal, previstos, respectivamente, nos arts. 150, II e 194, V, da CF/88.<sup>10</sup>

40. Assim, os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional são equiparados a empresas. Como o Conselho de Recursos da Previdência Social não tem personalidade jurídica própria, independente da União, as atividades realizadas pelos Conselheiros devem ser cotizadas dentro do largo espectro das funções do Poder Executivo federal. Neste sentido, pode-se afirmar que a atividade de julgamento desenvolvida pelo Conselheiro Classista dentro do Conselho de Recursos da Previdência Social é função atípica.

41. Veja-se que a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, deixa claro que o Conselheiro deve ser enquadrado como contribuinte individual, assim como fazia a Instrução Normativa que cuidava do assunto ainda na seara do Ministério da Previdência Social<sup>11</sup>:

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

(...)

§ 3º - O integrante de conselho ou órgão de deliberação será enquadrado, em relação à essa função, como contribuinte individual, observado o disposto no § 4º deste artigo e no caput do art. 13.

§ 4º O disposto no § 3º não se aplica a servidor público vinculado a RPPS indicado para integrar conselho ou órgão deliberativo, na condição de representante do governo, órgão ou entidade da Administração Pública do qual é servidor.

42. A Nota CGLN nº 230/2010, do Ministério da Previdência Social, reporta que os Conselheiros classistas historicamente são considerados segurados do RGPS, representando o parecer da CONJUR mudança do reiterado entendimento e da prática administrativa:

16. Como mencionado no item 10, tecnicamente não se pode concordar com o entendimento fixado pelo PARECER/CONJUR/MPS/Nº 399/2010. Seria um contra-senso e representaria um erro grave da Administração, passível de demandas judiciais. Isto porque os Conselheiros Classistas historicamente sempre foram considerados segurados do RGPS.

17. É notório que o Regimento Interno do CRPS chegou a estabelecer como obrigação do segurado Conselheiro Classista o recolhimento das contribuições devidas, na forma da legislação própria. Veja-se transcrição dos Regimentos Internos aprovados pelas Portarias abaixo mencionadas:

<sup>10</sup> Idem.

<sup>11</sup> Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 2005. Art. 9º, § 3º: O integrante de conselho ou órgão de deliberação será enquadrado, em relação à essa função, como contribuinte individual, observado o disposto no § 4º deste artigo e no caput do art. 13. (Incluído pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo não se aplica a servidor público vinculado a RPPS indicado para integrar conselho ou órgão deliberativo, na condição de representante do governo, órgão ou entidade da administração pública do qual é servidor. (Incluído pela IN MPS SRP nº 20, de 11/01/2007)



(...)

18. (...)

19. A repetição constante da orientação Ministerial nas diversas versões do Regimento Interno do CRPS não deixa qualquer dúvida quanto ao entendimento generalizado e de longa data da Administração da Previdência Social, inclusive dos diversos Consultores Jurídicos, de que os Conselheiros Classistas são segurados do RGPS. Manter a condição de segurado do RGPS, no caso, equivale a dizer, é segurado do RGPS, na medida em que os indicados pelas Entidades Classistas não precisavam e nem precisam comprovar filiação previdenciária anterior. É importante lembrar que os Regimentos Internos do CRPS são aprovados por Portaria Ministerial e esta é, sempre, precedida de análise e manifestação da CONJUR.

20. É relevante observar que a conclusão inserta no Parecer em comento constitui mudança de entendimento da Administração e que acarretará importantes conseqüências para os conselheiros classistas do CRPS, historicamente considerados segurados obrigatórios do RGPS e orientados a promover o recolhimento de suas contribuições como Contribuinte Individual (ex-autônomo). Importa registrar que, enquanto o próprio conselheiro tinha a obrigação de recolher suas próprias contribuições foi considerado segurado obrigatório e, após a lei alterar a sistemática de arrecadação da contribuição correspondente, competindo ao tomador de serviço a obrigação de retê-la e recolhê-la, muda-se o entendimento para considerá-lo excluído do rol de segurados do RGPS. (grifou-se).

43. Consta dos autos deste processo administrativo acórdão do Conselho de Recursos da Previdência Social, conhecendo e dando provimento a recurso da Conselheira Classista para garantir-lhe benefício de salário maternidade:

Salário Maternidade. Contribuinte individual a serviço de órgão da administração direta, considerado empresa nos termos do artigo 14, inciso I, da Lei nº 8.213/91. Obrigação da empresa em arrecadar e recolher a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, conforme determinação da Lei nº 10.666/2003, artigo 4º, possibilidade de concessão do benefício previsto no artigo 71, da Lei nº 8.213/91. Recurso conhecido e provido. (Processo nº 37284.001134/2008-84, Recorrente: Nádia de Castro Amaral Franco, Rel. Conselheira Celeste Auxiliadora Alves).

44. O Conselho Nacional de Justiça, em procedimento de consulta, afirmou que os seus próprios conselheiros que não exercem cargos efetivos de magistrado ou de membro do Ministério Público, para fins previdenciários, vinculam-se ao regime geral de previdência social:



**CONSULTA. MEMBROS DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. NATUREZA DO VÍNCULO COM O PODER PÚBLICO. REGIME PREVIDENCIÁRIO.**

- O exercício de mandato de Conselheiro não se confunde com a ocupação de cargo em comissão, porque impassível de nomeação e exoneração *ad nutum*; tampouco com o exercício de mandato eletivo ou outra categoria assemelhada.

- Os Conselheiros, que não exercem cargos efetivos de magistrado ou de membro do Ministério Público, gozam dos mesmos direitos, prerrogativas, deveres, impedimentos, suspeições e incompatibilidades que regem a carreira da magistratura. Contudo, para fins previdenciários, em virtude do caráter temporário de seu mandato, e por analogia com o que ocorre com o cargo de provimento em comissão, vinculam-se ao regime geral de previdência social. (Consulta nº 20091000017095, Relator Conselheiro Paulo Lobo).

45. Assim sendo, os Conselheiros não vinculados a Regime Próprio de Previdência Social são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social na categoria de contribuintes individuais, conforme a legislação tributária e previdenciária que regem a matéria.

16. A transcrição do longo trecho do Parecer PGFN/CAT nº 538/2011 se justifica em razão da similaridade do regime jurídico do Conselheiro do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), tratado no Parecer PGFN/CAT nº 538/2011, e do regime do Conselheiro representante dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objeto de análise no presente Parecer.

17. Nos mesmos moldes dos Conselheiros do CRPS, os conselheiros representantes dos contribuintes no CARF não são vinculados a Regime Próprio de Previdência Social e têm mandato limitado, como pode ser constatado na leitura do Art. 40 do seu Regimento Interno:

**Art. 40. Os conselheiros do CARF serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda, com mandato de 2 (dois) anos.**

18. Desse modo, é possível entender que, assim como os Conselheiros do CRPS, os Conselheiros representantes dos contribuintes no CARF se submetem ao Regime Geral de Previdência Social, na categoria de contribuintes individuais.



IV

19. Dessa forma, em face dos argumentos expostos ao longo do presente Parecer, entendemos que:

- a) incide o imposto de renda em relação aos rendimentos pagos aos Conselheiros representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
- b) os Conselheiros representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sujeitam-se ao Regime Geral de Previdência Social;
- c) em função da inexistência de natureza tributária do FGTS, a manifestação quanto à sua incidência deve ser respondida pela Coordenação-Geral Jurídica, nos termos do Regimento Interno da PGFN.

É o parecer.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 23 de dezembro de 2015.

  
ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA  
Procurador da Fazenda Nacional



Ministério da Fazenda  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

DESPACHO PGFN/CAT/2015

Documento: Registro nº 00479537/2015

Interessado: Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas - COGEP

Assunto: Gratificação de presença. Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Incidência de IR e Contribuição Previdenciária.

A Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas – COGEP da SPOA do Ministério da Fazenda consulta sobre a incidência do imposto sobre a renda e da contribuição previdenciária na percepção de gratificação de presença paga aos representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em consequência, o Dr. Ênio Alexandre Gomes Bezerra submete a minuta de Parecer em anexo, com a qual manifesto minha concordância.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 22 de dezembro de 2015.

  
Cláudia Regina Gusmão Cordeiro  
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários Substituta

Aprovo. Encaminhe-se à COGEP/SPOA/SE/MF com cópia à Coordenação-Geral Jurídica.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 23 de dezembro de 2015.

  
Paulo Roberto Riscado Junior  
Procurador-Geral da Fazenda Nacional