

Murilo Galeote: Contribuição previdenciária das plataformas digitais

08/08/2023

Considerando os estudos e debates que estão sendo travados nos grupos de trabalho criados na esteira do Decreto Federal nº 11.513/2023, com a finalidade de elaborar proposta de regulamentação das atividades de prestação de serviços, transporte de bens, transporte de pessoas e outras atividades por intermédio de plataformas tecnológicas.

Considerando que no decorrer dos debates surgiu a proposta/ideia de criação de *contribuição previdenciária devida pelas plataformas digitais, na condição de contribuinte*, em decorrência dos serviços prestados pelos profissionais cadastrados.

Wikimedia Commons



Wikimedia Commons

Considerando que é incontestável que os prestadores autônomos, pessoas físicas ou microempreendedores individuais (MEI), são devedores de sua própria contribuição previdenciária (inciso II do artigo 195 da CF/88) — contribuinte individual [1], nas condições, valores e prazos fixados em lei.

Logo de início é importante que seja devidamente pontuado como se estrutura do ponto de vista jurídico (legal e contratual) a relação entre as mais diversas plataformas digitais, os prestadores de serviços cadastrados e os clientes interessados na contratação dos respectivos serviços.

As plataformas digitais, nas últimas décadas, revolucionaram a forma como ocorre a aproximação de prestadores dos mais variados serviços (motoristas, entregadores, contadores, peritos, montadores, professores, etc.) com clientes interessados na contratação de tais serviços. Por meio de relevantes inovações e do uso de algoritmos, as plataformas digitais passaram a realizar, em grande escala, *intermediações* [2] entre prestadores interessados na prestação de serviços, de um lado e, de outro, clientes interessados na contratação daquele específico serviço.

A intermediação de serviços, antiga modalidade de prestação de serviços, foi incorporada pelas plataformas como um meio de aproximar pessoas, gerando milhões de negócios todos os anos no país, além de permitir o sustento de milhões de famílias, uma vez que, pela tecnologia, os prestadores de serviços passaram a ter acesso a um mercado consumidor até então inimaginável e inatingível.

Vale fixar como premissas que, na intermediação de serviços, a função do intermediador se limita a: 1) *aproximar os polos opostos* (prestador/cliente); 2) garantir um eventual canal de comunicação entre as partes para fins de orientação, solução de dúvidas e/ou pendências; 3) intermediar pagamentos e, ao final, 4) remunerar-se com uma *comissão* que se sujeita, na atual legislação, à incidência de ISS — item 10.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 [3].

É importante também ter como premissa inalienável que a plataforma digital *não é tomadora, ainda que indiretamente, dos serviços prestados pelos profissionais intermediados*. Noutras palavras, não existe, por parte das plataformas, *qualquer fruição* do benefício ofertado pelo serviço prestado. Trata-se de situação fática incontroversa.

Paralelamente, em que pese muito debatido na jurisprudência nacional, fato é que *não existe previsão específica na legislação trabalhista sobre a existência de vínculo empregatício entre as plataformas digitais e ditos prestadores* [4]. Ademais, em manifestações recentes, o Supremo Tribunal Federal [5] vem cassando e/ou suspendendo decisões da Justiça

do Trabalho que reconhecem a existência de vínculo empregatício entre as plataformas digitais e prestadores de serviços cadastrados. Por sua vez, o Tribunal Superior do Trabalho possui precedentes nos dois sentidos, pendendo ainda decisão do Pleno do TST para pacificar o tema.

Por sua vez, a *Seguridade Social* goza de capítulo específico no texto da Constituição Federal de 1988, compreendendo um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à *saúde, à previdência e à assistência social*.

Naturalmente, para que se assegurem direitos tão relevantes para a sociedade, o Constituinte criou diversas fontes próprias de custeio descritas no artigo 195 do texto constitucional. Eis o teor da norma:

"Artigo 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;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

(...)

§4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I."

Em vista dos debates travados nos grupos de trabalho constituídos no contexto do Decreto Federal nº 11.513/2023, externou-se o desejo do governo federal de criar, por via legal, *contribuição previdenciária devida pelas plataformas digitais, na condição de contribuinte, em relação aos profissionais por elas intermediados*.

Cabe examinar se, nas situações previstas nos incisos I, II, III e IV do artigo 195 da CF/88 existiria hipótese de amoldamento da realidade particular às hipóteses elencadas.

Por óbvio, as hipóteses previstas nos incisos II (contribuição devida pelo trabalhador[6]), III (receita de concursos de prognósticos) e IV (importador de bens e serviços), todos do artigo 195 da CF/88, *são imediatamente descartadas*, visto que as plataformas digitais não são trabalhadores e/ou demais segurados da previdência social, não realizam concurso de prognósticos e, ainda, não efetuam a importação de bens ou serviços do exterior.

Pois bem, resta então um exame mais profundo da hipótese prevista no inciso I, do artigo 195 da CF/88.

Reza a CF/88 que a seguridade social será financiada pelo *"empregador [7], empresa e pela entidade a ela equiparada na forma da lei"* incidentes sobre determinadas bases que serão adiante analisadas.

De plano, deve-se apontar que as plataformas digitais, *ao menos no atual ordenamento jurídico e à luz de recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e parte das turmas do Tribunal Superior do Trabalho [8]*, não são empregadoras dos prestadores de serviços cadastrados em suas respectivas plataformas. Ademais, *as plataformas digitais não contratam, para si*, os serviços prestados por estes mesmos prestadores. Pelo contrário, *são os clientes*, pessoas físicas e/ou jurídicas, quem realizam tais contratações e *usufruem* integralmente dos serviços, inclusive sendo responsáveis pela *remuneração* (integral) do profissional.

Prosseguindo, cabe verificar se a prescrição da alínea "a", do inciso I, do artigo 195 da CF/88 poderia mudar as conclusões acima alcançadas.

Como já destacado, prescreve a referida alínea "a" que a contribuição previdenciária devida pelo empregador, empresa ou entidade a ele equiparada incidirá sobre: *"a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício"*.

Merece destaque a expressão "*que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*".

Quis o Constituinte que a contribuição previdenciária incida sobre a folha de salários e demais rendidos pagos ou créditos à pessoa física, mesmo que inexista vínculo empregatício entre as partes. Contudo, foi colocado um *elemento qualificador central para tal incidência*, qual seja, que a pessoa física remunerada *preste serviços a este empregador*, empresa ou entidade a ela equiparada.

Tal elemento qualificador foi naturalmente incorporado pelo legislador infraconstitucional ao dispor sobre as contribuições devidas pelas *empresas* na Lei Federal nº 8.212/1991:

"Artigo 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no artigo 23, é de: I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. II – para o financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

(...)

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 [9];"

Ora, sabe-se que os prestadores de serviços cadastrados nas plataformas digitais não prestam serviços às plataformas, pelo contrário, *prestavam serviços aos clientes* que se interessaram pelas mais variadas demandas de entrega, carona, transporte interestadual, aulas de inglês, montagem de móveis, dentre outras tantas atividades.

Em suma, as plataformas digitais, ao menos na estrutura constitucional, legal e contratual vigente, *não podem ser enquadradas na hipótese do artigo 195, I, alínea "a", da CF/88*.

Apenas para fins informativos visto que escapa ao objeto estrito estudado, as empresas de tecnologia, como todas as demais, ressalvadas exceções previstas em lei, sujeitam-se às contribuições incidentes sobre a receita, o faturamento e o lucro (PIS/Cofins/CSLL) previstas nas alíneas "b" e "c", do inciso I do artigo 195 da CF/88, em alíquotas variáveis a depender do regime tributário escolhido.

Cabe então verificar, ao menos do ponto de vista hipotético, se seria possível o uso da prescrição contida no § 4º do artigo 195 da CF/88, que prevê que a "*lei [10] poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I*", para criar a almejada contribuição previdenciária incidente especificamente sobre as plataformas digitais.

Referida nova contribuição a ser eventualmente criada por *lei complementar* não poderia ter como base de cálculo, por força de vedação expressa do texto constitucional, aquelas já adotadas pelos *impostos* previstos na CF/88.

Ora, como as receitas das plataformas já se sujeitam à incidência de ISS (o preço do serviço), tal como já explicitado, é difícil de imaginar qual poderia ser a base adotada pelo legislador complementar para permitir tal instituição, sem infringir a ressalva constitucional. Ademais, *a base de cálculo adotada precisaria adotar alguma referibilidade à remuneração recebida pelos profissionais cadastrados* e, como já exposto, são os clientes quem realizam tal remuneração (e não as plataformas), tornando tal relação pouco provável.

Com isso, quer-se dizer que, ao se imaginar as plataformas de intermediação na condição de contribuintes de contribuições previdenciárias em favor de *terceiros autônomos que não lhe prestam serviços*, exsurtem óbices constitucionais sobre a ausência de sua capacidade contributiva [11] decorrente desses eventos fáticos e óbices legais concernentes ao próprio conceito de contribuinte [12].

Em reforço ao quanto acima apontado, vale apontar que o uso da "receita", "faturamento" ou "lucro" das plataformas digitais como base de cálculo seria duvidoso, uma vez que tais grandezas já se sujeitam, atualmente, à tributação pelo PIS/Cofins/CSLL, podendo surgir algum tipo de bitributação.

Assim, pode-se concluir que não poderá ser utilizada a hipótese do §4º do artigo 195 da CF/88 para criar contribuição previdenciária devida pelas plataformas digitais, no contexto analisado.

Prosseguindo e ao mesmo tempo olhando para o *futuro*, é importante, por sua relevância, que seja citada a *PEC 45-A/2019*, aprovada pela Câmara dos Deputados e ainda pendente de exame pelo Senado, versando sobre a Reforma Tributária.

Pois bem, dentre diversos aspectos, é certo que a PEC 45-A/2019 propõe a inserção de uma *nova fonte ordinária de custeio da seguridade social*, em substituição à Cofins e ao PIS, consistente na criação de uma contribuição "*sobre bens e serviços, nos termos da lei complementar*" — a já batizada CBS. Eis o teor da norma:

"Artigo 195 (...)

V – *sobre bens e serviços, nos termos da lei complementar*".

A CBS, no texto da PEC, terá, na forma do quanto prescrito no artigo 149-B, os mesmos fatos geradores e bases de cálculo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), ao qual, evidentemente, por serem prestadoras, dentre outros, de serviços de intermediação, se sujeitarão as plataformas digitais. Ademais, como a nova hipótese foi inserida de forma dissociada no inciso I, como uma verdadeira nova e renovada fonte ordinária de custeio da seguridade social, *todo e qualquer contribuinte da IBS, ressalvadas as exceções eventualmente postas no texto constitucional, será também contribuinte da CBS*.

As plataformas digitais, como prestadoras de serviços, sujeitar-se-ão, em relação aos valores cobrados de comissões de intermediação (no estrito escopo estudado), ao pagamento da CBS, sendo certo que auxiliarão com o custeio da seguridade social, atendendo assim ao postulado da *solidariedade*.

A hipótese descrita na PEC 45-A/2019 de instituição da CBS é constitucional, uma vez que inserida por obra do constituinte reformador, não havendo violação a qualquer cláusula pétrea específica.

Em tom de conclusão, resta evidente que *na atual roupagem constitucional, na condição de contribuinte, não é possível a criação de contribuição previdenciária devida por plataformas digitais em relação aos profissionais intermediados, nem mesmo de contribuição adicional, na forma do §4º do artigo 195 da CF/88*.

É certo que, com a eventual aprovação da PEC 45-A/2019, criada a CBS, as plataformas digitais, no escopo ora estudado, passarão a colaborar de forma incremental com o custeio da seguridade social, atendendo assim aos anseios do governo federal de maior arrecadação para custeio da previdência destes específicos prestadores autônomos.

Assim, diante do cenário posto, seja pela inconstitucionalidade atual, seja pela proximidade prospectiva da CBS, seja pelo fato de que o Governo Federal não pode usar o argumento da dificuldade de arrecadação da contribuição previdenciária devida pelos prestadores autônomos [13] (pessoas físicas ou MEI) para criar outra contribuição imputável a terceiro, não se mostra constitucionalmente possível, no presente momento, a criação de contribuição previdenciária tal como almejada pelo governo federal.

[1] No caso do transporte remunerado privado individual de passageiros, na forma da Lei Federal 13.640/2018, existe previsão expressa no artigo 3º da norma que tais profissionais devem se inscrever "*como contribuinte individual do Instituto Nacional do Seguro Nacional (INSS), nos termos da alínea h do inciso V do art. 11 da Lei n.º 8.213/1991*".

[2] No dicionário, intermediar é definido como: estar ou pôr de permeio; ser intermediário entre duas ou mais partes, intervir ou interceder como mediador.

[3] Com a eventual aprovação da reforma tributária atualmente documentada na PEC 45-A/2019, o intermediador passará a ser contribuinte do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

[4] Pelo contrário, no bojo da Lei Federal 14.297/2022, versando sobre a proteção assegurada ao entregador que presta serviços por intermédio de aplicativo de entrega, fixou-se no artigo 10 que "*Os benefícios e conceituações previstos nesta*



Lei não servirão de base para caracterização da natureza jurídica da relação entre os entregadores e as empresas de aplicativo de entrega".

[5] Vide como exemplo a Reclamação 59.795/MG, relator ministro Alexandre de Moraes, com decisão proferida aos 19/05/2023. No mesmo sentido vide a Reclamação 60.347/MG, do mesmo relator, com decisão proferida aos 20/07/2023.

[6] Importante pontuar e reafirmar o exame específico da presente Nota Técnica: naturalmente, os prestadores de serviços autônomos são devedores de *suas respectivas contribuições*, na forma do inciso II, e em linha com as prescrições da legislação específica de regência.

[7] Ao usar a expressão "empregador" quis o constituinte fazer referência à pessoa física que contrata, para si, empregado.

[8] Como exemplos, cite-se o TST-RR 1000123-89.2017.5.02.0038, relator ministro Breno Medeiros; TST-AIRR 10575-88.2019.8.03.0003, relator ministro Alexandre Luiz Ramos, e; TST-RR 10555-54.2019.5.03.0179.

[9] Veja que mesmo em relação aos autônomos, somente se exige a contribuição de 20% da empresa, na hipótese em que tais profissionais *"lhe prestem serviços"*.

[10] Lei complementar segundo a jurisprudência do STF. *"Conforme já assentou o STF (RE 146.733 e RE 138.284), as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária, quando compreendidas nas hipóteses do artigo 195, I, CF, só se exigindo lei complementar, quando se cuida de criar novas fontes de financiamento do sistema (CF, artigo 195, §4º)". (RE 150.755, relator ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 20-8-1993).*

[11] A capacidade contributiva é uma medida de riqueza a ensejar daquele que a manifesta a capacidade de pagar tributos. Para isso, a grandeza tributária eleita e imposta tem de estar relacionada com alguma manifestação de riqueza do contribuinte nessa específica situação. Como no caso das plataformas digitais, as riquezas são manifestadas pelos clientes que pagam os serviços e pelos prestadores autônomos que recebem pelos serviços, não se vislumbra a existência de capacidade contributiva da plataforma para, nos moldes dos serviços que intermedeia, ser contribuinte de contribuição previdenciária em favor de terceiros.

[12] Contribuinte segundo o artigo 121, parágrafo único, do CTN é quem tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

[13] Segundo dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio Contínua (PNAD contínua) do terceiro trimestre de 2022 apenas 23% dos trabalhadores de plataformas digitais no setor de transportes contribuem para a previdência social, contra 33% dos demais trabalhadores por conta própria (fora de aplicativos).

(chrome-extension://efaidnbnmnnibpcajpcgclcfndmkaj/https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/02/230215_notas16.pdf)

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2023-ago-08/murilo-galeote-inconstitucionalidade-contribuicao-previdenciaria/>