

SAMARA RESENDE LEITE VILARINHO

**OS TIPOS DE SEGURADOS DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA
SOCIAL E O LANÇAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

CURSO DE DIREITO – UNIEVANGÉLICA

2018

SAMARA RESENDE LEITE VILARINHO

**OS TIPOS DE SEGURADOS DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA
SOCIAL E O LANÇAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA**

Monografia apresentada ao Núcleo de Trabalho de Curso da UniEvangélica, como exigência parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora M.e Mariana Rezende Maranhão da Costa.

ANÁPOLIS – 2018

SAMARA RESENDE LEITE VILARINHO

OS TIPOS DE SEGURADOS DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL E O LANÇAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Anápolis, ____ de _____ de 2018.

Banca Examinadora

Agradeço neste trabalho primeiramente a Deus, que em todos os momentos é o maior mestre que alguém pode conhecer, cuidador do meu destino, meu guia, quem me capacita todos os dias a lutar por minhas conquistas e meus objetivos. Aos meus pais Rozemir Leite Vilarinho e Glauciene Jesus de Resende Vilarinho, por não medirem esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida. A minha irmã Mayara, a minha tia Sivalda, a todos os meus familiares. Ao Lucas, pela força incentivadora que me deu suporte emocional, intelectual e espiritual. A minha orientadora M.e Mariana Rezende Maranhão da Costa e a Professora Áurea Marchetti Bandeira. À Instituição e a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação.

RESUMO

A presente monografia tem por objetivo estudar o lançamento da contribuição previdenciária sob a ótica das cinco principais classificações de segurados do Regime Geral de Previdência Social, ao abrigo da égide da legislação brasileira. A metodologia utilizada é a de compilação bibliográfica, isto é, a reunião de diversos autores para exposição e estudo do tema escolhido. Ao final, soma-se o posicionamento jurisprudencial dos Tribunais Superiores. Está dividida didaticamente em três capítulos. Inicialmente, ressalta-se numa visão geral a Previdência Social e seus segurados, de modo a compreender seu contexto, bem como sua sistemática, evidenciando-se ao fim as particularidades de cada segurado e os requisitos para sua configuração. O segundo capítulo ocupa-se em analisar a contribuição previdenciária enquanto subespécie das contribuições sociais e as modalidades de lançamento dos tributos a partir das normas estabelecidas pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional. Por fim, o terceiro capítulo relaciona os institutos estudados nos dois capítulos anteriores, examinando as espécies de segurado (empregado, trabalhador avulso, empregado doméstico, contribuinte individual, segurado facultativo e segurado especial) e a atividade lançadora aplicável à contribuição previdenciária do respectivo segurado, mais o posicionamento jurisprudencial a respeito, além da excepcionalidade do segurado especial.

Palavras-chave: Previdência Social, Lançamento, Segurado, Contribuição Previdenciária.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
CAPÍTULO I – O REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL E OS SEUS SEGURADOS	03
1.1 A Previdência enquanto ramo da Seguridade Social	03
1.2 Os regimes previdenciários previstos na Constituição	06
1.3 Os segurados do RGPS	10
1.3.1 Segurados Obrigatórios.....	11
CAPÍTULO II – AS FORMAS DE LANÇAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	14
2.1 As contribuições previdenciárias enquanto subespécie das contribuições especiais previstas no artigo 149 da Constituição Federal	14
2.2 O Código Tributário Nacional e o lançamento.....	18
2.3 As espécies de lançamento.....	22
CAPÍTULO III – OS SEGURADOS DO RGPS E O FINANCIAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL	25
3.1 Empregados e trabalhadores avulsos na G.FIP	25
3.2 Empregado doméstico e o E-SOCIAL	30
3.3 Contribuinte individual e segurado facultativo e a G.P.S.....	33
3.4 O segurado “duplamente” especial (artigo 25 da Lei nº 8.212/91)	36
CONCLUSÃO	39
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	41

INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico tem por objetivo central estudar, sob a égide da legislação brasileira, as espécies de segurados do Regime Geral de Previdência Social e a atividade lançadora da respectiva contribuição previdenciária, relacionando-os para ilustrar o financiamento da Previdência Social por parte desse grupo.

Em síntese, a Previdência Social, sob o assente da contraprestação, assegura ao indivíduo, proteção social à ocorrência de eventos que possam causar impedimento ou impossibilidade de prover, por seus próprios meios, a subsistência de si e de seu grupo familiar. Chamado de regime geral por abranger os trabalhadores da iniciativa privada, entre outros grupos, os segurados do RGPS subdividem-se em obrigatórios e facultativos. O obrigatório é a pessoa física que exerce atividade lícita, remunerada e abrangida pelo regime geral, de filiação compulsória. E o facultativo é aquele que voluntariamente se filia à Previdência e não possa ser enquadrado segurado obrigatório.

Quanto, a contribuição previdenciária, devida pelos segurados do RGPS e empregadores, empresas ou entidades equiparadas, é assim classificado por se tratar de tributo cujo produto de arrecadação tem como destinação legal o custeio dos benefícios concedidos pelo RGPS aos segurados obrigatórios e facultativos, nos termos do artigo 167, inciso XI da Constituição Federal de 1988. Para esse tributo, as alíquotas incidentes e a base de cálculo são determinadas pela Lei nº 8.212/91, enquanto as regras gerais relativas ao fato gerador, identificação dos aspectos da obrigação tributária e o lançamento se dão conforme dita o Código Tributário Nacional.

À vista disso, ao final, as normativas que regem o Direito Previdenciário e o Direito Tributário mais o posicionamento jurisprudencial somam-se para dispor acerca da modalidade de lançamento empregada para as contribuições previdenciárias dos segurados empregado, empregado doméstico, contribuinte individual, trabalhador avulso ou segurado especial, bem como do instrumento de lançamento a ser utilizado: GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações a Previdência Social, E-SOCIAL, ou a GPS – Guia de Previdência Social; e ainda, da excepcionalidade do segurado especial.

Assim, demonstra-se a complexidade do financiamento da Previdência Social, no caso à parcela relativa aos segurados, pois não raras as vezes os profissionais ligados a área fazem confusão com as alíquotas, base de cálculo, entre outros quesitos. Além dessa ótica, no cenário atual o déficit da Previdência Social e as propostas de reforma do regime geral são pautas que perduram e o próximo governo pretende manejar.

Nessa perspectiva, a pesquisa desenvolvida espera colaborar, mesmo que de forma modesta, para a melhor compreensão da questão planteada, indicando observações emergentes de fontes secundárias, tais como posições doutrinárias e jurisprudenciais relevantes, a fim de serem aplicadas quando do confronto judicial com o tema em relação ao caso concreto.

CAPÍTULO I – O REGIME DA PREVIDÊNCIA SOCIAL E OS SEUS SEGURADOS

De acordo com Wladimir Novaes Martinez (2014), a Previdência Social é um sistema administrativo gerenciado por um único órgão gestor, incumbido de amparar economicamente seus segurados, desde que vertidas as contribuições e configurada a contingência. Neste capítulo serão abordados o contexto em que está inserida e os aspectos gerais da previdência social segundo o ordenamento jurídico brasileiro.

1.1 A Previdência enquanto ramo da Seguridade Social

A Previdência Social é um direito fundamental de segunda dimensão positivado no Capítulo II da Constituição Federal, destinado a assegurar o bem-estar de seus membros e dependentes nas situações de privação econômica e social. Nesse ínterim, a Previdência Social compõe o tripé da Seguridade Social, que é um conjunto integrado das ações de iniciativa do Poder Público e sociedade nas áreas da previdência, saúde e assistência social.

Em breve exposição do contexto histórico do seguro social, tem-se como marcos a Constituição Mexicana de 1917 e o *Social Security Act* (Ato de Seguridade Social), de 1935. Apesar das raízes na Europa, a Constituição Mexicana foi a primeira a incluir o seguro social em seu bojo, atribuindo aos empregadores responsabilidade pelas moléstias profissionais e acidentes de trabalho dos empregados. Posteriormente, o *Social Security Act* surgiu como uma das medidas deliberadas a efetivar o *New Deal* (Novo Ideal), de Roosevelt, destacando-se pela destinação: amparar os idosos e incentivar o consumo e criar o auxílio-desemprego (MARTINS, 2014).

De volta ao Brasil, a seguridade social é um dos capítulos que compõem a Ordem Social, nos artigos 201 e 202 da CF/88, fundada na primazia do trabalho e direcionada à promoção do bem-estar e justiça social, sendo o meio utilizado pelo Estado para distribuir renda. De antemão, é essencial destacar que a ordem social e a ordem econômica são reflexos da constitucionalização dos direitos sociais e econômicos (BRASIL, 1988).

Embora a Constituição formal vigente tenha desvinculado a ordem social da ordem econômica e financeira, estes institutos são complementares. Mesmo com a consagração da economia de mercado, de natureza capitalista, a valorização do trabalho humano sobrepõe-se a iniciativa privada, conforme os ditames da justiça social. Por conseguinte, na ocorrência de contingência, a atuação estatal assegurará a existência digna do indivíduo e seu grupo familiar (LENZA, 2015).

Cumprе salientar que a Organização Internacional do Trabalho, em Convenção nº 102, ratificada pelo Brasil em 15/06/2009, denominada “Convenção Concernente às Normas Mínimas para a Seguridade Social, 1952” definiu contingência como a idade avançada, invalidez, morte, enfermidade, maternidade, acidente de trabalho, prestações familiares, desemprego e tratamento médico (MARTINEZ, 2014). Nesse contexto de proteção social, o ilustre doutrinador José Afonso da Silva assinala:

Ter como objetivo o bem-estar social e a justiça sociais quer dizer que as relações econômicas e sociais do país, para gerarem o bem-estar, hão de propiciar trabalho e condição de vida, material, espiritual e intelectual, adequada ao trabalhador e sua família, e que a riqueza produzida no país, para gerar justiça social, há de ser equanimemente distribuída (2011, p. 758).

Assim, a Seguridade Social justifica-se pelo caráter abrangente e subsidiário somado ao propósito de concretizar a isonomia substancial e social dos titulares de direito, atendendo ao princípio fundamental da dignidade da pessoa humana (HORVATH JÚNIOR, 2011).

No que tange à Saúde, a Constituição Federal disciplina, em seu artigo 196, como direito universal e dever do Estado, garantida mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e o

acesso igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação. A concretização desta previsão constitucional se deu com a criação do Sistema Único de Saúde – SUS, em 1990 pela Lei 8.080, rede regionalizada e hierarquizada, que além da prevenção e tratamento de patologias, também compreende a vigilância epidemiológica, a vigilância sanitária, a alimentação e nutrição, o saneamento básico e a saúde do trabalhador (BRASIL, 1988).

Em contrapartida, não se destina a todos a Assistência Social; nos termos do artigo 203 da Constituição Federal, destina-se àqueles que dela precisarem, independentemente de contribuição. A materialização deste instituto se dá nos programas de assistência desenvolvidos nos âmbitos federal, estadual, distrital e municipal e tem como objetivos essenciais: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; a promoção da integração ao mercado de trabalho; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária (BRASIL, 1988).

Vale frisar a Lei n. 8.742/93, conhecida por LOAS – Lei Orgânica da Assistência Social, nela é disciplinada a garantia de um salário-mínimo como benefício mensal aos portadores de deficiência e ao idoso maior de 65 anos, comprovadamente sem meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família (BRASIL, 1993).

Quanto à Previdência, ao contrário da saúde e da assistência social, é um sistema eminentemente contributivo como assinala o artigo 201 da Constituição, que tem por finalidade oferecer aos segurados do regime previdenciário e seus dependentes, segurança econômica no provimento de suas necessidades básicas, nos casos de eventos incertos e futuros que obstem o exercício do labor. Entretanto, como assinala Martins (2014, p. 303), “o sistema de previdência não tem por objetivo proteger o segurado contra todas as contingências possíveis, mas apenas as previstas em lei”.

Finalmente, é necessário ressaltar que a previdência desdobra-se em três regimes: Regime Geral da Previdência Social; Regime Próprio da União, Estados e

Municípios; e Regime de Previdência Complementar, administrado por Entidades Fechadas ou Abertas.

1.2 Os regimes previdenciários previstos na Constituição

Segundo Castro e Lazzari (2016), regime previdenciário é um conjunto de normas disciplinadoras da relação jurídica previdenciária que abarca uma coletividade de indivíduos vinculados pela relação de trabalho ou pela categoria profissional, sendo garantida ao menos, a pensão por morte do segurado e a aposentadoria, considerados benefícios programados. A Constituição Brasileira de 1988 prevê dois tipos de regimes públicos e um privado. Os regimes públicos são: o Regime Próprio de Previdência Social, previsto no artigo 40 e o Regime Geral da Previdência Social, estabelecido no artigo 201, já o privado, disciplinado no artigo 202 é o Regime Previdenciário Complementar ou Facultativo.

Preliminarmente, o equilíbrio financeiro do sistema de previdência é o que mantém a harmonia no regime previdenciário. Esse sistema pode ser de capitalização, de repartição simples ou mista. Na capitalização é formada uma reserva individual de capital com as respectivas correções e juros e na repartição simples o que conta é a solidariedade entre os envolvidos, isto é, as contribuições arrecadadas hoje pagam os benefícios ativos. Por óbvio, a legislação determina aos três regimes previdenciários a observância dos critérios econômicos e atuariais:

O equilíbrio financeiro representa a garantia de equivalência entre os ativos e receitas auferidas e as obrigações do regime em cada exercício financeiro, ou seja, o equilíbrio financeiro é atingido quando o que se tem de recursos no sistema previdenciário é suficiente para custear os benefícios por ele assegurados naquele exercício. O equilíbrio atuarial, por sua vez, representa a garantia dessa equivalência, a valor presente, apuradas atuarialmente, em uma perspectiva de longo prazo, devendo o custeio do sistema – perspectiva de recursos arrecadados segundo as alíquotas legalmente instituídas e outros aportes de bens e direitos – ser definido a partir da avaliação atuarial que leve em consideração uma série de critérios, premissas e hipóteses (LIMA; GUIMARÃES, 2016, p. 04).

O Regime Próprio de Previdência Social compreende os agentes públicos federais, estaduais, distritais, municipais, autárquicos e das fundações, que sejam titulares de cargos efetivos, bem como, os agentes públicos ocupantes de cargos

vitalícios nos termos do artigo 40 da Constituição Federal consoante alteração introduzida pela EC n. 20/98. Em contraste, os empregados públicos e os servidores ocupantes de cargo em comissão são abrangidos pelo Regime Geral de Previdência Social. Alheio à discussão acerca da obrigatoriedade ou não de implementação ou manutenção do regime próprio pelos entes da federação, o entendimento jurisprudencial é divergente. Até o enfrentamento do Recurso Extraordinário 607.577, os servidores públicos titulares de cargo efetivo sem regime próprio serão englobados pelo RGPS com fundamento no art. 12 da Lei n. 8.213/91 (CASTRO; LAZZARI, 2016).

Quanto aos benefícios do Regime Próprio de Previdência, são ofertados aos segurados, no mínimo, a pensão por falecimento do segurado e a aposentadoria, nos termos da Lei 8.112/90. Caso a lei permita a instituição de benefícios de risco, estes serão limitados aos previstos no regime geral. Todavia, a inclusão acarretará no aumento da alíquota, tanto para custeio quanto para o aumento das despesas administrativas da unidade gestora.

Entende-se como Unidade Gestora a entidade independente organizada na forma de fundo especial, autarquia ou fundação. Regulamentada pela Lei n. 9.717/98, os recursos do fundo são restritos ao pagamento de benefícios e taxas de administração, sendo vedada, nos termos do § 20 do artigo 40 da Constituição Federal, a existência de mais de um regime próprio de previdência social e de mais de uma unidade gestora para um mesmo ente estatal (BRASIL, 1998).

Insta esclarecer que, o regime próprio de previdência social dos membros das Forças Armadas não se confunde com o dos servidores federais, estaduais ou municipais. A promulgação da EC n. 18/98, criou dispositivos que culminaram no fim do tratamento isonômico atribuído aos servidores civis e militares. Em consequência, somente os servidores foram atingidos pelas reformas constitucionais concernentes ao custeio e concessão de benefícios, quais sejam, a EC 20/1998; EC 41/2003; EC 47/2005; EC 70/2012 e EC 88/2015.

Acrescenta-se que somente com a edição da EC n. 41/03 o sistema de previdência dos servidores públicos passou a prever o princípio da solidariedade

como sustentáculo, a vinculação do salário-benefício ao teto do Regime Geral de Previdência Social e a incidência da contribuição previdenciária sobre os proventos. Mesmo que parte da doutrina entenda as alterações no cálculo do benefício como redução de direitos do agente público filiado ao regime próprio, a introdução das novas regras pelo legislador pautou-se no equilíbrio financeiro e atuarial e a devida observância ao direito adquirido daqueles já inseridos na sistemática, bem como às normas de transição (MARTINS, 2014).

Ciente que o salário-benefício do INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) ou do Regime Próprio, comumente não é suficiente para manter o padrão de vida do segurado ou de seus dependentes, o legislador optou por incluir o regime de previdência privada como medida de caráter complementar e filiação facultativa. As entidades de previdência complementar são reguladas pelas Leis Complementares nº 108 e 109, ambas do ano 2001, podendo ser fechadas, organizadas em fundação ou sociedade civil sem fins lucrativos, ou abertas, constituídas sob a forma de sociedade anônima.

No que tange às entidades fechadas, também chamadas de fundos de pensões, os planos de benefícios são classificados nas modalidades de contribuição definida, benefício definido e contribuição variável, conforme g. Enquanto nas entidades abertas, a Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 371 de 2000 delineou as modalidades somente em contribuição definida e benefício definido (CHAN; SILVA; MARTINS, 2010).

A contribuição definida representa uma conta individual de poupança, no entanto, o valor do benefício não é conhecido; por outro lado, no benefício definido a contribuição paga relaciona-se à função ou salário do empregado, mas é certo o valor a ser recebido; e, na contribuição variável, presente apenas nos fundos de pensão, Martins (2014, p. 488) explica que o capital poderá ser convertido em “renda mensal vitalícia cujo valor será definido em razão do capital acumulado, da expectativa de vida e da taxa de juros durante o período de fruição do benefício”.

Vale dizer que, apesar de o regime privado ser complementar ao Regime Próprio de Previdência Social e ao Regime Geral de Previdência Social, eles são

autônomos entre si, isso quer dizer que a concessão de benefício em um regime não vincula o outro.

Por último, tem-se o Regime Geral de Previdência Social previsto no artigo 201 da Constituição Federal e normatizado pelas Leis nº 8.212/91 e 8.213/91, respectivamente, o Plano de Custeio e o Plano de Benefícios. O RGPS é um regime previdenciário fundamentado na solidariedade, eminentemente contributivo e de filiação compulsória pelos trabalhadores da iniciativa privada. Não obstante, em razão do princípio da universalidade de atendimento, permite-se a participação de pessoas não enquadradas como segurados obrigatórios e que também não estejam filiados a um regime próprio previdenciário.

É em decorrência da vontade da lei que a pessoa e seus dependentes se tornam beneficiários da previdência social, tratando-se de direito indisponível, portanto, irrenunciável. Em razão da irrenunciabilidade, se o indivíduo é considerado segurado pelo ente previdenciário, independentemente da opção dele a cobertura do regime é oferecida e o recolhimento das contribuições é obrigatório. Sendo que este será feito de acordo com a alíquota estipulada para o tipo de segurado, no modo que dispor a Lei nº 8.212/91 (CASTRO; LAZZARI, 2016).

Com efeito, o direito ao benefício é imprescritível e o direito à cobertura é permanente, exemplifica-se: se o segurado completou os requisitos para a concessão da aposentadoria, mas antes de requerê-la perdeu a qualidade de segurado e veio a óbito, seus dependentes poderão pleitear a pensão por morte, pois o *de cuius* (pessoa falecida) já estaria em gozo da aposentadoria (CASTRO; LAZZARI, 2016).

Destaca-se que a cobertura de benefícios e serviços oferecidos pelo RGPS é bastante ampla, a concessão do primeiro acontece com o preenchimento dos requisitos previstos em lei, enquanto os serviços funcionam como meio de realização de certos benefícios. Assim, as aposentadorias, o auxílio-doença, auxílio-acidente, auxílio-reclusão, as pensões, o salário-maternidade e o salário-família são espécies de benefícios e a habilitação e reabilitação profissional, o serviço social e a perícia médica, os serviços, nos termos do artigo 18 da Lei 8.213/91 (BRASIL, 1991).

Como se sabe, o Direito Previdenciário e o Direito do Trabalho possuem um objetivo em comum, a proteção social ao trabalhador. Ademais, a relação previdenciária do regime geral é tríplice, compondo-se pelo segurado, a empresa e o governo. Assim, o Estado, as empresas e os segurados contribuem para o custeio do regime, no entanto, a cobertura é conferida apenas àqueles escolhidos pela lei como segurados do regime geral de previdência social.

1.3 Os segurados do RGPS

Como apontado existe uma interdisciplinaridade no estudo do Direito Previdenciário com o Direito do Trabalho. Tanto é que se pode notar vários empréstimos de conceitos trabalhistas, no que se refere à definição e características dos vários tipos de segurados destinatários da cobertura de benefícios do regime geral de previdência social.

Adiciona-se que a concepção de segurado utilizada no regime previdenciário adveio do contrato de seguro, instituto do Direito Civil. Nota-se a proximidade a partir da comparação da relação jurídica da Previdência Social com a natureza jurídica do Contrato de Seguro. Ambos são sinalagmáticos, onerosos e aleatórios, ou seja, as partes envolvidas têm direitos e deveres, o prêmio é a contribuição previdenciária e o pagamento das prestações, bem como da contingência é evento incerto (MARTINEZ, 2014)

Martinez (2014, p. 316) conceitua segurados como “pessoas indicadas na lei, compulsoriamente filiadas à previdência social, contribuindo diretamente para o custeio social das prestações”, deste modo, infere-se que segurado não é só o destinatário de benefício, mas quem efetivamente paga a contribuição previdenciária.

Assim, segurado é a pessoa física, maior de dezesseis anos de idade como regra geral, que exerce ou exerceu atividade remunerada, com ou sem vínculo empregatício, efetivo ou eventual, a título precário ou não. A única exceção após a EC 20/98 é o menor-aprendiz, que contribui para o Regime Geral de Previdência Social. Porém nem todo contribuinte é segurado, visto que a pessoa jurídica apesar de fazer parte do tripé contributivo, não é beneficiária da Previdência Social.

Sérgio Pinto Martins (2014) destaca o desempregado na condição de segurado, este pode filiar-se ao sistema e pagar contribuições, mesmo não exercendo atividade, por estar sem emprego, na qualidade de segurado facultativo. Nos termos do artigo 11 do Decreto 3048/99:

Art. 11. É segurado facultativo o maior de dezesseis anos de idade que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social, mediante contribuição, na forma do art. 199, desde que não esteja exercendo atividade remunerada que o enquadre como segurado obrigatório da previdência social (BRASIL, 1999, *online*).

O próprio Decreto trata de um rol exemplificativo dos segurados facultativos do RGPS, podendo ser: a dona-de-casa; o síndico de condomínio, quando não remunerado; o estudante; aquele que deixou de ser segurado obrigatório da previdência social, que é o caso do desempregado; o bolsista e o estagiário; entre outros.

Assim, o que diferencia o segurado facultativo do segurado obrigatório é o exercício da atividade remunerada. No segurado obrigatório, a atividade remunerada pode ser tanto efetiva, diária, como a do trabalhador empregado, ou ocasional, como a do trabalhador eventual. Não há necessidade de haver vínculo empregatício para a configuração da condição de segurado, pois também são segurados o trabalhador avulso e o autônomo, e estes não tem vínculo de emprego.

1.3.1 Segurados obrigatórios

Os segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social dividem-se em cinco espécies principais, quais sejam: o empregado, o empregado doméstico, o contribuinte individual, o trabalhador avulso e o segurado especial. Independentemente da forma como a atividade remuneratória é exercida, a Previdência Social é continuamente atualizada para abranger todas as categorias de trabalhadores, da natureza urbana à rural.

O segurado empregado compreende oito subespécies descritas no artigo 11, inciso I, da Lei nº 8.213/91, artigo 12, inciso I, da Lei nº 8.212/91 e artigo 9º, inciso I, do Decreto nº 3.048/99. Grande parcela da doutrina usa os requisitos da relação de emprego para conceituar esta modalidade. Destarte, é empregado toda

pessoa física prestadora de serviços em caráter não eventual, a título oneroso e sob subordinação. As exceções desta definição são os contratados para atender necessidade temporária e os exercentes de mandato eletivo.

O temporário é obreiro equiparado a empregado, regido por legislação específica, atuante nas situações de necessidade transitória ou excepcional acréscimo de serviços, por prazo máximo de 180 dias, conforme alterações inseridas pela lei nº 13.429/17 - Reforma Trabalhista. Quanto ao exercente de mandato eletivo, Horvath (2011) explica que apesar das alíneas “h” e “j” possuírem o mesmo teor, só é válida a alínea “j”, pois foi introduzida por Emenda Constitucional (EC 20/98).

Já o empregado doméstico, previsto no artigo 11, inciso II, da Lei nº 8.213/91; artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.212/91 e artigo 9º, inciso II, do Decreto nº 3.048/99, embora sujeito aos requisitos do vínculo empregatício, diferencia-se por realizar função não lucrativa à pessoa ou grupo familiar, necessariamente por mais de duas vezes semanais e em âmbito residencial. Frisa-se que esta classe engloba o motorista, a governanta, o mordomo, o piloto de helicóptero particular, entre outros enquadrados na definição acima. Importa dizer que só após a Lei Complementar nº 150 de 2015, que regulamentou a EC n. 72/13 os direitos previdenciários e trabalhistas foram estendidos ao empregado doméstico.

No que se refere ao trabalhador avulso, previsto no artigo 11, inciso VI, da Lei nº 8.213/91, artigo 12, inciso VI, da Lei nº 8.212/91 e artigo 9º, inciso VI do Decreto 3048/99, coube a este último defini-lo como sendo a pessoa sindicalizada ou não, que presta serviços a diversas empresas, mas não mantém vínculo empregatício. Como no caso dos temporários, haverá intermediação, por órgão gestor, entre a mão-de-obra e a tomadora de serviços, caso seja serviço portuário, se tratando de ambiente terrestre, o sindicato estará no entremeio. Contudo, estes segurados não se confundem, pois o avulso não detém liberdade laboral. (ANDRADE; LEITÃO, 2012).

Enquanto o segurado especial, nos termos do artigo 11, inciso VII, da Lei nº 8.213/91, artigo 12, inciso VII, da Lei nº 8.212/91 e artigo 9º, inciso VII do Decreto

nº 3048/99, é a pessoa física que empreende atividade agrícola, pastoril, hortifrutigranjeira, agropecuária ou pesca artesanal, com auxílio ocasional ou não de terceiros. Precisa ser desenvolvida de modo individual ou em regime de economia familiar, isto é, com auxílio do cônjuge ou companheiro e filhos maiores de 16 anos. Ainda sobre o labor rústico, exige-se que o segurado seja pequeno produtor rural, proprietário ou não do imóvel rural. Ademais, o regime contributivo desta categoria é distinto. Em tese, o recolhimento da contribuição acontece com a aplicação de alíquota sobre o resultado da comercialização da produção, como prevê o § 8º do artigo 195 da Constituição Federal, bem como artigo 25 da Lei 8.212/91.

Por fim, quanto ao contribuinte individual, previsto no artigo 11, inciso V, da Lei nº 8.213/91, artigo 12, inciso V, da Lei nº 8.212/91 e artigo 9º, inciso V, do Decreto 3.048/99, incluem-se todos aqueles que não são enquadrados em nenhuma das outras quatro espécies de segurados obrigatórios, por esta razão, compreende figuras distintas: o segurado empresário, o autônomo e o equiparado a autônomo. Convém salientar que apesar da figura do diretor aparecer no rol dos segurados empregados e no rol dos contribuintes individuais, diferenciam-se pela relação de emprego. Se por um lado a contribuição previdenciária do diretor empregado é recolhida pela empresa contratante, no que concerne ao diretor não empregado a responsabilidade de verter contribuição é dele (ANDRADE; LEITÃO, 2012).

CAPÍTULO II – AS FORMAS DE LANÇAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

A Previdência Social integra o tripé da Seguridade Social, tendo sido instituída para atender os segurados obrigatórios e facultativos nas situações de contingência, cuja atuação se assemelha a de uma seguradora privada. Nesta ação do Poder Público, parcela do financiamento e do custeio da Previdência advém da direta participação da iniciativa privada e população. Tal cooperação é regulada pelo instituto das Contribuições à Seguridade Social, da qual é subespécie a Contribuição Previdenciária, essencialmente vinculada à Previdência Social.

2.1 As contribuições previdenciárias enquanto subespécie das contribuições especiais previstas no artigo 149 da Constituição Federal

Atualmente é assente na jurisprudência do Superior Tribunal Federal e defendido na doutrina especializada, bem como nas academias, a classificação quinquipartite dos tributos, isto é, cinco espécies autônomas de exações: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Todos previstos na Constituição Federal de 1988, respectivamente, nos incisos do artigo 145 e *caput* dos artigos 148 e 149.

Em que pese o Código Tributário Nacional estabelecer em seu artigo 5º que são tributos apenas as taxas, impostos e contribuições de melhoria, deve-se ter em conta que o CTN data da década de 1960. Naquela fase, determinava-se a natureza jurídica do tributo pelo fato gerador da respectiva obrigação (artigo 4º do CTN). Com a promulgação do atual ordenamento, somaram-se à identificação das espécies tributárias os critérios de base de cálculo e as características formais; no

caso das contribuições especiais e empréstimos compulsórios, a finalidade e destinação legal do produto da arrecadação, episódio que ocasionou a ascensão para espécie tributária (PAULSEN, 2017).

Vale registrar o entendimento do ilustre Alberto Xavier em seu livro *Temas de Direito Tributário*:

A CF não procedeu a uma classificação, mas a uma tipologia de tributos, definindo uns por características atinentes à estrutura (impostos, taxas), outros por características ligadas à função (contribuições), outros por traços referentes simultaneamente a um ou outro dos citados aspectos (contribuição de melhoria) e outros ainda por aspectos de regime jurídico alheios à qualquer estrutura, quer à função, como é o caso dos empréstimos compulsórios (1991, p.26).

Sob este prisma, as contribuições especiais são exações tributárias dotadas de natureza compulsória e critérios distributivos, cujo produto arrecadado deve ser vinculado à destinação específica conferida por lei – fato que as difere das demais espécies. Ainda, cabe dizer que a nomenclatura contribuições especiais é um termo conferido pela doutrina, sob o argumento de distingui-la das contribuições de melhoria, tributo instituído para o financiamento da execução de obra pública que valorizará os imóveis situados na localidade da construção (HARADA, 2015).

Tal natureza compulsória se traduz no caráter obrigacional *ex lege* (por força de lei) do tributo. Caso não realizado o pagamento em favor da União, facultase à Fazenda Nacional ingressar com a execução fiscal do débito devidamente inscrito em Dívida Ativa, sob a égide da Lei de Execuções Fiscais nº 6.830 de 1980. No que tange ao critério distributivo, trata-se de atendimento ao princípio da capacidade contributiva, segundo o qual, o tributo se adequará às “peculiaridades e características inerentes a cada contribuinte”, traduzindo-se em justiça social (MACHADO SEGUNDO, 2018).

No que concerne à destinação específica do produto e às finalidades previstas no artigo 149, 149-A da CF/88, esta figura tributária só se sustenta com a efetiva e legítima aplicação dos recursos econômicos. A alteração do destino afasta o suporte constitucional, tornando, inválido, total ou parcialmente, originário ou superveniente, a cobrança da obrigação. Porém, segundo o entendimento do STF,

mediante Emenda Constitucional e em caráter excepcional, permite-se a desvinculação de receitas provenientes do recolhido a título de contribuições, uma vez que não se trata de norma constante no §4º do artigo 60 da CF/88, que dispõe sobre as cláusulas pétreas (PAULSEN, 2017).

Para exemplificar o permissivo, a Desvinculação de Receitas da União (DRU), antigo Fundo Social de Emergência (FSE), vigente até 31 de dezembro de 2015, tratava-se de ferramenta que concedia à União o livre uso de 20% das exações federais vinculadas a fundos ou despesas, limite percentual que na prática foi ultrapassado inúmeras vezes. Aliás, cerca de 90% deste importe correspondia às contribuições sociais. Infelizmente, a Proposta de Emenda à Constituição nº 04/2015, que estenderia os efeitos da DRU até 2023 se concretizou na EC n. 93/2016 majorando a desvinculação para o percentual de 30% (COSTA, M. R. M., 2017).

Adiante, a espécie contribuições especiais subdivide-se em outras contribuições. Harada (2017) as divide em contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), contribuições sociais de interesse das categorias profissionais ou econômicas, contribuições para a seguridade social e outras contribuições sociais. Ricardo Alexandre (2017) e Leandro Paulsen (2017), por sua vez, as aloca em contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), contribuições corporativas e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (COSIP). O ilustre desembargador Leandro Paulsen elucida:

O artigo 149 da CF outorga competência para a instituição de contribuições, inclusive sociais e o artigo 195, também da CF, especifica quais serão as pessoas e bases econômicas a serem tributadas para fins de Seguridade Social, bem como o regime para a instituição de novas fontes. Note-se que ambos os artigos prevêm a instituição de contribuições em função de finalidade determinada pelo texto constitucional. Ou seja, autorizam o exercício da tributação justificado pela afetação da arrecadação a áreas de elevado interesse público ou social. Daí por que Marco Aurélio Greco refere-se à finalidade como o 'critério de validação constitucional das contribuições' (2007, p.34).

Pois bem, a figura da Contribuição Previdenciária, a princípio denominada quotas de previdência ou cotização, insurge como subespécie da Contribuição à Seguridade Social recolhida pelo empregador ou empresa urbana e equiparadas;

pelo trabalhador, aqui compreendidos o empregado, o avulso, o contribuinte individual, o empregado doméstico e os facultativos; e, pelo trabalhador que explora atividade agropecuária em regime de economia familiar, pesqueira ou de extração de minerais, caso excepcional (MARTINEZ, 2014).

Em razão de sua condição de subespécie, a contribuição previdenciária, além da capacidade contributiva, também observa os princípios da solidariedade, da equidade e da diversidade da base de financiamento. Basilar na sistemática da Seguridade Social e no Direito Tributário, a solidariedade se justifica pela atuação na complementaridade entre o Estado Tributário, aquele que “mediante tributos retira recursos para o cumprimento de suas tarefas” (YAMASHITA, 2014, p. 43) e o Estado Social, incumbido de realizar a justiça social consistente na redução das desigualdades regionais e sociais, nas palavras de Perelman (1983*apud* YAMASHITA, 2014, p. 101), “atribuir a cada um o que é seu, segundo seu mérito e necessidade”.

A equidade vem como derivada do princípio da igualdade no contexto aristotélico, embasando a participação do contribuinte no financiamento e custeio da Seguridade Social, conseqüentemente da Previdência Social, consoante a capacidade contributiva e demais circunstâncias específicas. Como materialização deste tem-se o artigo 172 do CTN e o § 9º do artigo 195 da CF, acrescentado pela EC nº 20/98. Já a diversidade da base de financiamento reporta-se à combinação dos recursos oriundos dos orçamentos dos entes políticos, da iniciativa privada e de toda a sociedade para a atuação estatal, no caso, no custeio do tripé da Seguridade Social (PAULSEN, 2007).

Ademais, cabe pontuar que a Constituição Federal de 1988 não prevê, no âmbito do Regime Geral de Previdência Social, a regência do princípio da solidariedade no regime geral, limitando-se a dispor sobre a organização, o caráter contributivo, a filiação obrigatória e a observância dos critérios de equilíbrio financeiro e atuarial, conforme caput do artigo 201. Discussão ainda não explorada na seara jurídica, dando seus primeiros passos entre os economistas (BRASIL, 1988).

Isto posto, para as empresas de atividade econômica urbana ou rural, a incidência se dará na forma da alínea ‘a’ do inciso I do artigo 195 da CF, isto é, na

alíquota de 20% sobre a folha de salários, não se confundindo com o pago a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), entre outras contribuições. Quanto ao segurado urbano, a incidência ocorrerá conforme estabelecido no Plano de Custeio da Seguridade Social - Lei nº 8.212/91, a depender do enquadramento. Já na esfera do empregador rural pessoa física e do segurado especial, recolhe-se o *quantum* (quantia devida) de 2% da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção (MARTINS, 2014).

Por fim, registra-se que consoante vedação expressa contida no inciso XI do artigo 167 da Constituição Federal, os recursos provenientes das contribuições pagas na forma do inciso I, alínea 'a' e II do artigo 195, também da CF, só podem ser utilizados no pagamento de benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social, isto é, nas situações de contingência definidas no artigo 201 do Texto Constitucional. Em outras palavras, a vinculação direta das contribuições previdenciárias ao custeio dos benefícios pagos pela Previdência Social aos segurados é a destinação legal desta exação.

2.2 O Código Tributário Nacional e o lançamento

Antes de adentrar no instituto do lançamento, é imprescindível discorrer sobre a obrigação e o crédito tributário. Diferentemente do direito privado, em que o crédito é intrínseco à relação obrigacional, no Direito Tributário a obrigação surge com a ocorrência do fenômeno descrito em lei como gerador de incidência tributária. O crédito tributário, por sua vez, só aparece após o lançamento, que é o procedimento administrativo verificador do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante devido, mais a identificação do devedor - chamado de sujeito passivo - conforme artigo 142 do Código Tributário Nacional (MACHADO SEGUNDO, 2018)

Destarte, percebe-se que a constituição do crédito tributário se dá em duas fases, a primeira é a formação do vínculo obrigacional e a segunda a conversão deste em título certo, líquido e exigível, isso sob a ótica legal do artigo 139 do CTN, pois grande parte da doutrina considera concomitante o surgimento do

crédito e da obrigação tributária. Harada (2017), em contraste, interpreta pela existência da obrigação sem necessariamente haver o crédito tributário, uma vez que diante de vício formal de lançamento a obrigação permanece, podendo, observado o prazo decadencial, ser realizado novo lançamento do crédito.

Acerca da obrigação tributária, ela se divide em principal e acessória; vale dizer que o legislador resolveu por conceituá-las, respectivamente, nos §§ 1º e 2º do artigo 113 do CTN. A norma as diferencia em razão do objeto, sendo que a obrigação principal consiste no conteúdo pecuniário, isto é, o tributo e a penalidade pecuniária, enquanto a obrigação acessória representa as prestações negativas ou positivas. Segundo Luciano Amaro, essa acessoriedade seria:

As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização etc. Desse modo, a lei impõe obrigações acessórias ao indivíduo 'X', por uma ou mais de várias possíveis razões: a) ora se atende ao interesse do sujeito ativo, de controlar o recolhimento de tributos do indivíduo 'X' (obrigação principal de 'X'), mediante registros formais do fato gerador desses tributos (emissão de notas, escrituração de livros etc. que traduzem obrigações acessórias de 'X'); b) ora, aquilo a que se visa, com a obrigação acessória de 'X', é o controle do cumprimento da obrigação principal de 'Y', que mantém alguma relação jurídica com 'X'; c) ora se quer apenas investigar a eventual existência de obrigação principal de 'X' ou de 'Y' (por exemplo, 'X' pode ser isento de tributos e, não obstante, possuir obrigações formais para comprovação do preenchimento das condições a cujo cumprimento a lei subordina o direito à isenção (2017, p. 281)

Certo que a obrigação se manifesta com a ocorrência do fato gerador na esfera abstrata, cuja verificação no plano concreto formalizará a obrigação em crédito tributário, insta esclarecê-lo. O termo fato gerador ou hipótese de incidência foi escolhido para nomear as situações estipuladas em lei como matéria submetida à cobrança segundo as normas tributárias, dotado dos aspectos pessoal, quantitativo, espacial e temporal. Ainda, impende observar que a expressão “legislação tributária” usada na conceituação de obrigação acessória é o mesmo que fato gerador (AMARO, 2017).

Pois bem, o aspecto pessoal diz respeito aos sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional tributária. Consoante prescreve o artigo 119 do CTN, é a

pessoa jurídica de direito público competente para ser o titular da obrigação e em consequência apta a exigir seu cumprimento. Já o sujeito passivo, nos termos do artigo 121 do mesmo diploma legal, é a pessoa obrigada ao cumprimento do tributo ou penalidade pecuniária. Destaca-se que na condição de sujeito passivo atuará não só o próprio contribuinte, mas também poderá estar terceiro designado como responsável. Resta dizer que, contribuinte é pessoa física ou jurídica cuja relação com o fato gerador é pessoal e direta; e o responsável será o terceiro que está vinculado ao fato gerador e obrigado, por medida *ex lege* (por força de lei), a proceder com o recolhimento, ainda que não contribuinte. (HARADA, 2017).

No que concerne à Previdência Social, a hipótese de incidência da contribuição previdenciária se dá conforme estabelece a lei nº 8.212/91 e a doutrina, nos casos de omissão; nesta modalidade de contribuição os sujeitos passivos são os segurados obrigatórios, facultativos e especiais, bem como as empresas. Às empresas é peculiar a dupla sujeição passiva, além da contribuição patronal, elas também operam como responsáveis, uma vez que retêm na fonte as contribuições previdenciárias do segurado empregado, do avulso e do contribuinte individual, decorrentes de atividade remuneratória (BRASIL, 1991).

Os demais aspectos da obrigação tributária podem ser sintetizados do seguinte modo: a) o aspecto material é o próprio fato gerador, o dispositivo legal define a conduta que origina a fase abstrata da obrigação tributária; b) o aspecto espacial versa sobre o local em que a obrigação se originou, determinando-se a legislação aplicável; c) o aspecto temporal diz respeito à ocasião de ocorrência do fato gerador, importante para indicar a legislação cabível e a possibilidade de aplicação do princípio *tempus regit actum* (tempo rege ato); d) o aspecto quantitativo exterioriza-se na identificação da alíquota e da base de cálculo empreendidas para encontrar o montante devido (BELTRÃO, 2014).

Considerado o surgimento e as características da obrigação e da constituição do crédito tributário, passa-se, finalmente, ao lançamento. O Código Tributário Nacional, em decorrência de previsão constitucional, é a espécie normativa autorizada a dispor sobre o lançamento. Nos termos do artigo 142, o lançamento é definido como o procedimento administrativo necessário para a

formalização da obrigação principal, porém, para parte da doutrina a atividade lançadora vai além do conceito legal, é o entremeio do procedimento fiscal preparatório do ato de lançamento e do Processo Administrativo Tributário de Julgamento. Assim, ela não só confere exigibilidade à obrigação, mas também, respectivamente, põe termo a um e é causa limiar no outro (MARINS, 2016).

Daí por que a discussão se o lançamento pertence à natureza de ato jurídico administrativo ou procedimental. Aqueles que apoiam a primeira corrente encaram o procedimento preparatório do lançamento como a fase de fiscalização e apuração, cabendo ao lançamento trazer o crédito tributário já integralizado. Acrescenta-se que, conforme ensinado por Marins (2016), embora o lançamento obedeça à matéria tributária, a classificação como espécie do gênero ato administrativo não é anulada.

Sob outra perspectiva, a segunda corrente preza pelo assentado no dispositivo legal, isto é, que o lançamento se trata de procedimento administrativo. Nesta argumenta-se que o lançamento é necessariamente procedimental em razão da sequência de atos efetuados pelo agente administrativo que ao final os relacionará no lançamento, conferindo à obrigação liquidez, certeza e exigibilidade, então só após o crédito estará de fato constituído (HARADA, 2017).

Quanto à eficácia do lançamento, último ponto geral, as posições doutrinárias acerca do tema divergem, ora aponta-se a eficácia declaratória, ora constitutiva. Se por um lado se tem Machado Segundo (2018) definindo como pacificado que o lançamento se reveste de efeito declaratório na obrigação tributária e de eficácia constitutiva no crédito tributário; por outro, há autores como Marins (2016) e Costa (R.H., 2017) que adotam o entendimento da eficácia declaratória. Já Paulo de Barros Carvalho, citado pelos dois últimos autores em suas obras, entende que o lançamento:

‘(...) visto na sua integralidade, apresenta caráter declaratório do fato e constitutivo da relação, ainda que possamos rematar que o ‘declaratório do fato’ representa sua própria composição no plano das objetividades, aparecendo exatamente assim para o conhecimento jurídico’ (2007, p.432).

Enfim, no que concerne à contribuição previdenciária, o fato gerador é a atividade remunerada exercida pelo segurado e a base de cálculo é o salário de

contribuição - remuneração de natureza salarial percebida pelo segurado - observado os limites mínimo e máximo da Previdência Social. Aliás, o salário de contribuição advém da lei nº 8.212/91 e não da Constituição Federal, sendo que, apesar de todos os segurados verterem contribuições mensais à Previdência, o *quantum*(quantia devida) varia. Quanto às formas de recolhimento da exação, o próximo tópico apresentará as espécies de lançamento e o capítulo seguinte àquelas aplicadas aos segurados.

2.3 As espécies de lançamento

Como visto, o lançamento é ato de atribuição privativa do agente público do Fisco. Ante as características de incidência e arrecadação dos tributos somados ao auxílio em maior ou menor grau do contribuinte, o Código Tributário Nacional e a doutrina definiram as modalidades de lançamento do crédito tributário em: lançamento direto ou de ofício, previsto no artigo 149; lançamento misto ou por declaração, previsto no artigo 147; e lançamento por homologação, previsto no artigo 150. Sendo este último o mais polêmico.

O lançamento direto, de ofício ou *ex officio* (por iniciativa da autoridade)é aquele realizado pela autoridade administrativa sem a cooperação do sujeito passivo ou de terceiro. Aqui, o Fisco dispõe de todos os dados (aspectos pessoal, material, espacial, temporal e quantitativo) para a formalização da obrigação em crédito tributário. Essa modalidade é pertinente aos tributos cujo fato gerador é uma situação permanente, pois assim, basta consultar as informações relativas à matéria fática para efetivar o lançamento. Os exemplos mais comuns de tributos cuja constituição se dá pelo lançamento direto são o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e a COSIP (Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública) (AMARO, 2017).

Ademais, o lançamento de ofício também apresenta caráter supletivo. Nas situações em que o contribuinte não cumpre com os deveres da modalidade relativa ao tributo, seja o lançamento por declaração ou o lançamento por homologação, competirá ao agente do Fisco efetuar o lançamento de ofício. Por

oportuno, comenta-se a revisão de ofício. Disciplinada no artigo 149, a revisão é aplicada quando já existe um lançamento anterior e este, por diversos motivos, é revisto Fisco. Sua peculiaridade reside no fato da modalidade de lançamento anterior não ser alterada para a de ofício (AMARO, 2017).

Já o lançamento misto ou por declaração se realiza com suporte na declaração atinente a matéria de fato, fornecida pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado, sem que se trate de reconhecimento do débito. Só com a notificação o contribuinte estará devidamente ciente do débito tributário e saberá o *quantum* a ser pago. Como exemplos de tributos lançados pela modalidade mista, temos o II (Imposto de Importação), o IE (Imposto de Exportação), o ITBI (Transmissão de Bens Imóveis), entre outros (SABBAG, 2018).

Ainda, cabe dizer que a retificação da declaração é possível, não só por parte d autoridade fiscal, como também pelo declarante. Nos casos de retificação pelo sujeito passivo ou terceiro, deve ser observado que caso implique na redução ou exclusão do tributo, o erro contido na declaração deverá ser demonstrado e, sobretudo, suscitado antes da notificação do lançamento. Enquanto que, na hipótese do real valor do tributo ser maior do que o declarado, a retificação poderá ser feita a qualquer tempo, isto é, antes ou depois da formalização do crédito tributário (AMARO, 2017).

Sobre a notificação nos casos de matéria tributável que se utilizam do lançamento direto ou de ofício e o lançamento misto ou por declaração, Paulsen elucida que:

A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte — que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal — e oponível a ele — que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito. A notificação está para o lançamento como a publicação está para a lei (2017, p. 243).

Finalmente, o lançamento por homologação, também chamado de autolançamento, apesar das críticas de alguns doutrinadores, é a modalidade mais polêmica. Neste, é dever do contribuinte apurar e efetuar o pagamento do tributo

independente de qualquer ato-fato administrativo, cabendo ao sujeito ativo, o Fisco, tão somente validar a operação, homologando-a ou não. A controvérsia em torno do lançamento por homologação existe pela divergência entre o conceito trazido pelo artigo 142 do CTN e o modo pelo qual o lançamento por homologação se dá.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (BRASIL, 1966, *online*).

Ora, se o lançamento é um procedimento que cumpre à autoridade administrativa do Fisco efetuar, como conciliá-lo com a definição do lançamento por homologação? Visto que, a verificação e recolhimento da exação são obrigações do contribuinte. Nesse ponto, Amaro (2017) sustenta que:

Já que o Código Tributário Nacional não quis falar em “autolancamento” (expressão de resto imprópria, como anteriormente sublinhamos), teria sido melhor dizer que, nessas hipóteses, o lançamento é desnecessário, ou melhor, o lançamento só se faria necessário se o sujeito passivo se omitisse no seu dever legal de recolher corretamente o valor legalmente exigido. E aí tudo se daria, no plano da norma, tal qual se dá na realidade fática. Mas o Código, querendo manter-se fiel à ideia de que o lançamento deve ser feito, mesmo quando dispensável, criou, para essas situações, a figura diáfana do lançamento por homologação (2017, p. 393).

Em vista disso, denota-se a relevância do auxílio do contribuinte para com a Administração Pública, tanto na identificação quanto no cálculo das exações. Expostas as espécies de lançamento previstas no Código Tributário Nacional, passa-se a análise e aplicação prática das espécies utilizadas pelo Direito Previdenciário no recolhimento das contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social.

CAPÍTULO III – OS SEGURADOS DO RGPS E O FINANCIAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

Abordou-se no primeiro capítulo deste trabalho monográfico o contexto da Previdência Social e seus segurados, obrigatórios e facultativos, presentes, respectivamente, nos incisos I, II, V, VI e VII do artigo 12 e *caput* do artigo 14 da Lei n. 8.212/91. No segundo capítulo foi exposta a sistemática da contribuição previdenciária e do procedimento de lançamento. Já o presente capítulo elucidará, com base na legislação, doutrina e jurisprudência, o financiamento da Previdência Social sob a ótica da contribuição previdenciária a cargo do segurado e o lançamento desta de acordo com a espécie do segurado.

Entretanto, pontua-se que o salário de contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, não é calculado do mesmo modo para todos os segurados, em razão das particularidades de cada espécie há variações. No entanto, numa visão geral, Martinez (2014, p.447) satisfatoriamente o define como “grandeza fiscal pecuniária útil para a aferição da contribuição do segurado e do salário de benefício. Por eleição do legislador [...] ele atrai o nível da renda mensal de prestações calculadas.”.

3.1. Empregados e trabalhadores avulsos na G.FIP

Inicialmente, como todo tributo a contribuição do segurado à Previdência Social se submete às regras gerais estipuladas pelo Código Tributário Nacional, cabendo a Lei nº 8.212/91 - Plano de Custeio da Previdência Social - dispor especificamente. A contribuição previdenciária do segurado empregado, do trabalhador avulso e do empregado doméstico é regulada pela norma contida no

artigo 20 da Lei nº 8.212/91. Em razão das particularidades do empregado doméstico, o mesmo será tratado em tópico separado.

O supracitado artigo dispõe que a exação será calculada, de forma não cumulativa, pela incidência de alíquota progressiva sobre o salário de contribuição, base de cálculo eleita pelo legislador. O percentual é descontado individualmente, para este ano de 2018, é de 8% para os salários de contribuição até R\$ 1.693,72 (mil seiscentos e noventa e três reais e setenta e dois centavos); de 9% para aqueles que recebem entre R\$ 1.693,73 (mil seiscentos e noventa e três reais e setenta e três centavos) e R\$ 2.822,90 (dois mil, oitocentos e vinte e dois reais e noventa centavos); e, de 11% para aqueles de R\$ 2.822,91 (dois mil, oitocentos e vinte e dois reais e noventa e um centavos) a R\$ 5.645,80 (cinco mil, seiscentos e quarenta e cinco reais e oitenta centavos). À medida que o salário de contribuição aumenta a alíquota é majorada, até o limite do teto previdenciário, neste ano de 2018 em R\$ 5.645,80, pois os valores são corrigidos anualmente. Excetuando-se o segurado empregado que presta serviço para pequeno produtor rural, neste caso a alíquota se manterá em 8%, independente da remuneração a ele creditada (IBRAHIM, 2015).

Sem demora, para os segurados empregados e trabalhadores avulsos, relacionados no inciso I do artigo 28 da lei nº 8.212/91, salário de contribuição é a verba remuneratória de natureza salarial devida, paga ou creditada mensalmente, por uma ou mais empresas ao trabalhador. A redação do inciso faz, claramente, referência ao termo folha de salários, empregado pela alínea “a” do inciso I, artigo 195 da CF/88 para determinar, entre outras, a hipótese de incidência da contribuição previdenciária devida pelo empregador, empresa ou entidade equiparada (MARTINS, 2014).

Ressalta-se que as normas disciplinadoras da contribuição previdenciária não definem o fato gerador da exação, limitam-se à base de cálculo e as alíquotas incidentes. Sob este prisma, restou ao STJ consolidar entendimento a respeito: o fato gerador da contribuição previdenciária “é a relação laboral entre o obreiro e o empregador, e não o efetivo pagamento da remuneração. Precedentes citados REsp 375.557-PR, DJ 14/10/2002, e REsp 384.372-RS, DJ 7/10/2002.” (STJ, 2013,

online). Assim, embora o Direito Previdenciário mantenha uma inter-relação com o Direito do Trabalho, neste quesito a lei trabalhista é irrelevante, pois a obrigação previdenciária surge com a remuneração devida ou creditada. (IBRAHIM, 2015).

Em relação ao empregador, empresa e equiparados, não só a base de cálculo é diferente como também as alíquotas incidentes. Além das contribuições para a Seguridade Social, a eles também compete recolher a contribuição previdenciária. Sendo, conforme inciso I e II do artigo 22 da lei n. 8.212/91 a alíquota de 20% 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”, mais o adicional de 1%, 2% ou 3%, cujo percentual é calculado com base no risco de acidente de trabalho da atividade principal da empresa, (BRASIL, 1991).

Observa-se que a receita oriunda da tributação prevista no inciso II, destina-se especificamente ao custeio dos serviços e benefícios por acidente de trabalho e aposentadoria especial. Ademais, deve-se ressaltar que às entidades financeiras a quota da contribuição previdenciária é superior aos demais ramos empresariais, fixada, portanto, em 22,5%. Já as entidades beneficentes, por outro lado, são imunes da exação, nos termos do artigo 195, §7º da Constituição Federal (MARTINEZ, 2014).

Infere-se que a contribuição previdenciária é devida pelo segurado empregado e trabalhador avulso, bem como pelo empregador, empresa ou equiparado ao Fisco de âmbito federal, em razão de sua natureza. Nessa perspectiva, a tendência seria concluir que cabe a cada respectivo contribuinte manter-se regular com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, sujeito ativo da obrigação tributária. Porém, a competência é do empregador e do tomador de serviços, tanto de recolher sua contribuição como pessoa jurídica, a obrigação principal; quanto de reter e recolher a contribuição dos segurados, a obrigação acessória

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 113 e §§ 1º e 2º e 115, dispõe sobre a obrigação principal e acessória:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966, *online*)

Esse processo é chamado pela doutrina de lançamento contábil das remunerações, explicando-a, no que concerne a supracitada obrigação acessória, como “mera prestação positiva no interesse da arrecadação previdenciária” (IBRAHIM, 2015, p. 371). Assim, o dispositivo do inciso I do artigo 30, da Lei nº 8.212/91 nada mais é do que uma expressão do instituto da obrigação acessória (artigos 113, §2º e 115 do CTN), que exige do empregador arrecadar a contribuição previdenciária descontando-a da remuneração do empregado e do trabalhador avulso até o dia 20 do mês subsequente a competência (BRASIL, 1991).

Para ilustrar, na íntegra o teor das alíneas “a” e “b” do inciso I, artigo 30 da Lei nº 8.212/91:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

- a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;
- b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos). (BRASIL, 1991, *online*)

Logo, depreende-se que o empregador é o sujeito passivo da respectiva obrigação acessória, mas, os valores pagos a título de contribuição previdenciária advêm do percentual descontado, nos termos da Lei nº 8.212/91, da remuneração paga, devida ou creditado ao empregado e trabalhador avulso. Transformando-se

em obrigação principal no tocante a penalidade pecuniária, caso descumprida, conforme § 3º do artigo 113 do CTN. Nesse enfoque, Luciano Amaro ensina:

Sujeito passivo da obrigação acessória, por sua vez, “é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto” (art. 122), ou seja, se o objeto da obrigação acessória é uma prestação positiva ou negativa não pecuniária (fazer ou não fazer alguma coisa, que não seja dar dinheiro, nos termos do art. 113, § 2o), o devedor dessa obrigação é a pessoa que estiver obrigada a efetuar a respectiva prestação. (2017, p. 328)

Outrossim, o empregador elabora a folha de pagamento dos segurados a seu serviço, soma os valores devidos a título de contribuição e recolhe ao Fisco a pecúnia devida, sem qualquer prévia manifestação dele. Pela característica de tributo sujeito a retenção na fonte pelo empregador ou tomador de serviços, a modalidade é o lançamento por homologação, onde a autoridade administrativa atuará ao final da atividade lançadora, isto é, no “controle da acurácia do recolhimento do tributo” (AMARO, 2017, p. 394), homologando ou não o produto subsumido entregue pelo sujeito ativo.

Nesse íterim, a G.FIP – Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social – é o instrumento que relaciona os dados relativos a categoria e remuneração dos segurados, a exposição a agentes nocivos, entre outras informações relacionadas a base de cálculo, fatos geradores e valores da contribuição previdenciária (MARTINS, 2014).

Abaixo a ementa de julgado conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, tema 402:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS ENTRE VALORES DECLARADOS NA GFIP E VALORES RECOLHIDOS (PAGAMENTO A MENOR). TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA). DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLETIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (DECLARAÇÃO). RECUSA AO FORNECIMENTO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND) OU DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA (CPEN). POSSIBILIDADE.

1. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS-GIA,

ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

2. A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) foi definida pelo Decreto 2.803/98 (revogado pelo Decreto 3.048/99), consistindo em declaração que compreende os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido a título de FGTS. As informações prestadas na GFIP servem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS.

3. Portanto, a GFIP é um dos modos de constituição do créditos devidos à Seguridade Social, consoante se deduz da leitura do artigo 33, § 7º, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.528/97), segundo o qual "o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte".

4. Deveras, a relação jurídica tributária inaugura-se com a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo certo que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exigibilidade do crédito tributário se perfectibiliza com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, não se condicionando a ato prévio de lançamento administrativo, razão pela qual, em caso de não-pagamento ou pagamento parcial do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.123.557/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.11.2009).

[...]

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ, 2010, *online*)

Todavia, há empregadores que sonegam o referido tributo, declaram à Secretaria da Receita Federal salário de contribuição inferior ao que de fato foi pago ao segurado empregado ou ao trabalhador avulso. Por consequência, a prática acarreta prejuízo financeiro para a Previdência Social, em razão da perda de receita, e para o segurado, pois a contribuição inferior resultará em salário de benefício previdenciário inferior. (CASTRO; LAZZARI, 2015).

3.2. Empregado doméstico e o E-SOCIAL

O empregado doméstico se tornou segurado obrigatório da Previdência Social no ano de 1973 com a Lei nº 5.859/72, instituidora da alíquota de contribuição

do empregado e do empregador doméstico no percentual de 8% sobre até três salários-mínimos. Entre inúmeras alterações, a última veio com a edição da Lei Complementar nº 150 de 2015, conhecida por Lei das Domésticas. Nos mesmos parâmetros definidos para o segurado empregado e trabalhador avulso na tabela do artigo 20 da Lei n. 8.212/91, a alíquota de contribuição previdenciária do empregado doméstico se tornou progressiva e incidente sobre o respectivo salário de contribuição, (CASTRO; LAZZARI, 2016).

Sobre a base de cálculo, como exposto anteriormente cada espécie de segurado ostenta definições particulares de salário de contribuição. Para o empregado doméstico a Lei n. 8.212/91 pelo inciso II do artigo 28, estabeleceu a remuneração registrada na CTPS – Carteira de Trabalho e Previdência Social. Por conseguinte, parcelas relativas moradia, alimentação, higiene e vestuário não são incorporados ao salário de contribuição, além da natureza jurídica ser essencialmente salarial (IBRAHIM, 2015).

Na mesma linha, a contribuição do empregador doméstico é de 8% incidente sobre o salário de contribuição, mais o percentual de 0,8% para o financiamento de benefícios por acidentes do trabalho, cuja previsão legal se encontra nos artigos 24 da Lei n. 8212/91 e 34 da LC n. 150/2015. O recolhimento da parcela a cargo do empregado e do empregador deve ser operado por este até o dia 07 do mês subsequente à competência do período laborado, nos termos do artigo 35 da LC 150/2015. Mas, nos lapsos em que o segurado gozar de benefícios por incapacidade (auxílio-doença ou aposentadoria por invalidez) ou auxílio-reclusão, o empregador não verte contribuições (CASTRO; LAZZARI, 2018).

Assim, a redação do artigo 35 da Lei Complementar n. 150 de 2015:

Art. 35. O empregador doméstico é obrigado a pagar a remuneração devida ao empregado doméstico e a arrecadar e a recolher a contribuição prevista no inciso I do art. 34, assim como a arrecadar e a recolher as contribuições, os depósitos e o imposto a seu cargo discriminados nos incisos II, III, IV, V e VI do caput do art. 34, até o dia 7 do mês seguinte ao da competência (BRASIL, 2015, *online*)

Depreende-se que as mesmas obrigações atribuídas ao empregador em relação ao segurado empregado e trabalhador avulso competem também ao

empregador doméstico. A ele cabe descontar a contribuição previdenciária do empregado doméstico e recolhê-la, nos termos do artigo 30, inciso V da Lei nº 8.212/91 e § 2º da Lei das Domésticas. Portanto, a obrigação principal é a fração devida pelo empregador e a obrigação acessória é a arrecadação e recolhimento da parcela do empregado, além da indicação no E-SOCIAL (BRASIL, 1991).

Aliás, o E-SOCIAL é um sistema de escrituração digital das obrigações previdenciárias, fiscais e trabalhistas, administrado pela CAIXA, Ministérios do Trabalho e Previdência Social, INSS e Receita Federal do Brasil, cujo objetivo é a unificar a prestação de informações pelo empregador em relação a seus trabalhadores, como cadastramento, vínculos, contribuições previdenciárias, por exemplo, com a finalidade de padronizá-las (BRASIL, 2014).

Assim, denota-se que a modalidade de lançamento da contribuição devida pelo empregado e empregador doméstico é a por homologação. Pois como visto, o empregador recolhe a tributação devida por ambos e alimenta o E-SOCIAL de acordo com os dados por ele informados, restando ao Fisco, homologá-los. Sobre o tema, ementas de julgado do Tribunal Regional Federal da 1ª Região e Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PREVIDENCIÁRIO. APOSENTADORIA POR INVALIDEZ. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO. ALEGAÇÃO DE SE TRATAR DE PESSOA RELATIVAMENTE INCAPAZ. AUSÊNCIA DE PROVA DE INTIMAÇÃO DO INDEFERIMENTO. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO INOCORRENTES. EMPREGADA DOMÉSTICA. RECOLHIMENTOS DE CONTRIBUIÇÃO. RESPONSABILIDADE DO EMPREGADOR. DILIGÊNCIA ADMINISTRATIVA DO INSS QUE COMPROVA O EXERCÍCIO DA ATIVIDADE. QUALIDADE DE SEGURADO E CARÊNCIA COMPROVADAS. RETARDO MENTAL. NECESSIDADE DE SUPERVISÃO DE TERCEIROS DURANTE A VIDA. ACRÉSCIMO DE 25%. DATA DE INÍCIO. CÁLCULO DA RENDA MENSAL DE ACORDO COM AS CONTRIBUIÇÕES. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CORREÇÃO E MONETÁRIA E JUROS. ADEQUAÇÃO. APELAÇÃO DO INSS DESPROVIDA. RECURSO ADESIVO. PEDIDO CONTRAPOSTO. MATÉRIA RELACIONADA À APELAÇÃO PRINCIPAL. CONHECIMENTO. RECURSO ADESIVO PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO PARCIALMENTE NA PARTE CONHECIDA.

[...]

9. Sobre o recolhimento das contribuições atinentes ao empregado doméstico, tem-se que, comprovado o exercício da atividade nessa qualidade (empregado doméstico), a obrigação de recolhimentos sua obrigação é do empregador, conforme Lei 8.212/91, art. 30, I. Ao julgar a AC 1435-45.2004.4.01.3802, com trânsito em julgado em

17/10/2012 (consulta eletrônica em 23/07/2018, às 12h03), o TRF1, na Relatoria da Desembargadora Mônica Sifuentes, fixou o entendimento de que a obrigação de recolher tempestivamente a contribuição é do empregador doméstico.

10. O art. 27 da Lei 8.213/91 sofreu nova redação com a Lei Complementar nº 150/2015, permitindo o cômputo das contribuições do empregado doméstico recolhidas com atraso. [...] (TRF 1ª REGIÃO, 2018, *online*)

PREVIDENCIÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AVERBAÇÃO DE TEMPO DE SERVIÇO URBANO. EMPREGADA DOMÉSTICA. DESNECESSIDADE DE RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA PERÍODO ANTERIOR À LEI 5.859/72.

AGRAVO IMPROVIDO.

1. Cabe ao empregador, e não ao empregado doméstico, o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas. Precedentes do STJ.[...] 3. Agravo regimental improvido.(STJ, 2009, *online*)

Por fim, embora os direitos previdenciários dos empregados domésticos tenham sido equiparados aos segurados empregados (EC n. 72/2013 que alterou o parágrafo único do artigo 7º da CF/88), não há, ainda, presunção de recolhimento da contribuição previdenciária do grupo em comento. Por conseguinte, a despeito de se tratar de obrigação legal do empregador, caberá ao segurado fazer prova das atividades laborais para a obtenção de benefício previdenciário. Numa situação dessas, Ibrahim explica que: “Caso (o empregado doméstico) não consiga evidenciar o pagamento das cotizações, mas tenha prova plena da atividade, durante todo o tempo necessário à obtenção do benefício, (ele) terá direito ao salário mínimo.” (2015, p. 225).

3.3. Contribuinte individual e segurado facultativo e a G.P.S

Agrupa-se o segurado contribuinte individual e facultativo neste tópico, em razão da sistemática contributiva ter o mesmo respaldo legal. A Lei nº 9.876/99 alterou as Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 1991, com objetivo de agrupar os segurados empresários, autônomo e equiparado na classe contribuinte individual, dispor sobre a contribuição previdenciária a cargo deste e do respectivo tomador de serviços, se for o caso, bem como modificar o regime contributivo. A revogação da sistemática do salário-base e a consequente eleição do salário de contribuição para base de cálculo da contribuição previdenciária do contribuinte individual refletiu no regime de contribuição do segurado facultativo, adotando-a (MARTINEZ, 2014).

Por se tratar de uma contribuição proporcional, o percentual da alíquota incidente é fixo em 20%, ao passo que a base de cálculo, o salário de contribuição, é atinente a categoria do segurado, conforme preceitua o artigo 21 da Lei nº 8.212/91. Para o contribuinte individual, o salário de contribuição é a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o teto de contribuição, nos termos do inciso III do artigo 28, da mencionada lei. Para o segurado facultativo é o valor por ele declarado entre os limites do salário mínimo mensal e o teto do salário de contribuição, nos termos do inciso IV do mesmo dispositivo legal. (CASTRO; LAZZARI, 2015).

Ademais, há a hipótese de o percentual incidente ser de 11% ou 5%. Nestes casos, a contribuição será feita sobre o limite mínimo mensal, isto é, o salário-mínimo vigente e de acordo com os seguintes critérios: 11% para o contribuinte individual que trabalhe por sua conta, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado; ou, 5% para o microempreendedor individual do artigo 18-A da LC nº 123 de 2006 e ao facultativo sem renda própria que pertença a família de baixa renda e se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico de sua residência. Em ambos os casos, exclui-se o benefício de aposentadoria por tempo de contribuição. (BRASIL, 1991).

No que concerne ao recolhimento da contribuição previdenciária, em regra, compete ao segurado contribuinte individual e o facultativo efetuar-lo pela GPS – Guia de Previdência Social – já que inexistente relação de trabalho ou prestação de serviços a empresas ou equiparados. Assim, por iniciativa própria, até o décimo quinto dia do mês subsequente a competência, eles recolherão o *quantum* (quantia devida) resultante da alíquota de 20% sobre o respectivo salário de contribuição. Vale pontuar que a alíquota elevada se explica pelo histórico de inexistência da contribuição patronal para esses segurados, “o contribuinte individual não tinha cota patronal por ausência de amparo legal e o facultativo por impossibilidade prática” (IBRAHIM, 2015, p. 226).

Discute-se se o lançamento seria por homologação ou por declaração. Para relembrar, no lançamento por homologação o segurado, sujeito passivo, recolhe o tributo sem prévio exame administrativo do Fisco, enquanto no lançamento

por declaração o sujeito passivo presta informações sobre matéria de fato e só por notificação está ciente do débito. Como visto a base de cálculo da contribuição dos segurados supracitados, cuja alíquota é 20%, é escolhida por liberalidade do facultativo, desde que dentro dos limites mínimo e máximo. Enquanto o contribuinte individual se atém a remuneração auferida por seu trabalho até o limite do teto de contribuição (HUBACK, 2012).

O preenchimento da Guia de Previdência Social é realizado pelo segurado com a inserção de dados correspondentes ao código de contribuição, o salário de contribuição e a respectiva competência. O que pode ser realizado manualmente pelo segurado, anotando também o valor a ser pago, ou pela via eletrônica, cabendo ao sistema disponibilizado pelo INSS computar o montante. Ter-se-ia assim, nessa ordem, lançamento por homologação e lançamento por declaração. Duas possibilidades de lançamento numa mesma atividade (INSS, 2018).

No que tange ao contribuinte individual prestador de serviço às empresas, a sistemática de recolhimento da contribuição é similar àquela aplicada ao segurado trabalhador avulso e empregado. O Plano de Custeio da Previdência Social (Lei n. 8212/91) determina que a contribuição a cargo da empresa relativa aos contribuintes individuais incidirá em 20% sobre a remuneração paga ou creditada a qualquer título. Frisa-se, a base de cálculo não é o salário de contribuição, mas a remuneração. Todavia, a contribuição da empresa poderá incidir sobre base de cálculo diversa no caso do segurado empresário se:

Não havendo comprovação dos valores pagos ou creditados aos segurados empresários, em face de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a contribuição da empresa será de 20% sobre (art. 201, § 3o, RPS):

- a) o salário de contribuição do segurado nessa condição;
- b) a maior remuneração paga a empregados da empresa; ou
- c) o salário-mínimo, caso não ocorra nenhuma das hipóteses anteriores.

(...) no caso acima, deve-se chegar à remuneração através da pesquisa sucessiva das alíneas, só alcançando a última ("c") no caso de não haver salário de contribuição do empresário ("a") e empregados ("b") (BRAGANÇA, 2012, p. 323)

Quanto à obrigatoriedade de recolhimento da contribuição previdenciária a cargo do contribuinte individual pela empresa contratante, a MP n. 83/2002,

convertida na Lei nº 10.666/03, instituiu o dever de descontá-la, arrecadar e recolher, simultaneamente a contribuição a seu cargo. Nessa situação, o percentual descontado é de 11% sobre a remuneração devida ao contribuinte individual, restrito ao limite máximo do salário de contribuição. Pontua-se que, nos termos da referida lei, sendo a remuneração recebida pelos serviços prestados à empresa ou equiparados inferior ao limite mínimo da base de cálculo, o segurado deverá complementá-la (CASTRO; LAZZARI, 2016).

Ibrahim (2015) salienta que nessa circunstância, em razão da lei 10.666/03, a presunção da retenção e recolhimento pela pessoa jurídica é absoluta. Assim, configura-se a obrigação acessória da empresa informar na GFIP as informações pertinentes a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título ao contribuinte individual, além da categoria e dados do segurado, bem como, tratar-se de lançamento por homologação.

3.4. O segurado “duplamente” especial (artigo 25 da Lei nº 8.212/91)

Como visto, podem recolher a contribuição previdenciária o segurado, o tomador de serviços ou o empregador, empresa e entidades equiparadas, a depender do grupo a que pertence o segurado do Regime Geral. Neste ponto, o segurado especial excetua-se. Aqui apelidado de “duplamente especial”, essa qualificação se dá porque contrariamente à exação previdenciária dos anteriores, o encargo do desconto e recolhimento compete ao adquirente da produção do segurado especial. Vale dizer que, se o consignatário, empresa comercial com “a posse física do produto rural não alienado” (MARTINEZ, 2014, p. 543), e a cooperativa forem intermediários na venda dos produtos, também são responsáveis pelo recolhimento (CASTRO; LAZZARI, 2015).

Veja, o responsável não é um tomador de serviços ou empregador, mas sim o sujeito ativo da operação comercial. A legislação o incumbiu, pois, considera que é ele o detentor do conhecimento técnico necessário para efetuar o cálculo da contribuição previdenciária do segurado especial e recolhê-la ao Fisco, no caso, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão delegado para receber tal tributação.

Cabe observar que há a hipótese de a supracitada obrigação ser do segurado especial. Isso ocorrerá quando houver comercialização direta da produção, por varejo, com adquirente domiciliado no exterior, consumidor pessoa física, produtor rural pessoa física ou outro segurado especial. Nesse viés, argumenta-se, o inciso I do § 2º, do artigo 149, da CF/88, estabelece que não incida contribuições sociais sobre as receitas provenientes de exportação. Da interpretação literal do dispositivo, extrai-se a possibilidade de imunidade tributária em um cenário de comércio entre o segurado especial e um adquirente externo (IBRAHIM, 2015).

Porém, conforme debatido no primeiro capítulo, o financiamento da Seguridade Social se dá, entre outras fontes, pela participação de toda a sociedade, assim, conceder tal benefício ao segurado especial ou ao produtor rural que se dedique à exportação de produtos rurais, não seria coerente com a sistemática da Previdência Social. (IBRAHIM, 2015).

No que concerne à exação, o adquirente da produção calculará a contribuição previdenciária do segurado especial com a incidência da alíquota de 1,2% sobre a receita bruta resultante da comercialização de sua produção, entendida, para fins previdenciários como “produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar” (CASTRO; LAZZARI, 2015, p. 314). Percentual válido para os segurados especiais e empregadores rurais pessoa física desde a entrada em vigor da Lei n. 13.606/2018. Sobre o prazo, o mesmo aplicado nos casos de contribuinte individual e facultativo, Ibrahim comenta:

O prazo de recolhimento da contribuição do segurado especial deve ser feita até o dia 20 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física (2015, p.237).

Destaca-se que, anteriormente, contribuía-se também para o Seguro Acidente do Trabalho - SAT com a alíquota de 0,1% para o financiamento dos benefícios concedidos em razão de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. Contudo, em 2017 o Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE nº 363.852 declarou a inconstitucionalidade do inciso VII do artigo 12 da Lei nº 8.212/91 e do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que pela Resolução nº 15 de 2017

suspendeu os efeitos do inciso V do artigo 12, incisos I e II do artigo 25 e inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212/91. (BRASIL, 1991).

Portanto, como ressalta a redação do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, a contribuição do segurado especial fica a cargo da empresa, aqui entendido como o adquirente da produção e se dá por modo completamente distinto da determinada aos demais segurados. Afinal, a alíquota é inferior e a base de cálculo peculiar a atividade laboral, pois incidirá sobre o valor da receita bruta do produto comercializado o que justifica o nome atribuído de “duplamente” especial, pois a legislação já o chama de segurado especial.

CONCLUSÃO

A presente monografia teve por finalidade estudar a atividade lançadora da contribuição previdenciária considerando o segurado do Regime Geral de Previdência Social como ponto de partida. Expostas as particularidades relativas Ao salário de contribuição como base de cálculo, as alíquotas incidentes, o instrumento para lançamento, além de pinceladas sobre a contribuição previdenciária patronal, restou demonstrado o modo com que se dá o financiamento da Previdência Social no que concerne a parcela incumbida aos segurados do regime.

Sobre a problematização, questionou-se: a) quais são os tipos de segurados do Regime Geral da Previdência Social? b) quais as formas de lançamento determinadas a cada tipo de segurado? E quais são os mecanismos utilizados para a arrecadação das contribuições previdenciárias? e, c) como se dá a participação do segurado no custeio do RGPS?

As principais espécies de segurados do RGPS são o segurado empregado, o trabalhador avulso, o empregado doméstico, o contribuinte individual, o segurado facultativo e o segurado especial. Em relação ao empregado, trabalhador avulso, empregado doméstico e o contribuinte individual que presta serviço a empresas, utiliza-se o lançamento por homologação; para o contribuinte individual e facultativo pode se tratar de lançamento por homologação ou por declaração, a pender se é feito manualmente ou por via digital. E o segurado especial, a responsabilidade é do adquirente da produção, configurando-se um lançamento por homologação.

Sobre a participação no custeio, para os segurados dos incisos I, II e VI

do artigo 12 da Lei nº 8.212/91, ela pelo desconto na remuneração de alíquota de 8%, 9% ou 11%, para os segurados do inciso V, do artigo 12 e 14, será pela contribuição de 20% sobre o salário de contribuição, ou ainda, pelas alíquotas de 11% ou 5%, em casos especiais disciplinados pelo artigo 21, incisos I e II, todos da supracitada lei. Quanto o segurado especial, aqui apelidado de duplamente especial, regra geral a participação é do tomador de serviços, ele desconta do montante pago ao segurado aquilo que irá repassar ao Fisco.

Isto posto, a escolha por essa problemática adveio da conjuntura de recuperação da economia, reformas, propostas de aumento da tributação, desemprego e conseqüente discussão em torno do déficit da Previdência Social. Pois, para entender o suposto saldo negativo de uma autarquia como a Previdência, primeiro é necessário entender as fontes de financiamento. Por óbvio, a multiplicidade de participação no custeio impede o estudo de todos nesta monografia, por isso se optou pelos segurados, que, aliás, são os mais vulneráveis a uma provável reforma da previdência.

Diante disso, a intenção foi disponibilizar ao meio acadêmico, a partir de pesquisas em legislações, doutrinas, jurisprudências e artigos científicos, os efeitos jurídicos das normas de direito previdenciário e direito tributário relacionadas a contribuição previdenciária dos segurados do regime geral.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ª ed. Salvador: JUSPODIVM, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: SARAIVA, 2017.

ANDRADE, Flávia Cristina Moura de; LEITÃO, André Studart. **Direito Previdenciário I**. 1º ed. São Paulo: SARAIVA, 2012.

BRAGANÇA, KerllyHuback. **Manual de Direito Previdenciário**. 8ª ed. rev. e atual. eampl. Rio de Janeiro: FORENSE, 2012.

BRASIL. Congresso. Senado. **Resolução nº 26, de 21 de junho de 2005**. Dispõe sobre a suspensão da execução da alínea “h” do inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.212/91. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Congresso/ResSF26-05.htm> Acesso em: 10 mai. 2018.

_____. Congresso. Senado. **Resolução nº 15, de 12 de setembro de 2017**. Dispõe sobre a suspensão dos incisos dos artigos 52 da Constituição Federal, 12 da Lei nº 8.212/91, 1º da Lei nº 8.540/92. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Congresso/RSF15.htm> Acesso em: 03 nov. 2018.

_____. Congresso. Senado. **DRU**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>> Acesso em 21 agos. 2018.

_____. Conselho de Gestão de Previdência Complementar. **Resolução MPS/CGPC nº 16, de 22 de novembro de 2005**. Disponível em: <<http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/72/MPS-CGPC/2005/16.htm>> Acesso em: 15 mai. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 05 mai. 2018.

_____. **Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.** Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm> Acesso em: 24 mai. 2018.

_____. **Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014.** Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – eSocial e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm> Acesso em: 24 out. 2018.

_____. Comissão de Valores Mobiliários. **Deliberação CVM nº 371, de 13 de dezembro de 2000.** Aprova o Pronunciamento do IBRACON sobre a Contabilização de Benefícios a Empregados. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0300/deli371.html>> Acesso em: 24 mai. 2018.

_____. **Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8213cons.htm> Acesso em: 09 mai. 2018.

_____. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8212cons.htm> Acesso em: 09 mai. 2018.

_____. **Lei n.º 8.742, de 07 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre a organização da Assistência Social e da outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8742.htm> Acesso em: 03 mai. 2018.

_____. **Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999.** Dispõe sobre a contribuição previdenciária do contribuinte individual, o cálculo do benefício, altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8742.htm> Acesso em: 03 nov. 2018.

_____. **Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017.** Dispõe sobre a alteração nos dispositivos da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, que dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas e dá outras providências; e dispõe sobre as relações de trabalho na empresa de prestação de serviços a terceiros. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13429.htm> Acesso em: 10 mai. 2018.

_____. **Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998.** Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9717.htm> Acesso em: 10 mai. 2018.

_____. **Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990.** Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8112cons.htm> Acesso em: 10 mai. 2018.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em: 08 agos. 2018.

_____. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm> Acesso em: 08 agos. 2018.

_____. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1980.** Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm> Acesso em: 08 agos. 2018.

_____. **Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003.** Dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.666.htm> Acesso em: 08 nov. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 108, de 29 de maio de 2001.** Dispõe sobre a relação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e outras entidades públicas e suas respectivas entidades fechadas de previdência complementar, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp108.htm> Acesso em: 10 mai. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001.** Dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/lcp109.htm> Acesso em: 10 mai. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 150, de 01 de junho de 2015.** Dispõe sobre o contrato de trabalho doméstico; altera as Leis nº 8.212, de 24 de julho de 1991, nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; revoga o inciso I do art. 3º da Lei nº 8.009, de 29 de março de 1990, o art. 36 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a Lei nº 5.859, de 11 de dezembro de 1972, e o inciso VII do art. 12 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro 1995; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp150.htm#art46> Acesso em: 10 mai. 2018.

_____. Governo Federal. **eSocial**. Perguntas Frequentes. Disponível em: <<http://portal.esocial.gov.br/empregador-domestico/perguntas-frequentes#simples-dom-stico>> Acesso em: 08 nov. 2018.

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: ATLAS, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: SARAIVA, 2007.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: FORENSE, 2015.

_____. **Direito Previdenciário**. 1º ed. Rio de Janeiro: FORENSE, 2016.

_____. **Manual de Direito Previdenciário**. 21º ed. rev. atual. e amp. Rio de Janeiro: FORENSE, 2016.

CHAN, Betty Lilian; SILVA, Fabiana Lopes da; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Fundamentos da Previdência Complementar: da atuária à contabilidade**. 2º ed. São Paulo: ATLAS: FIPECAFI/USP, 2010.

COSTA, Mariana Rezende Maranhão da. **DRU: Meu malvado favorito**. *Online*. 2017. Disponível em: <<file:///C:/Users/usuario/Downloads/DRU%20-%20meu%20malvado%20favorito.pdf>> Acesso em: 08 agos. 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: SARAIVA, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: doutrina e prática**. São Paulo: ATLAS, 2015.

_____. **Direito Financeiro e Tributário**. 27ª ed. rev. e atual. São Paulo: ATLAS, 2017.

HORVATH, Miguel Júnior. **Direito Previdenciário**. 1ª ed. Barueri, SP: MANOLE, 2011.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 20º ed. Rio de Janeiro: IMPETUS, 2015.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 19º ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: SARAIVA, 2015.

LIMA, Diana Vaz de; GUIMARÃES, Otoni Gonçalves. **A Contabilidade na Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social**. 1º ed. São Paulo: ATLAS, 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: ATLAS, 2018.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de Direito Previdenciário**. 6º ed. São Paulo: LTR, 2014.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 35º ed. rev. atual. e amp. São Paulo: ATLAS, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre: LIVRARIA DO ADVOGADO EDITORA, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário Completo**. 28ª ed. São Paulo: SARAIVA, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: SARAIVA, 2018.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: SARAIVA, 2010.

SOUZA, James José Marins de. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial**. 9ª ed. São Paulo: REVISTA DOS TRIBUNAIS, 2016.

SILVA, José Afonso da Silva. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34º ed. rev. e atual. São Paulo: MALHEIROS, 2011.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **REsp 1143094 SP, Relator: Ministro LUIZ FUX**, Data de Julgamento: 09/12/2009, PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Julgamento: 01/02/2010 Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28%22LUIZ+FUX%22%29.MIN.&repetitivos=REPETITIVOS&processo=1143094&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em: 15 nov. 2018.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 931.961 SP**, Relator: Dr. ARNALDO ESTEVES LIMA, Data de Julgamento: 29/04/2009, QUINTA TURMA, Data de Publicação: 25/05/2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28%28%22ARNALDO+ESTEVES+LIMA%22%29.MIN.%29+E+%28%22ARNALDO+ESTEVES+LIMA%22%29.MIN.&processo=931961&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em: 15 nov. 2018.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Informativo de Jurisprudência nº 0161, período: 10 a 14 de fevereiro, RESP 419.667/RS**, Primeira Turma, Rel. Ministro Luiz Fux, Brasília, DF, Data de Julgamento: 11/02/2003, Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?acao=pesquisar&livre=%28%22LUIZ+FUX%22%29.MIN.&processo=419667&operador=e&b=INFJ&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em: 15 nov. 2018.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL 1ª REGIÃO. **Apelação e remessa necessária nº 0065604-03.2011.4.01.3800 MG**, Relator: Juiz Federal Dr.GRIGORIO CARLOS DOS SANTOS, Data de Julgamento: 16/08/2018, 2ª CÂMARA REGIONAL, Data de Publicação: 11/09/2018. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml?jsessionid=da3lz0zGxRQfzgf3Zpl1PyrG73lbPrT33k1MUdt5.taturana03-hc01:juris-trf1_node01> Acesso em: 15 nov. 2018.

XAVIER, Alberto. **Temas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: LUMEN JURIS, 1991.

YAMASHITA, Douglas. **Direito Tributário: uma visão sistemática**. São Paulo: ATLAS, 2014.