



Solução de Consulta nº 230 - Cosit

Data 9 de julho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OPÇÃO PELO REGIME DE TRIBUTAÇÃO. CABIMENTO. FORMALIZAÇÃO. DIREITOS PREVIDENCIÁRIOS.

O segurado contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparada, pode optar pela forma de recolhimento prevista no parágrafo 2º do artigo 21 da Lei n.º 8.212, de 1991, independentemente do valor do seu salário-de-contribuição, ou seja, do valor que possa auferir no mês a título de remuneração, todavia, exercendo essa opção, não será titular do direito ao benefício da aposentadoria por tempo de contribuição, salvo se efetuar a complementação de recolhimento prevista no parágrafo 3º do artigo 21 da Lei n.º 8.212, de 1991.

A opção é formalizada pelo recolhimento da contribuição sob o código de pagamento específico para a “opção: aposentadoria apenas por idade”. Enquanto tal opção não for exercida, o contribuinte individual estará sujeito à contribuição de 20% sobre o respectivo salário-de-contribuição. Sendo assim, não há fundamento para deferimento de pedido que intente restituição dos valores pagos sob a alíquota de 20% no período anterior à opção pela exclusão do direito ao benefício da aposentadoria por tempo de contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 133 - COSIT, DE 1 DE JUNHO DE 2015.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 201, §§ 12 e 13; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 80; Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, inciso V, alínea “h” e parágrafo 4º, art. 18, parágrafo 2º, art. 21, §§ 2º e 3º, e art. 28, inciso III, § 3º; Lei n.º 8.213, de 14 de julho de 1991, artigo 18, parágrafo 2º; Lei nº 12.470, de 2011, art. 1º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, §1º, inciso V, alínea “l”, art. 173 e art. 199-A, inciso I, §§ 1º e 2º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 54, § 1º, inciso III, e art. 65, §§ 6º, 7º e 9º; Instrução Normativa RFB nº 1.265, de 2012, art. 4º,

inciso XIII; e Ato Declaratório Executivo Codac n.º 46, de 11 de julho de 2013 (retificado no DOU de 14 de novembro de 2014).

Relatório

A consulente acima identificada, profissional liberal que atua na área de odontologia, apresenta consulta dirigida à Secretaria da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a interpretação da normatização federal de que trata o artigo 21, parágrafo 2º, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

2. Relata a consulente que:

a) Muito embora seja aposentada pela Universidade Federal de Minas Gerais, ainda exerce, como dentista, atividade remunerada em seu consultório, fazendo, portanto, recolhimento da contribuição previdenciária devida sob o código de pagamento 1007.

b) Em consulta presencial e por meio da Central de Teleatendimento 135 da Previdência Social, recebeu a informação de que poderia recolher, pelo código 1163, apenas 11% sobre o valor do salário mínimo.

3. Com base no que expõe, a consulente questiona:

1) Como Contribuinte Segurado Individual, aposentada e ainda exercendo minha atividade como cirurgião dentista em consultório, posso recolher 11% do salário mínimo no código 1163?

2) Se permitido o recolhimento no código 1163, tenho como recuperar os valores já pagos erroneamente no código 1007? Qual procedimento?

4. É o relatório.

Fundamentos

5. Importa destacar que o processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

6. Na forma dos documentos apresentados e da descrição da consulta, observa-se que foram atendidos os requisitos constantes nos artigos 1º a 3º da IN RFB n.º 1.396, de 2013, estando, portanto, apta a ser solucionada.

7. Ressalta-se que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta Vinculada não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

8. É mister se dizer que o escopo da consulta tem sua essência em pedir o esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

9. Feitas essas considerações, cabe salientar que, de acordo com o artigo 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013, existindo sobre determinada matéria Solução de Consulta ou Solução de Divergência emitida pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, a consulta com o mesmo objeto será solucionada por meio de Solução de Consulta Vinculada, entendendo-se esta como sendo a que reproduz o entendimento da Solução de Consulta ou Solução de Divergência, que têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, conforme artigo 9º do referido dispositivo normativo (na redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.434, de 30 de novembro de 2013).

10. Desse modo, quanto à interpretação adequada ao primeiro questionamento apresentado, observa-se que o tema abordado já foi explorado no âmbito da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) por intermédio da Solução de Consulta n.º 133 – Cosit, de 1 de junho de 2015 (DOU de 01/07/2015), como se pode evidenciar pela reprodução dos itens seguintes:

13. Em 2003, a Constituição da República Federativa do Brasil foi alterada pela Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, dando continuidade a Reforma da Previdência Social, sob a égide da atual ordem constitucional, iniciada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998. Essa nova modificação no texto constitucional, além de ter trazido substanciais alterações no desenho constitucional da Previdência Social dos servidores públicos titulares de cargo efetivo, inseriu no âmbito do Regime Geral da Previdência Social - RGPS, cuja vocação constitucional é, em regra, universalizar o amparo previdenciário aos trabalhadores sujeitos ao Regime Jurídico do Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho – CLT), o § 12 no art. 201, o qual, dada a pertinência ao caso em exame, segue transcrito abaixo:

Art. 201 [...]

§ 12. Lei disporá sobre sistema especial de inclusão previdenciária para trabalhadores de baixa renda, garantindo-lhes acesso a benefícios de valor igual a um salário-mínimo, exceto aposentadoria por tempo de contribuição." (NR)

14. Esse novo parágrafo sinalizou ao Poder Legislativo ordinário sobre a necessidade de alteração do RGPS, a fim de torná-lo mais inclusivo, por meio de

novas regras diferenciadas de recolhimento para trabalhadores que dispõem de reduzida capacidade contributiva, quando comparados aos demais trabalhadores sujeitos ao mesmo Regime de Previdência pública, a fim de que também possam ser titulares de alguma proteção previdenciária, notadamente benefícios de valor igual ao salário mínimo, salvo a aposentadoria por tempo de contribuição.

15. Portanto, pessoas que antes desempenhavam as mais diversas atividades remuneradas, por conta própria ou prestando serviços a empresas sem os elementos fático-jurídicos que configuram uma relação de emprego e se mantinham desvinculadas formalmente do RGPS, passaram a dispor de um novo preceito protetivo constitucional, que uma vez regulamentado pelo parlamento, estimularia esses trabalhadores a buscarem voluntariamente a proteção previdenciária ofertada pelo RGPS.

16. Durante a inércia do Poder Legislativo, em regulamentar o mandamento constitucional acima, o Sistema de Inclusão Previdenciária mencionado sofreu nova alteração constitucional, pela Emenda Constitucional nº 47, de 5 de julho de 2005, que alterou o texto do § 12, do art. 201, examinado alhures, e incluiu o § 13 no mesmo dispositivo constitucional, conforme se verifica abaixo:

Art. 201 [...]

§ 12. Lei disporá sobre sistema especial de inclusão previdenciária para atender a trabalhadores de baixa renda e àqueles sem renda própria que se dediquem exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, desde que pertencentes a famílias de baixa renda, garantindo-lhes acesso a benefícios de valor igual a um salário-mínimo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

§ 13. O sistema especial de inclusão previdenciária de que trata o § 12 deste artigo terá alíquotas e carências inferiores às vigentes para os demais segurados do regime geral de previdência social. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

17. Como se percebe, o legislador constituinte derivado ampliou ainda mais o público alvo (de segurados) que poderia se beneficiar desse sistema de inclusão previdenciária. Antes, apenas o trabalhador de baixa renda poderia se incluir nesse universo. Agora, além dos trabalhadores de baixa renda, todas as pessoas sem renda própria, que se dediquem apenas ao trabalho doméstico e pertençam à família de baixa renda, também poderão se vincular ao RGPS, sob o manto de regras contributivas mais favoráveis. A característica de “ser baixa renda” torna-se o indicativo das pessoas que poderiam participar desse sistema, seja na qualidade de contribuinte, seja na qualidade de beneficiário.

18. Além disso, o novo delineamento constitucional de inclusão previdenciária não mais excluiu da proteção previdenciária que pretende ofertar a aposentadoria por tempo de contribuição, mas continuou a assegurar a concessão de benefícios no valor de um salário-mínimo.

19. Todavia, durante o processo legislativo de regulamentação dos §§ 12 e 13 do art. 201 da CRFB/88, inúmeros foram os projetos de lei que buscavam concretizar o Sistema de Inclusão Previdenciária ora abordado.

20. Somente no âmbito da Câmara dos Deputados, segundo estudo realizado pela Consultora Legislativa da Área XXI - Previdência e Direito Previdenciário, Senhora Cláudia Augusta Ferreira Deud, intitulado "Inclusão Previdenciária: propostas em tramitação na Câmara dos Deputados", disponível em http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema15/2006_5179.pdf (acessado em 26.04.2015), tramitaram na Câmara dos Deputados oito proposições distintas, conforme disposto no quadro abaixo, especificamente quanto ao universo de segurados abrangidos por cada proposta (sem grifos no original):

Projetos de lei	Texto proposto para a definição dos segurados que seriam protegidos pelo Sistema de Inclusão Previdenciária
Projeto de Lei nº 5.773, de 2005, de autoria do Deputado Antônio Carlos Mendes Thame.	Trabalhador por conta própria e dona-de-casa, assim considerada a pessoa que se dedica exclusivamente ao trabalho doméstico e não possui renda própria. Ambos devem pertencer a famílias de baixa renda.
Projeto de Lei nº 5.866, de 2005, de autoria do Deputado Agnaldo Muniz	Trabalhador por conta própria e dona-de-casa, assim considerada a pessoa que se dedica exclusivamente ao trabalho doméstico e não possui renda própria. Ambos devem pertencer a famílias de baixa renda.
Projeto de Lei nº 5.933, de 2005, de autoria da Deputada Luci Choinacki	Trabalhadores sem renda própria, que se dediquem exclusivamente ao trabalho no âmbito de sua residência, desde que pertencentes a famílias de baixa renda.
Projeto de Lei nº 6.366, de 2005, de autoria dos Deputados Inácio Arruda e outros	Trabalhador de baixa renda e aqueles sem renda própria, que se dediquem exclusivamente ao trabalho no âmbito de sua residência, desde que pertencentes a famílias de baixa renda.
Projeto de Lei nº 6.169, de 2005, de autoria do Deputado Ivo José	Contribuinte individual que não tenha relação de trabalho com empresas e segurado facultativo, ambos de baixa renda.
Projeto de Lei nº 6.295, de 2005, de autoria da Deputada Dra. Clair	Trabalhador por conta própria, sem vínculo empregatício, e trabalhador doméstico, sem renda própria, que se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico e não possui renda própria. Ambos devem pertencer a famílias de baixa renda.
Projeto de Lei nº 6.985, de 2006, oriundo do Senado Federal	Contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, e segurado facultativo que se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, ambos de baixa renda.
Projeto de Lei Complementar nº 123, de 2004	Contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, e segurado facultativo.

21. Das oito proposições mencionadas, é possível verificar que as sete primeiras (listadas no quadro acima) restringiam o universo dos segurados, que poderiam se beneficiar do Sistema de Inclusão Previdenciária, aos que fossem considerados

exclusivamente de baixa renda. O que estaria compatível com o texto constitucional. Apenas o Projeto de Lei Complementar nº 123, de 2004, que acabou prosperando ao final, não fazia tal restrição.

22. Com efeito, no ano seguinte a EC nº 47, de 2005, o Poder Legislativo, por meio da Lei Complementar nº 123, de 2006, notadamente no seu art. 80, modificou o Plano de Custeio da Seguridade Social, disciplinado pela Lei nº 8.212, de 1991, com a inserção no seu art. 21 dos parágrafos 2º e 3º. Nesse § 2º, restaram consignados todos os elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota) e subjetivos (sujeitos passivos – segurados contribuinte individual e facultativo, sem associá-los a questão de renda auferida ou familiar) identificadores da relação jurídica de custeio e de proteção social. Veja-se:

Art. 80. O art. 21 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, fica acrescido dos seguintes §§ 2º e 3º, passando o parágrafo único a vigorar como § 1º:

“Art. 21. [...].

§ 2º É de 11% (onze por cento) sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição a alíquota de contribuição do segurado contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, e do segurado facultativo que optarem pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição.

§ 3º O segurado que tenha contribuído na forma do § 2º deste artigo e pretenda contar o tempo de contribuição correspondente para fins de obtenção da aposentadoria por tempo de contribuição ou da contagem recíproca do tempo de contribuição a que se refere o art. 94 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, deverá complementar a contribuição mensal mediante o recolhimento de mais 9% (nove por cento), acrescido dos juros moratórios de que trata o disposto no art. 34 desta Lei.” (NR)

23. Essa Lei Complementar nº 123, de 2006, foi originada do PLP nº 2010, de 2014, que tramitou na Câmara dos Deputados e foi apensado ao PLP nº 123/2004. Na sua Exposição de Motivos - EM Interministerial nº 00122/2004 - MF MTE MPS MDIC, de 10 de setembro de 2004, em especial, nos seus itens 16 e seguintes, percebe-se que a alteração trazida por ela, ainda que sem mencionar a questão da renda dos segurados que seriam atingidos, no art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, tinha, de fato, como objetivo precípuo, regulamentar o Sistema de Inclusão Previdenciária prevista nos §§ 12 e 13 do art 201 da CRFB/88. Veja-se (sem grifos no original):

16. O Projeto é complementado por ajustes na Legislação da Previdência Social para contemplar o sistema especial de inclusão social previsto na Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, aplicável aos contribuintes individuais que trabalham por conta própria e sem qualquer vínculo de serviço com empresa e contribuintes facultativos. Esse sistema especial de inclusão social está sendo estendido também para o empresário da microempresa de que trata este Projeto de Lei Complementar.

17. Por esse sistema, a esse empresário, aos trabalhadores por conta-própria e aos contribuintes facultativos é dada a opção de se filiar à Previdência Social e ter direito a todos os benefícios assegurados pelo regime - à exceção da

aposentadoria por tempo de contribuição, de resto um benefício de difícil acesso para os segurados de baixa renda -, mediante contribuição de, apenas, 11% (onze por cento) sobre o salário mínimo.

18. É relevante esclarecer que, no setor privado, existem 27 milhões de pessoas que não estão cobertas pela Previdência Social, conforme dados da PNAD 2002/IBGE. Isso corresponde a 38,3% da população ocupada no setor privado. No futuro, caso não possua renda de aposentadoria, esse contingente dependerá de benefícios assistenciais ou viverá às custas de suas famílias. Mesmo no presente, se o trabalhador não estiver filiado à previdência, a perda da capacidade de trabalho temporária ou permanente devido a acidentes e doenças, ou mesmo o falecimento, trará conseqüências nefastas para ele e para a sua família, devido à ausência de garantias à reposição de renda para si e para seus dependentes.

19. Registre-se que a cobertura previdenciária brasileira é extremamente baixa, principalmente em relação àqueles que trabalham por conta própria, posição na ocupação esta em que a probabilidade de existir um trabalhador desprotegido é quase 2 vezes maior do que dentre o total da população ocupada. Nesta categoria estão 6,9 milhões de excluídos. Cumpre destacar que, por atender também à categoria de segurados facultativos, sobretudo os que possuem baixa renda, o regime especial aqui instituído abre a possibilidade de que donas-de-casa e estudantes, que hoje contam com baixíssimas taxas de adesão à Previdência Social, possam ingressar no sistema. Com isso, estarão sendo atendidos justificados anseios destes grupos, reiteradamente levados à consideração do governo de Vossa Excelência.

[...]

23. Ademais, foi incluído dispositivo que prevê que o trabalhador que contribua de conformidade com a nova sistemática, ora proposta, e que depois pretenda contar esse tempo para aposentadoria por tempo de contribuição só possa fazê-lo se complementar as contribuições, ou seja, a exigibilidade da complementação, na hipótese, não estará sujeita a qualquer prazo.

24. Completa os ajustes na Legislação Previdenciária as adequações necessárias no estatuto dos benefícios decorrentes da criação do mencionado regime especial de contribuição e da necessidade de manter o necessário equilíbrio financeiro e atuarial do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, sob pena se comprometer a sua viabilidade financeira no longo prazo.

25. Nesse sentido, propõe-se que o período em que o segurado por conta própria e facultativo contribuir com essa alíquota reduzida não seja computado para fins de aposentadoria por tempo de contribuição, a qual não exige limite de idade. Nenhum prejuízo haverá para os demais benefícios, tais como aposentadoria por invalidez, aposentadoria por idade, salário-maternidade, auxílio-acidente de qualquer natureza ou causa, pensão por morte e auxílio-reclusão.

26. Sendo um período de contribuição diferenciado, há que se estabelecer restrição quanto ao plano de benefícios. Cumpre lembrar que os segurados especiais (pequenos produtores rurais que trabalham em regime de economia familiar) também não têm acesso à aposentadoria por tempo de contribuição,

mas somente à aposentadoria por idade e invalidez, em face de também terem um tratamento contributivo e específico.

(Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=268772>, acessado em 26.04.2015)

24. Assim, embora a regulamentação do Sistema de Inclusão Previdenciária, constituído pelo novo desenho constitucional elaborado pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005, nos §§ 12 e 13 do art. 201, tenha motivado as discussões legislativas em comento, a redação final do § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, trazida pela Lei Complementar nº 123, de 2006, por não restringir o universo dos segurados beneficiários a tão somente pessoas de baixa renda auferida ou familiar, acabou alargando, no aspecto subjetivo, a proteção inicialmente concebida pelo legislador constitucional.

25. Essa ampliação trazida pelo legislador “ordinário”, uma vez que a matéria em exame é apenas formalmente complementar, encontra amparo nos princípios constitucionais que orientam a Seguridade Social, previstos no parágrafo único, do art. 194 da CRFB/88, sistema esse de proteção social que inclui a Previdência Social, uma das manifestações do gênero “direitos humanos”, cuja natureza é de direito social fundamental (art. 6º da CRFB/88).

26. Com efeito, pode-se dizer que a alteração legislativa no art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, encontra fundamento no princípio constitucional da universalidade da cobertura e do atendimento, que tem como ambição assegurar proteção ao número máximo de pessoas humanas contra certas contingências sociais que afetam (em maior ou menor grau) a capacidade delas para o trabalho, desde que aptas a contribuir, ainda que por meio de um regime de tributação menos oneroso e possam usufruir de um plano de benefícios previdenciários mais reduzido, ou seja, sem assegurar a aposentadoria por tempo de contribuição (que não possui limite de idade conjuntamente), o que compatibiliza o princípio constitucional da equidade na forma da participação do custeio com a necessária preservação do equilíbrio financeiro e atuarial do regime de previdência.

27. Na verdade, nada impede que o legislador ordinário amplie subjetivamente a proteção arquitetada pelo legislador constituinte, desde que seja razoável e não comprometa a liquidez do RGPS. Nesse contexto, o novo § 2º, do art. 21, ao não se referir a trabalhadores de baixa renda ou a pessoas sem renda própria pertencentes a família de baixa renda, mas sim, no caso do contribuinte individual (objeto da presente análise), a trabalhadores com renda e que não necessitam estar vinculados, por meio de uma relação de trabalho, com alguma empresa, permitiu aos trabalhadores, independentemente da renda que auferirem, a optarem por um novo regime de tributação, sabendo que deixarão de ser titulares, caso não realizem a complementação do recolhimento (com a diferença de alíquota) previsto no § 3º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, do benefício da aposentadoria por tempo de contribuição.

28. Interpretação diversa seria deduzida, caso o texto final do § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, tivesse coincidido, como foi verificado alhures, com um dos textos dos demais projetos de lei que tramitaram na Câmara dos Deputados ou com o Projeto de Lei do Senado nº 318, de 2005 do Senador Rodolpho Tourinho,

que chegou a ser aprovado pela Comissão de Assuntos Sociais, por meio do Parecer nº 345, de 2006, mas que não foi implementado ao final, o qual segue abaixo reproduzido, sem grifos no original:

Art. 2º O art. 21 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 2º, 3º e 4º, renumerando-se o atual parágrafo único como § 1º:

“Art. 21. [...].

§ 2º A alíquota de contribuição do **contribuinte individual com renda mensal de até 2 (dois) salários-mínimos** e que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, e do segurado facultativo sem renda própria que se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, desde que pertencente a família de baixa renda, será de 11% (onze por cento) sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário de contribuição, desde que esses segurados optem pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição.

29. Nesse mesmo sentido restritivo, caminhou o Projeto de Lei do Senado nº 253, de 2005, de autoria do Senador Paulo Paim, cujo art. 1º segue reproduzido a seguir (disponível em <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=43981&tp=1>, acessado em 26.04.2015), sem grifos no original:

Art. 1º A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 14-A. É instituído o sistema especial de inclusão previdenciária destinado aos trabalhadores de baixa renda e àqueles que, sem renda própria e pertencentes a famílias de baixa renda, se dedicam exclusivamente ao trabalho doméstico, no âmbito de sua residência.

§ 1º O sistema especial de inclusão previdenciária concederá, aos segurados de que trata o caput, benefícios de valor igual a um salário mínimo, **desde que atendam cumulativamente aos seguintes requisitos**, sujeitando-se ainda aos demais procedimentos previstos em regulamento:

I – não tenham vínculo empregatício; e

II – sejam membros de famílias com renda mensal per capita de até meio salário mínimo.

30. Como se percebe, o texto vigente do §2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, diferentemente dos projetos de lei examinados, faculta uma nova regra contributiva a uma parcela dos segurados contribuintes individuais, quais sejam, aqueles que trabalham por conta própria, sem relação de emprego com empresa ou entidade equiparada, **independente da renda que auferirem**, e aos segurados facultativos, desde que aceitem ter o plano de benefícios previdenciários a que teriam direito, reduzido da aposentadoria por tempo de contribuição – restrição que não mais encontra fundamento constitucional, mas que o legislador pode impor, desde que ofereça uma contrapartida.

31.É cediço que o processo administrativo de consulta tributária tem como finalidade nuclear a interpretação dos preceitos normativos da legislação tributária. E interpretar é um processo pelo qual o intérprete busca identificar o conteúdo, o significado e o alcance de uma norma para fazê-la incidir sobre um fato determinado. Para Luís Roberto Barroso, os métodos ou elementos clássicos de interpretação, que devem ser analisados conjuntamente, informam que “a interpretação se faz a partir do texto da norma (interpretação gramatical), de sua conexão (interpretação sistemática), de sua finalidade (interpretação teleológica) e de seu processo de criação (interpretação histórica)” (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 125).

32.Para o citado autor, toda interpretação jurídica se inicia a partir da interpretação gramatical, do conteúdo semântico do texto da norma e encontra “na compreensão do sentido possível das palavras”, um verdadeiro “limite da própria interpretação”. Em outros termos, “o texto da lei forma o substrato de que deve partir e em que deve repousar o intérprete” (BARROSO, 2008, p. 127). No caso em exame, o texto do § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei Complementar nº 123, de 2006, não restringe o universo dos segurados sujeitos ao Sistema de Inclusão Previdenciária à questão de serem ou não de baixa renda. Se o intérprete fizer tal restrição, na verdade, estará criando uma nova norma legal, investindo-se de um poder que não possui.

33.Essa nova norma criada pelo intérprete ainda teria que conceituar o que se deve entender como “baixa renda” para o contribuinte individual mencionado no citado § 2º, o que posteriormente somente ocorreu para o segurado facultativo que se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico, como será examinado mais adiante. O § 3º do mesmo art. 21 não poderia ser adotado para preencher essa suposta lacuna, pois ele não se refere ao elemento subjetivo da relação jurídica de custeio (ao sujeito passivo), mas apenas ao elemento que identifica o quantum a ser tributado, ou seja, a base de cálculo para o recolhimento complementar de alíquota, necessário para que o período de inclusão previdenciária possa ser contado como tempo de contribuição, cujo salário-de-contribuição de todo esse período, a ser adotado no cálculo futuro da aposentadoria por tempo de contribuição, será necessariamente de um salário-mínimo.

34.Assim, ainda que a vontade do legislador histórico (*mens legislatoris*) tenha sido regulamentar os §§ 12 e 13 da CRFB/88, no campo restrito dos segurados de baixa renda (contribuintes individuais ou facultativos), a “vontade objetiva e autônoma da lei” (*mens legis*) do § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, não fez tal restrição e quanto a esse aspecto, mais uma vez impõe-se trazer à baila os ensinamentos de Luís Roberto Barroso (2008, p. 113), para quem esse debate (*mens legislatoris* x *mens legis*) já se encontra superado “pela convergência da quase-totalidade da doutrina para a linha objetiva”. Isso não significa desconsiderar a análise histórica, mas sim que ela não pode ser determinante e deve ser considerada conjuntamente com outros fatores.

35.Nessa linha, não se pode olvidar que o texto aprovado pelo legislador infraconstitucional (do § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991) não ofende o Sistema Constitucional de Inclusão Previdenciária (§§ 12 e 13 do art. 201 da

CRFB/88), pois não o restringe, mas o amplia. Com isso, os segurados contribuintes individuais e facultativos passaram a poder contribuir para o RGPS com a alíquota de 11%, que coincide com a mesma alíquota dos contribuintes individuais que prestam serviços a empresas e com a alíquota máxima dos segurados empregados, e com uma base de cálculo equivalente ao limite mínimo do salário-de-contribuição, que para o segurado contribuinte individual, equivale ao salário-mínimo, o que é razoável, uma vez que o valor do benefício previdenciário a que tais segurados terão direito também será de um salário-mínimo.

36. Como o contribuinte individual nessa situação não é mais titular do direito à aposentadoria por tempo de contribuição, o que reduz a projeção de custos do RGPS, também é razoável que sua alíquota, em respeito ao princípio constitucional da equidade na forma da participação do custeio, seja reduzida, pois se assim não fosse, estar-se-ia violando o princípio constitucional da isonomia entre os próprios segurados contribuintes individuais, já que todos seriam tributados com a mesma alíquota, independentemente de terem direito ou não aos mesmos benefícios previdenciários previstos no Plano de Benefícios da Previdência Social, constante na Lei nº 8.213, de 1991.

37. Assim, essa discussão entre o passado e o presente, que no direito norte-americano encontra fortes defensores em ambos os lados, originalistas e não originalistas (ou objetivistas), não deve ser aqui incentivada, pois a análise do caso em exame não coloca tais correntes em polos antagônicos, mas em círculos concêntricos de abrangência, onde o presente se encontra no círculo externo.

38. Todavia, o texto dos §§ 2º e 3º do art. 21 continuou sofrendo alterações legais, sem, contudo, alterar a substância da norma examinada até este momento. Essas alterações posteriores, na verdade, buscaram aprofundar a inclusão previdenciária, adotando regras contributivas ainda mais vantajosas, agora voltadas efetivamente para os trabalhadores de renda mais modesta (como o microempreendedor individual - MEI) ou pessoas sem renda própria pertencentes a famílias de baixa renda, como será visto mais adiante. Com efeito, o Poder Executivo aprovou a Medida Provisória nº 529, de 07 de abril de 2011, trazendo novas alterações aos §§ 2º e 3º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme se depreende do texto exposto a seguir:

Art. 1º Os §§ 2º e 3º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

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

I-onze por cento, no caso do segurado contribuinte individual, ressalvado o disposto no inciso II, que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado e do segurado facultativo; e

II-cinco por cento, no caso do microempreendedor individual, de que trata o art. 18-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

§3º O segurado que tenha contribuído na forma do § 2º deste artigo e pretenda contar o tempo de contribuição correspondente para fins de obtenção da

aposentadoria por tempo de contribuição ou da contagem recíproca do tempo de contribuição a que se refere o art. 94 da Lei nº8.213, de 24 de julho de 1991, deverá complementar a contribuição mensal mediante recolhimento, sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição em vigor na competência a ser complementada, da diferença entre o percentual pago e o de vinte por cento, acrescido dos juros moratórios de que trata o § 3º do art. 5º da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996.” (NR)

39.Essa alteração legal trouxe nova regra contributiva para o microempendedor individual - MEI, categoria instituída pela Lei Complementar nº 128, de 2008, com o intuito de criar condições especiais para os empresários individuais a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 2002, com renda bruta anual de até R\$ 60.000,00, para que possam se inscrever no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, abrir conta-corrente, solicitar empréstimos, emitir notas fiscais e disporem de um regime de tributação, inclusive previdenciária, menos oneroso e complexo, o que está em consonância com o Sistema constitucional de Inclusão Previdenciária, que da mesma forma, objetiva alcançar trabalhadores de baixa renda, que no caso, são os empresários mais modestos, que hodiernamente desenvolvem suas atividades econômicas na informalidade.

40.Essa nova forma de tributação previdenciária trazida para o MEI está em conformidade, especialmente, com o § 13 do art. 201 da Constituição da República, o qual estabelece que tal sistema “terá alíquotas e carências inferiores às vigentes para os demais segurados” do RGPS. No caso, a alíquota da contribuição previdenciária devida pelo MEI, na qualidade de segurado contribuinte individual, é inequivocamente inferior, uma vez que foi reduzida de 20% ou 11%, a depender do caso, para 5%.

41.A Exposição de Motivos nº 13 da referida MP nº 529, de 07 de abril de 2011, reproduzida abaixo, ratifica o propósito do Poder Executivo de estimular a formalização desse tipo de trabalhador, inclusive no RGPS:

Exposição de Motivos da MP nº 529:

EM nº 13 /MF/MDIC/MPS Brasília, 7 de abril de 2011.

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Temos a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a anexa proposta de Medida Provisória que altera a Lei nº8.212, de 24 de julho de 1991, no tocante à contribuição previdenciária do microempendedor individual.

2. A Lei Complementar nº128, de 19 de dezembro de 2008, criou condições especiais para que o trabalhador conhecido como “informal” possa se tornar microempendedor individual e, assim, passar a atuar como microempresário participante da chamada “economia formal”. São requisitos para a qualificação como microempendedor individual receita bruta de até R\$ 36.000,00 por ano e a não participação em outra empresa como sócio ou titular, além de outras exigências legais.

3.Dentre outros benefícios como a isenção de taxas para o registro da empresa e a possibilidade de contratar um funcionário a menor custo, a Lei Complementar nº 128, 19 de dezembro de 2008, define que o microempendedor individual

fará suas contribuições à Previdência Social, na forma estabelecida no § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, atualmente, a alíquota é de 11% sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário de contribuição.

4. Nesse sentido, a primeira alteração proposta é a redução da alíquota prevista no § 2º do artigo 21 da Lei nº 8.212, de 1991, para o montante de 5%. A medida é de relevância inequívoca, já que apta a ampliar os incentivos à formalização com o correspondente acesso aos benefícios previdenciários dessa categoria.

5. A segunda alteração proposta visa ajustar o § 3º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, em razão da implementação da contribuição diferenciada para o microempreendedor individual, estabelecendo as regras de complementação da contribuição caso este pretenda contar o tempo de contribuição correspondente para fins de obtenção da aposentadoria por tempo de contribuição.

[...]

7. Finalmente, a proposta se mostra urgente na medida em que se busca o aumento do número de empreendedores individuais na economia formal; para isso, a imediata vigência da nova regra incentiva o avanço do programa sem se abdicar da proteção previdenciária central ao microempreendedor.

[...]

42. Na conversão da referida MP na Lei nº 12.470, de 07 de abril de 2011, os §§ 12 e 13 do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, sofreram nova alteração normativa, conforme disposto a seguir, resultando no texto legal atualmente em vigor:

Art. 1º Os arts. 21 e 24 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 21. [...]

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

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

II - 5% (cinco por cento):

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

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

§ 3º O segurado que tenha contribuído na forma do § 2º deste artigo e pretenda contar o tempo de contribuição correspondente para fins de obtenção da aposentadoria por tempo de contribuição ou da contagem recíproca do tempo de contribuição a que se refere o art. 94 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991,

deverá complementar a contribuição mensal mediante recolhimento, sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição em vigor na competência a ser complementada, da diferença entre o percentual pago e o de 20% (vinte por cento), acrescido dos juros moratórios de que trata o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 4º Considera-se de baixa renda, para os fins do disposto na alínea b do inciso II do § 2º deste artigo, a família inscrita no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal - CadÚnico cuja renda mensal seja de até 2 (dois) salários mínimos.” (NR)

43. Nessa nova e última alteração, o legislador ordinário concluiu a regulamentação do Sistema de Inclusão Previdenciária pretendida pelo Poder Constituinte Derivado (nos §§ 12 e 13 do art. 201 da CRFB/88), uma vez que incluiu, sob o mesmo regime de tributação previdenciário do MEI (cuja alíquota é de 5% e a base e cálculo é o salário-mínimo), as pessoas sem renda própria na qualidade de segurado facultativo, desde que se dediquem exclusivamente ao trabalho doméstico e pertençam a famílias de baixa renda, inscritas no CadÚnico, cuja renda mensal não seja superior a dois salários mínimos.

11. Conforme se verifica, nos termos da referida Solução de Consulta n.º 133 – Cosit, de 2015, a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit firmou entendimento no sentido de que o contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou entidade a ela equiparada (situação em que a consulente se encaixa, já que é aposentada pela UFMG e, como contribuinte individual ainda ativa, trabalha como cirurgiã dentista em seu consultório), pode optar pelo regime de tributação previsto no inciso I do parágrafo 2º do artigo 21 da Lei n.º 8.212, de 1991, independentemente do valor da remuneração que recebe mensalmente, assim, podendo contribuir com o percentual de 11% (onze por cento) sobre o limite mínimo mensal do salário de contribuição. Todavia, exercendo essa opção, caso ainda não aposentada pelo Regime Geral de Previdência Social - RGPS, a consulente não será titular do direito ao benefício da aposentadoria por tempo de contribuição no âmbito deste regime, salvo se efetuar a complementação de recolhimento prevista no parágrafo 3º do artigo 21 da Lei n.º 8.212, de 1991.

12. Relativamente ao segundo questionamento apresentado, quanto a se é possível recuperar os valores já pagos sob o código de recolhimento 1007, temos a esclarecer que, de acordo com os termos do *caput* do art. 21 da Lei n.º 8.212, de 1991, de regra, a contribuição do segurado contribuinte individual do RGPS é de 20% (vinte por cento) sobre o respectivo salário-de-contribuição.

13. Note-se que, embora o § 2º do art. 21 da Lei n.º 8.212, de 1991, contemple a possibilidade de o contribuinte individual que labore por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, poder optar pela exclusão do direito ao benefício da aposentadoria pelo tempo de contribuição, e contribuir com 11% (onze por cento) sobre o salário mínimo, **tal possibilidade está condicionada ao exercício desse direito a ele conferido por esse dispositivo**. Portanto, enquanto o contribuinte individual não efetivar a sua opção pela exclusão do direito ao benefício da aposentadoria pelo tempo de contribuição, e contribuir na forma do inciso I do § 2º do art. 21 da Lei n.º 8.212, de 1991, ele estará sujeito à contribuição de 20% (vinte por cento) sobre o respectivo salário-de-contribuição, nos termos do *caput* desse artigo.

14. Essa também é a interpretação que se extrai das disposições do art. 199-A do RPS, acrescentado pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007, que regulamentou o § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991. De acordo com o referido art. 199-A do RPS, a seguir reproduzido, é **a partir da competência em que o segurado fizer a opção** pela exclusão ao direito do benefício de aposentadoria por tempo de contribuição que ele passa a contribuir com o percentual de 11% (onze por cento) sobre o limite mínimo do salário-de-contribuição.

Regulamento da Previdência Social - RPS

Art. 199-A. A partir da competência em que o segurado fizer a opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, é de onze por cento, sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, a alíquota de contribuição: (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

I - do segurado contribuinte individual, que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado; (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

(...)

15. Importante observar que a formalização dessa opção foi disciplinada inicialmente pelo § 11 do art. 79 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, com a redação dada pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 23, de 30 de abril de 2007, e, atualmente, pelo § 9º do art. 65 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, abaixo transcritos (destacou-se):

Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 2005

Art. 79. A contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual é:

(...)

§ 11. Considera-se formalizada a opção a que se refere o § 6º deste artigo pela utilização, no ato do recolhimento, do código de pagamento específico para a “opção: aposentadoria apenas por idade”, previsto no Anexo I. (Parágrafo incluído pela IN MPS/SRP nº 23, de 30/04/2007)

(...)

Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009

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

(...)

§ 6º O segurado contribuinte individual, ressalvado o disposto no § 11, que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, a partir da competência em que fizer opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, contribuirá à alíquota de 11% (onze por cento) sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal

do salário-de-contribuição a que se refere o inciso III do § 1º do art. 54. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1238, de 11 de janeiro de 2012)

(...)

§ 9º Considera-se formalizada a opção a que se refere o § 6º pela utilização, no ato do recolhimento, do código de pagamento específico para a "opção: aposentadoria apenas por idade".

(...)

16. Portanto, a formalização da opção do contribuinte individual pela exclusão do benefício de aposentadoria por tempo de contribuição se dá pela utilização, no ato do recolhimento da contribuição, do código de pagamento específico para a 'opção: aposentadoria apenas por idade' (código de pagamento 1163). Assim, enquanto o contribuinte individual não exercer tal opção estará sujeito à contribuição de 20% (vinte por cento) sobre o respectivo salário-de-contribuição (art. 28, inciso III, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212, de 1991). Somente a partir da competência em que ele fizer a referida opção (dali para frente, sem retroagir) é que sua contribuição poderá se dar na forma do inciso I do § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991 (11% sobre um salário mínimo). Em sendo assim, verifica-se não haver fundamento para deferimento de pedido que intente restituição dos valores pagos sob a alíquota de 20% no período anterior à opção pela exclusão do direito ao benefício da aposentadoria pelo tempo de contribuição.

Conclusão

17. Ante o exposto, soluciono a presente consulta informando que:

a) o contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou entidade a ela equiparada, pode optar pelo regime de tributação previsto no parágrafo 2º do artigo 21 da Lei n.º 8.212, de 1991, independentemente do valor do seu salário-de-contribuição, ou seja, do valor que possa auferir no mês a título de remuneração, todavia, exercendo essa opção, caso ainda não aposentado pelo Regime Geral de Previdência Social - RGPS não será titular do direito ao benefício da aposentadoria por tempo de contribuição, salvo se efetuar a complementação de recolhimento prevista no parágrafo 3º do artigo 21 da Lei n.º 8.212, de 1991;

b) a formalização da opção do contribuinte individual pela exclusão do benefício de aposentadoria por tempo de contribuição se dá pela utilização, no ato do recolhimento da contribuição, do código de pagamento específico para a 'opção: aposentadoria apenas por idade'. Assim, enquanto o contribuinte individual não exercer tal opção estará sujeito à contribuição de 20% (vinte por cento) sobre o respectivo salário-de-contribuição (art. 28, inciso III, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212, de 1991). Somente a partir da competência em que ele fizer a referida opção (dali para frente, sem retroagir) é que sua contribuição poderá se dar na forma do inciso I do § 2º do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991 (11% sobre um salário mínimo). Em sendo assim, verifica-se não haver fundamento para deferimento de pedido que intente restituição dos valores pagos sob a alíquota de 20% no

período anterior à opção pela exclusão do direito ao benefício da aposentadoria pelo tempo de contribuição.

(assinado digitalmente)
MARIA DE FÁTIMA DIAS DE SOUZA
Auditora Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

(assinado digitalmente)
ALEX ASSIS DE MENDONÇA
Auditor Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

(assinado digitalmente)
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)
MIRZA MENDES REIS
Auditora Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit