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

URGENTE

PARECER PGFN/CAT/Nº 605 /2010

Tributário. Previdenciário. Contribuição sobre os valores recebidos pelo dirigente sindical, segurado especial, no curso do mandato. Pedido de revisão do Parecer PGFN/CAT nº 1645/2008. Parecer parcialmente revisto em suas conclusões quanto à situação do dirigente sindical aposentado na condição de segurado especial que não volte ou permaneça na comercialização de sua produção. Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores recebidos a título de remuneração pelo exercente de mandato sindical na qualidade de contribuinte individual.

I.

A Receita Federal do Brasil encaminha, por meio do MEMO/RFB/GABIN Nº 244/2010, a Nota Cosit nº 69, de 22 de março de 2010, que examina proposta de Portaria Conjunta entre o INSS e o Ministério da Fazenda, versando sobre o tratamento tributário a ser concedido ao segurado especial que passa a exercer mandato de dirigente sindical, e dispõe sobre eventual retificação, compensação, restituição ou convalidação de recolhimentos a título de contribuição previdenciária sobre os valores percebidos por este.

2. Nos termos do entendimento exarado pela Coordenação-Geral de Tributação, exposto na Nota Cosit nº 193, de 23 de junho de 2008, os valores

recebidos pelo dirigente sindical, originariamente filiado do RGPS na qualidade de segurado especial, no curso de seu mandato devem ser objeto de tributação:

> 17. Pelo exposto, somos a favor da primeira interpretação dada pela Divisão de Consultas e Tributação (fls. 09 – item 3.7 e item 4), segundo a qual:
>
> "(...)
>
> É razoável, então, o entendimento de que da leitura e interpretação da disposição normativa em referência não se pode concluir por qualquer dispensa de contribuição, antes pelo contrário, a norma visa disciplinar e preservar a incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos que se pressupõe continuem sendo recebidos pelo dirigente sindical, na atividade que deixou suspensa para ocupar-se do mandato sindical, podendo ou não ser remunerado pelos trabalhos relativos ao seu mandato. A norma diz: mantém, não significando exclusão de qualquer outra contribuição devida.
>
> (...)
>
> O segurado especial, que antes não tinha uma remuneração, quando passa a tê-la, uma vez sendo remunerado pelo sindicato por causa do seu mandato sindical, encontra-se na mesma situação dos demais trabalhadores. Não subsiste mais a razão do tratamento diferenciado, ficando sem justificativa a não incidência sobre a remuneração que passa a receber, sob pena de tratamento de forma diferente a pessoas que estão em situação igual, ofendendo o princípio da igualdade.
>
> 18. Passemos agora a perquirir sobre a condição do aposentado (como segurado especial) que passa a exercer mandato sindical. Há que se dividir essa problemática em duas vertentes. Primeiramente, deve-se analisar a situação do aposentado que retorna à atividade como exercente de mandato sindical e que não mais comercializa produção rural.
>
> 19. É de intelecção mais fácil a interpretação a ser dada neste caso, pois aquele que se aposentou como segurado especial, retornando ao exercício de atividade remunerada como exercente de mandato sindical, e não mais realiza comercialização de produção rural, contribuirá somente na qualidade de contribuinte individual em relação ao exercício do mandato, não havendo que se falar em contribuição sobre a comercialização de produção."

3. A Nota Cosit nº 193, de 23 de junho de 2008, deixou de concluir, no entanto, quanto à hipótese do aposentado que retorna ao RGPS como exercente de mandato sindical e que ainda permanece comercializando parte de sua produção, e sugeriu o envio à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para análise jurídica conclusiva:

> 21. Uma outra situação, que requer análise jurídica mais aprofundada, é a situação do aposentado (como segurado especial) que retorna ao RGPS como exercente de mandato sindical e que também ainda comercializa parte de sua produção rural.
>
> 22. Foi precisamente esta questão que motivou originalmente a Divisão de Consultas e Legislação da extinta SRP a buscar o assessoramento através do

> órgão jurídico à época competente (Procuradoria Federal Especializada e Consultoria Jurídica do MPS), por tratar-se de questão de alta indagação jurídica.
>
> 23. Diante, portanto, das dúvidas ainda existentes quanto a essa questão e em razão do advento da Lei nº 11.457/2007, que redefiniu as competências quanto ao trato das contribuições previdenciárias, passando para a RFB tais competências e para a PGFN o assessoramento jurídico quanto a tais contribuições, sugerimos o envio deste expediente à PGFN para análise jurídica conclusiva.

4. Instada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional produziu o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.645/2008, afastando a incidência da contribuição previdenciária esteja o segurado especial aposentado ou não:

> 25. Por conseguinte, é de se concluir:
>
> a) o tratamento previdenciário do dirigente sindical de qualquer categoria, à exceção do segurado especial, está adstrito aos termos do § 5º do at. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja, sempre será considerado, para fins de cobrança da contribuição, o enquadramento anterior à investidura;
>
> b) o segurado especial, aposentado ou não, está indene à cobrança da contribuição previdenciária sobre a remuneração percebida em razão do mandato, por força do tratamento específico que a Constituição confere a essa espécie de segurado.

5. Pelo presente expediente, Nota Cosit nº 69, de 22 de março de 2010, a Receita Federal do Brasil requer a revisão ou complementação do Parecer PGFN/CAT/Nº 1645/2008, e a consolidação do entendimento que dele resultar, em parecer aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, para respaldar juridicamente o ato conjunto que vier a ser editado.

II.

6. De acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 1645/2008 o segurado especial, aposentado ou não, está indene à cobrança da contribuição previdenciária sobre a remuneração percebida em razão do mandato, por força do tratamento específico que a Constituição confere a essa espécie de segurado. As principais razões podem ser resumidas dentro das seguintes premissas: (i) o § 5º, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, por ser regra específica, dirigida ao dirigente sindical, afasta a aplicação dos §§ 2º e 4º, que seriam regras gerais; (ii) a base de cálculo do segurado especial

está definida na Constituição, mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção; (iii) não há suporte legal para transpor as alíquotas aplicáveis à comercialização da produção ao salário percebido pelo exercício de mandato; (iv) o segurado especial, quando assume mandato eletivo, continua a contribuir somente sobre o resultado da comercialização de sua produção, pois se cuida de categoria que teve tratamento diferenciado em relação às demais, nos termos do § 8º do art. 195, da CF; (v) quanto ao aposentado (segurado especial) incide também a regra do § 5º, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991; (vi) assim, se o enquadramento anterior a ser considerado nesse caso é a aposentadoria, e sobre esta não incide contribuição, também não há alíquota a ser aplicada sobre a remuneração percebida pelo exercício de mandato; (vii) quanto ao aposentado (segurado especial), exercente de mandato sindical, que permanece comercializando sua produção, haverá a incidência da contribuição sobre a comercialização da sua produção.

7. Vejamos os trechos correspondentes extraídos do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.645/2008:

> 14. **Logo, conclui-se que o legislador quis dar um tratamento determinante de modo preciso e explícito ao dirigente sindical. Parece-nos, assim, que nesse caso, fica afastada a hipótese tanto do § 2º quanto do § 4º, pois tais dispositivos tratam das suposições gerais. Melhor dizendo, o exercente de mais de uma atividade (§2º) é obrigatoriamente filiado ao RGPS em relação a cada uma delas, mesmo os que já foram amparados por regime próprio, inclusive os aposentados por qualquer regime, desde que não se cuide de exercício de mandato sindical, caso em que se subsume ao § 5º do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991.**
>
> 15. O mesmo ocorre relativamente ao § 4º, pois mesmo quem já tiver sido aposentado, mas voltar a exercer atividade abrangida pelo RGPS, é segurado obrigatório. É inclusive, nessa situação que a contribuição previdenciária adquire um caráter não retributivo, pois com exceção do pagamento de salário-família e salário-maternidade, não há contraprestação de Estado do segurado nessa situação que já foi aposentado pelo RGPS – só há o dever de recolhimento da contribuição pelo segurado.[1] **Mas, tudo isso se ele não exercer mandato sindical, caso em que será aplicável a disciplina específica do § 5º.**
>
> 16. Qualquer outra interpretação deixa de encontrar guarida na legislação que rege a espécie, e a tarefa do interprete é justamente a de encontrar coerência e integrar o sentido da norma. Nesse diapasão, podemos dizer que a

[1] Vieira, Marcos André Ramos – Manual de Direito Previdenciário, 5ª ed., Niterói, RJ, 2005, fls 98.

arte da interpretação jurídica é um processo de construção e reconstrução do conteúdo normativo, a partir de suas alterações. Dizemos isso porque se pode perceber que os parágrafos (§§ 4º e 5º) em causa foram modificados por leis diferentes (Leis nºs 9.032, de 28.4.95 e 9.528, de 10.12.97, respectivamente), em um curto espaço de tempo.

17. Como se pode verificar, o segurado enquadrado na categoria de especial que assume mandato sindical permanece nessa situação. Ocorre que há mais uma especificidade relativamente a este, pois não se pode simplesmente considerar aplicáveis as alíquotas previstas no art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, ao valor recebido pelo sindicato. Em todas as outras situações a base de cálculo é o salário de contribuição, mas no caso dos segurados especiais é a própria Constituição que determina que os mesmos "**contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção.**"[2]

18. **Em assim sendo, não se pode simplesmente transpor as alíquotas aplicáveis à comercialização da produção ao salário percebido pelo exercício de mandado, não há suporte legal para tal**, já que a Constituição quis proteger essa categoria de segurados, sendo a única contribuição possível aquela nela prevista.

(...)

20. **Diante de todo o exposto, conclui-se que o segurado especial, quando assume mandato eletivo, continua a contribuir somente sobre o resultado da comercialização de sua produção**, pois se cuida de categoria que teve tratamento diferenciado em relação às demais, *ex vi* do § 8º do art. 195 da CF.

21. Isso posto, vamos ao questionamento trazido à lume pela Gerência Executiva de Ponta Grossa. Aplicando o mesmo raciocínio que vem sendo desenvolvido, devemos considerar o enquadramento anterior do exercente de mandato para fins de definir a base para a contribuição previdenciária. Como já vimos, o segurado especial ainda não aposentado somente contribui com base na comercialização da produção. **E quanto ao aposentado?**

22. **Ora, se o enquadramento anterior a ser considerado nesse caso é a aposentadoria, e sobre esta não incide contribuição, também não há alíquota a ser aplicada sobre a remuneração percebida pelo exercício de mandato.**

23. **Isso não significa dizer que o segurado aposentado que continuar a produzir e comercializar a produção, deixa de contribuir para a previdência. Não se pode esquecer que a proteção é dada ao próprio segurado e à sua família, assim nada mais justo que a continuidade da incidência das**

[2] § 8º do art. 195 da CF, *in fine*

> **alíquotas destinadas a essa categoria sobre a comercialização da produção, mesmo sendo o segurado aposentado.** (grifou-se).

8. A Receita Federal do Brasil requer a revisão do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.645/2008, argumentando que a melhor interpretação a ser dada ao § 5º do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ao dizer que "o dirigente sindical mantém, durante o exercício do mandato eletivo, o mesmo enquadramento no Regime Geral de Previdência Social – RGPS de antes da investidura", é a de que essa "manutenção de enquadramento" ocorrerá até que venha situação que rompa com o liame anterior entre o segurado especial exercente de mandato sindical e a Previdência Social, o que de fato ocorre, quando ele se aposenta:

> Ainda que não se admitisse não cobrar contribuições do segurado especial (ativo) que exerce o mandato sindical (o que não se afirma na Nota Cosit nº 13, de 23 de junho de 2008, mas que de todo modo há atividade interpretativa a ser exercida de modo mais contundente**), torna-se incompreensível o porquê da não incidência sobre a remuneração do aposentado (outrora segurado especial), que retorna a exercer atividade que se subsume perfeitamente ao enunciado do § 4º** do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (grifou-se).

9. O cerne da divergência é a interpretação do § 5º, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, em relação ao segurado especial após a sua aposentadoria pelo Regime Geral de Previdência Social.

10. O Parecer PGFN/CAT/Nº 1645/2008 entende que o § 4º[3] e o § 5º[4], da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, são entre si excludentes, ao fundamento que ao dirigente sindical somente se aplicaria a disciplina específica do § 5º:

> 15. **O mesmo ocorre relativamente ao § 4º, pois mesmo quem já tiver sido aposentado, mas voltar a exercer atividade abrangida pelo RGPS, é segurado obrigatório**. É inclusive, nessa situação que a contribuição previdenciária adquire um caráter não retributivo, pois com exceção do pagamento de salário-família e salário-maternidade, não há contraprestação de Estado do segurado nessa situação que já foi aposentado pelo RGPS – só há o dever de recolhimento da contribuição pelo segurado.[5] Mas, **tudo isso se ele não exercer mandato sindical, caso em que será aplicável a disciplina específica do § 5º.** (grifou-se).

---

[3] O aposentado pelo Regime Geral de Previdência Social-RGPS que estiver exercendo ou que voltar a exercer atividade abrangida por este Regime é segurado obrigatório em relação a essa atividade, ficando sujeito às contribuições de que trata esta Lei, para fins de custeio da Seguridade Social.

[4] O dirigente sindical mantém, durante o exercício do mandato eletivo, o mesmo enquadramento no Regime Geral de Previdência Social-RGPS de antes da investidura.

[5] Vieira, Marcos André Ramos – Manual de Direito Previdenciário, 5º ed., Niterói, RJ, 2005, fls 98.

11. Partindo desta premissa, entende que a aposentadoria seria uma das espécies de enquadramento no Regime Geral de Previdência Social e por consequência, como sobre os valores de aposentadoria não incide contribuição previdenciária, ao ser efetivado como dirigente sindical, o segurado especial estaria fora do campo de incidência ao se aposentar:

> 22. Ora, se o enquadramento anterior a ser considerado nesse caso é a aposentadoria, e sobre esta não incide contribuição, também não há alíquota a ser aplicada sobre a remuneração percebida pelo exercício de mandato.

12. A Receita Federal do Brasil, por outro lado, sustenta que o segurado especial ao se aposentar deixa de ser segurado especial, e sobre ele (aposentado) incidirá a regra do § 4º, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ou seja, será segurado obrigatório em relação a essa atividade (exercente de mandato sindical), na condição de segurado contribuinte individual.

13. Ambas as interpretações são válidas, cumprindo o espectro da Dialética do Direito, mas levando a soluções tão diversas, é preciso que se analise qual delas melhor se encaixa dentro do panorama maior do Custeio do Sistema Previdenciário.

III.

14. O art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, cuida dos segurados obrigatórios da Previdência Social, trazendo as espécies que o compõem e as regras gerais de classificação e de regramento. Os incisos do art. 12 trazem o enquadramento dos segurados obrigatórios em cinco espécies: empregado, empregado doméstico, contribuinte individual, trabalhador avulso e segurado especial. As respectivas alíneas a caracterização individual de cada um; os §§ 2º e 4º cuidam do regramento geral aplicável a todos os segurados obrigatórios; os §§ 5º e 6º trazem regras específicas dirigidas a determinadas categorias; e os demais parágrafos cuidam do segurado especial, devido ao acréscimo da Lei nº 11.718, de 20 de junho de 2008.

15. Ainda que ao longo deste estudo quase toda a estrutura do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, acabe sendo examinada, o que nos interessa precipuamente é a disciplina geral disposta nos §§ 2º e 4º, e a disciplina específica do dirigente sindical do § 5º.

16. A regra do § 5º, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991 é a garantia de manutenção do enquadramento do dirigente sindical na brevidade do período em que exerce mandato eletivo.

17. Esta uma regra aplicável a todos os segurados obrigatórios.

18. Sucede que para o segurado especial, categoria objeto desta análise, há ainda o § 10, do mesmo art. 12, que excepciona o dirigente sindical da perda do enquadramento por auferir outra fonte de renda:

> § 10. Não é segurado especial o membro de grupo familiar que possuir outra fonte de rendimento, **exceto se** decorrente de:
>
> IV – exercício de mandato eletivo de dirigente sindical de organização da categoria de trabalhadores rurais; (grifou-se)

19. Assim, há a regra geral que garante o enquadramento anterior ao dirigente sindical e a regra específica que afirma que é segurado especial aquele que exerce mandato eletivo sindical de organização de trabalhadores rurais. A primeira garante o mesmo enquadramento, enquanto a segunda, ainda mais contundente, define que segurado especial é também o dirigente sindical de organização de trabalhadores rurais. O § 5º, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, dirigido a todos os segurados obrigatórios, garante o enquadramento anterior ao dirigente sindical, mas com a lógica dedução de que o exercício de mandato sindical faria parte de outra categoria (como efetivamente o faz, qual seja, de contribuinte individual). O § 10, do mesmo art. 12, já no campo das definições e conclusões, permite afirmar, com tranquilidade, ainda que restrinja o âmbito de atuação do dirigente (a regra destina-se tão somente ao dirigente sindical de organização da categoria de trabalhadores rurais), que não há uma mudança de enquadramento, já que nesta hipótese estamos diante de um segurado especial por opção legislativa. A regra específica aqui ainda que não se aplique ao exercício de direção em todo e qualquer sindicato, interpretativamente reforça o sentido da regra geral.

20. Assim, certo é que o segurado especial que exerce mandato sindical não se torna contribuinte individual em função do exercício da direção do sindicato.

21. Resta saber se ainda assim haverá incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pela contraprestação do trabalho exercido na condução do sindicato.

22. Como anteriormente dito, a Lei nº 11.718, de 20/06/2008, trouxe uma série de acréscimos à disciplina do segurado especial. O já mencionado § 10, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, traz algumas categorias que mesmo com renda adicionada permaneceriam na mesma classificação de segurado especial: (i) benefício de pensão por morte, auxílio-acidente ou auxílio-reclusão, cujo valor não supere o menor benefício de prestação continuada da Previdência Social; (ii) benefício previdenciário pela participação em plano de previdência complementar instituído nos termos do inciso IV do § 9º deste artigo; (iii) exercício de atividade remunerada em período de entressafra ou do defeso, não superior a 120 dias; (iv) exercício de mandato eletivo; (v) exercício de mandato de vereador do município onde desenvolve a atividade rural ou de dirigente de cooperativa rural de segurados especiais; (vi) parceria ou meação; (vii) atividade artesanal, com algumas restrições; (viii) atividade artística, em valor mensal inferior ao menor benefício de prestação continuada da Previdência Social.

23. Sucede que em duas delas fez-se ressalva expressa de cobrança das contribuições devidas em relação ao valor recebido pelo exercício da outra atividade ou função.

24. O art. 12, § 13[6], da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, dispõe que, nos casos de exercício de atividade remunerada em período de entressafra ou do defeso, desde que não superior a 120 dias, e de exercício de mandato de vereador do município onde desenvolve a atividade rural, a contribuição social deve ser recolhida de acordo com a atividade com a alíquota variável de acordo com seu salário-de-contribuição. Nestes dois casos haverá forçosamente a incidência da contribuição social, sem que haja a perda da qualidade de segurado especial.

25. Percebe-se, no entanto, que para o exercício de mandato sindical não se exigiu a observação do § 13, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Percebe-se também o quanto neste caso o silêncio da lei se faz eloquente.

26. A regra geral da cumulatividade de remuneração traçada pelo § 2º, do art. 12, não se aplica:

[6] § 13. O disposto nos incisos III e V do § 10 deste artigo não dispensa o recolhimento da contribuição devida em relação ao exercício das atividades de que tratam os referidos incisos.

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

27. O dirigente sindical, originariamente segurado especial, não poderá simplesmente ser tributado como contribuinte individual, porque o dispositivo geral (§ 5º) lhe garante o mesmo enquadramento e o dispositivo especial (§ 10) lhe garante a permanência como segurado especial, a despeito de exercer esta atividade remunerada de dirigente sindical de sindicato rural.

28. Por outro lado, o legislador ordinário não determinou expressamente a cobrança da contribuição sobre a remuneração recebida pelo segurado especial dirigente sindical, nos termos do § 13, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Nem atipicamente há imposição de cobrança.

29. Ainda que a regra geral da legislação de custeio considere que o indivíduo detentor de mais de uma atividade remunerada em caráter simultâneo seja obrigatoriamente filiado em relação a cada uma destas atividades, o segurado especial dirigente encontra-se em uma situação de exceção.

30. Conclui-se, portanto, que a tributação do dirigente continuará ocorrendo sobre a receita bruta da comercialização da sua produção, nos exatos termos anteriores a sua investidura.

31. Assim sendo, mantém-se a conclusão do Parecer PGFN/CAT/Nº 1645/2008, no que tange à exclusão da contribuição previdenciária do segurado especial sobre os valores percebidos em razão do exercício de mandato sindical, acrescido destes fundamentos.

IV.

32. O § 4º, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, objeto da irresignação da Receita Federal do Brasil, cuida do aposentado-trabalhador.

33. O aposentado-trabalhador é que aquele que já aposentado pelo RGPS retorna à atividade. Se estiver exercendo ou voltar a exercer atividade abrangida pelo Regime é segurado obrigatório em relação a essa atividade, ficando sujeito às contribuições da Lei do Custeio. Ainda que não tenha direito a todos os benefícios

advindos do sistema previdenciário, a obrigatoriedade de sua contribuição advém do princípio da solidariedade da previdência social.

34. Esta questão já foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 437.640, mantida a integralidade da cobrança sobre os valores recebidos pelo novo trabalho e a constitucionalidade da norma do § 4º, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

> Contribuição previdenciária: aposentado que retorna à atividade: CF, art. 201, § 4º, L. 8.212/91, art. 12: aplicação à espécie, *mutatis mutandis*, da decisão plenária da ADIn 3.105, red. p/ acórdão Peluso, DJ 18.2.2005. A contribuição previdenciária do aposentado que retorna à atividade está amparada no princípio da universalidade do custeio da Previdência Social (CF, art. 195); o art. 201, § 4º, da Constituição Federal remete à lei os casos em que a contribuição repercute nos benefícios. (Rel. Min. Sepúlveda Pertence, D.J. 2.3.2007).

35. Assim sendo, remunerado novamente, exaurido para fins previdenciários o vínculo anterior pelo advento da aposentadoria[7], retorna-se à tributação. LAZZARI e CASTRO anotam que o enquadramento do aposentado que retorna à atividade será feito de acordo com a atividade que ele passar a exercer depois de aposentado. Se voltar a

[7] Note-se que a questão da extinção do vínculo de emprego em face da aposentadoria sempre gerou muito polêmica no âmbito do Direito do Trabalho. Os doutrinadores divergem quanto aos seus efeitos: se haveria o fim do contrato com a aposentadoria ou se em face da continuidade haveria que se reconhecer o vínculo único. Nas ADIs nº 1.721-3 e na 1.770-4 o STF entendeu que exigir por lei a ruptura do vínculo de emprego em função da aposentadoria é medida inconstitucional. Senão vejamos:
"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 3º DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.596-14/97, CONVERTIDA NA LEI Nº 9.528/97, QUE ADICIONOU AO ARTIGO 453 DA CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO UM SEGUNDO PARÁGRAFO PARA EXTINGUIR O VÍNCULO EMPREGATÍCIO QUANDO DA CONCESSÃO DA APOSENTADORIA ESPONTÂNEA. PROCEDÊNCIA DA AÇÃO. 1. A conversão da medida provisória em lei prejudica o debate jurisdicional acerca da "relevância e urgência" dessa espécie de ato normativo. 2. Os valores sociais do trabalho constituem: a) fundamento da República Federativa do Brasil (inciso IV do artigo 1º da CF); b) alicerce da Ordem Econômica, que tem por finalidade assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, e, por um dos seus princípios, a busca do pleno emprego (artigo 170, caput e inciso VIII); c) base de toda a Ordem Social (artigo 193). Esse arcabouço principiológico, densificado em regras como a do inciso I do artigo 7º da Magna Carta e as do artigo 10 do ADCT/88, desvela um mandamento constitucional que perpassa toda relação de emprego, no sentido de sua desejada continuidade. 3. A Constituição Federal versa a aposentadoria como um benefício que se dá mediante o exercício regular de um direito. E o certo é que o regular exercício de um direito não é de colocar o seu titular numa situação jurídico-passiva de efeitos ainda mais drásticos do que aqueles que resultariam do cometimento de uma falta grave (sabido que, nesse caso, a ruptura do vínculo empregatício não opera automaticamente). 4. O direito à aposentadoria previdenciária, uma vez objetivamente constituído, se dá no âmago de uma relação jurídica entre o segurado do Sistema Geral de Previdência e o Instituto Nacional de Seguro Social. Às expensas, portanto, de um sistema atuarial-financeiro que é gerido por esse Instituto mesmo, e não às custas desse ou daquele empregador. 5. O Ordenamento Constitucional não autoriza o legislador ordinário a criar modalidade de rompimento automático do vínculo de emprego, em desfavor do trabalhador, na situação em que este apenas exercita o seu direito de aposentadoria espontânea, sem cometer deslize algum. 6. A mera concessão da aposentadoria voluntária ao trabalhador não tem por efeito extinguir, instantânea e automaticamente, o seu vínculo de emprego. 7. Inconstitucionalidade do § 2º do artigo 453 da Consolidação das Leis do Trabalho, introduzido pela Lei nº 9.528/97."

trabalhar como empregado, assim será filiado; se como empresário, autônomo, ou equiparado, será enquadrado como contribuinte individual; se voltar na atividade de empregado doméstico, trabalhador avulso, ou segurado especial, será enquadrado na categoria específica.[8]

36. A Receita Federal do Brasil sustenta que o aposentado, ainda que outrora tenha sido segurado obrigatório da previdência social, não o é mais, sendo simplesmente aposentado pelo regime geral de previdência social e detentor do direito de prestação do benefício de aposentadoria.

37. Com efeito, no campo do Direito Previdenciário, há sempre relação de uma pessoa – natural ou jurídica – com o ente previdenciário estatal. Há, no entanto, duas espécies distintas de relações jurídicas decorrentes da aplicação da legislação previdenciária: a relação de custeio e a relação de prestação. Na primeira, o Estado impõe coercitivamente a obrigação de que as pessoas consideradas pela norma jurídica como contribuintes do sistema de seguridade – logo, contribuintes também da Previdência Social – vertam seus aportes, conforme as regras para tanto estabelecidas. Na segunda, o Estado é compelido, também pela lei, à obrigação de dar – pagar benefício – ou de fazer – prestar serviço – aos segurados e dependentes que, preenchendo os requisitos legais para a obtenção do direito, o requeiram.[9]

38. Há pessoas que têm obrigação de contribuir, porque desta decorre sua condição de beneficiário do sistema, são os segurados do regime, e outras pessoas têm a obrigação de contribuir porque a lei lhes impõe este ônus, sem que tenham qualquer contraprestação pelo fato de verterem recursos para o sistema. O liame obrigacional tem fundamento, nestes casos, no ideal de solidariedade que fundamenta a Previdência Social, com espeque na Teoria do Risco Social. Além disso, uma das fundamentais características da relação obrigacional de custeio é a sua autonomia em referência à relação jurídica de prestação previdenciária.[10]

39. Esta diferenciação aqui se faz necessária para estabelecer também uma separação entre as regras de sustentação do Custeio e as normas dos Benefícios

[8] Lazzari e Castro. Manual de Direito Previdenciário, ed. Conceito Editorial, 2008, p. 193.
[9] Idem, p. 149.
[10] Idem, p. 150.

Previdenciários. O benefício da Aposentadoria, prestação advinda da relação jurídica de seguro social não pode se misturar com a categoria de Segurados Obrigatórios da Previdência Social, instituto eminentemente do Custeio.

40. Assim, o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.645/2008 merece ser reformulado neste ponto[11]. A aposentadoria não pode ser considerada enquadramento do segurado para fins de aplicação das regras atinentes ao art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. A Aposentadoria é a prestação por excelência da Previdência Social.[12]

41. Ao se aposentar, o segurado especial não permanece na condição de segurado obrigatório, porque o liame do Custeio será rompido com a aposentadoria, dando-se início a outra relação, agora relação jurídica de seguro social.

42. Ao retornar à ativa, hipótese expressamente permitida pelo Direito Previdenciário, nova relação de Custeio será formada. No caso do exercente de mandato sindical, não como segurado especial, porque esta relação já foi extinta, mas na condição de contribuinte individual, nos termos do art. 12, V, f, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

43. Por outro lado, não há que se falar em aplicação do § 5º, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, neste caso, porque esta é uma regra que se restringe às relações obrigacionais de custeio. Não estando presente esta relação, já que na aposentadoria a relação que se forma é de outra natureza, não há subsunção do fato à norma, e, portanto, ela resta inaplicável ao caso.

44. No retorno à atividade, a regra de custeio aplicável é o § 4º, sempre do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, que determina que o aposentado-trabalhador é segurado obrigatório.

45. Em outras palavras é o que propõe a Receita Federal do Brasil, no item 13[13], da Nota Cosit nº 69, de 22 de março de 2010. Pelo exposto, sugiro a revisão do

---

[11] Parecer PGFN/CAT/Nº 1.645/2008:
"22. Ora, se o enquadramento anterior a ser considerado nesse caso é a aposentadoria, e sobre esta não incide contribuição, também não há alíquota a ser aplicada sobre a remuneração percebida pelo exercício de mandato."

[12] Idem, 533.

[13] 13. Pelo exposto, entende-se que a melhor interpretação a ser dada ao § 5º do art. 12, da Lei nº 8.212, de 1991, ao dizer que "O dirigente sindical mantém, durante o exercício do mandato eletivo, o mesmo enquadramento no Regime Geral de Previdência Social – RGPS de antes da investidura", é a de que essa "manutenção de

Parecer PGFN/CAT/Nº 1.645/2008 quanto ao aposentado que venha a exercer mandato sindical.

46. Por fim, caso o aposentado volte a comercializar a sua produção, é obrigado a recolher sobre estes valores à Previdência Social, de novo na condição de segurado especial. O ex-Ministro da Previdência e Assistência social, Reinhold Stephanes, transcrevendo opinião do juslaborista Octavio Bueno Magno, considera a possibilidade de continuidade da atividade do segurado após a concessão de aposentadoria uma grave falha doutrinária do regime.[14] Conforme anotado por Lazzari e Castro, heresia jurídica ou não, a lei assim se impõe – não há sequer obrigação do trabalhador romper o vínculo de emprego para se aposentar voluntariamente. Sob o ângulo do Direito Previdenciário, não há dúvidas que o segurado pode, nos termos da lei, requerer a aposentadoria por idade ou por termo de serviço (e a por tempo de contribuição, se as regras permanecerem as mesmas) e continuar trabalhando, sem solução de continuidade.[15]

47. Retornando ao enquadramento de segurado especial, diante de todas as peculiares características deste segmento, a tributação volta a operar dentro desta mesma especial condição, levando por tanto ao afastamento da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo exercício do mandato sindical. O liame de Custeio permanecendo ou voltando a ser restaurado, aplicam-se as regras a ele atinentes, dada a esta especialíssima condição do segurado especial, constitucionalmente protegido.

48. Neste sentido, o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.645/2008, que neste ponto, é também ratificado:

> Isso não significa dizer que o segurado aposentado que continuar a produzir e comercializar a produção, deixa de contribuir para a previdência. Não se pode esquecer que a proteção é dada ao próprio segurado e à sua família, assim nada mais justo que a continuidade da incidência das alíquotas destinadas a

---

enquadramento" ocorrerá até que ocorra situação que rompa o liame anterior entre o segurado especial exercente de mandato sindical e a Previdência Social, o que de fato ocorre, quando ele se aposenta.

[14] Stephanes, Reinhold. Reforma da Previdência sem segredos, ed. Record. 1998, p. 52 **apud in** Lazzari e Castro. Manual de Direito Previdenciário, ed. Conceito Editorial, 2008. p. 538.

[15] Lazzari e Castro. Manual de Direito Previdenciário, ed. Conceito Editorial, 2008, p. 538.

essa categoria sobre a comercialização da produção, mesmo sendo o segurado aposentado.

49. Assim, conclui-se que:

a) o dirigente sindical, originariamente segurado especial, não pode ser tributado como contribuinte individual, seja em face do dispositivo geral do § 5º, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, que lhe garante o mesmo enquadramento de segurado anteriormente exercido, seja em razão do dispositivo especial do § 10, do art. 12, Lei nº 8.212, de 24/07/1991, que lhe garante a permanência como segurado especial, a despeito de exercer a atividade remunerada de dirigente sindical de sindicato rural;

b) o legislador ordinário excepcionou a cobrança da contribuição sobre a remuneração recebida pelo segurado especial dirigente sindical, conforme atesta o § 13, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991;

c) ainda que a regra geral da legislação de custeio considere que o indivíduo detentor de mais de uma atividade remunerada em caráter simultâneo seja obrigatoriamente filiado em relação a cada uma destas atividades, o segurado especial dirigente encontra-se em situação de exceção;

d) a tributação do segurado especial exercente de mandato sindical incidirá sobre a receita bruta da comercialização da sua produção, nos exatos termos anteriores a sua investidura;

e) o Parecer PGFN/CAT/Nº 1645/2008 deve ser mantido em sua conclusão, no que tange ao afastamento da contribuição previdenciária do

segurado especial, em atividade, sobre os valores percebidos em razão do exercício de mandato sindical;

f) a aposentadoria, benefício previdenciário, não pode ser considerada enquadramento do segurado obrigatório para fins de aplicação das regras previstas no art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

g) o segurado especial, ao se aposentar, não permanece na condição de segurado obrigatório, porque o liame do Custeio é rompido com a aposentadoria, dando-se início à relação jurídica de seguro social;

h) a regra do § 5º, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, não se aplica ao segurado especial aposentado que venha a exercer mandato sindical, porque esta é uma regra do Custeio da Previdência Social;

i) o segurado especial aposentado retornando à atividade por meio da assunção de cargo de direção no sindicato será segurado obrigatório novamente, devendo ser tributado como contribuinte individual, nos termos do § 4º e do inciso v, alínea f, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991;

j) o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.645/2008, por estes argumentos, deve ser revisto, prevalecendo o entendimento plasmado no presente parecer e na Nota Cosit nº 69, de 22 de março de 2010;

k) o aposentado que volte ou permaneça comercializando a sua produção deverá recolher sobre este valor a contribuição previdenciária, afastada a tributação sobre os valores recebidos pelo exercício do mandato sindical, dada a especialíssima condição do segurado especial,

constitucionalmente protegido, ratificando-se, neste ponto o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.645/2008.

À consideração superior.

Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, em 1º de abril de 2010.

MARCIA HENRIQUES RIBEIRO DE OLIVEIRA
PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

.

Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, em de abril de 2010.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
COORDENADOR-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS SUBSTITUTO

De acordo. Encaminhe-se à Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 16 de abril de 2010.

FABRÍCIO DA SOLLER
PROCURADOR-GERAL ADJUNTO DE CONSULTORIA E CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Aprovo. Encaminhe-se à Secretaria Executiva, para subsidiar a edição da Portaria Conjunta entre o Instituto Nacional do Seguro Social e o Ministério da Fazenda.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 16 abril de 2010.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO
PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro : 2097/2010

Interessado : Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assunto : Contribuição sobre os valores recebidos pelo dirigente sindical, segurado especial no curso do mandato.

Despacho : Aprovo o Parecer PGFN/CAT/Nº 605 /2010, de 6 de abril de 2010, que versa sobre proposta de portaria conjunta entre o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e Ministério da Fazenda, que trata sobre o tratamento tributário a ser concedido ao segurado especial que passa a exercer mandado de dirigente sindical.

Brasília (DF) 04 de maio de 2010.

GUIDO MANTEGA
Ministro da Fazenda

RECEBI (X) ORIGINAL ( ) CÓPIA 01182200.001376/2010-003.
Nome Legível: Mauricio
Orgão/Setor: PGFN
Em 05/05/10 às 14:35 horas

Ronaldo Baptista
PGFN/CAT