

A CONTABILIDADE PREVIDENCIÁRIA COMO RAMO ESPECIALIZADO DE ATUAÇÃO PROFISSIONAL

THE SOCIAL SECURITY ACCOUNTING AS A SPECIALIZED BRANCH OF PROFESSIONAL PERFORMANCE

Erik Fernandes Santos do Monte¹

RESUMO

O objetivo deste artigo é contemplar o profissional de contabilidade como especialista atuante nas questões de Previdência Social, havendo a necessidade de um novo modelo curricular da graduação em Ciências Contábeis criando uma disciplina de Contabilidade Previdenciária. Para este feito, será apresentado brevemente as áreas de atuação do profissional no labor previdenciário refletindo nas pessoas físicas e jurídicas, na esfera judicial e extrajudicial, bem como promover a integração entre outras disciplinas acadêmicas e áreas de atuação profissionais complementares ao Direito Previdenciário.

Palavras-chaves: Contabilidade Previdenciária, Previdência Social, Contribuição Previdenciária, Perícia Contábil, Profissional de Contabilidade.

ABSTRACT

The objective of this article is to contemplate the accounting professional as an expert acting on Social Security issues, with a need for a new curricular model for the undergraduate course in Accounting Sciences, creating a academic subjects of Social Security Accounting. For this purpose, it will be briefly presented the professional's practice areas in the social security work, reflecting on individuals and companies, in the judicial and extrajudicial, as well as promoting integration between other academic subjects and professional areas complementary to Social Security Law.

Keywords: Social Security Accounting, Social Security, Social Security Tax, Accounting Expertise, Accounting Professional.

Recebido em 30.01.2021 e aprovado para publicação em 05.05.2021.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis e Graduado em Gestão da Tecnologia da Informação, Pós-graduado em Contabilidade com Ênfase em Tributos, Pós-graduado em Direito Previdenciário.

1. INTRODUÇÃO

Um dos fatos jurídicos que mais teve repercussão nacional nos últimos anos foi a chamada Reforma da Previdência. Através da aprovação da Emenda Constitucional nº 103/2019 que *altera o sistema de previdência social e estabelece regras de transição disposições transitórias*, impactando significativamente a concessão dos benefícios previdenciários e, talvez com mais expressão, nas aposentadorias dos brasileiros. Tal fato trouxe maior atenção ao tema previdenciário Brasil a fora, seja pela questão do *déficit* atuarial pregado pelo poder público ou pela expectativa de vida do brasileiro no ambiente laboral. O mais importante é que o tema previdenciário seja estudado pela sociedade como um todo, tendo em vista que a previdência social, um dos pilares constitucionais da Seguridade Social, garante a prestação de serviços nos momentos de grande dificuldade na vida do cidadão.

Se o conhecimento do tema interessa aos cidadãos, muito mais aos profissionais que militam diariamente no ramo previdenciário, fazendo-se necessário que este estudo faça parte de suas carreiras desde a graduação. Nesta direção, antes mesmo da Reforma da Previdência, enquanto ainda se discutia o assunto, foi aprovada a Resolução nº 5, de 17 dezembro de 2018 da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação (CES/CNE), incluindo a disciplina de Direito Previdenciário nas Diretrizes Curriculares dos cursos de graduação em Direito no Brasil. Um passo muito importante para os profissionais da área jurídica. Infelizmente ainda não temos o mesmo avanço na inclusão de uma disciplina específica e autônoma que trate da Previdência Social para os cursos de graduação em Ciências Contábeis, tendo em vista que o profissional de contabilidade lida diariamente com questões relacionadas ao tema, atuando na iniciativa privada. A última atualização das Diretrizes Curriculares para promoção do Bacharel em Ciências Contábeis foi em 2004 com a aprovação da Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro.

Naquela época o tema previdenciário nem mesmo se via como parte integrante da contabilidade. Para fazer a correta relação entre os dois temas, contabilidade e previdência, primeiramente precisamos entender o conceito de contabilidade como ciência de controle patrimonial. PADOVEZE (2009, 6ª ed., pg. 156) cita o item 1.1.1 da Resolução CFC nº 785/95 (atualmente revogada, foi substituída por resoluções com linguagens que mais se adequam às normas internacionais de contabilidade, contudo, seu

conteúdo prático apresenta o tema com uma didática mais compreensiva), sobre as Características da Informação Contábil:

1.1.1 **A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio**, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da **análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade** particularizada, a gestão de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos **físicos**, quanto **monetários**. (Grifamos)

Temos o patrimônio como objeto de qualquer organização, seja com ou sem fins lucrativos e a contabilidade registrando todos os fatos que alteram o patrimônio. Estes registros traduzem-se em controles, como também citado por PADOVEZE (2009, 6ª ed., pg. 68):

A contabilidade se caracteriza, essencialmente, por ser a ciência do controle. Contudo, é importante ressaltar que o conceito de controle contábil não é o conceito de controle a *posteriori*. A função contábil na empresa e, conseqüentemente, sua grande importância, implica um processo de acompanhamento e controle que perpassa todas as fases do processo decisório e de gestão e, seguramente, as etapas do planejamento.

O controle não é aplicado apenas após a ocorrência dos fatos que alteram o patrimônio da organização, mas um acompanhamento constante, ensejando um controle presente que subsidiará a tomada de decisão estratégica do gestor.

HENRIQUE (2016, pg. 17) enfatiza o acompanhamento diário da contabilidade nas atividades das organizações:

A contabilidade pressupõe o acompanhamento diário de todos os acontecimentos de uma entidade, o qual deve ser efetuado por meio da escrituração na forma contábil, diariamente, realizada com lastro nos respectivos documentos relacionados aos fatos.

Os registros contábeis tomam como base, documentos que comprovem os respectivos fatos que alteram o patrimônio da organização, não apenas meros registros, legitimando assim, a autenticidade dos controles patrimoniais.

Os controles patrimoniais são apresentados mediante um elenco de relatórios contábeis que permitem visualizar o quadro patrimonial da organização. RIBEIRO e COELHO (2019, 2ª ed., pg. 2), conceituam:

Sabemos que o produto final da contabilidade são os relatórios elaborados a partir da escrituração contábil, sendo mais comuns as demonstrações contábeis como o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração dos Fluxos de Caixa, entre outras.

Com estes e outros demonstrativos, a organização saberá constantemente o que ocorre com seu patrimônio. Neste viés, entendemos que o tema previdenciário afeta diretamente os controles patrimoniais. Em um segundo momento, veremos o que significa previdência social.

A previdência Social é uma ramificação da Seguridade Social que é conceituada por KERTZMAN (2009, 5ªed., pg. 11), como:

A seguridade social foi definida no *caput* do artigo 194 da Constituição Federal como “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar o direito à saúde, à previdência e à assistência social.”

O Direito Previdenciário estuda, prioritariamente, um desses ramos: a previdência social.

A seguridade social é financiada por toda a sociedade, mesmo aqueles que nunca irão precisar de serviços pertinentes a este direito constitucional que, no seu artigo 195, prevê como será este financiamento:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

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

O artigo completo elenca várias fontes de financiamento da Seguridade Social, contudo, para exposição deste trabalho, citamos apenas fontes relacionadas a folha de pagamentos das organizações, gerando alto custo operacional e merecendo grande atenção dos mecanismos de controles contábeis.

Mesmo a Previdência Social sendo um ramo desvinculado do Direito Trabalhista, possui forte influência deste, pois, a cessão de mão de obra, ou seja, o trabalho humano, constitui fato gerador das contribuições previdenciárias que financiam todo este sistema como previsto na constituição, tanto pelo empregador quanto pelo empregado. Desta forma, como citado por GARCIA (2008, 2ª ed., p. 48), sobre a relação entre o Direito do Trabalho e a contabilidade:

A contabilidade também apresenta relações com o Direito do Trabalho, principalmente para o cálculo das verbas trabalhistas.

Verbas estas que compõem o chamado Salário de Contribuição que é a base de cálculos dos tributos previdenciários conforme artigo 28, da Lei nº 8.212/91 e artigo 214 do Decreto 3.04/99. Portanto, o Direito Previdenciário também tem uma relação com a contabilidade, mostrando o caráter interdisciplinar da matéria já que se relaciona com a área trabalhista.

Vemos que existe uma necessidade de controle patrimonial pertinente as contribuições previdenciárias e não somente de pessoas jurídicas, mas também de pessoas físicas. Assim, cunhamos o termo Contabilidade Previdenciária, onde o profissional de contabilidade procederá com o controle patrimonial através dos fatos ocorridos dentro das atividades da organização que são de interesse da legislação previdenciária.

Veremos nos próximos tópicos, quão abrangente e especializada é a atuação do profissional de contabilidade na área previdenciária.

2. CONTABILIDADE PREVIDENCIÁRIA EXTRAJUDICIAL

Tendo em vista que a Previdência Social é ramificada no Direito Público, temos o Estado como o principal interessado no controle dos numerários que compõe o montante do patrimônio previdenciário, seja através do recolhimento de tributos em forma de contribuições, seja pela concessão e pagamento de benefícios aos segurados que solicitarem. Para isso, o Estado dispõe de uma secretaria pertencente à administração direta para fiscalizar e recolher tributos e de uma autarquia federal para administrar a concessão dos benefícios previdenciários. A Saber: a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), respectivamente. A atuação de ambos os órgãos precisa ser de conhecimento do profissional que milita na área previdenciária.

O controle patrimonial dentro das organizações necessita ser transparente e preciso, pois lidará diretamente com RFB na fiscalização das obrigações acessórias (declarações) sobre os valores apurados dos tributos previdenciários e também quando, dentre outras situações, por exemplo, houver pagamento de salário-maternidade que

permitirá à organização compensar os valores desembolsados a favor da empregada celetista. KERTZMAN e MARTINEZ (2020, 7ª ed., p.143) explicam:

Em decorrência da Lei 10.710, de 5 de agosto de 2003, foi alterada a forma de pagamento desse benefício unicamente para as seguradas empregadas. Hoje, o salário-maternidade é oferecido pela empresa, que fica autorizada a compensar a quantia correspondente quando do recolhimento das contribuições sobre a folha de pagamento.

Se o pagamento e a compensação por parte da organização ocorre devido ao afastamento da empregada ao final do período gestacional, logo, será necessário ter a certidão de nascimento do filho nascido vivo como comprovante da utilização da referida compensação, sendo de extrema importância, pois, a contabilidade precisa de documentos que lastreiam os lançamentos nos demonstrativos de controle patrimoniais e também se o INSS venha requerer esclarecimentos da organização caso a empregada segurada procure a autarquia alegando não ter recebido os valores ou não terem sido pagos corretamente pela organização a título de salário-maternidade, será requisitado os comprovantes constantes na contabilidade.

Vemos que a contabilidade previdenciária extrajudicial se entrelaça nas relações entre o poder público e os entes privados, entre contribuintes e beneficiário. Esta dualidade que permeia o trabalho na área previdenciária, será tratada nos tópicos seguintes.

Se tratamos da Previdência Social no alcance das atividades desempenhadas por entes privados, então temos o direcionamento dos recursos para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) onde os trabalhadores da iniciativa privada são filiados e administrado pelo INSS. Se as contribuições são específicas de trabalho realizado por servidores públicos, então os recursos serão direcionados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) administrado pelo ente público a qual o servidor pertença e não pelo INSS.

2.1 CONTRIBUINTE E BENEFICIÁRIO

A Previdência Social impacta a sociedade em duas grandes frentes. Uma reflete na imposição tributária para seu financiamento e outra na prestação de benefícios. A primeira tendo por base a Lei 8212/91 que dispõe sobre o Plano de Custeio da Previdência Social. A segunda dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social. Assim,

em um primeiro momento, o cidadão é tratado como contribuinte, seja como trabalhador celetista ou autônomo tendo, em ambos os casos, descontado dos seus proventos um tributo chamado Contribuição Previdenciária pela organização contratante que posteriormente repassa ao poder público. Em um segundo momento, o cidadão é tratado como Beneficiário do sistema previdenciário quando cumprido os requisitos para concessão das prestações pecuniárias. Temos uma inversão no trato do particular com o poder público, pois, sendo contribuinte, há um crédito a ser exigido pelo Estado e um débito para o segurado e, sendo beneficiário, há um crédito (pagamento do benefício) a favor do segurado e um débito para o Estado. O contribuinte passa do polo passivo da relação tributária para o polo ativo da relação previdenciária. Essa dualidade é expressada patrimonialmente pelo controle contábil aplicando-se as partidas dobradas (Débito/ Crédito), conforme artigo 3º do Decreto 4.536/22 que organiza a contabilidade da União, haja vista que tanto a relação tributária quanto a previdenciária são ramos do Direito Público:

Artigo 3º O registro das operações de contabilidade far-se-á, excepto nas collectorias, pelo methodo das partidas dobradas, mediante formulas e modelos organizados pela Directoria Central de Contabilidade da Republica.. (Grifamos)

Neste ponto estamos tratando especificamente das pessoas físicas que possuem filiação obrigatória ao sistema previdenciário por prestar serviço ou trabalho remunerado, tendo como consequência a retenção e recolhimento de percentuais dos valores destas remunerações para o custeio dos benefícios previdenciários, atendo ao princípio da compulsoriedade, onde KERTZMAN, SANTANA e DANTAS, (2020, p. 37) explicam seu objetivo:

Os segurados obrigatórios atendem ao princípio constitucional da compulsoriedade do sistema previdenciário. Este princípio obriga a filiação ao sistema previdenciário de todos os trabalhadores que exercem atividade remunerada, caso a inclusão dos segurados dependesse de ato volitivo, o sistema deixaria de captar diversas pessoas que por ele não optariam por falta de recursos suficientes para atender a todas as suas necessidades, deixando, então, a previdência social relegada ao segundo plano e, dessa forma, gerando sobrecarga na assistência social quando ocorrer incapacidade temporária ou permanente para o labor e idade avançada do trabalhador.

As apurações destes valores obedecem a um teto máximo para desconto previsto em uma tabela progressiva atualizada anualmente pelo poder público. Essas apurações são feitas por profissionais que atuam diretamente na folha de pagamento, podendo ser

de outras profissões e não somente de contabilidade, contudo, estas refletirão nos resultados e no controle patrimonial.

Há também cidadãos que de forma facultativa, mesmo não exercendo atividade remunerada, optam por se filiar ao sistema previdenciário, recolhendo suas contribuições através do famoso “Carnê do INSS”, empregadores domésticos ou até mesmo pessoas físicas que contratam mão de obra para executar serviços de reforma ou construção, sendo necessário a criação de um Cadastro Nacional de Obras (CNO), conforme artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.845 de 2018, procuram profissionais de contabilidade para assessorá-lo com obrigações pertinentes ao sistema previdenciário.

2.2 PREVIDENCIÁRIO PATRONAL

O termo “Patronal” de acordo com o dicionário Lexico significa *característico de patrão*, neste caso, o empregador. Vemos o termo usado para definir Sindicatos Patronais que representam os interesses das empresas nas negociações coletivas, também é empregado na chamada Contribuição Sindical Patronal com base no artigo 587 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e para este estudo, temos o termo na Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) que é um dos tributos previdenciários incidentes sobre a folha de pagamento e é devido pela organização. Vemos que além de ter a obrigação de descontar a contribuição previdenciária dos trabalhos que lhe prestem serviço e repassar aos cofres do Estado conforme incisos I ao V, artigo 30 da Lei 8.212/91, as organizações também possuem a obrigação de recolhimentos de tributo previdenciários que lhes são próprios como a citada CPP e também o GILRAT que, apesar de não envolver o termo “Patronal” também é devido pelo empregador.

Vale muito observar que a organização, por ser Pessoa Jurídica, nunca figura como beneficiário da previdência social, mas sempre como contribuinte, participante apenas do seu custeio e, mais especificamente, do RGPS.

Quando tratamos de Contribuinte, então adentramos à seara tributária, desta maneira, não trataremos apenas de recolhimentos, mas também de planejamento tributários a favor da organização. Estas questões serão tratadas individualmente a seguir.

2.2.1 Contribuição Previdenciária Patronal - CPP

Conhecida com Contribuição Previdenciária Patronal, a CPP é prevista no artigo 201 do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social) e no artigo 22 da Lei 8.212/91 (Lei do Custeio da Previdência Social) é descrita como *Contribuição a cargo da Empresa*. KERTZMAN e MARTINEZ (2020, 7ed., p. 95) observam:

A contribuição das empresas é de 20% incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título, durante o mês acima referidos segurados. Note-se que a contribuição da empresa é incidente sobre o total da remuneração paga e não se sujeita ao teto do salário de contribuição, como é o caso da contribuição dos segurados.

Diferente da contribuição previdenciária descontada dos trabalhadores, para CPP não há um teto limite, ensejando grande custo para as atividades das organizações, demandando um rigoroso controle contábil.

É importante destacar que as contribuições previdenciárias que fazem parte do custeio do RGPS possuem um controle rigoroso ante ao órgão fiscalizatório, no caso a RFB. Os autores KERTZMAN, SANTANA e DANTAS (2020, p.25), citam:

A contribuição previdenciária, diferentemente das demais contribuições que financiam a seguridade social, tem vinculação específica e somente poderá ser utilizada para pagar benefícios do regime geral de previdência social (RGPS), e, para tanto, sua arrecadação deverá ser **controlada em rubrica contábil específica**.
(Grifamos)

Este controle contábil é mantido pela empresa e disponibilizado ao fisco convergindo com o previsto no artigo 177 da Lei 6.404/76:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Vemos aqui atuação do profissional de contabilidade na geração de um relatório analítico com detalhamentos sobre o recolhimento e apuração das contribuições previdenciárias. Isto reforça o termo “Contabilidade Previdenciária” que cunhamos na introdução

2.2.2 Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa - GILRAT

Sendo mais um tributo previdenciário recolhido pela parte patronal, ou seja, o empregador, o GILRAT tem seu objetivo descrito por KERZMAN e MARTINEZ (2020, p. 94):

Para o financiamento dos benefícios ocasionados por acidentes de trabalho e das aposentadorias especiais, foi criada a contribuição para o SAT – Seguro de Acidente de Trabalho, atualmente renomeado para GILRAT – Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa, incidente sobre a remuneração paga ou creditada pelas empresas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos que lhes prestem serviço. (...)

Especificamente vinculado aos pagamentos oriundos de benefícios por acidentes de trabalho, o GILRAT é previsto no artigo 202 do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social) e no inciso II, artigo 22 da Lei 8.212/91 (Lei do Custeio da Previdência Social) e possui alíquotas conforme o grau de risco da atividade laboral.

Um fato muito peculiar neste tributo é a possibilidade de sua majoração ou redução através da aplicação do Fator Acidentário Previdenciário (FAP), criado pelo Decreto 6.042/07 para seu acompanhamento e avaliação *que atenua a alíquota do SAT em até 50% ou a agrava em até 100%, a depender do investimento em segurança do trabalho*, conforme KERTZMAN e MARTINEZ (2020, 7ª ed., p.96) que segue:

O FAP consiste em um multiplicador do SAT, variável em 0,5000 a 2,0000, considerando quatro casas decimais. O valor do FAP será a multiplicação pela alíquota de enquadramento do SAT/GILRAT, resultando na alíquota agregada apurada.

Portanto, o FAP determina a alíquota efetiva do GILRAT a depender do investimento da organização em segurança do trabalho e aqui retornamos ao controle contábil, pois este investimento pode ser ativado no Balanço Patrimonial da organização na aquisição de equipamentos ou melhoras em ativos imobilizados como instalações industriais e aquisição de maquinário específico e também pode ser constituída uma reserva de investimento a ser contabilizada no balanço patrimonial através das contas do Patrimônio Líquido.

A contabilidade previdenciária volta a mostrar sua atuação interdisciplinar se relacionando com a área de Segurança do Trabalho, possibilitando até mesmo uma interação acadêmica entre os cursos de graduação no transcorrer dos estudos dos futuros bacharéis em Ciências Contábeis.

2.2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO

Primeiramente entenderemos o que é planejamento tributário através da explanação de HARADA (20158, 2ª ed., p. 65):

Por meio do chamado *planejamento tributário*, pode o contribuinte escolher a via que o livre do encargo tributário para a prática de suas atividades, sem que incorra em nenhuma infração fiscal. Atualmente, em virtude da multiplicidade de tributos incidentes sobre as atividades empresariais, bem como a sua excessiva carga tributária que as vem sufocando, o *planejamento tributário* vem sendo utilizado em larga escala, envolvendo a atuação conjunta de admiradores, contabilistas e tributaristas. (Grifamos)

A atuação conjunta entre os citados profissionais incluindo o de contabilidade, cooperam para um planejamento com vistas à aplicação mais eficaz da gestão dos tributos sem incorrer em infrações fiscais. Contudo, para assegurar a prática aplicada, o planejamento tributário precisa passar pelo crivo de uma auditoria que tem como objetivo, conforme CREPALDI (2015, p. 17):

O objetivo da auditoria tributária é examinar e avaliar o planejamento tributário e a eficiência dos procedimentos e controles adotados para a operação, o pagamento e a repercussão de impostos, taxas e quaisquer outros ônus de natureza fisco-tributária que incidam em operações, bens e documentos da empresa.

Sendo que o ônus de natureza fisco-tributário é abrangente em várias dimensões das atividades empresariais, CRIPALDI (ibidem) foca na auditoria fiscal e demonstra suas vertentes e agentes envolvidos nesta atividade:

A auditoria fiscal, que abrange o exame de legalidade dos fatos patrimoniais em face das obrigações tributárias, trabalhistas e sociais , pode ser feita pela própria empresa, por profissionais da contabilidade especializados ou pelo poder público, na defesa dos interesses da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de qualquer natureza. (Grifamos)

Fatos patrimoniais que, como já vimos anteriormente, são controlados pela contabilidade. Temos as obrigações sociais como parte desta auditoria onde encontramos as contribuições previdenciárias e a atuação do profissional de contabilidade especializado que, para executar esta tarefa, precisa de conhecimentos sólidos na área de atuação, neste caso, a contabilidade previdenciária, fazendo-se necessário contato com esta disciplina desde a graduação, se relacionando com a disciplina de Auditoria como vimos que será exigido do graduando na atuação profissional.

Além de evitar a ocorrência de infrações fiscais, o planejamento tributário previdenciário precisa estar extremamente alinhado com a legalidade dos atos praticados pelos profissionais envolvidos. Este planejamento legal é chamado de Elisão Fiscal, conceituado por HOOG (2019, p. 73):

Uma elisão fiscal é um ato ou efeito de elidir tributos por meio de planejamento tributário. Portanto, ato realizado com total observância das leis vigentes, que evita, de forma lícita, a ocorrência do fato gerador do tributo. Totalmente diferente da evasão tributária, que são os atos desconsiderados por dissimulação ou simulação, conforme CTN, art. 116.

Desta forma, o oposto da legalidade no planejamento tributário é a Evasão Fiscal, sendo referenciada pelo autor no artigo 116 Código Tributário Nacional (CTN), mais especificamente o parágrafo único:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Assim, a falta de conhecimentos sólido na área de atuação previdenciária pode resultar em consequências sérias aos profissionais que exercem este nobre ofício, fazendo-se necessário que a construção deste conhecimento seja iniciado já na graduação, formando um profissional mais seguro dos seus atos.

3. CONTABILIDADE PREVIDENCIÁRIA NO JUDICIÁRIO

Sempre que uma pessoa física ou jurídica, através de seus representantes legais, entenda que tenha sido lesadas, poderão recorrer à apreciação do judiciário para pelear por seus direitos. Isto é garantido na Constituição Federal no seu inciso XXXV, do artigo 5º onde diz que *a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*. Este é o chamado princípio da inafastabilidade de jurisdição que, como explicado por BARBOSA (2019, p.49):

Por jurisdição há de se entender a função do Estado de afirmar e de garantir a vontade da lei, de forma a torna-la efetiva e eficaz, de aplica-la ao caso concreto, essa função será exercida por meio da atividade de um órgão público do Estado.

As situações vivenciadas no âmbito extrajudicial, ou seja, no cotidiano das atividades das pessoas físicas e jurídicas, podem ser levadas à justiça com o intuito de

requerer um direito para si, seja pelo contribuinte, polo passivo da relação tributária, seja para o fisco, polo ativo da mesma relação, bem como ao segurado e seus dependentes como sujeitos ativos das prestações de benefícios previdenciários.

E se falamos de inafastabilidade de jurisdição, então precisamos saber em quais juízos serão apreciadas as lides previdenciárias bem como as partes envolvidas. Este tema será dividido entre os tópicos 3.2, 3.3 e 3.4.

No entanto, pertinente à atuação do profissional de contabilidade, é importante observar o caput do artigo 26 da Emenda Constitucional 103 de 2019:

Artigo 26. Até que lei discipline o **cálculo dos benefícios** do regime próprio de previdência social da União e do Regime Geral de Previdência Social, **será utilizada a média aritmética** simples dos salários de contribuição e das remunerações adotados como base para contribuições a Regime Próprio de Previdência Social e ao Regime Geral de Previdência Social, ou como base para contribuições decorrentes das atividades militares de que tratam os arts. 42 e 142 da Constituição Federal, **atualizados monetariamente**, correspondentes a 100% (cem por cento) do período contributivo desde a competência julho de 1994 ou desde o início da contribuição, se posterior àquela competência. (Grifamos)

Os textos grifados nos mostram que para a atuação neste ramo, além do conhecimento da legislação previdenciária, será necessário ao profissional, conhecimento de matemática financeira, trazendo mais uma interdisciplinaridade para a contabilidade previdenciária, já que o resultado final das lides judiciais onde são desmandos ressarcimento monetário é o cálculo financeiro que, conforme artigo 509 do Código de Processo Civil (CPC), diz *que quando a sentença condenar ao pagamento de quantia ilíquida, proceder-se-á à sua liquidação.*

AMADO e MENESES em sua volumosa obra sobre Cálculos Previdenciários, fazem menção em sua nota à 4ª edição da integração entre contabilidade e previdência social, como se segue:

O Manual Prático de Cálculos Previdenciários – Concessão e Revisão de Benefícios do Regime Geral é uma obra escrita a quatro mãos (e não poderia ser diferente nesta temática), contando com a autoria de um Procurador Federal representante do INSS e de um Contador da Previdência Social, que atuam na área há mais de uma década.

Isso porque o assunto exige a conjunção de conhecimentos jurídicos e contábeis para se tornar pleno, tendo a obra sido organizada dessa maneira.

Se adentrarmos área judiciária, teremos mais uma integração, desta vez na atuação do Perito Contábil.

3.1 O PERITO DO JUÍZO E O ASSISTENTE TÉCNICO

Neste tópico, faremos uma rápida relação entre as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e o Código de Processo Civil (CPC).

A NBC 01 PP (R1) de 2020, estabelece diretrizes inerentes à atuação do contador na condição de perito e, na letra “a” do item 2, diz:

(a) perito do juízo é o contador nomeado pelo poder judiciário para exercício da perícia contábil;

Atendendo a previsão do artigo 156 do CPC:

Art. 156. O juiz será assistido por perito quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico.

E na letra “d” do item 2 da NBC 01 PP (R1):

(d) assistente técnico é o contador ou órgão técnico ou científico indicado e contratado pela parte em perícias contábeis.

Atende ao inciso II, do parágrafo 1º do artigo 465:

§ 1º Incumbe às partes, dentro de 15 (quinze) dias contados da intimação do despacho de nomeação do perito:

II - Indicar assistente técnico;

Assim, quando o profissional for nomeado pelo juízo, atuará como perito judicial e quando for indicado pelas partes do processo, atuará como assistente técnico. Cabe a ressalva que mesmo as partes não indicando assistente técnico em juízo, o profissional poderá lhes prestar serviços de perícia extrajudicial definida na NBC TP 01 (R 1) no item 5 como: *Perícia voluntária é contratada, espontaneamente, pelo interessado ou de comum acordo entre as partes, como por exemplo, planilha de cálculos que futuramente poderá ser inclusa nos autos do processo em momento oportuno a pedido do advogado da parte.*

Para encerrar este tópico, citamos o caput do artigo 149 do CPC sobre os “Auxiliares da Justiça” e destacamos os textos:

Art. 149. **São auxiliares da Justiça**, além de outros cujas atribuições sejam determinadas pelas normas de organização judiciária, o escrivão, o chefe de secretaria, o oficial de justiça, **o perito**, o depositário, o administrador, o intérprete, o tradutor, o mediador, o conciliador judicial, o partidor, o distribuidor, **o contabilista** e o regulador de avarias. (Grifamos)

Vemos o profissional de contabilidade no rol de agentes que contribuem para o bom andamento da justiça, assim, nos próximos tópicos, veremos as jurisdições que este profissional poderá ser requisitado em questões previdenciárias.

3.2 JUSTIÇA FEDERAL

Na Justiça Federal se processa uma grande quantidade de demandas envolvendo controvérsias previdenciárias. BARBOSA (2019, p. 76), demonstra em números:

Em suma, o Estado brasileiro despende 24% de seu orçamento e utiliza 22% da sua força de pessoal, dos órgãos envolvidos e do INSS, para lidar diretamente com os conflitos previdenciários judicializados.

Finalmente, no que diz respeito à quantidade de processos novos ajuizados na Justiça Federal, 15,5 milhões, 43% deles referem-se a conflitos previdenciários, equivalente a 6,7 milhões de processos. Em termos referenciados, o segundo tema mais demandado na Justiça Federal, relacionado à matéria tributária, apresentou menos de 3,5 milhões de processos novos.

Se, os conflitos previdenciários ocupam o primeiro lugar nas controvérsias concernentes aos pagamentos dos benefícios, onde o segurado figura como polo ativo, no segundo lugar em maior número de processos, temos as questões tributárias que também englobam, dentre outras, as controvérsias sobre recolhimento de tributos previdenciários, onde temos o Contribuinte figurado como sujeito passivo da relação tributárias, seja processando o Estado ou sendo processado por ele.

Temos na Justiça Federal uma grande seara para atuação previdenciária oportunamente ao profissional de contabilidade devido à grande demanda de lides e pela apuração de cálculos financeiros.

No judiciário federal também é apreciada controvérsias que envolve Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) como, por exemplo, os servidores da União e de Autarquias Federais Especiais.

3.3 JUSTIÇA ESTADUAL

A Lei 13.876 de 2019 estabelece a condicionante para que lides de competência da Justiça Federal possam ser processadas e julgadas na Justiça Estadual. O sítio eletrônico do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), divulgou em 5 de fevereiro de 2020, a notícia intitulada “Competência delegada: Justiça Estadual processa 14% dos casos previdenciários”, onde destacamos o trecho baseado no artigo 3º da referida lei:

A Lei 13.876/2019 determina que só haverá competência delegada da vara estadual para julgar um processo previdenciário nos casos em que a comarca de domicílio do autor da ação estiver a mais de 70 km de algum município sede de vara federal.

Além desta competência delegada, a Justiça Estadual processa e julga lides envolvendo servidores Estaduais e Municipais do RPPS.

3.4 JUSTIÇA DO TRABALHO

Outro ramo de atuação para o profissional de contabilidade é a na Justiça do Trabalho. Muito há que se discutir sobre a legitimidade de execução das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho ao proferir suas sentenças. Contudo, longe de elucidar a polêmica, citamos o parágrafo único, do artigo 876 da CLT alterado pela Lei 13.467/2017, que legitima tal ofício:

Parágrafo único. A Justiça do Trabalho executará, de ofício, as contribuições sociais previstas na alínea a do inciso I e no inciso II do caput do art. 195 da Constituição Federal, e seus acréscimos legais, relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir e dos acordos que homologar.

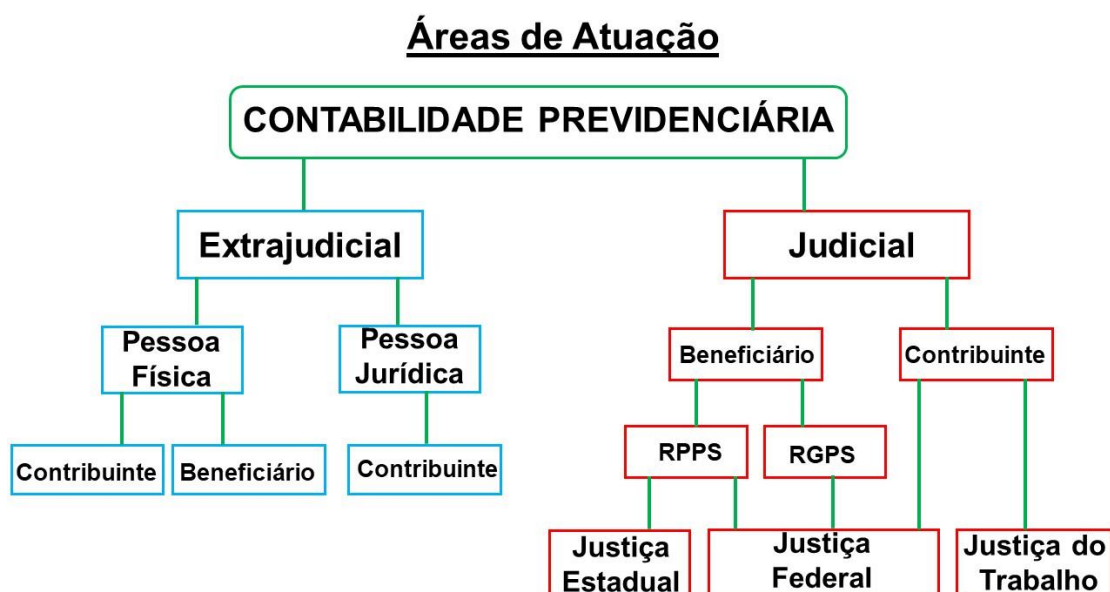
Neste limiar, para efetiva execução, não somente das contribuições previdenciárias como também das próprias verbas deferidas na sentença, se faz necessário apuração dos cálculos. KERTZMAN (2017, 3ª ed., p. 49), diz:

No caso de sentenças ilíquidas, o procedimento de liquidação deve abarcar, também, o cálculo das contribuições previdenciárias. Para tanto, as partes deverão ser previamente intimadas para apresentação do cálculo de liquidação, inclusive da contribuição previdenciária.

Retornamos ao cerne da integração entre a Legislação Trabalhista e Previdenciárias, pois a primeira constitui fato gerador da segunda. Aqui, o profissional pode atuar como Perito ou também, muito comum neste ramo, como calculista contratado pelas partes para apresentar cálculo, tanto na liquidação da sentença como citado acima, na petição inicial ou numa possível contestação. Neste caso exige-se do profissional conhecimento em tecnologia, pois irá trabalhar com a ferramenta PJE CALC Cidadão para efetivar os cálculos conforme a Resolução nº 185/2017 do Conselho Superior da Justiça do Trabalho (CSJT) e suas alterações. Assim, temos uma nova interdisciplinaridade para a Contabilidade Previdenciária, agora com a matéria que envolve Tecnologia da Informação que pode ser trabalhada junto à disciplina de legislação trabalhista e até mesmo de perícia contábil.

4. ÁREAS DE ATUAÇÃO – ESQUEMATIZADO

Para sintetizar este estudo, segue abaixo um esquema demonstrativo das possíveis áreas de atuação do profissional de contabilidade, seja na esfera extrajudicial como na judicial:



5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Identificamos o profissional de contabilidade como essencial para sustentação do sistema previdenciário através da correta apuração dos tributos pertinentes à Previdência Social que resultará na sustentabilidade atuarial do sistema e também para que diversas pessoas possam ter acesso aos benefícios previdenciários através da filiação e recolhimentos de suas contribuições, vemos a grande importância da sua qualificação profissional desde a graduação. O grande desafio do ensino superior é unir a teoria acadêmica à prática profissional que, para este feito, se faz necessário a integração entre as disciplinas do curso com, talvez a recém-criada, Contabilidade Previdenciária. As universidades, mesmo sem a alteração das Diretrizes Nacionais Curriculares do curso de Ciências Contábeis devido a sua farta burocracia, poderiam incluir a disciplina de Contabilidade Previdenciária a exemplo de disciplinas como Contabilidade Tributária e Contabilidade Financeira.

Vimos que há uma soma de esforços que unem os profissionais de contabilidade com Administradores, Juízes, Advogados, Engenheiros de Segurança do Trabalho dentre outros profissionais. Longe de esgotar o assunto, pois ainda há temas relacionados à previdência privada que se divide em fechada e aberta como também as demandas em processos administrativos do INSS, sendo obrigatório sua pretensão antes mesmo de se adentrar em processo na Justiça Federal.

Por fim, temos o profissional de contabilidade como essencial na correta apuração dos cálculos para suprir demandas no judiciário. Como disse o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luiz Fux no julgamento do RE 631.240-MG em 03/09/2014, que “*nós que fizemos direito, fugimos dessa matemática*” citando uma dada estatística, o profissional de contabilidade que teve sua ciência forjada no modelo de débito e crédito descrito pelo matemático Luca Pacioli no livro intitulado *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, precisa estar pronto para atuar de forma destemida e com propriedade, pois, assim como em uma lenda antiga onde o Caduceu, símbolo da contabilidade, teria o poder de transformar metais em ouro, assim o Contador transforma dados numéricos em valores monetários, na certeza de que o sistema previdenciário é essencial para longevidade dos brasileiros.

REFERÊNCIAS

AMADO, Frederico. Carlos Antônio Maciel Meneses. **Manual Prático de Cálculos Previdenciários**. 4ª edição. Salvador: Editora JusPodivm, 2021.

BARBOSA, Washington Luís Batista. **Conflitos Previdenciários: Medias Extrajudiciais e Administrativas**. São Paulo: LTr, 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL. Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999. Regulamento da Previdência Social.

BRASIL. Decreto-Lei nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922. Código de Contabilidade da União.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Consolidação das Leis do Trabalho.

BRASIL. Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007. Fator Acidentário de Prevenção.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 103 de 12 de novembro de 2019. Reforma da Previdência.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedade por Ações.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 2001. Plano de Custeio da Previdência Social.

BRASIL. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 2001. Plano de Benefícios da Previdência Social.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.

BRASIL. Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017. Reforma Trabalhista.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Competência delegada:** Justiça Estadual processa 14% dos casos previdenciários. Disponível em: < <https://www.cnj.jus.br/competencia-delegada-justica-estadual-processa-14-dos-casos-previdenciarios/#:~:text=A%20Lei%2013.876%2F2019%20determina,munic%C3%ADpio%20sede%20de%20vara%20federal>. > Acesso: 20/02/2021.

CONSELHO SUPERIOR DA JUSTIÇA DO TRABALHO. Resolução nº 189, de 24 e março de 2017. Processo Judicial Eletrônico.

GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. **Curso de Direito do Trabalho**. 2ª ed. São Paulo: Editora Método, 2008.

HARADA, Kyoshi. Leonardo Musumecchi Filho. Gustavo Moreno Plido. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

HENRIQUE, Manoel de Almeida. **Livros Contábeis**. São Paulo: Trevisan Editora, 2016.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Compliance & A Perícia Tributária & Criminal**. Curitiba: Juruá, 2019.

KERTZMAN, Ivan. **Direito Previdenciário**. 5ª ed. São Paulo: Barros, Fisher & Associados, 2009.

KERTZMAN, Ivan. **As Contribuições Previdenciárias na Justiça do Trabalho**. São Paulo: LTr, 2017.

KERTZMAN, Ivana. Luciano Martinez. **Guia Prático da Previdência Social**. Salvador: Editora JusPodivm, 2020.

KERTZMAN, Ivan. Alzemir Santana, Raimundo Dantas. **Prática Empresarial Previdenciária**. Salvador: Editora JusPodivm, 2020.

LEXICO. **Dicionário de português on-line**. Disponível em: < <https://www.lexico.pt/patronal/> > Acesso: 07/02/2021.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Resolução CNE/CES nº 5, de 17 de dezembro de 2018. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Direito e dá outras providências.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Diretrizes Curriculares - Cursos de Graduação. Disponível em: < <http://portal.mec.gov.br/escola-de-gestores-da-educacao-basica/323-secretarias-112877938/orgaos-vinculados-82187207/12991-diretrizes-curriculares-cursos-de-gradua> > Acesso em: 24/01/2021.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. NBC PP 01 (R1), de 19 de março de 2020. Do Perito Contábil

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. NBC PP TP01 (R1), de 19 de março de 2020. Da Perícia Contábil.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis: Fundamentos e Análise**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.845 de 22 de novembro de 2018. Institui Cadastro Nacional de Obra (CNO).

RIBEIRO, Osni Moura e Juliana Moura Ribeiro Coelho. **Princípios de Contabilidade Comentados**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.