

A INCONSTITUCIONALIDADE E A ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, A CARGO DOS MUNICÍPIOS, INCIDENTE SOBRE OS SUBSÍDIOS DOS EXERCENTES DE MANDATO ELETIVO MESMO APÓS A EDIÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 20/1998 E DA LEI N. 10.887/2004

*Glauco Lubacheski de Aguiar**

Sumário: 1. Introdução. 2. A contribuição para a previdência social no Sistema Tributário Nacional e a técnica legislativa constitucional. 2.1. Breve histórico legislativo. 2.2. A técnica legislativa constitucional utilizada para delimitar a competência tributária para instituição da contribuição previdenciária. 2.3. A contribuição previdenciária do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente sobre 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. 2.3.1. Os contribuintes da contribuição previdenciária contida no Art. 195, I, da Constituição de 1988. 2.3.2. A locução “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. 2.3.2.1. A “folha de salários”. 2.3.2.2. Os “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. 3. Os subsídios pagos pelos municípios aos exercentes de mandato eletivo: não enquadramento como base de cálculo da cota patronal da contribuição previdenciária e a conseqüente inconstitucionalidade e ilegalidade de sua exigência. 4. Conclusão. 5. Referências

RESUMO

Este trabalho trata da cota patronal da contribuição previdenciária, prevista no Art. 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988. A abordagem desenvolvida neste texto refere-se especificamente ao caso da exigência desta contribuição, a cargo dos Municípios, sobre os subsídios por eles pagos aos exercentes de mandato eletivo, a qual se revela manifestamente inconstitucional e ilegal, uma vez que não outorgada competência tributária para tanto, nem mesmo havendo previsão legal específica que institua e, assim, fundamente esta pretensão. Para demonstrar tais vícios, inicialmente são feitos breves apontamentos acerca: (i) da competência tributária da União para instituição deste tributo, além de conceituá-la e estabelecer-lhe os limites; (ii) faz-se, ao depois, uma digressão histórico-legislativa sobre o assunto; (iii) trata da técnica legislativa utilizada pela Constituição para definir esta competência. Em seguida, passa-se a versar propriamente sobre a referida contribuição, esmiuçando-se os elementos primordiais à definição do alcance da autorização constitucional, isto é, os sujeitos passivos e as fontes de custeio. Por fim, utiliza-se das idéias desenvolvidas ao longo dos primeiros capítulos para, direcionando ao caso específico em questão, demonstrar, como pretendido, os vícios de inconstitucionalidade e ilegalidade.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é demonstrar a inconstitucionalidade e a ilegalidade da exigência da contribuição previdenciária, a cargo dos

* Advogado. Mestrando em Direito pela Universidade de Marília. Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduando em Direito Tributário pelo IBET. Professor da graduação (UCDB e UNIDERP) e da pós-graduação (UNIDERP e UNAES) em Direito Tributário e em Direito Constitucional.

Municípios, incidente sobre os subsídios pagos aos exercentes de mandato eletivo municipal – Prefeitos, Vice-prefeitos, Vereadores e Secretários –, mesmo após o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998, que alterou o Art. 195, da Constituição Federal de 1988.

A escolha do tema aqui tratado deve-se a vários fatores, especialmente em virtude de casos concretos tidos no dia-a-dia da atividade advocatícia. Além disto, também decorre da inexistência de trabalhos específicos acerca do tema na doutrina jurídico-tributária nacional. Por fim, as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, quando instado a se manifestar sobre o assunto, *permissa maxima venia*, carecem de fundamentos jurídicos sustentáveis, especialmente frente aos ditames constitucionais disciplinadores da tributação.

Sendo assim, os critérios jurídicos atualmente considerados para o deslinde de situações concretas relativas ao tema devem ser repensados, de modo que se revela importante o estabelecimento de fundamentação mais consistente para a elucidação destes problemas. Para tanto, como se perceberá adiante, as regras constitucionais atinentes ao caso serão analiticamente examinadas, visando atingir a finalidade pretendida.

Por fim, vale consignar que este trabalho não pretende esgotar o tema, mas, contrariamente, intenciona impulsionar sua discussão, animando o debate a seu respeito, em especial por que incontroversa a dificuldade financeira pela qual passam os Municípios brasileiros. Desta forma, esta é uma análise que vai além da seara jurídico-tributária, alcançando, em verdade, importância em âmbito econômico-financeiro para as municipalidades, como resultado da possibilidade de considerável redução em suas despesas públicas, bem assim quanto à restituição daquilo que foi indevidamente pago.

Ainda, importante deixar claro que o cerne deste trabalho é, exclusivamente, o comando contido no Art. 195, I, “a”, da Constituição de 1988. Em conseqüência, analisar-se-á a validade – constitucional e legal –

das disposições normativas respeitantes ao caso, bem assim do próprio ato concreto de cobrança da contribuição previdenciária em questão, com o enfoque dirigido aos subsídios pagos aos exercentes de mandato eletivo municipal.

Esta explicação inicial é necessária, pois se sabe que corriqueiramente instauram-se confusões em torno do assunto “contribuições”. Inclusive, como se tem notícia, muitas decisões judiciais a respeito desta contribuição previdenciária em estudo têm sido proferidas sustentadas em dispositivos legais que a ela não se referem, como se verá adiante.

2A CONTRIBUIÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A TÉCNICA LEGISLATIVA CONSTITUCIONAL

Ainda que exista extensa discussão a respeito, a Constituição de 1988 enumerou a possibilidade de instituição de 05 (cinco) figuras tributárias distintas. E para cada uma delas, utilizou-se de técnica legislativa diferente para definir-lhes a compostura jurídico-tributária.

Em alguns casos, como dos impostos, traçou as materialidades, pela clara indicação de fatos, bens ou direitos resultantes de relações jurídicas privadas para traçar sua a competência tributária; nas taxas, também estabeleceu as materialidades, porém de forma aberta e pela indicação de duas atividades estatais. Já no caso das contribuições previdenciárias, o delineamento da competência tributária resultou da indicação específica e inequívoca dos sujeitos passivos e das respectivas bases de cálculo, de modo que somente saber-se-á o limite do exercício da competência pela compreensão do sentido e do alcance daqueles dois elementos que fazem parte do conseqüente normativo da regra-matriz de incidência tributária.

2.1. BREVE HISTÓRICO LEGISLATIVO

Antes de ingressar propriamente na discussão, uma digressão histórico-legislativa, apesar de conhecida, se mostra importante, de modo a contextualizar o assunto.

Naquilo que interessa ao presente artigo, importante lembrar o que, originalmente, dispunha o Art. 195, incisos I e II da Constituição de 1988, *in verbis*:

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 – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; II – dos trabalhadores (...);**

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 20/1998, cuja finalidade foi ampliar as fontes de custeio da Seguridade Social, o citado dispositivo passou a ter a seguinte redação:

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; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (...);**

Esta alteração constitucional promovida pela precitada Emenda ampliou o sistema de custeio da seguridade social, viabilizando a instituição e a conseqüente cobrança de contribuições incidentes sobre outras fontes de custeio dantes não permitidas.

Quanto aos financiadores da seguridade social, esta modificação não atingiu a forma inicialmente prevista pela Constituição em sua redação original, pois manteve a sistemática da contribuição. Porém, acrescentou

novos sujeitos passivos possíveis, posicionando-os em uma daquelas situações já existentes, isto é, enquanto empregador ou como empregado¹.

Além disto, é perceptível, ampliou as “fontes de custeio”, ou seja, estabeleceu, conforme a sistemática anteriormente utilizada para esta espécie tributária, as bases de cálculo possíveis de oneração pela contribuição, até porque, como lembra FABIANA DEL PADRE TOMÉ, “[...] de nada adiantaria ampliar o rol dos possíveis sujeitos passivos se não se alargasse também o elenco das bases de cálculo permitidas”.²

Infraconstitucionalmente, a União exerceu sua competência tributária pela edição da Lei n. 8.212/91, conhecida como a Lei de Custeio da Seguridade Social (LCSS), que instituiu as contribuições previdenciárias de que trata o Art. 195, da Constituição de 1988.

Dos artigos da Lei n. 8.212/91, dois deles são imprescindíveis ao trabalho: (i) o *Art. 22, I*, que prevê a contribuição a cargo da empresa – e das entidades que recebem o mesmo tratamento jurídico-tributário a ela dispensado; e (ii) o *Art. 12, I*, que enumera os segurados obrigatórios como empregado. Estas disposições fixam os contribuintes das contribuições previstas no Art. 195, I e II, da CF/88, respectivamente da empresa e do trabalhador.

Significa dizer que a contribuição previdenciária *cota patronal* foi instituída pelo Art. 22, I, da Lei n. 8.212/91 e sustenta-se juridicamente no Art. 195, I, “a”, da Constituição de 1988, de onde haure sua condição de validade. Por seu turno, a contribuição previdenciária *cota do trabalhador* restou estabelecida pelo Art. 12, I, da LCSS, extraindo seu fundamento de validade do Art. 195, II, da Constituição Federal.

¹ As expressões neste momento são utilizadas para significar, respectivamente, aquele que emprega e aquele que exerce emprego, função ou trabalho, sem o sentido jurídico-trabalhista atribuído a estes vocábulos.

² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social: à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 108.

Em tradução: conquanto contidas na mesma lei, as contribuições se sustentam em diferentes disposições constitucionais, possuindo regras-matrizes de incidência próprias, com distintas hipóteses tributárias, sujeitos passivos, bases de cálculo e alíquotas.

Contudo, **antes da modificação do Art. 195 da Constituição Federal promovida pela EC n. 20/98**, a Lei n. 8.212/91 sofreu alterações e acréscimos. Dentre outros, a Lei n. 9.506/97 acrescentou a alínea “h” ao Art. 12, I, da LCSS, indicando como segurado obrigatório pessoa física, **como empregado**, “*o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social*”.

Ocorre, porém, que esta alínea teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, precedentemente, no RE n. 351.717-1/PR, da relatoria do Min. Carlos Velloso, por ofensa à previsão do Art. 195, II, da CF/88, em sua redação original. Por conseguinte, este dispositivo legal teve sua eficácia suspensa, nos termos do Art. 52, X, da Constituição de 1988, pela Resolução do Senado Federal n. 26/2005.

O interessante neste caso é que a decretação de inconstitucionalidade desta disposição resultou de uma ação promovida por um Município paranaense contra o INSS, cujo escopo era justamente vedar cobranças da contribuição previdenciária a cargo dos Municípios incidente sobre os subsídios dos agentes políticos.

Por conseguinte, na mesma linha e com o mesmo objetivo da alínea “h”, foi editada a Lei n. 10.887/04 adicionando a alínea “j” ao Art. 12, I, da Lei n. 8.212/91³, com enunciado absolutamente igual ao da alínea “h”, porém com uma única diferença: esta lei foi editada **após a promulgação da EC n. 20/98**.

³ **Art. 12.** São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: **I – como empregado:** (...) *j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social.*

Até aqui a história é bastante conhecida. Porém, a partir deste ponto passa-se a revelar a idéia deste trabalho, pois enorme equívoco tem sido perpetrado.

Declarada a inconstitucionalidade da alínea “h” pelo STF e suspensa sua execução pela Resolução do Senado Federal n. 26/2005, imaginou-se que o mero acréscimo da alínea “j” ao Art. 12, I, da LCSS seria capaz de sustentar juridicamente a exigência de contribuição previdenciária incidente sobre os subsídios pagos aos exercentes de mandato eletivo.

Tal percepção é correta desde que se tenha em mente que este dispositivo sustenta a exigência da contribuição dos agentes políticos enquanto contribuintes, *cota trabalhador*, isto é, fundamentado no Art. 12 da LCSS e com fundamento de validade no Art. 195, II, da CF/88.

Porém, o mesmo não se pode dizer quanto à “*cota patronal*”, a cargo dos Municípios, quando estes forem os contribuintes, pois a contribuição a seu encargo está prevista no Art. 22 da Lei n. 8.212/91, haurindo sua validade, em consequência, do Art. 195, I, *a*, da CF/88.

Logo, as contribuições em questão são absolutamente distintas, seja quanto suas hipóteses tributárias, bem assim as consequências jurídicas daí resultantes.

Não obstante, várias decisões judiciais têm sido proferidas em favor da cobrança da *cota patronal* da contribuição previdenciária, por que sob a ótica do Judiciário a citada alínea seria **constitucional**, pois acrescentada após a promulgação EC n. 20/98 e, portanto, sob a égide da atual redação do Art. 195 da Constituição de 1988, o que lhe conferiria validade e sustentaria a exigência⁴.

⁴ TRF 1. AC n. 200435000109805. Oitava Turma. Rel. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso. DJ 17.08.2007; TRF 2. AMS n. 66471. Quarta Turma. Rel. Des. Federal Luiz Antônio Soares. DJ 21.06.2007; TRF 4. AC n. 200504010511864. Primeira Turma. Rel.

Reside neste ponto o equívoco insuperável da tese, pois o Art. 12, I, “j”, da Lei n. 8.212/91 seria constitucional e válido somente para sustentar a exigência da contribuição previdenciária *cota do trabalhador*. Porém, **jamais justificaria a instituição e exigência de contribuição previdenciária *cota patronal***, a cargo dos Municípios, incidente sobre os subsídios pagos aos agentes políticos, porquanto para esta fonte de custeio não há qualquer autorização constitucional e legal.

Enfim, estas são as disposições normativas atinentes ao caso, expostas de forma breve e que, com as suas modificações e acréscimos, servirão de base à análise e deslinde do tema.

2.2 TÉCNICA CONSTITUCIONAL UTILIZADA PARA DELIMITAR A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Ultrapassadas estas informações iniciais, que se presta a contextualizar o tema e os dados importantes ao seu deslinde, passa-se a traçar as linhas relativas às contribuições da seguridade social no Sistema Tributário Nacional, bem assim anotar a técnica legislativa utilizada pelo Legislador Constituinte para tratar do referido tributo.

Como cediço, o sistema de custeio da seguridade social previsto pela Constituição de 1988 divide-se em duas formas de financiamento: direta e indireta. Diretamente, a seguridade social é financiada mediante o produto da arrecadação de contribuições sociais, nos termos do Art. 195. Indiretamente, custeia-se a seguridade social mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Das formas de custeio da seguridade social, aproveita a este trabalho apenas a questão acerca das contribuições sociais. Sendo assim, de modo a se delimitar cientificamente o tema a ser analisado, alguns dados são

imprescindíveis, ainda que repetitivo. Primeiramente, vale a transcrição da redação atual dos incisos I e II do Art. 195 da Constituição de 1988, *in verbis*:

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; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (...)

Da análise destas disposições vislumbra-se que o Texto Constitucional lançou mão de técnica legislativa diversa daquela comumente utilizada para delimitar a competência tributária das entidades políticas, pois em vez de traçar a materialidade do tributo, como o fez, por exemplo, no caso dos impostos, ele enumerou os sujeitos passivos das contribuições sociais: (i) **o empregador, a empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei** (inciso I); e (ii) **o trabalhador e demais segurados da previdência social** (inciso II).

Diante disto, infere-se, primeiramente, que existem contribuições previdenciárias exigidas de diferentes contribuintes, com naturezas diversas e, conseqüentemente, regras-matrizes (hipótese tributária e conseqüência normativa) também distintas.

Uma lembrança, antes de prosseguir: a referência, neste texto, ao termo “contribuinte”, no assunto relativo ao sujeito passivo tributário desta contribuição, tem o exato significado previsto no Art. 121, parágrafo único, I, do CTN, qual seja, daquele sujeito que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui fato gerador da obrigação tributária.

Esta afirmação é necessária para deixar claro, também, que não se olvida a existência da responsabilidade tributária atribuída ao empregador, à

empresa e à entidade a ela equiparada na forma da lei no que tange à retenção e recolhimento da contribuição previdenciária, *cota trabalhador*. Ao contrário, o que se está analisando neste trabalho é o dever de recolhimento da *cota patronal*, pois

[...] **Tal contribuição previdenciária é devida pelas empresas enquanto contribuintes**, sem prejuízo do recolhimento da contribuição que são obrigadas a reter de seus empregados e recolher enquanto responsáveis tributários por substituição [...]. Ou seja, a empresa suporta, com recursos próprios, a contribuição do art. 22, I, pagando ao INSS 20% sobre o total das remunerações dos seus empregados e dos trabalhadores avulsos que lhes tenham prestado serviços durante o mês.⁵ (grifamos)

Em segundo lugar, percebe-se que especificamente no caso das contribuições previdenciárias constantes no inciso I, além de fixar os contribuintes, a Constituição vincula a eles as bases de cálculo do tributo, indicando expressa e delimitadamente quais as fontes de custeio: a) *a folha de salários* (alínea “a”, primeira parte); b) *os rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício* (alínea “a”, segunda parte); d) *a receita ou o faturamento* (alínea “b”); e) *“o lucro”* (alínea “c”).

Enfim, interessa ao trabalho a análise da contribuição previdenciária *cota patronal*, motivo pelo qual se deixa de lado, daqui em diante, as fontes de custeio contidas nas disposições das alíneas “b” e “c”, do inciso I do Art. 195 da CF/88, analisando-se apenas a alínea “a”, bem assim, por correlação, alguns pontos da contribuição do trabalhador.

2.3 A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR, DA EMPRESA E DA ENTIDADE A ELA EQUIPARADA, INCIDENTE SOBRE 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.

⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 490.

Neste tópico, interessa saber quem pode ser contribuinte da contribuição previdenciária *cota patronal*. Igualmente, importa determinar o sentido e o alcance da expressão “folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, enquanto fonte de custeio vinculada àquele contribuinte.

Estabelecidas estas idéias iniciais, ao depois, há que se verificar a adequação das previsões da Lei n. 8.212/91 ao comando constitucional e, subsequentemente, sua aplicabilidade aos subsídios pagos pelos Municípios aos exercentes de mandato eletivo.

2.3.1 Os contribuintes da contribuição previdenciária contida no Art. 195, I, da Constituição de 1988.

Pela regra de competência contida no Art. 195, I, da Constituição Federal, a instituição da contribuição social terá por sujeito passivo “o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei”.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO lembra que a “Constituição normalmente não indica a pessoa que deve ser caracterizada como devedora do tributo, mas apenas contempla as materialidades suscetíveis de incidência, outorgando as respectivas competências às pessoas de direito público”.⁶ Contudo, como se depreende da redação constitucional em questão, é indiscutível a indicação dos sujeitos passivos tributários pela Lei Maior, expondo deste modo a técnica legislativa utilizada para definir a competência tributária da União concernente às contribuições sociais.

Em virtude da técnica utilizada, há a necessidade de se determinar o conceito jurídico-privado dos sujeitos passivos indicados, pois utilizados para delimitar a competência tributária, de forma a estabelecer-se o alcance e os limites desta autorização constitucional.

⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 169.

Assim, em primeiro lugar, o conceito de empregador é tradicional e inequívoco, pois previsto expressamente no Art. 2º da CLT, que o define como sendo “a empresa individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços”.

Já quanto à empresa, o entendimento generalizado tem as linhas da conceituação exposta por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, o qual afirma ser a empresa:

[...] uma unidade econômica organizada para a prática habitual de atividade lucrativa. Em seu perfil subjetivo, a empresa presta profissionalmente (isto é, de modo habitual e sistemático, em nome próprio e com ânimo de lucro) atividade econômica (destinada à criação de riqueza, pela produção de bens ou de serviços para a circulação, ou pela circulação de bens ou de serviços), organizada (coordenando os fatores de produção; trabalho, natureza e capital), variável de acordo com sua natureza.⁷

Desta forma, revelam-se conceitos jurídico-privados que não demandam maiores esforços interpretativos para sua configuração, especialmente porque neste trabalho o que se pretende não é saber, exatamente, o que vem a ser uma empresa, mas, sim, porque os Municípios podem ser colocados na contingência de contribuintes da cota patronal da contribuição previdenciária.

A resposta para tanto está na parte final do inciso I, do Art. 195 da Constituição Federal, que atribuiu à lei a faculdade de equiparar ao conceito de empresa outras entidades que não tenham aquelas características anotadas anteriormente, de maneira a conferir-lhes os mesmos efeitos jurídico-tributários imputados àquelas.

Assim, são contribuintes da cota patronal das contribuições previdenciárias, por equiparação legal à empresa, todas aquelas pessoas designadas no Art. 15 da Lei n. 8.212/91, que prevê, *in verbis*:

⁷ *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 170.

Art. 15. Considera-se: I – empresa – a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como **os órgãos e entidades da administração pública direta**, indireta e fundacional [...]

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

Isto significa que, ainda que não se configurem exatamente em empresas na conceituação do direito privado, estes sujeitos de direito, por expressa autorização constitucional e clara previsão legal, a elas se equiparam para fins de exigência da *cota patronal* da contribuição previdenciária.

Dentre estas entidades equiparadas, também os Municípios recebem o mesmo tratamento jurídico-tributário, considerando que todos os órgãos e entidades da administração direta são considerados empresa – Art. 15, I, parte final, da LCSS.

Determinados os contribuintes, não se olvida que a Constituição vinculou a eles as bases econômicas passíveis de oneração pela cota patronal da contribuição previdenciária, delimitando, assim, o alcance da regra tributária de competência do tributo sob análise.

Portanto, para se saber o alcance desta contribuição em estudo, deve-se, também, precisar o sentido da expressão “*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*”. O que se passa a fazer adiante.

2.3.2 A locução “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

Por esta expressão, a Constituição determinou a fonte de custeio vinculada aos contribuintes analisados no item anterior. Através desta técnica, delimitou-se a competência tributária da União para a instituição e exigência da contribuição previdenciária *cota patronal*, motivo pelo qual o entendimento desta expressão é relevantíssimo para o deslinde do caso.

2.3.2.1 A “folha de salários”

Primeiramente, há que se compreender o sentido de “folha de salários”, o que, deveras, não demanda grande dificuldade hermenêutica.

Como anota LEANDRO PAULSEN: “A expressão “folha de salários” pressupõe “salário”, ou seja, remuneração paga a empregado, como contra-prestação (sic) pelo trabalho que desenvolve em caráter não eventual e sob a dependência do empregador. [...]”⁸.

É perceptível que o termo “folha de salários” refere-se à totalidade dos valores pagos diretamente aos empregados como contraprestação pelos serviços realizados, consoante se infere da interpretação conjunta dos arts. 2º⁹, 3º¹⁰ e 457¹¹ da CLT.

Portanto, somente constituir-se-á como base de cálculo da aludida contribuição previdenciária aqueles valores que efetivamente forem pagos a título de salário, isto é, a remuneração paga pela prestação pessoal de serviço realizado como obrigação decorrente de liame jurídico-contratual de emprego.

⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 472.

⁹ **Art. 2º**. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, **assalaria** e dirige a prestação pessoal de serviços.

¹⁰ **Art. 3º**. Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e **mediante salário**.

¹¹ **Art. 457**. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do **salário** devido e pago diretamente pelo empregador, **como contraprestação do serviço**, as gorjetas que receber.

Não representando tal contraprestação a figura jurídica salarial, ou seja, sendo os valores pagos consequência jurídica da contraprestação pelo trabalho cuja natureza jurídica do vínculo contratual não seja empregatícia, esta remuneração não poderá compor a base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador, enquanto “folha de salários”.

Por estas idéias, vê-se que é essencial a determinação da natureza da verba para se definir a aplicabilidade da lei tributária. Para tanto, é a natureza jurídica do vínculo existente entre quem paga e quem recebe a remuneração, que vai fixar sua natureza jurídica, como aponta LEANDRO PAULSEN, ao dizer que: “[...] Persiste a importância, pois, de se perquirir da natureza de determinadas verbas”,¹² pois a incidência dependerá da natureza jurídica de cada uma delas.

Enfim, havendo vínculo empregatício entre empresa e pessoa física, juridicamente esta se denomina empregado e a verba que lhe é devida define-se como salário, e, como tal, representará a base econômica sobre a qual incidirá a contribuição previdenciária em questão, resultando no dever da empresa/empregador de adimplir a obrigação, suportando o encargo tributário sobre tal verba como contribuinte.

Já a verba que não se constitua em salário, apenas se conformará como fonte de custeio da seguridade social, enquanto encargo patronal, se se enquadrar dentre “os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, cujo sentido e alcance, ver-se-á a seguir.

Antes, porém, vale um alerta: não são todos os rendimentos que se converterão em base de cálculo da cota patronal da contribuição previdenciária, como se verá a seguir.

¹² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 476.

2.3.2.2 *Os “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.*

Em segundo lugar, imprescindível que se defina o sentido e alcance da locução “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, uma vez que já esclarecidas as idéias a respeito do sentido de “folha de salários” para fins de definição da competência tributária da contribuição previdenciária.

Assim, na primeira parte da expressão há referência a “demais rendimentos”, que quer significar a quantia recebida pelo trabalho realizado¹³. Contudo, não é todo trabalho realizado que resultará no pagamento dos demais rendimentos aptos a se converter em base de cálculo desta contribuição, pois eles estão delimitados pela locução “pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

Resultado: percebe-se que os “demais rendimentos” devem se constituir na consequência jurídica da prestação de serviço, por pessoa física, ao contribuinte – empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada – mesmo que esta relação jurídica não tenha timbre empregatício, para se constituir em fonte de custeio desta contribuição social.

Traduzido em outros termos, é vedado ler, isoladamente, os “demais rendimentos” da locução “pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, mas, ao contrário, deve-se compreendê-los conjuntamente.

Para tanto, a técnica interpretativa a se utilizar é simples: uma vez que o rendimento é a consequência da prestação de serviço realizada, por pessoa física, mesmo sem vínculo empregatício, resulta que para o

¹³ Cf. Caldas Aulete – Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa.

estabelecimento do alcance desta expressão e, desta maneira, para a definição do próprio campo de competência tributária, não importa o *nomen iuris* dado aos “demais rendimentos”, mas o importante é a definição da natureza jurídica do vínculo jurídico existente entre quem paga os rendimentos e quem os recebe.

Assim, ao se referir à “prestação de serviço”, a Constituição deixou completamente clara a necessidade de haver um **vínculo contratual**, ainda que sem o timbre empregatício, entre a pessoa física que auferirá os rendimentos e o “empregador”, pois a pessoa física receberá a verba como contraprestação pela prestação de um serviço de cunho profissional.

Esta idéia também não escapou a LEANDRO PAULSEN, que consignou: “O Art. 195, I, a, prevê a contribuição do empregador sobre os rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço. Ou seja, **a relação contratual, formalizada ou não**, deve dar-se com a pessoa física diretamente [...]”¹⁴ (grifo nosso).

Corroborando ainda a afirmação quanto à imprescindibilidade da existência de uma relação contratual entre empregador e pessoa física que lhe preste serviço para que os rendimentos daí advindos se perfaçam em base de cálculo da contribuição previdenciária *cota patronal*, quando se verifica que completa o sentido da norma a expressão “[...] mesmo sem vínculo empregatício”, de onde se denota inequivocamente a necessidade de um contrato ligando as partes, mesmo que este não caracterize relação de emprego.

Significa dizer, portanto, que é imprescindível ser os tais “demais rendimentos” sujeitos à incidência da cota patronal da contribuição previdenciária conseqüência da realização de um serviço decorrente de um **liame contratual qualquer**, isto é, que seja uma relação profissional.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 485.

Visto tudo isto, o passo seguinte é a análise da aplicação destas regras ao caso do pagamento dos subsídios aos exercentes de mandato eletivo – agentes políticos – efetivado pelos Municípios, de modo a demonstrar a inconstitucionalidade e a ilegalidade referida no título deste trabalho.

3 OS SUBSÍDIOS PAGOS PELOS MUNICÍPIOS AOS EXERCENTES DE MANDATO ELETIVO: NÃO ENQUADRAMENTO COMO BASE DE CÁLCULO DA COTA PATRONAL DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E A CONSEQÜENTE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE SUA EXIGÊNCIA.

Como visto nas idéias desenvolvidas anteriormente, os Municípios (como as demais entidades federativas) foram colocados, indiscutivelmente, na condição de contribuintes da cota patronal da contribuição previdenciária, tendo em vista a autorização constitucional contida na parte final do Art. 195, I combinada com a previsão do Art. 15, I, da LCSS.

Contudo, de modo algum há atribuição de competência, pela Constituição, para instituição e exigência desta contribuição tendo como base imponível os subsídios pagos aos exercentes de mandato eletivo, porquanto verbas não alcançadas pela autorização constitucional, bem assim, pela própria previsão legal referente à contribuição da empresa.

Muito se tem ouvido dizer que após a edição da EC n. 20/98, que acresceu a expressão “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício” ao Art. 195, I da Constituição de 1988, restou evidente que as verbas pagas aos agentes políticos estariam ao alcance da tributação pela contribuição previdenciária, como, aliás, se vê dos arestos supracitados (item 2, nota de rodapé n. 4), cujo conteúdo prevê exatamente esta idéia.

Com efeito, a contribuição previdenciária alcança os subsídios pagos aos agentes políticos quando estes forem os contribuintes, por consequência do Art. 195, II, da CF/88.

Porém, o mesmo não se pode dizer quanto à contribuição previdenciária *cota patronal*, a cargo dos Municípios, constante da alínea “a” do Art. 195, I, da Constituição, pois ainda que sejam contribuintes deste tributo, não se pode esquecer que as fontes de custeio a eles vinculadas é a “folha de salários” ou os “demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”; e que para a determinação do alcance destes conceitos, deve-se definir a natureza jurídica do vínculo que liga o exercente do mandato eletivo (receptor da verba) ao Municípios (pagador dos rendimentos).

No caso, é mais do que sabido que os exercentes de mandato eletivo “[...] entretêm com o Estado vínculo de natureza política [...]”,¹⁵ pois “[...] Não são, como se vê dessa enumeração, pessoas que se ligam à Administração Pública por vínculo profissional”¹⁶, classificando-se como agentes políticos.

HELY LOPES MEIRELLES, com a competência de sempre, assim conceitua os agentes políticos, *in verbis*:

Agentes políticos: são os componentes do Governo nos seus primeiros escalões, investidos em cargos, funções, mandatos ou comissões, por nomeação, eleição, designados, ou delegação para o exercício de atribuições constitucionais. Esses agentes atuam com plena liberdade funcional, desempenhando suas atribuições com prerrogativas e responsabilidade próprias, estabelecidas na Constituição e em leis especiais. Não são servidores públicos, nem se sujeitam ao regime jurídico único estabelecido pela Constituição de 1988.¹⁷ (grifo nosso).

¹⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 229.

¹⁶ GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 141.

¹⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Atlas, p. 72.

Desta forma, dentre outros, os Prefeitos, Vice-Prefeitos, Vereadores e os Secretários Municipais assumem tal característica. Por isto, o Art. 39, § 4º da Constituição Federal determina que sejam remunerados mediante subsídio, que é

[...] a denominação atribuída à forma remuneratória de certos cargos, por força da qual a retribuição que lhes concerne se efetua por meio dos pagamentos mensais de parcelas únicas, ou seja, indivisas e insuscetíveis de aditamentos ou acréscimos de qualquer espécie.¹⁸

Sendo assim, claro está que subsídios e salários não se confundem, ao contrário, são formas jurídicas distintas de remuneração, de modo que é iniludível a não autorização do comando constitucional para a instituição da cota patronal da contribuição previdenciária sobre os subsídios dos agentes políticos.

Da mesma forma, considerando o vínculo político que liga os exercentes de mandato eletivo aos Municípios, os subsídios a eles pagos pelo exercício desta função estatal também não se amoldam aos “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, pois como se viu outrora, a natureza da relação jurídica deverá ser sempre contratual, cunho profissional, como se denota do próprio enunciado constitucional, a fim de os rendimentos que daí resulte se constitua em base de cálculo apta a sofrer a incidência da contribuição do empregador.

Logo, os subsídios pagos aos agentes políticos não se sujeitam à incidência da contribuição previdenciária em questão, porque decorrem de relação de natureza política e não profissional (contratual), de modo que não são alcançados pela regra constitucional.

Em outras palavras, a interpretação do Art. 195, I, “a” da CF/88 leva a um único entendimento, qual seja, mesmo após a redação dada pela EC n. 20/98, não há autorização para a instituição da contribuição previdenciária

¹⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. op. cit., p. 249.

dos empregadores (no caso, os Municípios) incidente sobre os subsídios dos agentes políticos, mas apenas sobre a folha de salários dos trabalhadores abrangidos pelo regime celetista (contrato de emprego) ou aqueles que prestem serviços profissionais (contrato de prestação de serviço), mas sem liame de emprego. Em resumo, aqueles ligados à administração pública por natureza profissional, não política.

Confirma a idéia acima deduzida a própria previsão do Art. 22, I, da Lei n. 8.212/91, que institui a contribuição a cargo da empresa, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no artigo 23, **é de: I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços**, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma (...).

Esta previsão legal, aliás, ressalta a lição de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, que, reportando-se a Santi Romano, lembra “[...] que as regras que compartilham competências têm por destinatário imediato o legislador, que se acha, assim, impedido de expedir leis (*lato sensu*) desbordantes destes valores constitucionais”.¹⁹

É justamente o caso: a disposição ora em comento não desborda da competência constitucional expedida pelo Art. 195, I, “a”, pois se cinge a expedir norma geral e abstrata dentro dos exatos limites da previsão constitucional.

Ora, pela leitura desta disposição legal, é indubitável que somente (i) as remunerações pagas aos segurados EMPREGADOS, isto é, que mantenham com o Município relação de emprego; ou (ii) as remunerações pagas aos TRABALHADORES AVULSOS que lhe prestem serviços, ou seja, que pactuem contratos de prestação de serviços sem vínculo empregatício; se constituem em rendimentos sujeitos à oneração pela contribuição previdenciária da empresa.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 427.

Com isto, a consequência é iniludível: os subsídios pagos pelos Municípios aos exercentes de mandato eletivo não se subsomem às disposições constitucionais e infraconstitucionais concernentes à cota patronal da contribuição previdenciária, pois não são verbas pagas aos segurados empregados ou trabalhadores avulsos, cuja relação jurídica com a entidade pública é de natureza profissional, mediante contrato, mas, contrariamente, são retribuições pagas pelo exercício do mandato eletivo, decorrente de um liame de natureza meramente política.

Assim, não incide sobre os subsídios pagos aos exercentes de mandato eletivo a cota patronal da contribuição previdenciária, uma vez que tais verbas não se perfazem em sua fonte de custeio, como se depreende do Art. 195, I, “a” da CF/88 e do Art. 22, I, da Lei n. 8.212/91, de modo que é inconstitucional e ilegal sua exigência em face dos Municípios.

Ressalte-se, por fim, que se está referindo neste trabalho à contribuição social cujo encargo compete ao Município enquanto contribuinte, isto é, quando ele arca com o ônus econômico da exigência, chamada de cota patronal. Esta relembração é necessária para não haver confusão com a exigência que fica a cargo dos trabalhadores (cota trabalhador), mas cuja responsabilidade tributária pela retenção e recolhimento dos valores é cometida às entidades federativas e demais fontes pagadoras.

Portanto, inquestionável que, mesmo após a edição da EC n. 20/98 e, posteriormente, da Lei n. 10.887/04, que acrescentou a alínea “j” ao inciso I do Art. 12 da LCSS, remanesce inconstitucional e ilegal a exigência da contribuição previdenciária *cota patronal* sobre os subsídios pagos aos agentes políticos. Esta novel previsão legal sustenta unicamente a exigência da cota do trabalhador da contribuição previdenciária, de modo que os agentes políticos são devedores do tributo, enquanto contribuintes.

4 CONCLUSÃO

Enfim, diante de todas as idéias e informações expostas ao longo do trabalho, fica evidente que exigir o pagamento da cota patronal da contribuição previdenciária dos Municípios, sobre os subsídios pagos aos detentores de mandato eletivo é frontalmente inconstitucional, uma vez que não há na Constituição autorização para tanto, porquanto a disposição normativa acerca do assunto não estabelece este tipo de verba como base econômica sujeita à incidência do tributo.

É também ilegal a cobrança do tributo, uma vez que a Lei n. 8.212/91, em seu Art. 22, inciso I, que trata exclusivamente do assunto, não faz referência – como não poderia deixar de ser, sob pena de invalidade – aos subsídios, nem a verbas desta natureza.

Nem pela mais ampla interpretação que se pretenda conferir a tais disposições – constitucional e legal, é possível resultar em aplicação e cobrança da contribuição previdenciária do empregador sobre o pagamento dos subsídios aos agentes políticos.

Tal sustentação resulta da conclusão de que a competência tributária atribuída à União para instituir as contribuições sociais demanda um estudo próprio a respeito, principalmente em virtude da técnica legislativa utilizada pelo Constituinte, pois a fim de traçar os lindes desta competência, determinando as características da norma-padrão de incidência tributária, diferentemente do empregado na definição dos impostos e taxas, por exemplo, onde indicou suas materialidades, a Lei Fundamental consignou os sujeitos passivos tributários e as fontes de custeio sobre as quais incidirá o tributo.

E no caso da contribuição aqui estudada, houve a junção destes dois elementos, de modo que ao indicar os devedores tributários, a Constituição estabeleceu as fontes de custeio a eles vinculadas, de modo a delimitar o alcance da regra de competência, do que resultou na afirmação de que é pela determinação da natureza jurídica da remuneração, estabelecida pelo estudo da natureza do liame jurídico que liga empregador e empregado (no caso,

Município e Agente Político), que é possível fixar o alcance da competência tributária da União para instituir e exigir a contribuição previdenciária, cota patronal.

5 REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Atlas.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.