

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° 20/98 E DA LEI N° 10.887/04

Glauco Lubacheski de Aguiar

1. Introdução

O objetivo deste trabalho é demonstrar a inconstitucionalidade e a ilegalidade da exigência da contribuição previdenciária, a cargo dos 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° 20/98, que alterou o artigo 195, da Constituição Federal de 1988.

A escolha do tema aqui tratado deve-se a vários fatores, especialmente em virtude de casos concretos ocorridos no dia-a-dia da atividade advocatícia. Além disso, 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 uma fundamentação mais consistente para a elucidação desses problemas. Para tanto, como será possível perceber 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 porque incontra a dificuldade financeira pela qual passam os municípios

brasileiros. Dessa 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 como quanto à restituição daquilo que foi indevidamente pago.

Ainda, é importante deixar claro que o cerne deste trabalho é, exclusivamente, o comando contido no artigo 195, inciso I, alínea n, da Constituição de 1988. Em conseqüência, analisar-se-á a validade - constitucional e legal - das disposições normativas respeitantes ao caso, bem como 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 sabe-se que corriqueiramente instauram-se confusões em tomo do assunto *contribuições*. Inclusive, conforme se tem notícia, muitas decisões judiciais a respeito dessa contribuição previdenciária em estudo têm sido proferidas com sustentação em dispositivos legais que a ela não se referem, como será visto adiante.

2. A 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 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 o dos impostos, traçou as materialidades, pela clara indicação de fatos, bens ou direitos resultantes de relações jurídicas privadas para traçar 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 na discussão propriamente dita, uma digressão histórico-legislativa, apesar de conhecida, se mostra importante, de modo a contextualizar o assunto.

Naquilo que interessa ao presente artigo, é importante lembrar o que, originalmente, dispunha o artigo 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 [...]* (grifos nossos)

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, 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 [...]* (grifos nossos)

Essa 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, essa modificação não atingiu a forma inicialmente prevista pela Constituição em sua redação original, pois manteve a sistemática da contribuição. Porém, acrescentou possíveis novos sujeitos passivos, posicionando-os em uma daquelas situações já existentes, isto é, enquanto empregador ou como empregado.¹

Além disso, é perceptível, ampliou *as fontes de custeio*, ou seja, estabeleceu, conforme a sistemática anteriormente utilizada para essa espécie tributária, as bases de cálculo possíveis de oneração pela contribuição, até porque, conforme lembra Fabiana Dei 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 por meio da edição da Lei nº 8.212/91, conhecida como a Lei de Custeio da Seguridade Social (LCSS), que instituiu as contribuições previdenciárias de que trata o artigo 195, da Constituição de 1988.

Dos artigos da Lei nº 8.212/91, dois deles são imprescindíveis ao trabalho: (i) o *artigo 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 *artigo 12, I*, que enumera os segurados obrigatórios como empregado. Tais disposições fixam os contribuintes das contribuições previstas no artigo 195, I e II, da CF/88, respectivamente da empresa e do trabalhador.

Isso significa dizer que a contribuição previdenciária *cota patronal* foi instituída pelo artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91 e sustentada juridicamente no artigo 195, I, *a*, da Constituição de 1988, do

1. As expressões, nesse 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. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 108.

qual haure sua condição de validade. Por seu turno, a contribuição previdenciária *cota do trabalhador* restou estabelecida pelo artigo 12,1, da LCSS, extraindo seu fundamento de validade do artigo 195, II, da Constituição Federal.

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

Contudo, *antes da modificação do artigo 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 artigo 12,1, 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 essa alínea teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, precedentemente, no RE n° 351.717- 1/PR, da relatoria do Ministro Carlos Velloso, por ofensa à previsão do artigo 195, II, da CF/88, em sua redação original. Por conseguinte, este dispositivo legal teve sua eficácia suspensa, nos termos do artigo 52, X, da Constituição de 1988, pela Resolução do Senado Federal n° 26/05.

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 artigo 12, I, da Lei n° 8.212/91,³ com enunciado absolutamente igual ao da alínea *h*, porém com uma única diferença: essa lei foi editada *após a promulgação da EC n° 20/98*. *1

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

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 suspensão sua execução pela Resolução do Senado Federal nº 26/05, imaginou-se que o mero acréscimo da alínea *j* ao artigo 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 esse dispositivo sustenta a exigência da contribuição dos agentes políticos enquanto contribuintes, *cota trabalhador*, isto é, fundamentado no artigo 12 da LCSS e com fundamento de validade no artigo 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 artigo 22 da Lei nº 8.212/91, haurindo sua validade, em consequência, do artigo 195, I, *a*, da CF/88.

Logo, as contribuições em questão são absolutamente distintas, seja quanto a suas hipóteses tributárias, como quanto às consequências jurídicas daí resultantes.

Não obstante, várias decisões judiciais têm sido proferidas em favor da cobrança da *cota patronal* da contribuição previdenciária, pois, sob a ótica do Judiciário, a citada alínea seria *constitucional*, pois acrescentada após a promulgação EC nº 20/98 e, portanto, sob a égide da atual redação do artigo 195 da Constituição de 1988, o que lhe conferiria validade e sustentaria a exigência.⁴

Reside nesse ponto o equívoco insuperável da tese, pois o artigo 12, *I, j*, da Lei nº 8.212/91, seria constitucional e válido apenas para sustentar a exigência da contribuição previdenciária *cota do*

4. TRF 1. AC nº 200435000109805. 8ª Turma. Rei. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso. DJ 17.8.2007; TRF 2. AMS nº 66471. 4ª Turma. Rei. Des. Federal Luiz Antônio Soares. DJ 21.6.2007; TRF 4. AC nº 200504010511864. 1ª Turma. Rei. Des. Federal Marcelo Malucelli. DJ 01.3.2006; TRF 5. AMS nº 90780. 1ª Turma. Rei. Des. Federal Jose Maria Lucena. DJ 13.10.2005.

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 essa fonte de custeio não há qualquer autorização constitucional e legal.

Enfim, essas são as disposições normativas atinentes ao caso, expostas de maneira 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 competência tributária para instituição da contribuição previdenciária

Ultrapassadas as informações iniciais, que se prestam a contextualizar o tema e os dados importantes ao seu deslinde, passam-se a traçar as linhas relativas às contribuições da seguridade social no Sistema Tributário Nacional, bem como 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 artigo 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 repetitivos. Primeiramente, vale a transcrição da redação atual dos incisos I e II do artigo 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 [...] (grifos nossos)

Da análise destas disposições, vislumbra-se que o Texto Constitucional lançou mão de uma técnica legislativa diversa daquela comumente utilizada para delimitar a competência tributária das entidades políticas, pois, ao invés 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 disso, 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 dessa contribuição, tem o exato significado previsto no artigo 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.

Tal 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 está sendo analisado 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. 22,1, 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 (grifos nossos)

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 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 artigo 195 da CF/88, analisando-se apenas a alínea a, bem como, 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

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

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.

título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, enquanto fonte de custeio vinculada àquele contribuinte.

Estabelecidas essas idéias iniciais, ao depois, há que se verificar a adequação das previsões da Lei nº 8.212/91 ao comando constitucional e, subseqüentemente, 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

De acordo com a regra de competência contida no artigo 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, desse modo, a técnica legislativa utilizada para definir a competência tributária da União concernente às contribuições sociais.

Em virtude da técnica utilizada, é necessário determinar o conceito jurídico-privado dos sujeitos passivos indicados, pois o mesmo é utilizado para delimitar a competência tributária, de modo a estabelecerem-se o alcance e os limites dessa autorização constitucional.

Assim, em primeiro lugar, o conceito de empregador é tradicional e inequívoco, pois previsto expressamente no artigo 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”.

6. MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 169.

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

Dessa 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 tal encontra-se na parte final do inciso I, do artigo 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 nº 8.212/91, que prevê, *in verbis*:

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,

7. *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 170.

bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeira, (grifos nossos)

Isso significa que, ainda que não se configurem exatamente em empresas na conceituação do direito privado, esses 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 essas entidades equiparadas, também os municípios recebem o mesmo tratamento jurídico-tributário, considerando que todos os órgãos e entidades da administração direta são considerados empresa - artigo 15,1, 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, a fim de saber o alcance dessa 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” É 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 essa expressão, a Constituição determinou a fonte de custeio vinculada aos contribuintes analisados no item anterior. Por meio dessa técnica, delimitou-se a competência tributária da União para a instituição e exigência da contribuição previdenciária *cota patronal*, motivo pelo qual o entendimento da 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.

Conforme 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 artigos 2º,⁹ 10, 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.

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, tal remuneração não poderá compor a base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador, enquanto *folha de salários*.

Por essas idéias, percebe-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

-
8. *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, (grifos nossos)
 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*, (grifos nossos)
 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, (grifos nossos)

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.

A verba que não se constitua em salário, por sua vez, apenas se conformará como fonte de custeio da seguridade social, enquanto encargo patronal, caso se enquadre 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, conforme visto a seguir.

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, é imprescindível que se definam o sentido e o 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 realizado.¹³ Contudo, não é todo trabalho realizado que resultará no

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.

13. Cf. Caldas Aulete - *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*.

pagamento dos demais rendimentos aptos a se converter em base de cálculo dessa 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 essa relação jurídica não tenha timbre empregatício para se constituir em fonte de custeio dessa contribuição social.

Traduzindo 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 estabelecimento do alcance dessa expressão e, dessa maneira, para a definição do próprio campo de competência tributária, não importa o *nomen iuris* dado aos *demais rendimentos*, mas sim 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 *vinculo 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.

Ests idéia também não escapou a Leandro Paulsen, que consignou: “O Art. 195,1, *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 (grifos nossos).

14. PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 485.

Corrobora 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”, da qual se denota inequivocamente a necessidade de um contrato ligando as partes, mesmo que este não caracterize relação de emprego.

Isso significa dizer, portanto, que é imprescindível serem 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.

Visto tudo isto, o passo seguinte é a análise da aplicação dessas 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

Conforme 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 artigo 195, I, combinada com a previsão do artigo 15,1, da LCSS.

Contudo, de modo algum há atribuição de competência, pela Constituição, para instituição e exigência dessa contribuição, tendo como base impositiva 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 artigo 195, I, da Constituição de 1988, restou evidente que as verbas pagas aos agentes políticos estariam ao alcance da tributação por meio da contribuição previdenciária, como, aliás, se vê dos arestos supracitados (item 2, nota de rodapé n° 4), cujo conteúdo prevê exatamente essa idéia.

Com efeito, a contribuição previdenciária alcança os subsídios pagos aos agentes políticos quando estes forem os contribuintes, por consequência do artigo 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 artigo 195, I, da Constituição, pois ainda que sejam contribuintes desse 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 desses 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

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.

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 (grifos nossos).

Dessa forma, dentre outros, os prefeitos, vice-prefeitos, vereadores e os secretários municipais assumem tal característica. Por isso, o artigo 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 dessa 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 conforme se viu outrora, a natureza da relação jurídica deverá ser sempre contratual, de cunho profissional, como se denota do próprio enunciado constitucional, a fim de que os rendimentos que daí resultem se constituam 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, pois decor-

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

18. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Op. cit.*, p. 249.

rem de uma relação de natureza política e não profissional (contratual), de modo que não são alcançados pela regra constitucional.

Em outras palavras, a interpretação do artigo 195, I, a, da CF/88, leva a um único entendimento, qual seja, mesmo após a redação dada pela EC nº 20/98, de que não há autorização para a instituição da contribuição previdenciária 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 artigo 22, I, da Lei nº 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 [...] (grifos nossos)*

Essa 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 artigo 195, I, a, pois se cinge a expedir norma geral e abstrata dentro dos exatos limites da previsão constitucional.

Ora, pela leitura dessa disposição legal, é indubitável que somente (i) as remunerações pagas aos segurados *empregados*, isto

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

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.

Com isso, 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 artigo 195,1, *a* da CF/88 e do artigo 22,1, da Lei nº 8.212/91, de modo que é inconstitucional e ilegal sua exigência em face dos municípios.

Ressalte-se, por fim, este trabalho refere-se 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. Essa 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, é inquestionável que, mesmo após a edição da EC n. 20/98 e, posteriormente, da Lei nº 10.887/04, que acrescentou a alínea *j* ao inciso I do artigo 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 deste 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 esse tipo de verba como base econômica sujeita à incidência do tributo.

É também ilegal a cobrança do tributo, uma vez que a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 22,1, que trata exclusivamente do assunto, não faz referência - como não poderia deixar de ser, sob pena de invalidade - aos subsídios e nem às verbas dessa 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 dessa competência, determinando as características da norma-padrão de incidência tributária, diferentemente do empregado na definição dos impostos e taxas, por exemplo, em que 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 desses dois elementos, de modo que ao indicar os devedores tributários, a Constituição estabeleceu as fontes de custeio a eles vinculadas, a fim de delimitar o alcance da regra de competência, do que resultou na afirmação de que é por meio da 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 bibliográficas

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, [s.d.].

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 Dei Padre. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.