

Contribuições para a segurança social

Inconstitucionalidade da contribuição da empresa sobre pagamentos a autônomos.

CT-06/92

PARECER

1. O Sr. Superintendente Jurídico solicita o nosso pronunciamento a respeito da constitucionalidade da exigência de contribuição previdenciária, por parte da empresa, incidente sobre pagamentos relativos a serviços prestados por trabalhadores autônomos.
2. O art. 195 da Constituição de 1988 preceitua:

"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 empregados, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
 - II - dos trabalhadores;
 - III - sobre a receita de concursos de prognósticos."
3. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, além das contribuições provenientes do faturamento (2% sobre a receita bruta da empresa - art. 23, I) e do lucro (10% do lucro líquido - art. 23, II); da contribuição para a complementação das prestações por acidente do trabalho (variável conforme o risco - art. 22, II) e das contribuições adicionais devidas por empresas do ramo econômico "empresas de crédito" (art. 22, § 1º, e art. 23, § 1º) - fixou no seu art. 22, a seguinte contribuição de caráter geral, a cargo de qualquer empresa:

"I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestam serviços."
4. Sublinhe-se que essa lei manteve a incidência da contribuição da empresa sobre a remuneração paga àqueles que lhes prestam serviços, com ou sem relação de emprego, sem considerar que o preceito constitucional vigente:

- a) limitou a incidência da contribuição dos empregadores à folha de salários, isto é, aos salários pagos na empresa aos respectivos empregados;
- b) ampliou a receita da seguridade social, da qual o principal sistema é a previdência social, com novas fontes de custeio.

5. O trabalhador autônomo - objeto da consulta - não recebe salário. Ele é remunerado pelo tomador dos seus serviços, que não assume a posição de empregador na relação jurídica ajustada.

6. Consoante o estatuído na CLT, empregador é quem assume os riscos da atividade econômica empreendida, dirige a prestação pessoal de serviços dos seus empregados e lhes paga os salários (art. 2º). Empregado é a pessoa física que presta serviços não eventuais a empregador, sujeito ao seu poder de comando e mediante salários (art. 3º). Por via de consequência, salário é a parte da remuneração devida e paga diretamente pelo empregador, como contraprestação dos serviços prestados pelo empregado (art. 457).

7. Diversamente, o trabalhador autônomo assume, ele próprio, o risco da atividade, que executa com independência, recebendo a remuneração fixada para o serviço contratado.

8. O salário é, portanto, peculiar à relação de emprego resultante do contrato de trabalho subordinado. Destarte, a expressão "folha de salários", referida no art. 195, I, da Carta Magna concerne, evidentemente, ao pagamento feito pelo empregador àqueles que lhes prestam serviços como empregados. Nem a lei, nem a jurisprudência, nem a doutrina designam como salário a remuneração correspondente a serviços autônomos prestados por trabalhador.

9. Conforme escrevemos alhures,

"No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldos e honorários. Em face do sistema legal vigente, constitui salário a remuneração devida pelo empregador ao empregado na execução do contrato de trabalho, qualquer que seja a categoria profissional deste" ("instituições do Direito do Trabalho", SP, LTr, 12ª ed., 1991, vol. I, pág. 320).

10. No seu "Manual do Salário", o douto AMAURI MASCARO NASCIMENTO demonstra que há doutrinadores que fazem a distinção

entre remuneração e salário "tomando por base a fonte da qual o pagamento provém"; outros "distinguem salário e remuneração dando ênfase, não à fonte pagadora, mas à amplitude dos elementos dos dois institutos, apontando remuneração como gênero e salário como espécie" (Ob. cit., LTr, 1984, págs. 49 a 51).

11. Na verdade, porém, as duas correntes se completam: a remuneração, como gênero, alcança, como uma de suas espécies, o salário, que só se configura como tal quando pago por empregador ao seu empregado, na execução do contrato de trabalho.

12. Por todo o exposto, parece-nos fora de dúvida que o art. 22, I, da Lei nº 8.212 citada, exorbitou do comando constitucional alusivo à contribuição previdenciária dos empregadores.

"incidente sobre a folha de salários",

tal como concluiu o advogado desta empresa, AUGUSTO CARNEIRO DE OLIVEIRA FILHO, no parecer constante do dossier submetido ao nosso exame.

13. O tema tem gerado controvérsia na doutrina: o renomado especialista em Previdência Social, WALDIMIR NOVAIS MARTINEZ, pronunciou-se pela constitucionalidade da precitada norma legal, por entender que a remissão a folha de salários "é tecnicamente imprópria, mas não prejudica o entendimento do dispositivo" ("Repertório IOB de Jurisprudência", nº 6/91, pág. 103); já o ilustrado tributarista HENRY TILBERY manifestou-se pela inconstitucionalidade, por ser "óbvio que a contribuição do empregador sobre a folha de salários somente cabe em relação aos seus empregados." E transcreveu estudo de autoria de VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, para quem "admitirmos a possibilidade de empregador de autônomo e de administrador (a Constituição refere "empregadores") é compactuar com verdadeira falácia" ("Repertório" cit., nº 20/91, pág. 372). Também o magistrado e professor HUGO DE BRITO MACHADO, focalizando a questão em face dos administradores de empresas, concluiu pela inconstitucionalidade da tributação em tela, porque "a remuneração paga pela empresa a seus dirigentes a rigor não se encarta no conceito de folha de salários, nem muito menos é faturamento e, menos ainda, lucro" ("Repertório" cit., nº 6/90, pág. 86).

14. Dos Tribunais Regionais Federais sediados no Rio de Janeiro e em São Paulo (2ª e 3ª regiões) não conhecemos, ainda, qualquer decisão a respeito (jornais bandeirantes tem divulgado sentenças de Juízes de Varas Cíveis no sentido da inconstitucionalidade). Mas os TRF da 1ª, 4ª e 5ª regiões, sediados, respectivamente, em Brasília, Porto Alegre e Recife, já

se manifestaram em favor da constitucionalidade da questionada disposição legal.

15. Segundo o egrégio TRF da 1ª Região,

"A Constituição de 1988 introduziu no campo das relações trabalhistas e previdenciárias substancial alteração, sendo sujeitos da relação de trabalho não apenas empregado e empregador, mas ex-vi de seu art. 114, empregador e trabalhador, cujo conceito é mais amplo, de forma a agasalhar também o autônomo, o avulso e o próprio administrador" (Ac. da 3ª T. no AMS - 91.01.03228-3, Rel. Juiz FERNANDO GONÇALVES, DJU de 07.11.91).

16. Os egrégios tribunais sediados em Porto Alegre e Recife decidiram:

"A interpretação estritamente técnica da palavra salário ... é incompatível com o princípio consagrador da unidade dos encargos à Seguridade Social" (Ac. da 2ª T. do TRF da 4ª Região no AMS - 91.04.10035-2, Rel. Juiz TEORI ALBINO ZAVASKI, DJU de 20.11.91);

"A expressão folha de salários, no art. 195, I, do texto Constitucional, abrange não só os salários dos empregados, mas sim toda e qualquer quantia paga pela empresa aos seus prestadores de serviços, bem como as parcelas financeiras pagas aos seus administradores." (Ac. da 1ª T. do TRF da 5ª Região no AMS - 4266, Rel. JUIZ FRANCISCO FALCÃO, DJU de 01.11.91).

17. Os argumentos invocados nesses arestos não nos convencem da constitucionalidade da exigência legal em foco. Afigura-se-nos, data venia, impróprios, pelas seguintes razões:

- a) O art. 114 da Lei Maior define a competência da Justiça do Trabalho e a alusão a dissídios entre trabalhadores e empregadores significa que há relação de emprego entre ambos, sem o que não existiria empregador. Essa jurisdição abrange "outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho" quando houver lei especificando a competência da Justiça do Trabalho para o caso. O que importa para a hipótese em apreço, é que

dessas disposições não se pode deduzir que o trabalhador autônomo é empregado e recebe salário;

- b) o princípio da universidade social não é quebrado pela circunstância de eximir-se a empresa do pagamento de contribuição incidente sobre a remuneração dos trabalhadores autônomos que lhe prestam serviços. A empresa não é excluída, por esse fato, do rol dos contribuintes, sendo certo que o trabalhador autônomo concorre para o faturamento e o lucro líquido da mesma, sobre os quais incidem pesadas alíquotas. Outrossim, cumpre recordar que o segurado autônomo que percebe mais de três salários mínimos por mês contribui em dobro (20% do salário-de-contribuição), sendo que os remunerados com valor mensal inferior estão sujeitos à alíquota de 10% em virtude do princípio da solidariedade social, que corresponde a um dos fundamentos da Previdência Social;
- c) a interpretação extensiva da expressão "folha de salários" não atende à regra de hermenêutica pertinente ao Direito Tributário, em virtude da qual as respectivas normas devem ser "rigorosamente taxativas"; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhes restringir ou dilatar o sentido ... Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito. Também no Direito Fiscal se observa, com as reservas já enunciadas, o brocardo célebre - *in dubio pro reo* ou o seu semelhante - *in dubio contra fiscum*" (grifos nossos. CARLOS MAXIMINIANO, "Hermenêutica e Aplicação de Direito", Rio, Freitas Bastos, 3ª ed., 1941, págs. 390/1).

18. Releva ponderar, neste passo, que o Código Tributário Nacional contém regra explícita a propósito da exêgese do art. 195, I, da Constituição, no que concerne à contribuição dos empregadores para a seguridade social "incidente sobre a folha de salários".

Art. 110. A Lei tributária não pode alterar a

definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos estados ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

19. Comentando essa disposição, escreveu o emérito ALIOMAR BALEEIRO:

"Para maior clareza da regra interpretativa, o CTN declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária. O texto acotovela o pleonasmo para dizer que as definições e limites dessa competência, quando estatuídos à luz de direito Privado, serão as destes, nem mais nem menos" ("Direito Tributário Nacional", Rio, forense, 8ª ed., 1976, pág. 405).

20. Para o douto GERALDO ATALIBA, em lição invocada por ZOLÁ FLORENZANO, se a lei tributária

"simplesmente faz remissão a institutos ou fórmulas de direito privado, estas são acolhidas tal como elaboradas no seu campo próprio. Da mesma forma, a referência a termos técnicos ou científicos, próprio de qualquer ciência, obriga a entendê-los tal como formulados no campo de origem - como ocorre na exegese jurídica em geral" ("Curso Superior de Direito Tributário", Rio, Rev. Fiscal, 1972, págs. 48/9).

21. Descabe, portanto, em bom Direito, ampliar o conceito jurídico de "salário" e de "empregador", consubstanciados na Consolidação das Leis do Trabalho, para justificar a imposição de tributo (contribuição social). Daí a inconstitucionalidade do art. 22, I, da mencionada Lei nº 8.212, na parte em que impõe ao empregador a contribuição de 20% "sobre o total das remunerações

pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados ... empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestam serviços".

S.M.J., é o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 07 de julho de 1992

Original assinado por

Arnaldo Lopes Sussekind
Consultor Jurídico Trabalhista