

**INSS. A pretensa cobrança das CONTRIBUIÇÕES sobre a remuneração de administradores avulsos e autônomos, inclusive corretores de seguros.**

**RUY BARBOSA NOGUEIRA**  
*Professor Catedrático - USP*

**C O N S U L T A**

FENASEG - Federação Nacional das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização, por meu intermédio vem à presença de V. Exa. para solicitar seu parecer sobre o seguinte:

1. existe absoluta incompatibilidade entre o caput e o inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, o artigo 110 do Código Tributário Nacional de um lado e, de outro, a cobrança da contribuição ao INSS exigida das pessoas jurídicas e incidente sobre a remuneração que elas pagam a administradores avulsos e autônomos, inclusive corretores de seguros?

2. a interpretação sistemática da Constituição Federal (interpretação do inciso I do artigo 195 levando em consideração 1º) o conceito de salário empregado nos incisos IV, VI, VII, VIII, X, XXX e XXXI, do artigo 7º e os parágrafos 4º e 5º do artigo 201 e inciso V do artigo 203; 2º a não utilização do termo salário ao se referir a remuneração de não empregado (incisos X a XV do artigo 37, incisos II e III do artigo 38, o parágrafo 4º do artigo 40 letra "c" do parágrafo 5º do artigo 128 e parágrafo único do artigo 169, incisos VII, VIII, do artigo 49, inciso II e parágrafo 3º do artigo 56), e 3º a utilização do termo "serviços" (inciso III do artigo 156, com a nova numeração) quando se quis incluir a remuneração de autônomos e avulsos e não só dos empregados indicam que o termo "folha de salários" empregado no inciso I do artigo 195 não abrange a remuneração de avulsos, autônomos e empresários, não abrangendo, especialmente, corretores de seguros?

3. como o *caput* e o inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991 só tributa as empresas nos casos daqueles avulsos e autônomos “... que lhes prestem serviços ...” e como, em virtude do que dispõe o artigo 17 da Lei nº 4.594, de 29.12.1964, os serviços são prestados pelos corretores de seguros aos segurados e não às seguradoras que apenas lhes repassam as parcelas de prêmios pagos pelos segurados aos corretores, a cobrança do referido tributo, no caso dos corretores de seguros, não infringe o *caput* e o inciso I do artigo 150 da Constituição Federal e os dispositivos legais mencionados nesta questão?

4. em se tratando de seguro-saúde, no caso dos pagamentos feitos pelas seguradoras a médicos e outros profissionais da área de saúde avulsos ou autônomos por serviços diretamente aos segurados, como tais pagamentos na verdade são realizados por conta de terceiros (os beneficiários dos serviços) os quais têm a obrigação de pagá-los, não se aplica, pois, os dispositivos legais referido na letra (d) por não ocorrer o requisito, “... que lhes prestem serviços”: sendo assim, a cobrança do tributo em exame infringe os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação desrespeitando inequivocamente o *caput* e o inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991; está correto este entendimento ?

Gustavo Miguez de Mello

Advogado

## P A R E C E R

1- A **contribuição** como espécie do gênero tributo, não é novidade no Brasil. A Constituição republicana, de 24 de fevereiro de 1891, ao cuidar da competência tributária previu as figuras de impostos, taxas e contribuições. Em seu art. 9º dava competência exclusiva aos Estados para decretarem além de impostos e taxas, também “*contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios*”.

Foi a Constituição de 1934, que no plano constitucional,<sup>1</sup> pela primeira vez no Brasil, previu, no art. 121, parágrafo 1º, letra h, a “... *instituição da previdência social, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes do trabalho ou de morte*”.

Também é esta mesma Constituição que estabeleceu em seu art. 124, que “*provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria*”.

2 - A contribuição de melhoria, não nos interessa neste estudo, mas é interessante lembrar que sua origem remonta a texto do Dígesto, foi cobrada em Florença, no século XIII, na Inglaterra, nos séculos XIII e XV e ainda aparece nas Ordenações Manuelinas, no final do século XVI.<sup>2</sup>

3 - Já as agora denominadas contribuições sociais, a par de precedentes isolados já mencionados, aparecem com toda força, depois da Segunda Guerra Mundial.

De um lado, politicamente, porque se agigantou o fenômeno das Finanças Públicas **paralelas** ao grande Orçamento Público da Nação. São

---

1. De forma isolada, desde o último ano do império, já tinham sido criadas entidades previdenciárias estatais, como a “caixa de socorros” dos funcionários das estradas de ferro (lei nº 3.397 de 1888), o “montepio obrigatório” dos empregados do Correio (dec. nº 9212-A de 1889) e o “fundo de pensões” da Imprensa Régia (dec. nº 10269 de 1889). No início da República foram ainda criados benefícios para o pessoal da Central do Brasil (dec. nº 221 de 1890) e da Casa da Moeda (dec. nº 1541-C de 1893).

No plano da lei ordinária, em 1924, com a chamada *Lei Eloy Chaves* (lei nº 4628 de 24/01/23) foi criada a primeira “Caixa de Aposentadorias e Pensões” para trabalhadores não funcionários públicos.

2. Cf. ALIOMAR BALEIRO, em *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 13ª edição, Forense, pág. 244.



finanças públicas separadas das necessidades tradicionais de o Poder Público cuidar apenas da defesa interna e externa, a Justiça e a diplomacia, como era a regra no estado liberal. O Estado, do final do século passado para cá, cada vez mais intervencionista assume tarefas que conceituadas como necessidades públicas, também fundamentais são, no entanto, complementares. São as novas funções de caráter social e econômico do Estado. Saúde, educação proteção de grupos profissionais, aposentadoria, etc.

As contribuições percebidas, para este fim se constituem em tributos **afetados**, ou seja, já predeterminados a custear determinados serviços, recursos são geridos por órgãos descentralizados.

Daí porque a conceituação de que as contribuições sociais e/ou especiais compõem a chamada parafiscalidade, neologismo surgido ao que parece, no Inventário Schumann, em França, em 1946/7.

O segundo motivo da disseminação das contribuições, não é esta nova concepção das funções do Estado, mas a necessidade imperiosa de reorganizar, os países destruídos pela guerra, de 1914 a 1918. Para enfrentar o desemprego, a falta de moradias, a necessidade de assistência médica, etc. o Estado, sem tempo para planos e principalmente sem possibilidade de arrumar recursos dentro de seu orçamento normal, dissemina este tipo de exação pública.

4 - Importante é ressaltar que as contribuições parafiscais, quase sem exceção, sempre foram consideradas pela doutrina, como tendo natureza tributária. Assim expuseram vários autores clássicos estrangeiros.<sup>3</sup>

5 - Também entre nós, a doutrina que desde há muito se preocupa com o tema afirma a natureza tributária, das contribuições parafiscais, ao lado das três espécies tradicionais de imposto taxa e contribuição de melhoria, ou como sendo, em alguns casos imposto, em outros taxa mas, repita-se, sempre uma exação tributária.<sup>4</sup>

3 . Cf. LAUFENBURGER - *Révue de Science et de Législation Financières*, 1951, pág. 340 e segs. antes em "Budget et Trésor", Paris, 1946 pág. 106 e 203.

MORSELLI - mesma revista, vol. 43 pág. 84 e segs. MERIGOT *Éléments d'une théorie de la parafiscalité* mesma R.S.L.F. vol. 41, pág. 131 e segs.

4 . Cf. entre outros SYLVIO FARIA, *aspectos da Parafiscalidade*, Liv. Progresso, Bahia 1955 BUYS DE BARROS. Um ensaio sobre a parafiscalidade, Konfino, Rio 1956.

ULHÔA CANTO *Archivio Finanziario*, vol. 50, pág. 36 e segs. ALIOMAR BALEEIRO, idem vol. 4º - pág. 5, RUBENS GOMES DE SOUSA Rev. Dir. Pub, vol. 17, pág. 305 e segs., HELY MEIRELLES em Rev. dos Tribunais, vol. 322 pág. 723, RUY BARBOSA NOGUEIRA idem vol. 321 pág. 38.

6- A Emenda Constitucional nº 18/65, que implantou a grande Reforma Tributária feita pelo Governo em 1965/66 omitiu a figura das contribuições parafiscais, fixando-se na tradicional divisão tripartida dos tributos em impostos, taxas e contribuição de melhoria. Como as contribuições parafiscais continuavam previstas pela Constituição de 1946 (art. 146, 157, XVI e 159) e continuaram a ser arrecadadas como sempre foram, sua *natureza tributária* foi reforçada pelo Decreto-Lei nº 27 de 14.11.66, que alterou o então recente Código Tributário Nacional em seu art. 218, assim redigido:

“Art. 218 - As disposições desta lei, notadamente as dos arts. 17, 74, § 2º, e 77 parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei nº 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I - da “contribuição sindical” denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts. 578 e segs. da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei nº 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II - das denominadas “quotas de previdência” a que aludem os arts. 71 e 74 da Lei nº 3.807, de 2 de agosto de 1960, com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

III - da contribuição destinada a constituir o “Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural”, de que trata o art. 158 da Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963;

IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo artigo 2º da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V - das contribuições enumeradas no § 2º do artigo 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos artigos 22 e 23 da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais, criadas por lei”.

RUBENS GOMES DE SOUSA (RDP. vol.17, págs. 305 e segs.), presidente da comissão que elaborou a Reforma Tributária e relator do Código Tributário Nacional, escrevendo sobre o Decreto-Lei nº 27/66 disse,

muito a propósito, que ele não teve a finalidade de legitimar a cobrança das contribuições que mencionou, porque estas já estavam autorizadas. Ele apenas reforçou a sua **natureza tributária**:

“Mais ainda. Qualificando como “contribuições” as exações que enumerou ao lado da “contribuição de melhoria” já referida no art. 19 da Emenda Constitucional nº 18, de 1965 - o decreto-lei nº 27, de 1966, reconheceu expressamente o caráter genérico da figura da contribuição, a semelhança do que já era reconhecido quanto às figuras tributárias do imposto e da taxa. De resto, neste particular o decreto-lei nº 27, de 1966, apenas antecipou-se à própria Constituição, que viria atribuir à União competência para “instituir contribuições, tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais” (Constituição Federal de 1969, art. 21, § 2º, nº I). Esse texto está no capítulo “Do Sistema Tributário” e generaliza o que já estava nos arts. 157, § 9º (domínio econômico), 158, nº XVI (previdência social) e 159, § 1º (categorias profissionais), colocados no capítulo “Da Ordem Econômica e Social” da Constituição Federal de 1967 e repetidos, agora talvez desnecessariamente, nos arts. 163, parágrafo único, 165, nº XVI, e 166, § 1º, do mesmo capítulo da Constituição Federal de 1969”.

7- A Constituição de 1967 com a modificação da Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969, assim estabeleceu:

“Art. 20 - .....

.....

§ 2º - A União pode instituir:

I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais;

Estando tal disposição no Capítulo “Do Sistema Tributário, a taxatividade de que as três modalidades de contribuições parafiscais se incluem no gênero tributos, deixou de ser preocupação da doutrina.”



8- Mas como as alterações constitucionais não pararam, o assunto voltou à baila, depois do chamado “Pacote de Abril” do Governo Geisel.

De fato, a Emenda Constitucional nº 8, de 14.04.1977, alterou o inciso I do § 2º do art. 21 da Carta de 1967, com a redação que lhe dera a Emenda Constitucional nº 1/69, nestes termos:

“Art. 21 - .....

§ 2º - A União pode instituir:

I - contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social”.

Além dessa mudança, no capítulo “Do Poder Legislativo” foi incluído no art. 43 um novo item, o de número X:

“Art. 43 - Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

I - tributos, arrecadação e distribuição de rendas;

.....  
X - contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º 175, § 4º e 178.”

Os itens do art. 165 se referem a serviços profissionais e encargos de natureza social, relativos à parafiscalidade previdenciária e de interesse de categorias profissionais.

9- Com tal dicotomia, voltou-se a discutir se as contribuições sociais continuariam ou não a ser tributos. A título exemplificativo de um lado Souto Maior Borges<sup>5</sup> para quem as contribuições não perdem a natureza tributária e de outro, Brandão Machado<sup>6</sup> para quem com o “Pacote de Abril” as contribuições sociais não são mais tributos.

5 . SOUTO MAIOR - Parecer em RDT, vol. 34 pág. 125 e segs.

6 . BRANDÃO MACHADO - *São Tributos as Contribuições Sociais?* em “Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado” Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto, Ed. Forense, 1988 pág. 62 e segs.

10 - Finalmente, a vigente Constituição Federal, de 05.10.1988, recupera novamente e sem controvérsia, para o âmbito do Sistema Tributário Nacional, todos<sup>7</sup> os tipos e espécies de contribuições conhecidas, estabelecendo:

“149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social”.

As citações do artigo referem-se, respectivamente: (a) item III do art. 146, à lei complementar sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos constitucionalmente discriminados, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, obrigação, lançamento, prescrição e decadência tributárias, e adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, (b) item I do art. 150, à necessidade de lei, para instituição ou aumento de tributo, e (c) item III do art. 150, à proibição de cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado, ou no mesmo exercício em que haja sido publicada a referida lei.

O art. 195, em seu § 6º que o art. 149 também cita, na parte que interessa a este parecer, estabelece:

“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:

---

7. Em 1989, ao revisarmos nosso livro *Curso de Direito Tributário*, para a 9ª edição, SARAIVA, à pág. 128 afirmamos a natureza tributária das contribuições, observando, no entanto, que as da seguridade social, previstas no art. 195 estariam fora do regime dos tributos, porque não sujeitas ao princípio da anterioridade no exercício financeiro, posição esta que já revimos, como se pode ver no presente trabalho.



*I - dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;*

*II - dos trabalhadores;*

*III - sobre a receita de concursos de prognósticos.*

.....  
 § 2º - *A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.*

.....  
 § 4º - *A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.*

.....  
 § 6º - *As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III. b).*

..... ”

O art. 154, I, referido no § 4º acima faculta à União instituir, por lei complementar, impostos federais não previstos na Constituição, desde que não-cumulativos e não tendo fatos geradores ou bases de cálculo próprios dos já previstos no texto constitucional.

11 - Esta possibilidade de se instituir outras tantas para a seguridade social, com as limitações de que não podem ter fatos geradores ou bases de cálculo próprios dos impostos já criados e ainda o fato de que o art. 48 da vigente Constituição eliminou a dicotomia tributos e contribuições sociais, que a Emenda nº 8/77 criara (veja item 8 - retro) é mais uma evidência transparente da natureza também tributária, deste tipo de contribuição.

12 - É importante concluir esta parte lembrando que sendo as contribuições sociais uma espécie do gênero tributo, a elas se aplicam os mesmos princípios tributários expressos e implícitos, que se aplicam ao imposto e à taxa, tais como e exemplificadamente, o princípio da legalidade (art. 150 I), da igualdade de tratamento (art. 150 II) da irretroatividade do

fato gerador (art. 150 III, a) da anterioridade, não de exercício financeiro, mas de noventa dias da lei que institui a contribuição (art. 150 III b com a modificação do art. 195 § 6º), da vedação do confisco (art. 150 IV) da uniformidade em todo o território nacional (art. 151 I). É ainda bom lembrar, que a cobrança de contribuições pela União é feita pela via processual da execução fiscal da dívida ativa, nos termos da Lei nº 6.830/80, gozando ainda das mesmas garantias e privilégios do crédito tributário, como previstos no CTN, nos artigos 183 a 193.

13 - As contribuições dos incisos I, II e III do art. 195, são o que o artigo denomina de recurso direto da seguridade social, e as do item I e II constituem *receita tributária* vinculada. A receita de concursos de prognósticos (item III do art. 195) obviamente é receita originária da exploração pelo Poder Público, do que tradicionalmente se conhece como loteria ou jogos de azar.

Interessa no presente estudo a contribuição a que estão sujeitos os empregadores sobre **a folha de salários** (art. 195 - I). Isto porque a Lei nº 7.787 de 30.06.89, diz em seu:

“Art. 3º - A contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à Previdência Social, incidente sobre a folha de salários, será:

I - de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados avulsos, autônomos e administradores;

II - de 2% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos, para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho.”

Eis aí o ponto crucial a ser perseguido. O que compreende a folha de salário do empregador ?

A resposta quase intuitiva, sem acurado exame é óbvia. Salário é o que se paga a quem, subordinado, mantém relação de emprego.

Diretor de empresa, trabalhadores autônomos não são empregados não percebem salário mas sim, respectivamente “pro - labore” e honorários. É lógico que tais remunerações decorrem de uma relação de trabalho, mas nunca de uma relação empregatícia.

Não é demais repetir: folha de salários não engloba a remuneração por serviços prestados sem vínculo de subordinação, que é a característica da relação empregatícia. Tais conceitos são correntes na legislação e na Jurisprudência tanto do Direito do Trabalho, como do Direito Tributário,

especialmente no imposto de renda, bastando lembrar que durante décadas tivemos a declaração de renda separada em cédulas, que tributavam os ganhos do *trabalho assalariado*, na cédula C, para os **salários** e na cédula D se classificavam os honorários do livre exercício das profissões, a remuneração dos agentes, representantes, sem *vínculo empregatício*, as **comissões** de corretores, leiloeiros.. (art. 30 do R.I.R. - Dec. nº 85.450/80. A classificação por cédulas foi suprimida a partir de 01/01/89 pela Lei 7.713/88).

14 - Mas não é só. O conceito de salário e empregador nos é dado pela própria Constituição. Tal fato acarreta a imutabilidade da extensão do que significa salário, pois não pode a lei infra constitucional, alterar o conceito dado pela Constituição, de acordo com a precisa determinação do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Conforme mencionado na Consulta, o art. 7º cuida pormenorizadamente das garantias dadas à “relação de emprego” (art. 7º I) como o salário mínimo (art. 7º IV) o piso salarial (art. 7º V) a irredutibilidade do salário e sua garantia (art. 7º VI e VII) e assim por diante, sendo que o último desses incisos o XXXIV expressamente menciona e distingue o trabalhador com *vínculo empregatício*. É pois a Constituição que reiteradamente define o salário como o pagamento para quem tem relação de emprego e vínculo de subordinação.

Regime jurídico totalmente diferente é o do trabalhador, que sem relação de emprego, trabalha por conta própria, é autônomo, como por exemplo o corretor, que não tem subordinação, jornada de trabalho, férias, seguro desemprego etc.

Também diversa é a proteção ao trabalhador que é servidor público. Ele não percebe salário, mas sim vencimento, remuneração e soldo e seus benefícios também são diferentes. (cfr. artigos citados na Consulta, art. 37 X a XV, art. 38 II, III todos da CF etc.).

15 - Mas não é só o art. 195 I da Constituição, que se utiliza da expressão “folha de salário”. Também no art. 240, no capítulo sobre Disposições Constitucionais Gerais há menção à “folha de salário”. O que para o tema em estudo é fundamental, uma vez que é especificamente a “folha de salário” como base exatamente para a incidência de contribuições. Isto porque, aí estão previstas a cobrança continuada das contribuições destinadas ao SESC, SESI, SENAI e SENAC, **sem qualquer alteração**, isto é, apenas e tão só sobre salários dos empregados.



Tal conceito de natureza constitucional é muito bem compreendido e exposto por Valdir de Oliveira Rocha<sup>8</sup> que em artigo específico sobre este assunto, ressalta:

“As contribuições ao SESC, SESI, SENAI e SENAC, quando da promulgação da Constituição de 1988, eram exigidas das empresas, calculadas (pelas alíquotas de 1,5%, 1,5%, 1% e 1%, respectivamente) sobre a folha de salários dos empregados, não se tomando como base de cálculo de tais contribuições as remunerações pagas aos trabalhadores autônomos nem as pagas aos segurados empregadores - tudo conforme o art. 35 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, com alterações...”

Portanto, a Constituição de 1988 deu ao art. 240 conceito determinado à expressão “folha de salários”, fazendo-o - porque assim quis (e a Constituição tudo pode) - com remissão à legislação infra-constitucional que encontrou vigindo, para restringi-la a valores decorrentes de pagamento por trabalho decorrente de vínculo de emprego.

A determinação dos conceitos de “empregadores” e de “folha de salários”, pela própria Constituição, impede terminantemente que a lei os altere para ampliar competência para instituir contribuição de seguridade social. E mesmo que, por hipótese, se admitisse que a Constituição não tivesse determinado os conceitos, não se poderia ignorar os sentidos que tinham no direito positivo encontrado quando da promulgação da Constituição de 1988. Não se há de buscar significados coloquiais que acaso pudessem ter os termos, quando “empregador” e “salários” eram conceitos suficientemente tecnicizados, elaborados pela Ciência do Direito e presentes no direito positivo.

16 - Diante destes claros e precisos conceitos que surgem do texto constitucional, tanto o art. 3º inciso I da Lei nº 7.787/89, como o art. 22, inciso I da Lei nº 8.212 de 24.07.91 são inconstitucionais.

A contribuição a cargo da empresa é sobre a folha de salários e nesta folha não estão os autônomos, os administradores ou os empresários. Esta pretendida equiparação das duas leis ordinárias viola a Constituição.

---

8. *Contribuição Previdenciária das Empresas sobre Remuneração de Segurados Autônomos e Empregadores* - Repertório de Jurisprudência - IOB - OUT/92 nº 20/92 pág. 367.

Não pode a lei alterar a definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas utilizados expressa ou até mesmo implicitamente pela Constituição, como determina o já mencionado art. 110 do Código Tributário Nacional. Quem define e limita competência impositiva é a Constituição e esta está claramente definida e limitada à folha de salário dos empregados.

17 - No caso presente além desta geral inconstitucionalidade há ainda uma outra *específica* e inerente à natureza do trabalho. Os corretores de seguro, "ex vi legis", não *prestam serviço* à seguradora, mas aos segurados. A lei que regula a profissão de corretor (Lei nº 4.594 de 29.12.64) os proíbe de "serem sócios, administradores, procuradores, despachantes ou empregados de empresa de seguros" (art. 17, letra B).

Os corretores ganham comissão sobre o prêmio pago pelo segurado, que é quem o paga. A seguradora apenas repassa-lhe este valor. Assim o requisito *essencial* da Lei nº 8.212/91 de que a contribuição da empresa é sobre o total das remunerações pagas ao autônomo **que lhes prestam serviços** (art. 22, I) não existe. Portanto, ainda que para argumentar, fosse legal tal contribuição sobre pagamento a autônomo, no caso específico não existiria aí o fato gerador, porque o corretor não presta serviço à seguradora mas sim ao segurado.

18 - O mesmo fato ocorre no seguro-saúde, com a remuneração paga aos médicos e outros paramédicos, *todos autônomos*. O Decreto-Lei nº 73 de 21.11.66, que instituiu o "Sistema Nacional de Seguros Privados" estabelece de forma incondicional que ao segurado é *livre a escolha do médico e do hospital* (art. 129 § único).

Ora os serviços médicos e/ou odontológicos são prestados exclusivamente e diretamente ao segurado.

A seguradora é terceiro nesta relação, paga o médico por conta e ordem do segurado. Os médicos, autônomos ou até com relação de emprego, com hospitais ou clínicas nenhuma relação tem com a seguradora, ainda que exista convênio entre eles este fato em nada altera a relação de trabalho aqui descrita. Seguradora não tem empregados nem autônomos, médicos e para médicos, trabalhando ou prestando serviços para ela.

Seja pagando diretamente o médico ou *indenizando* o segurado para que ele se ressarça da despesa não há *fato gerador* nem é este pagamento ou indenização base de cálculo para a contribuição aqui em exame.

19 - Não bastasse o já até aqui exposto foi realizado em 1992, o XVII Simpósio Nacional de Direito Tributário, promovido pelo Centro de Extensão Universitária. O tema em discussão foi o das contribuições sociais, com a formulação de quatro questões, sendo a seguinte, a questão de número:



3 - *É possível sua exigência, a título de "contribuição", de quem não tenha vantagem decorrente de atividade estatal, que é o pressuposto da exação? (É cabível contribuição de empresa relativa a autônomos?)*

O resultado deste Simpósio foi publicado em livro de quase 600 páginas<sup>9</sup> com 19 diferentes estudos e colaboradores sobre o tema.

Pois bem. Ives Gandra da Silva Martins, Gilberto de Ulhôa Canto, Antônio Carlos Garcia de Souza e Marcelo Beltrão da Fonseca, Hugo de Brito Machado, Misabel Abreu Machado Derzi, Marçal Justen Filho, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Antonio Manoel Gonzalez, José Eduardo Soares de Melo, Plínio José Marafon, Cecília Maria Marcondes Hamati, Valdir de Oliveira Rocha, Fátima Fernandes de Souza Garcia e Maria Aurora Cardoso da Silva Omori, Hamilton Dias de Souza, Antonio Joaquim Ferreira Custódio, e *Gustavo Miguez de Mello*, constituem uma excelente plêiade de tributaristas de variada formação e origem, que representam parcela expressiva da doutrina especializada. Pois todos estes extensos estudos concluem da mesma forma. Contribuição social de empresa sobre pagamento a autônomos é exação inconstitucional, seja pelo critério já aqui exposto, seja pela inexistência de vantagem, vínculo, benefício decorrente da atividade estatal, ou ambas as hipóteses.

20 - Resta lembrar que o autônomo já é contribuinte da seguridade social, em regime próprio e aí sim existe vinculação e reciprocidade. Como bem expõem dois destes autores já citados, tais relações e vínculos jurídicos são da essência e natureza do tributo.

Marilene Talarico Martins Rodrigues a fls. 194, do livro acima citado, diz:

As contribuições sociais, têm, assim, destinação certa e determinada, isto é, deve haver uma vinculação por parte daqueles que recolhem as contribuições sociais, com o benefício auferido, podendo ser de forma direta ou indireta.

Deve haver uma relação entre a arrecadação das contribuições sociais, que tem finalidade própria e o benefício que o Estado oferece, de forma vinculada, de tal maneira que toda a sociedade financia a seguridade social e também toda a sociedade auferir os benefícios, podendo tais benefícios da atividade estatal, serem diretos ou indiretos.

---

9 . *Contribuições Sociais* - Caderno de Pesquisas Tributárias - vol. 17, Coordenador - Ives Gandra da Silva Martins, Co-edição ed. Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1992.



No atinente ao autônomo, porém, o tratamento é diverso.

### CONTRIBUIÇÕES DE AUTÔNOMOS

O autônomo tem regime próprio para contribuir com a seguridade social, na qualidade de prestador de serviços, que não se confunde com empregado.

Também Hamilton Dias de Souza à fls. 456/7 enfatiza este mesmo aspecto.

A empresa, como se observou, tem relação especial com seus empregados e portanto está sujeita a contribuir sobre a folha de salários. No caso, está presente o benefício diferencial que é o pressuposto das contribuições. No que respeita aos autônomos, entretanto, tal não ocorre, pois não se estabelece vínculo algum entre aquele que seria sujeito passivo da contribuição e uma especial atividade estatal com ele relacionada. Não tem a empresa, relativamente aos autônomos, o mesmo interesse que tem quanto a seus empregados. Falta o pressuposto essencial para a caracterização de uma exação como contribuição, que é a vantagem, benefício ou interesse.

Pelas razões expostas, verifica-se que não é próprio da contribuição do empregador a incidência sobre a remuneração dos autônomos, além do que estes estão sujeitos ao normal recolhimento com base no inciso II, do artigo 195, da Constituição Federal, não havendo de cogitar-se de falta de equidade na participação do custeio.

#### 21- Respondemos aos quesitos formulados:

1. Sim. A pretendida cobrança, por lei ordinária, de contribuição social das empresas, sobre honorários, pró-labore e comissões que pagam a seus autônomos, administradores e corretores é inconstitucional. A delimitação do fato gerador da contribuição social é da competência da Constituição e não pode ser alterada por normas infra constitucionais.

2. Sim. A interpretação sistemática da Constituição Federal de forma transparente, nos leva à conclusão de que a "folha de salários" não abrange a remuneração de avulsos, autônomos e empresários, não abrangendo especialmente corretores de seguro.

3. Sim. Corretores ganham comissão dos seguros que angariam, prestam serviço ao segurado e não à seguradora. Não há previsão na lei para

a cobrança de contribuição social o que infringe o art. 150, inciso I da Constituição - princípio da legalidade tributária.

4. Sim da mesma forma que na resposta anterior. Honorários médicos ou indenização de seguro-saúde, não compõem folha de salário e seguradora não fornece serviços de assistência médica, não tem a seu serviço médicos e pessoal paramédico.

Este é o nosso parecer, s.m.j.