

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO PARANÁ
XXXII CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA
NÚCLEO CURITIBA**

GUSTAVO MANSUR SCHIMALESKI

**CONTORNOS DA NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL À LUZ
DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

**CURITIBA
2014**

GUSTAVO MANSUR SCHIMALESKI

**CONTORNOS DA NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL À LUZ
DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização. Escola da Magistratura do Paraná.

Orientador: Prof. Msc. André Renato Miranda Andrade

**CURITIBA
2014**

TERMO DE APROVAÇÃO

GUSTAVO MANSUR SCHIMALESKI

CONTORNOS DA NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL OBRIGATÓRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.

Orientador: **ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE**

Avaliador: _____

Curitiba, de de 2014.

À minha mãe, Denise Cristina Mansur, que sempre se dedicou a me proporcionar contato com o conhecimento; à minha querida esposa Monique Salles Badaró, pela felicidade que me proporciona a cada dia; e à amiga Priscila Gonçalves Cordeiro, que com suas inquietações me instigou a estudar o tema.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço aos formidáveis professores da graduação, Smith Robert Barreni e Maurício Timm do Valle, por terem feito despertar em mim o gosto pelo estudo do Direito Tributário.

Especialmente, agradeço ao meu orientador, Professor Mestre André Renato Miranda Andrade, exemplar docente, pelas contribuições à consecução deste trabalho.

SUMÁRIO

RESUMO	7
1 INTRODUÇÃO	8
2 NOÇÕES GERAIS ACERCA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL	9
2.1 PANORAMA HISTÓRICO DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL NO BRASIL	9
2.2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL	13
2.2.1 Previsão Constitucional.....	13
2.2.2 Previsão Infraconstitucional.....	14
2.2.3 Do Fenômeno Da Recepção E Os Artigos 578 E Seguintes Da CLT	16
2.3 ABORDAGEM DOUTRINÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL.....	17
2.3.1 A Natureza Jurídica Tributária da Contribuição Sindical Na Óptica De Sergio Pinto Martins	18
2.3.2 A Análise Comparativa Da Contribuição Confederativa E Da Contribuição Sindical Por Sacha Calmon Navarro Coêlho.....	18
2.3.3 A Contribuição Sindical Como Espécie De Contribuição De Interesse De Categorias Profissionais Ou Econômicas Segundo Hugo de Brito Machado... 20	
2.3.4 Da Distinção Entre Contribuição Sindical, Contribuição Confederativa E Contribuição De Fiscalização Profissional	21
2.3.4.1 A contribuição confederativa e a súmula nº 666 do STF.....	23
3 COTEJO ANALÍTICO DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL AOS INSTITUTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E SEUS CONTORNOS JURÍDICOS	24
3.1 CONCEITO DE NATUREZA JURÍDICA.....	24
3.2 CONTRIBUIÇÃO SINDICAL E O CONCEITO DE TRIBUTO.....	25
3.2.1 Noções Gerais Acerca De Tributo.....	25
3.2.2 Tentativa Conceitual De Tributo	26
3.2.3 Conceito Constitucional De Tributo Para Geraldo Ataliba.....	28
3.2.4 Diferença Entre Tributo E Outros Institutos Jurídicos.....	30
3.3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A CONTRIBUIÇÃO SINDICAL E O CONCEITO DE TRIBUTO.....	30
3.4 CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS E A CONTRIBUIÇÃO SINDICAL.....	32
3.4.1 Classificação Jurídica Dos Tributos Em Vinculados E Não-Vinculados ..	33
3.4.1.1 Tributos não-vinculados	34
3.4.1.2 Tributos vinculados.....	35
3.4.1.3 A contribuição sindical com espécie de tributo não-vinculado.....	35
3.4.2 Teorias Acerca Das Espécies Tributárias.....	36
3.4.2.1 Teoria bipartite	36
3.4.2.2 Teoria tripartite	38
3.4.2.3 Teoria quadripartite	39
3.4.2.4 Teoria quinquipartite.....	39
3.4.3 Noções Gerais Acerca Das Espécies Tributárias.....	40
3.4.3.1 Impostos.....	40
3.4.3.2 Taxas.....	41
3.4.3.3 Contribuições de melhoria.....	43
3.4.3.4 Empréstimos compulsórios e contribuições sob a óptica da teoria tripartite	45
3.4.3.5 Delimitação conceitual das contribuições segundo Humberto Ávila.....	46

3.4.4 Enquadramento Da Contribuição Sindical Sob A Perspectiva De Classificação Dos Tributos.....	49
3.5 A CONTRIBUIÇÃO SINDICAL, O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	50
3.5.1 Sistema Constitucional Tributário.....	51
3.5.2 Limitações Ao Poder De Tributar	52
3.5.3 Imunidades Tributárias.....	54
3.5.4 Princípios Constitucionais Tributários	56
3.5.5 Análise Da Contribuição Sindical Sob As Perspectivas Gerais Do Sistema Constitucional Tributário.....	59
3.6 CONCEITO DE REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A CONTRIBUIÇÃO SINDICAL	60
3.6.1 A Incidência Da Norma Jurídica	61
3.6.2 A Hipótese De Incidência Tributária	62
3.6.3 A Conseqüência Tributária.....	66
3.6.4 Critérios Da Regra-Matriz De Incidência Tributária Da Contribuição Sindical.....	70
3.6.4.1 O antecedente da norma tributária da contribuição sindical.....	70
3.6.4.2 O conseqüente da norma tributária da contribuição sindical	72
4 CONCLUSÃO	77
REFERÊNCIAS.....	79

RESUMO

O objetivo principal deste trabalho é analisar a natureza jurídica da contribuição sindical à luz da Carta Magna Vigente e do Sistema Constitucional dela decorrente, em especial aos artigos 8º, IV, *in fine*, e 149. Cotejando-se aludida exação ao artigo 3º do Código Tributário Nacional, pretende-se verificar sua compatibilidade ao conceito de tributo. Ademais, sob a premissa de sua natureza jurídica tributária, pretende-se também verificar a qual espécie de tributo pode ser arranjado, conforme as características que lhe sejam peculiares. Por derradeiro, pretende-se analisar a norma jurídica tributária da contribuição sindical, extraível dos artigos 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, estudando-a com enfoque na regra-matriz de incidência tributária.

Palavras-chave: Contribuição Sindical. Conceito de Tributo. Classificação Doutrinária. Sistema Constitucional Tributário. Regra-Matriz de Incidência Tributária.

1 INTRODUÇÃO

Estudos envolvendo a temática acerca da contribuição sindical são raros, a despeito deste instituto existir aproximadamente há 90 anos no direito pátrio, com origem na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937.

Um número reduzido de doutrinadores a aborda em seus respectivos manuais, mas quando o fazem partem do pressuposto de possuir natureza jurídica tributária, o que implica considerar a um só tempo a sua cobrança como um dever dos sindicatos e o seu pagamento uma obrigação dos contribuintes.

Em que pese ter sido pouco explorada a norma de incidência tributária da contribuição sindical, aludida exação é amplamente imposta aos empregados e empregadores, profissionais autônomos e liberais, importando na arrecadação de volumosa receita parafiscal.

Sendo assim, notória a importância de se aclarar as noções acerca deste instituto e guarnecer o contribuinte de maior segurança jurídica. Com essa finalidade, o presente estudo concentra-se, num primeiro momento, na construção histórica dessa exação, no seu fundamento normativo constitucional e infraconstitucional, bem como na abordagem que lhe confere a doutrina. Apresentados de forma meramente descritiva, fruto de consulta a livros, sites oficiais e artigos científicos, estes assuntos compõem o capítulo exordial.

Outrossim, de maneira crítica, o capítulo subsequente coteja a contribuição sindical aos principais institutos do direito tributário: o conceito de tributo, teorias acerca da classificação dos tributos, o sistema constitucional tributário e aspectos gerais da regra-matriz de incidência da norma de incidência tributária que a descreve. Ao final, breve conclusão acerca do objeto central do presente estudo.

Em apertada síntese, o presente estudo almeja definir os contornos da natureza jurídica da contribuição sindical à luz dos principais institutos tributários.

2 NOÇÕES GERAIS ACERCA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL

Conhecer a natureza jurídica da contribuição sindical demanda a incursão em sua origem histórica, no tratamento que lhe fora atribuído pelo ordenamento jurídico ao longo dos anos, na sua alocação na Constituição Federal de 1988, bem como o seu cotejo aos institutos da ciência tributária.

2.1 PANORAMA HISTÓRICO DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL NO BRASIL

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937¹, em seu artigo 138, atribuía ao sindicato o direito de impor aos seus associados, e tão somente a esses, contribuições.

Tal dispositivo constitucional foi regulamentado pelo Decreto-lei nº 1.402/39, em cujo artigo 3º dispôs-se:

Art. 3º São prerrogativas dos sindicatos: (...)
f) impor contribuições a todos aqueles que participam das profissões ou categorias representadas.²

Notadamente, aludida norma ampliou o feixe de incidência de uma das prerrogativas dos sindicatos, possibilitando-os não apenas impor contribuições aos seus associados, mas também a todo e qualquer indivíduo que participe de profissão ou categoria representada. Seu texto foi posteriormente emprestado à alínea e do artigo 513 da CLT.

O artigo 36 do Decreto-lei *retro* obrigava os empregadores “a descontar na folha de pagamento dos seus empregados as contribuições por estes devidas ao sindicato”³.

Por seu turno, o artigo 38 conferia tratamento distinto à contribuição devida por participante da profissão ou categoria profissional daquela devida pelos associados ao sindicato, conforme se extrai a seguir:

¹ BRASIL. Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil: outorgada em 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

² BRASIL. Decreto-Lei n. 1.402, de 5 de julho de 1939. Regula a associação em sindicato. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1402.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

³ Idem.

Art. 38. Constituem o patrimônio das associações sindicais:

- a) as contribuições dos que participarem da profissão ou categoria, nos termos da alínea f) do art. 3º;
- b) as contribuições dos associados, na forma estabelecida nos estatutos ou pelas assembléias gerais;⁴

Supracitado dispositivo cedeu seu texto ao artigo 548 da CLT.

Com o Decreto-lei 2.377/40, a contribuição prevista na Constituição de 1937 passou a denominar-se imposto sindical, por força do disposto em seu artigo 1º:

Art. 1º As contribuições devidas aos sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais representadas pelas referidas entidades, consoante as alíneas a do art. 38 e f do art. 3º do decreto-lei nº 1.402, de 5 de julho de 1939 (2), serão, sob a denominação de "imposto sindical", pagas e arrecadadas pela forma estabelecida neste decreto-lei.⁵

Em seu artigo seguinte, ratificava-se a obrigatoriedade do pagamento da exação por todos aqueles pertencentes à profissão ou categoria profissional, independentemente da condição de associado. O pagamento dar-se-ia de uma só vez, anualmente – artigo 3º –, mediante dedução realizada pelo empregador na folha de pagamento do empregado, relativa ao mês de março de cada ano – artigo 4º.

Segundo o artigo 5º do Decreto-lei, também estariam obrigados ao pagamento do imposto sindical os *trabalhadores por conta própria*. Outrossim, aos profissionais liberais caberia optar por associar-se ao sindicato ou pagar o respectivo imposto sindical da categoria – artigo 7º.

O Decreto-lei 4.298/42⁶, por sua vez, que regulava o recolhimento e aplicação do imposto sindical, tal como ocorreu com os Decretos-lei 1.402/39 e 2.377/40, foi sistematicamente incorporado pelo Decreto-lei 5.452/1943 – Consolidação das Leis do Trabalho –, em especial nos seus artigos 578 a 580:

Art. 578 - As contribuições devidas aos Sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais

⁴ BRASIL. Decreto-Lei n. 1.402, de 5 de julho de 1939. Regula a associação em sindicato. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1402.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

⁵ BRASIL. Decreto-Lei n. 2.377, de 8 de junho de 1940. Dispõe sobre o pagamento e a arrecadação devidas aos sindicatos pelos que participam das categorias econômicas ou profissionais representadas pelas referidas entidades. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:decreto.lei:1940-07-08%3B2377>> Acesso em: 12 abr. 2014.

⁶ BRASIL. Decreto-Lei n. 4.298, de 14 de maio de 1942. Dispõe sobre o recolhimento e a aplicação o imposto sindical e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:decreto.lei:1942-05-14%3B4298>> Acesso em: 12 abr. 2014.

representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação do "imposto sindical", pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo.

Art. 579 - A contribuição sindical é devida por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou, inexistindo êste, na conformidade do disposto no art. 591.

Art. 580. A contribuição sindical será recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá:

I - Na importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho, para os empregados, qualquer que seja a forma da referida remuneração;

II - para os agentes ou trabalhadores autônomos e para os profissionais liberais, numa importância correspondente a 30% (trinta por cento) do maior valor-de-referência fixado pelo Poder Executivo, vigente à época em que é devida a contribuição sindical, arredondada para Cr\$ 1,00 (um cruzeiro) a fração porventura existente;

III - para os empregadores, numa importância proporcional ao capital social da firma ou empresa, registrado nas respectivas Juntas Comerciais ou órgãos equivalentes, mediante a aplicação de alíquotas, conforme a seguinte tabela progressiva: [...]⁷

A Constitucional dos Estados Unidos do Brasil de 1946⁸, por seu turno, não tratou expressamente da contribuição sindical, mas não vedou a sua cobrança. Ademais, sendo compatíveis as disposições infraconstitucionais anteriores ao advento daquela Constituição, ter-se-iam por recepcionadas.

Seguiu-se com o advento da Lei nº 4.212/63, criando o imposto sindical na área rural, conforme disposto em seu artigo 135:

Art. 135. É criado o impôsto sindical, a que estão sujeito os empregadores e trabalhadores rurais, regulando-se o seu valor. processo de arrecadação, distribuição e aplicação pelo disposto no Capítulo III, do Título V, da Consolidação das Leis do Trabalho, no que couber.

Parágrafo único. Os representantes na Confederação de empregadores e as da de empregados rurais passarão a integrar a Comissão do Impôsto Sindical, na forma do que dispõe a alínea "b" do art. 695, da Consolidação das Leis do Trabalho.⁹

O Decreto-Lei nº 27/66 acrescentou o artigo 217 ao Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66:

⁷ BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm> Acesso em 12 abr. 2014.

⁸ BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil: outorgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao46.htm > Acesso em: 12 abr. 2014.

⁹ BRASIL. Lei n. 4.214, de 02 de março de 1963. Dispõe sobre o "Estatuto do Trabalhador Rural". Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4214.htm > Acesso em: 12 abr. 2014.

Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 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 seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964;[...]¹⁰

Desse modo, o *nomen iures* do imposto sindical migrou para o de contribuição sindical.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967¹¹ passou a atribuir aos sindicatos a função de arrecadar a exação – §1º, artigo 159. A Emenda Constitucional nº 1/69¹² repetiu a redação daquela.

Por fim, a Constituição da República Federativa do Brasil dispôs em seu artigo 8º, inciso IV, acerca da contribuição confederativa e, doutra, a que parte da doutrina reputa se tratar do fundamento da contribuição sindical:

Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:
IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;¹³

Tal respaldo dar-se-ia inclusive em razão do disposto no §2º do artigo 10 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias:

§ 2º - Até ulterior disposição legal, a cobrança das contribuições para o custeio das atividades dos sindicatos rurais será feita juntamente com a do imposto territorial rural, pelo mesmo órgão arrecadador.¹⁴

Com a edição das Medidas Provisórias nº 236, 258 e 275, todas no ano de 1990, pretendeu-se extirpar do universo jurídico pátrio a contribuição sindical,

¹⁰ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm > Acesso em 12 abr. 2014.

¹¹ BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**: outorgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

¹² BRASIL. Emenda Constitucional n. 1, de 17 e outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

¹³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

¹⁴ Idem.

todavia elas não foram convertidas em lei, cessando sua eficácia. Posteriormente, o Congresso Nacional apresentou o Projeto de Lei de Conversão nº 58/90, prevendo a extinção gradativa daquela, em cinco anos, o qual foi aprovado pelo Legislativo, mas objeto de veto pelo Presidente da República.

Desse modo, maciça maioria da doutrina e jurisprudência sustenta que os artigos 578 a 610 da CLT estão em vigor, pois recepcionados sucessivamente pelas constituições e leis que se seguiram a sua edição.

2.2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL

É cediço na doutrina que descabe ao legislador inovar no ordenamento jurídico criando espécie de tributo não contemplada na Magna Carta, salvo por ocasião da feitura de nova Constituição, rompendo-se com a estrutura anterior.

Aliás, ao instituir qualquer exação, deve o legislador atentar ao seu fundamento constitucional, sob pena de macular seu nascimento de inconstitucionalidade. Por isso, para imputar à contribuição sindical a qualidade de instituto tributário, imprescindível conhecer seu fundamento constitucional.

2.2.1 Previsão Constitucional

Ao contrário do que ocorre com os impostos, as taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e demais contribuições não possuem subespécies taxativas e expressamente previstas na Constituição Federal vigente.

Desse modo, não há como indicar fundamento constitucional do qual se extraia de forma direta e infalível a existência da denominada contribuição sindical. Apesar disso, parte da doutrina entende que aludida exação tem seu fundamento no artigo 149 da Carta Magna, *in verbis*:

Art. 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.¹⁵

Portanto, ter-se-ia a contribuição sindical como subespécie da contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica. Aliás, a existência deste tributo como subespécie autônoma decorreria inclusive da previsão contida na parte final do inciso IV, artigo 8º da CF/88, transcrito abaixo:

Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

(...)

IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;¹⁶

A alocação da contribuição sindical como subespécie das contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica também seria reforçada pelo ato de disposição constitucional transitório previsto no §2º do artigo 10 do ADCT:

§ 2º - Até ulterior disposição legal, a cobrança das contribuições para o custeio das atividades dos sindicatos rurais será feita juntamente com a do imposto territorial rural, pelo mesmo órgão arrecadador.¹⁷

Assim sendo, a despeito da ausência de previsão expressa na Carta Política vigente, a contribuição sindical, sob uma perspectiva valorativa de sua regra-matriz de incidência, poderia ser elencada como subespécie de contribuição, com fundamento no artigo 149 da CF/88.

2.2.2 Previsão Infraconstitucional

Tal como mencionado, a contribuição sindical, inicialmente denominada imposto sindical, foi cunhada nos Decretos-lei nº 1.402/37, 2.377/40 e 4.298/42, os quais foram incorporados pela Consolidação das Leis do Trabalho – Decreto-lei nº 5.452/43 –, em seus artigos 578 e seguintes.

¹⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

¹⁶ Idem.

¹⁷ Idem.

O artigo 578 da CLT, cuja redação é parcialmente repetida no preceito seguinte, dispõe sobre a incidência da exação em estudo, mais especificamente sobre os critérios material e espacial da hipótese de incidência tributária e ao critério pessoal do conseqüente tributário:

Art. 578 - As contribuições devidas aos Sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação do "imposto sindical", pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo.¹⁸

De acordo com aludido dispositivo, a contribuição sindical é devida por todo e qualquer indivíduo participante de determinada categoria profissional ou econômica, bem como pelos profissionais liberais. Reside aí, portanto, seu ponto de contato com a previsão genérica do artigo 149 da Constituição Federal.

Por seu turno, o artigo 580 da CLT adentra ao critério temporal da hipótese de incidência tributária e ao critério quantitativo do conseqüente tributário:

Art. 580. A contribuição sindical será recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá:

I - Na importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho, para os empregados, qualquer que seja a forma da referida remuneração;

II - para os agentes ou trabalhadores autônomos e para os profissionais liberais, numa importância correspondente a 30% (trinta por cento) do maior valor-de-referência fixado pelo Poder Executivo, vigente à época em que é devida a contribuição sindical, arredondada para Cr\$ 1,00 (um cruzeiro) a fração porventura existente;

III - para os empregadores, numa importância proporcional ao capital social da firma ou empresa, registrado nas respectivas Juntas Comerciais ou órgãos equivalentes, mediante a aplicação de alíquotas, conforme a seguinte tabela progressiva:¹⁹

Classe de Capital	Alíquota
1. até 150 vezes o maior valor-de-referência	0,8%
2. acima de 150 até 1.500 vezes o maior valor-de-referência	0,2%
3. acima de 1.500 até 150.000 vezes o maior valor-de-referência	0,1%
4. acima de 150.000 até 800.000 vezes o maior valor-de-referência	0,02%

¹⁸ BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm > Acesso em 12 abr. 2014.

¹⁹ Idem.

Dos artigos 581 a 610 da CLT se extraem outras normas relativas às obrigações acessórias da contribuição sindical, bem como normas relacionadas ao lançamento, desconto, repasse e divisão da receita obtida.

2.2.3 Do Fenômeno Da Recepção E Os Artigos 578 E Seguintes Da CLT

Notadamente, a Consolidação das Leis do Trabalho é o estatuto infraconstitucional que estabelece a norma de incidência tributária da contribuição sindical. Todavia, mencionado diploma adentrou ao ordenamento jurídico pátrio em 1º de maio de 1943, isto é, 45 anos antes da Constituição vigente, sob a forma de Decreto-lei.

Tal panorama apenas é admitido em razão do fenômeno da recepção, “que corresponde a uma revalidação das normas que não desafiam, materialmente, a nova Constituição”²⁰. Por isso se entende que “aquelas normas anteriores à Constituição, que são com ela compatíveis no seu conteúdo, continuam em vigor”²¹.

Segundo Sergio Pinto Martins, ante a ausência de vedação expressa à instituição de contribuição sindical pelas Constituições de 1946, 1967, 1969 e, inclusive, pela Constituição Federal de 1988, bem como a compatibilidade material dos artigos 578 e seguintes da CLT com os mencionados textos constitucionais, teriam sido eles sucessivamente recepcionados, encontrando-se, hoje, em vigor²².

Aliás, o STF, por ocasião do julgamento de Apelação Cível no Mandado de Segurança nº 21.758-1, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, DJU-I de 4 de novembro de 1994, p. 29.831, não apenas entendeu que o artigo 578 da CLT teria sido recepcionado pela Constituição vigente, como é aplicável aos servidores públicos. Aludido entendimento foi sedimentado na ementa colacionada a seguir:

EMENTA: Sindicato: contribuição sindical da categoria: recepção. A recepção pela ordem constitucional vigente da contribuição sindical compulsória, prevista no art. 578 CLT e exigível de todos os integrantes da categoria, independentemente de sua filiação ao sindicato resulta do art. 8º, IV, in fine, da Constituição; não obsta à recepção a proclamação, no caput do art. 8º, do princípio da liberdade sindical, que há de ser compreendido a partir dos termos em que a Lei Fundamental a positivou, nos quais a unicidade (art. 8º, II) e a própria contribuição sindical de natureza tributária

²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira *et al.* Curso de Direito Constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 237.

²¹ MENDES, loc. cit.

²² MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho**. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 722.

(art. 8º, IV) - marcas características do modelo corporativista resistente - , dão a medida da sua relatividade (cf. MI 144, Pertence, RTJ 147/868, 874); nem impede a recepção questionada a falta da lei complementar prevista no art. 146, III, CF, à qual alude o art. 149, à vista do disposto no art. 34, §§ 3º e 4º, das Disposições Transitórias (cf. RE 146733, Moreira Alves, RTJ 146/684, 694).²³

O mesmo entendimento tem sido aplicado ao Decreto-lei 1.166/71, que dispõe acerca da contribuição sindical rural:

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL - Cobrança pela Confederação Nacional da Agricultura – Constitucionalidade – Inexistência de afronta ao princípio da liberdade sindical - Distinção entre contribuição sindical e confederativa – Desnecessidade de previsão em lei complementar - Norma recepcionada pela nova ordem constitucional – Inexistência de afronta ao princípio da liberdade sindical - Apelação provida para julgar procedente a ação.’ (fl. 68) Com efeito, o recurso não merece provimento. É que o acórdão recorrido confirma a orientação do STF sintetizada neste precedente: ‘Sindicato: contribuição sindical da categoria: recepção. A recepção pela ordem constitucional vigente da contribuição sindical compulsória, prevista no art. 578 CLT e exigível de todos os integrantes da categoria, independentemente de sua filiação ao sindicato resulta do art. 8º, IV, in fine, da Constituição; não obsta à recepção a proclamação, no caput do art. 8º, do princípio da liberdade sindical, que há de ser compreendido a partir dos termos em que a Lei Fundamental a positivou, nos quais a unicidade (art. 8º, II) e a própria contribuição sindical de natureza tributária (art. 8º, IV) – marcas características do modelo corporativista resistente - , dão a medida da sua relatividade (cf. MI 144, Pertence, RTJ 147/868, 874); nem impede a recepção questionada a falta da lei complementar prevista no art. 146, III, CF, à qual alude o art. 149, à vista do disposto no art. 34, §§ 3º e 4º, das Disposições Transitórias (cf. RE 146733, Moreira Alves, RTJ 146/684, 694).’ (RE 180.745, DJ 08.05.98, MOREIRA). Nesse mesmo sentido os RE 331266, PERTENCE, DJ 17/10/03 e 338710, VELLOSO, DJ 15/05/02. Por tais fundamentos, nego seguimento ao recurso extraordinário.²⁴

Assim sendo, inevitável admitir a recepção da CLT e da Lei 1.166/71 pela Constituição Federal vigente.

2.3 ABORDAGEM DOUTRINÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL

Insta salientar que a doutrina, em especial os estudiosos do Direito Tributário, pouco tratou do tema, relegando à seara trabalhista a tarefa de desdobrá-lo perfunctoriamente, sem mais das vezes cotejar seu estudo ao sistema constitucional tributário.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 180745/SP. 1ª Turma. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. DJ em 08/05/98.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 275685/SP. Relator Ministro Nelson Jobim. DJ em 19/04/2004.

2.3.1 A Natureza Jurídica Tributária da Contribuição Sindical Na Óptica De Sergio Pinto Martins

Sergio Pinto Martins é enfático ao consignar que “A contribuição prevista em lei (parte final do inciso IV do art. 8º da Constituição) é a sindical, disciplinada nos arts. 578 a 610 da CLT”²⁵.

Aludido autor, afastando-se da cientificidade necessária à incursão no tema tributo, instituto central dos estudos do Direito Tributário, lança mão de que “A atual contribuição sindical é o antigo imposto sindical [que] Como imposto, tinha natureza tributária, como espécie do gênero tributo”²⁶. Continua:

O Decreto-lei nº 27, de 14-11-66, acrescentou o art. 217 ao Código Tributário Nacional, mudando a nomenclatura do imposto sindical. Este passou a chamar-se *contribuição sindical*, mas a mudança em sua nomenclatura não mudou sua natureza jurídica de tributo, pois o que importa é seu fato gerador, nos termos do art. 4º do CTN.

Ademais disso, afirma categoricamente que “A natureza da contribuição sindical é tributária, pois se encaixa na orientação do art. 149 da Constituição, como uma contribuição de interesse das categorias econômicas e profissionais”²⁷.

O autor identifica como fundamento da contribuição sindical a parte final do inciso IV, art. 8º, da Constituição Federal vigente, e enquadra-o como espécie da contribuição prevista no artigo 149 da mesma carta política.

2.3.2 A Análise Comparativa Da Contribuição Confederativa E Da Contribuição Sindical Por Sacha Calmon Navarro Coêlho

Sacha Calmon Navarro Coêlho não dispensa mais de três laudas para tratar da contribuição sindical e, nestas poucas, se atém exclusivamente à tarefa de dissociar a natureza jurídica não-tributária da contribuição confederativa da natureza da contribuição sindical, esta sim tributária.

Segundo aponta, o artigo 8º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 prevê, a um só tempo, a contribuição confederativa, fixada por assembléia-geral das

²⁵ MARTINS, 2008, p. 721.

²⁶ Ibid., p. 723

²⁷ MARTINS, loc. cit.

associações profissionais e sindicais, destinada ao custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, e outra, prevista em lei²⁸.

Por isso, sugere que mencionado dispositivo constitucional, cotejado ao inciso seguinte, do mesmo artigo, o qual dispõe que “ninguém será obrigado a filiar-se ou manter-se filiado a sindicato”²⁹, desencadeia um problema: “qual o sentido jurídico do art. 8º, IV, da CF?”³⁰, e explica:

Como é sabido, desde há muito existe a chamada “contribuição sindical”, que tem natureza tributária em prol das entidades representativas das categorias profissionais, sujeitada, agora, aos princípios da legalidade e da anterioridade. Pelo sistema constitucional vigente, apenas as contribuições para a seguridade social ou contribuições sociais estão sujeitas ao lapso de noventa dias para adquirirem eficácia. Em relação às demais, às corporativas e às de intervenção, o princípio da não surpresa do contribuinte materializa-se no princípio da anterioridade. Mas quanto ao princípio da legalidade, os três tipos de contribuições parafiscais a ele se submetem por inteiro, inclusive às normas gerais de Direito Tributário do CTN, por expressa determinação constitucional (art. 149 da CF). Agora, a Constituição delegou à assembléia-geral dos sindicatos competência para fixar um certo percentual a ser descontado em folha, destinado à manutenção do sistema confederativo da representação sindical respectiva.

Questiona: “Estaremos em face de uma contribuição corporativa *pró-sistema confederativo* sindical ao lado da contribuição sindical, cujo *quantum* é fixado em lei, conforme o princípio da legalidade tributária?”³¹. E ele mesmo responde:

Em caso afirmativo, uma assembléia sindical estaria legislando sobre o *quantum* devido do tributo, contra o princípio da legalidade, substituindo-se ao Poder Legislativo. E, o que é pior, sem limites ou condições prévias, fato perigoso e impensável às luzes dos grandes princípios retores da tributação que se desprendem do texto constitucional e dos fundamentos de um Estado Democrático de Direito (art. 1º da CF). Até porque, pela compulsoriedade da paga, estaríamos obrigando os sindicalizados e os não sindicalizados a um vero tributo, na modalidade denominada “contribuição corporativa”, em prol das confederações.³²

Ademais, salienta que a contribuição confederativa, prevista no inciso IV, artigo 8º da Constituição Federal de 1988, não se confunde com a contribuição

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 120.

²⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

³⁰ COELHO, 2012, p. 121

³¹ COELHO, loc. cit.

³² COELHO, loc. cit.

sindical a que se reporta a parte final do aludido dispositivo. Aquela, diversamente do que ocorre com esta, não se submete às esteiras dos princípios constitucionais tributários, nem mesmo ao mais primordial deles, o princípio da legalidade tributária.

Encerra exarando que “No mais, o constituinte, ao estatuir a contribuição voluntária (adesiva) pró-confederações, fez questão de distingui-la daqueloutra compulsória, isto é, tributária”. Portanto, segundo o autor, a contribuição sindical possui natureza jurídica tributária, daí porque ser compulsória.

2.3.3 A Contribuição Sindical Como Espécie De Contribuição De Interesse De Categorias Profissionais Ou Econômicas Segundo Hugo de Brito Machado

Hugo de Brito Machado enfatiza que a contribuição social caracteriza-se como espécie de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada à manutenção e organização da respectiva categoria.

Aludido autor assevera que o ponto de contato desse instituto não se concentra propriamente na destinação de recursos, mas na vinculação da entidade representativa da categoria profissional ou econômica com o contribuinte, figurando aquela como sujeito ativo da relação tributária, explica:

A esta conclusão se chega através da interpretação do art. 149, combinado com o art. 8º, inciso IV, da vigente Constituição. Realmente, este último dispositivo estabelece que *a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.* A contribuição prevista em lei, no caso, é precisamente a contribuição social a que se refere o art. 149, restando claro, portanto, que a ressalva está a indicar a entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, como credora das duas contribuições. Uma, a contribuição fixada pela assembléia geral, de natureza não tributária. A outra, prevista em lei, com fundamento no art. 149 da Constituição, é a espécie de contribuição social de que se cuida.³³

Sendo assim, a contribuição sindical, prevista nos artigos 578 e seguintes da CLT, teriam fundamento constitucional no artigo 149 da Constituição Federal, o qual acomete à União a competência para fixar contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, da qual é espécie.

Roque Antonio Carrazza, por seu turno, em nota de rodapé de seu Curso de Direito Constitucional Tributário, perfunctoriamente adentra ao tema com a única

³³ MACHADO, Hugo Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 411.

finalidade de afastar a identificação da contribuição confederativa como pertencente ao gênero tributo:

117. Pensamos que não é desta “contribuição social” que trata o art. 8º, IV, da CF [...].

A nosso sentir, o termo *contribuição* está empregado, no inciso *supra*, não na acepção de tributo, mas de prestação pecuniária espontânea. Nossa convicção mais se reforça na medida em que a própria Constituição a aparta “da contribuição prevista em lei” e o inc. V deste mesmo art. 8º estatui que ninguém será obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado a sindicato”. Ora, se tal “contribuição” não é criada em lei, não se confunde com a criada em lei (que é tributo) e ninguém está compulsoriamente obrigado a pagá-la (já que inexistente, no Brasil, o dever de sindicalizar-se ou de permanecer sindicalizado), devemos forçosamente reconhecer que, no caso, estamos diante de uma figura de direito privado, que não se confunde com o tributo ora em estudo [contribuições tributárias, em sentido genérico].³⁴

Tal como Sacha Calmon Navarro Coêlho, Hugo de Brito Machado sustenta que o artigo 8, inciso IV, da Carta Magna é sustentáculo para a instituição da contribuição confederativa, que não é tributo, por prescindir de lei, nem se confunde com a contribuição sindical, esta sim de natureza tributária.

2.3.4 Da Distinção Entre Contribuição Sindical, Contribuição Confederativa E Contribuição De Fiscalização Profissional

Consoante se infere dos posicionamentos colacionados anteriormente, a doutrina é pacífica ao distinguir a contribuição sindical da contribuição confederativa.

Quase a unanimidade dos autores que abordam o tema faz tal distinção sob a premissa de se tratar a primeira de espécie tributária e a segunda não, aplicando-lhes, por isso, regimes jurídicos distintos.

Notadamente, ao revestir a contribuição sindical de natureza tributária, está-se por impingir-lhe a observância de todo um sistema constitucional voltado à garantia de direitos dos contribuintes, oponível ao Estado.

Por outro viés, desqualificar a contribuição confederativa a que se reporta a primeira parte do inciso IV do artigo 8º da Constituição Federal de 1988 significa retirar dela toda a limitação decorrente do sistema constitucional tributário.

Essa distinção é claramente atribuída a ambos os institutos por Sergio Pinto Martins, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Roque Antonio Carrazza e Hugo de Brito

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 519

Machado. Também perfilham desse entendimento Ricardo Alexandre, Humberto Ávila e Eduardo Sabbag. O primeiro deles expõe:

A constituição prevê, em seu art. 8º, a criação de duas contribuições sindicais, quais sejam:

- a) a contribuição fixada pela assembléia-geral para o custeio do sistema confederativo do respectivo sindicato;
- b) contribuição fixada em lei, cobrada de todos os trabalhadores.

A primeira é voluntária, só sendo paga pelos trabalhadores que se sindicalizarem. O entendimento é pacífico, já tendo sido, inclusive, objeto da Súmula do Supremo Tribunal Federal (Enunciado 666: “A Contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição só é exigível dos filiados do sindicato respectivo”). A ausência de compulsoriedade aliada ao fato de a contribuição não ser criada por lei, denotam a ausência de natureza tributária da exação.

Já a segunda exação é, inequivocamente, um tributo, pois atende a todos os elementos constantes da definição de tributo (art. 3º do CTN). Foi instituída por lei e é compulsória para todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do Sindicato representativo da mesma categoria ou profissão, ou, inexistindo este, à Federação correspondente à mesma categoria econômica ou profissional (CLT, arts. 579 e 591).³⁵

Humberto Ávila, ao arrolar as espécies de contribuições [leia-se, tributárias] previstas pela Constituição, identifica quatro delas, a saber: contribuições para a seguridade social, contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuição de fiscalização profissional e a contribuição sindical (art. 8º, IV, *in fine*)³⁶.

Ressalte-se que este último autor, além de não enquadrar a contribuição confederativa como espécie de contribuição, do gênero tributo, assevera que a contribuição sindical não se confunde à contribuição de fiscalização profissional, realizada pelos Conselhos de Classe (ou Conselhos Profissionais).

Enquanto a contribuição confederativa (não tributária) é devida pelos trabalhadores associados a sindicato, em razão do vínculo associativo, a contribuição anuidade é devida pelos indivíduos cuja profissão seja regulamentada por lei e fiscalizada por conselho de classe, em razão da inscrição no respectivo conselho profissional. Por seu turno, a contribuição sindical recai sobre todo e qualquer trabalhador, independentemente de associação a sindicato ou inscrição no respectivo conselho de classe.

Eduardo Sabbag salienta que a contribuição-anuidade (ou contribuição de fiscalização profissional) e a contribuição sindical são bons exemplos de

³⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. São Paulo: Método, 2013. p. 61.

³⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 256.

subespécies de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, e, portanto, não se confundem uma a outra³⁷.

Ademais disso, assevera que “A contribuição sindical não se confunde com a contribuição confederativa (art. 8º, IV, *parte inicial*, da CF) [...] também chamada de Contribuição de Assembléia, [que] é desprovida de natureza tributária e, portanto, de compulsoriedade”³⁸.

O autor aponta as principais diferenças entre esses dois institutos. A contribuição sindical encontra previsão no artigo 8º, inciso IV, *in fine*, da CF/88 c/c artigos 578 e seguintes da CLT, é tributo e, portanto, de obrigação compulsória, derivada de lei (ato do Poder Legislativo), submetida aos princípios constitucionais tributários, sendo exigível de todos os trabalhadores. Outrossim, a contribuição confederativa está prevista no mesmo preceito constitucional, em sua parte inicial, não é tributo, é de cumprimento voluntário, deriva de relação contratual (ato da Assembléia Geral), não se submete aos princípios constitucionais tributários e é exigível tão somente dos trabalhadores sindicalizados³⁹.

Desse modo, de acordo com a doutrina, tratam-se de institutos distintos a contribuição sindical, a contribuição-anuidade e a contribuição confederativa, sendo que esta última nem tributo é. As outras duas seriam subespécies de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, de competência prevista no artigo 149 da Constituição Federal vigente.

2.3.4.1 A contribuição confederativa e a súmula nº 666 do STF

Há muito o Supremo Tribunal Federal brasileiro enfrenta a questão da contribuição confederativa, despindo-a das vestes de instituto tributário e reputando-lhe compulsoriedade limitada aos filiados do respectivo sindicato.

Nesse sentido o julgamento proferido no RE 195.978-9/SP, que culminou na edição da súmula nº 666 daquele tribunal:

³⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 514.

³⁸ Ibid., p. 515.

³⁹ Ibid., p. 517.

A CONTRIBUIÇÃO CONFEDERATIVA DE QUE TRATA O ART. 8º, IV, DA CONSTITUIÇÃO, SÓ É EXIGÍVEL DOS FILIADOS AO SINDICATO RESPECTIVO.⁴⁰

Portanto, ao menos sob a óptica jurisprudencial, a contribuição confederativa, por não ser tributo, não pode ser exigida senão daqueles filiados a sindicato.

3 COTEJO ANALÍTICO DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL AOS INSTITUTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E SEUS CONTORNOS JURÍDICOS

Inferir se a natureza jurídica da contribuição sindical é afeta ao direito tributário demanda inicialmente a incursão no conceito de natureza jurídica e, em seguida, a comparação daquele objeto de estudo aos institutos que consubstanciam o direito tributário.

3.1 CONCEITO DE NATUREZA JURÍDICA

Estabelecer a natureza de algo significa, em última análise, conhecer a sua essência e seus aspectos elementares, o que lhe fundamenta, dá forma e sentido, bem como indicar sua finalidade. Nesse sentido, estabelecer a natureza jurídica de determinado instituto significa identificar a sua natureza dentro do ordenamento jurídico e da ciência do direito.

Segundo Plácido e Silva, o vocábulo natureza, derivado do latim *natura*, “designa o conjunto de seres e coisas que constituem o Universo”⁴¹. Outrossim, na terminologia jurídica, “assinala, notadamente, a *essência*, a *substância* ou a *compleição* das coisas”⁴². E arremata:

Assim, a natureza se revela pelos requisitos ou atributos essenciais e *que devem vir* com a própria coisa.

Eles se mostram, por isso, a *razão de ser*, seja do ato, do contrato ou do negócio.

A natureza da coisa, pois, põe em evidência sua própria essência ou substância, que dela *não se separa*, sem que a modificação ou a mostre

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 666. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acessado em 08/10/2014.

⁴¹ SILVA, Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 942

⁴² SILVA, loc. cit.

diferente ou sem os atributos que são de seu caráter. É, portanto, a *matéria* de que se compõe a própria coisa, ou que lhe é inerente ou congênita.⁴³

Desse modo, para verificar se a natureza jurídica da contribuição sindical se alinha ao direito tributário, isto é, pode ser cognoscível por este ramo da ciência do direito, é imprescindível analisar aquele instituto em cotejo ao conceito de tributo, ao conceito de regra-matriz de incidência tributária, à classificação de tributos e ao conceito de sistema constitucional tributário.

3.2 CONTRIBUIÇÃO SINDICAL E O CONCEITO DE TRIBUTO

Invariavelmente, o estudo do direito tributário remete ao conceito de tributo, seu objeto central, de modo que, para verificar se a contribuição sindical possui natureza jurídica tributária, é imprescindível, num primeiro momento, analisar sua compatibilidade ao conceito de tributo.

3.2.1 Noções Gerais Acerca De Tributo

Norma jurídica é tradicionalmente concebida pela doutrina como a proposição que implica determinada consequência, dada a ocorrência da conduta descrita no antecedente normativo, instalando uma relação jurídica entre um sujeito ativo e um sujeito passivo. Nesse sentido, norma jurídica tributária é aquela que instala uma relação jurídica consistente na prestação do tributo.

Segundo Geraldo Ataliba o conteúdo das normas tributárias é, essencialmente, “uma ordem ou comando, para que se entregue ao estado (ou pessoa por ele, em lei, designada) certa soma de dinheiro”⁴⁴, o que as distingue das normas dos demais ramos do Direito. Portanto, o “objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos”⁴⁵:

Este dinheiro – levado aos cofres públicos, por força da lei tributária – recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo.⁴⁶

⁴³ SILVA, Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 942.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 21.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 23.

⁴⁶ ATALIBA, loc. cit.

Em suma, o objeto da relação jurídica tributária consiste na prestação do crédito tributário que, por sua vez, materializa-se na conduta de se levar dinheiro aos cofres públicos.

3.2.2 Tentativa Conceitual De Tributo

Inicialmente, impende salientar que o conceito de tributo para o direito tributário não se confunde com aquele dado por outras ciências – conceito financeiro, econômico e outros.

Paulo de Barros Carvalho aponta cinco acepções do vocábulo tributo: (1) montante em dinheiro, (2) prestação (equivalente a dever jurídico do sujeito passivo), (3) direito subjetivo de titularidade do sujeito ativo, (4) sinônimo de relação jurídica tributária, e (5) norma jurídica. Ressalta, todavia, que todas essas estariam contidas numa sexta acepção, mais ampla – a de tributo como norma, fato e relação jurídica⁴⁷. Aliás, é justamente esta última a acepção reproduzida pelo Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁴⁸

Sob esse enfoque, Geraldo Ataliba vislumbra tributo como a obrigação pecuniária, *ex lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é, em princípio, uma pessoa pública e o sujeito passivo uma pessoa legalmente posta nesta situação⁴⁹.

Por seu turno, Paulo de Barros Carvalho desmembra a definição de tributo em cinco características essenciais: (1) prestação pecuniária compulsória; (2) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; (3) que não constitua sanção de ato ilícito; (4) instituída em lei; (5) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Prestação pecuniária compulsória significa dizer que se está diante de “comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano,

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 19.

⁴⁸ BRASIL, **Código Tributário Nacional**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁴⁹ ATALIBA, 2011, p. 36.

qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias”⁵⁰. Trata-se do comportamento do sujeito passivo de uma obrigação que, em caráter obrigatório, leva dinheiro ao sujeito ativo⁵¹. Não cabe àquele exercer juízo de vontade quanto ao cumprimento de sua obrigação, pois compulsória, consistindo verdadeiro dever efetivá-la, ainda que contra seus interesses.

Enfim, “caracterizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária”⁵². Todavia, a exigência de que o tributo deve ser prestado em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir é notadamente um exemplo de redundância emanado pelo legislador. Afinal, como assinala Paulo de Barros Carvalho, se o tributo é prestação em dinheiro, qual a necessidade de se reafirmar sê-lo pagável em moeda?

Prejudicial ao conceito de tributo é também a parte final daquele excerto – “ou cujo valor nela se possa exprimir” –, pois, em tese, conduziria às interpretações mais descabidas, como a possibilidade de se pagar tributo com a força de trabalho humano, produtos agrícolas e outros congêneres de avaliação pecuniária.

Outrossim, o legislador foi conveniente e oportuno ao estatuir que tributo é prestação compulsória “que não constitua sanção de ato ilícito”, impedindo desse modo a cobrança de tributo como se sanção fosse ou, o que aparenta mais fácil, a aplicação de multa com vestes de tributo. Indubitável, portanto, que somente de um fato lícito pode se instalar a relação jurídica tributária.

Admite-se, todavia, muitas relacionadas à ordem tributária, mas que não se confundem com tributo, consoante afirma categoricamente Geraldo Ataliba:

O dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro = fisco) do sujeito ativo decorre do fato imponível. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia (art. 5º, *caput* e inciso I da CF), não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras conseqüências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico.⁵³

Outra elementar conceitual de relevante importância consiste na expressão “instituída em lei”. Trata-se de explícita afirmação, por parte do legislador, do

⁵⁰ CARVALHO, 2009, p. 25.

⁵¹ ATALIBA, 2011, p. 35.

⁵² CARVALHO, loc. cit.

⁵³ ATALIBA, loc. cit.

princípio da legalidade (artigo 5º, II, da CF/88), segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁵⁴, tal como do princípio da estrita legalidade (artigo 150, I, CF/88), em que se veda ao Estado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”⁵⁵.

Desse modo, acentua Paulo de Barros Carvalho, “não se há de imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam *ex lege*”⁵⁶, por mais que algumas exijam, em sua configuração típica, a presença do elemento volitivo dos sujeitos.

Finalmente, ao caracterizar o tributo como prestação “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, o legislador optou por atribuir a cobrança da obrigação tributária ao agente da administração pública, retirando-lhe o juízo de oportunidade e conveniência (discricionariedade). Ressalte-se que o agente público é obrigado a cobrar a prestação tributária, pois o ato administrativo é vinculado.

Acerca disso, são elucidantes os ensinamentos de Maria Sylvania Zanella di Pietro, segundo quem:

(...) a atuação da Administração Pública no exercício da função administrativa é vinculada quando a lei estabelece a única solução possível diante de determinada situação de fato; ela fixa todos os requisitos, cuja existência a Administração deve limitar-se a constatar, sem qualquer margem de apreciação subjetiva.⁵⁷

Com efeito, à luz da definição infraconstitucional, tributo consiste numa prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção por ato ilícito (multa), instituída em lei por pessoa constitucionalmente competente, e cobrada pelo agente público, a quem não cabe juízo discricionário à cobrança.

3.2.3 Conceito Constitucional De Tributo Para Geraldo Ataliba

Para Geraldo Ataliba, o conceito de tributo é constitucionalmente pressuposto, operando como o “centro da construção sistemática que se designa por direito

⁵⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁵⁵ BRASIL, loc. cit.

⁵⁶ CARVALHO, 2009, p. 27.

⁵⁷ PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 205.

tributário⁵⁸. É, portanto, um conceito primário, verdadeiro ponto de origem desse ramo do direito.

Segundo afirma, a Constituição Federal não prevê um conceito expresso, mas estabelece de forma sistemática um conceito implícito, mediante critérios de “delimitação da extensão material do direito tributário”⁵⁹ e, portanto, de tributo, de modo que não cabe à lei infraconstitucional ampliar ou reduzir este âmbito.

Para ele, tributo é a categoria nuclear do direito tributário, instituída pelo ordenamento jurídico, descabendo ao jurista estudar suas características e propriedades, senão por meio do direito positivo e das prescrições constitucionais⁶⁰. Trata-se de um conceito mutável no tempo e no espaço:

O conceito de tributo é nitidamente um conceito jurídico-positivo. Há de ser formulado, hoje, de modo diverso, relativamente ao passado. Sofreu evolução. Pode modificar-se e até desaparecer. Aquele, aqui vigente, pode não ser extensível a todos os sistemas atuais. Sua compreensão é maior ou menor aqui e alhures. Como todo conceito jurídico-positivo, é mutável, por reforma constitucional. (...)

No Brasil, hoje, o seu termo de referência é o dinheiro. Não se sabe como será no futuro. Enfim, é conceito contingente, ao contrário dos conceitos lógico-jurídicos, que são necessários, permanentes, universais e transcendentais ao próprio querer constituinte.⁶¹

Historicamente, o conceito de tributo é transcendental a qualquer Constituição. Em particular, no sistema jurídico brasileiro, o seu conceito é implicitamente constitucional. Trata-se de mera liberalidade do constituinte, que optou por limitar a atuação do Estado e do legislador infraconstitucional, precipuamente na aplicação e criação de tributos.

Em síntese, embora não defina de forma irreduzível e específica o conceito de tributo, a Constituição Federal, ao delimitar o seu âmbito material, termina por conferir-lhe um esboço conceitual, o qual somente pode ser alterado se alterada a própria Constituição.

⁵⁸ ATALIBA, 2011, p. 37.

⁵⁹ Ibid., p. 38.

⁶⁰ Ibid., p. 39.

⁶¹ Ibid., p. 40.

3.2.4 Diferença Entre Tributo E Outros Institutos Jurídicos

Invariavelmente, a obrigação tributária implica num levar dinheiro aos cofres públicos, todavia nem todo dinheiro levado aos cofres públicos deriva de uma obrigação tributária.

Geraldo Ataliba enumera ao menos quatro situações que convergem àquela conduta: (1) multa; (2) obrigação convencional; (3) indenização por dano; e (4) tributo. Para identificar a qual natureza jurídica corresponde a conduta é imprescindível observar as demais características que a revestem.

Multa é prestação pecuniária derivada de ato ilícito e, portanto, não se confunde com tributo. A obrigação convencional, por seu turno, pressupõe um acordo de vontades estranho à obrigação tributária. Por fim, a indenização por dano sobrevém ao cometimento de ato ilícito, de modo que sua natureza jamais se confundirá àquela. Daí porque concluir que tributo é “a obrigação pecuniária, legal, não emergente de fatos ilícitos”⁶², de multa ou de obrigação de indenizar.

3.3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A CONTRIBUIÇÃO SINDICAL E O CONCEITO DE TRIBUTO

Conforme asseverado anteriormente, norma jurídica tributária em sentido estrito é aquela que instala uma relação jurídica consistente na prestação de tributo, por um sujeito passivo ao Estado.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a acepção que melhor descreve o conceito de tributo é a que o visualiza como norma, fato e relação jurídica, tal como incorporado pelo artigo 3º do CTN. Nesse sentido, tributo é a (1) prestação pecuniária compulsória; (2) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; (3) que não constitua sanção de ato ilícito; (4) instituída em lei; (5) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Cotejando-se a norma que disciplina a contribuição sindical (artigos 578 e seguintes da CLT) aos elementos integrantes do conceito de tributo (artigo 3º do CTN) torna-se possível uma preliminar análise acerca da natureza daquela exação.

⁶² ATALIBA, 2011, p. 37.

Notadamente, os artigos 578, 579 e 580 da CLT estabelecem uma prestação no bojo de uma relação entre os sindicatos, de um lado, e os participantes de determinada categoria econômica ou profissional e profissionais liberais, de outro. Ademais, conforme dispõe o artigo 580, incisos I, II e III, da CLT, aludida prestação terá como objeto o pagamento de “importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho (...)”⁶³ ou, noutras palavras, pecúnia, dinheiro.

Consoante se infere do artigo 579 da CLT, além de pecuniária, a prestação é compulsória, afinal não decorre de relação contratual, impondo-se a todos aqueles que participem de determinada categoria econômica ou profissional e aos profissionais liberais, independentemente de vínculo associativo a sindicato. Neste sentido, alias, têm sido as manifestações dos tribunais superiores:

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO SINDICAL - SERVIDORES PÚBLICOS - OBRIGATORIEDADE - AUSÊNCIA DE MÁCULA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - RECURSO NÃO PROVIDO.

1. Resta sedimentado na jurisprudência do STJ o entendimento de que a contribuição sindical, prevista nos arts. 578 e seguintes da CLT é devida por todos os trabalhadores de determinada categoria, independentemente de filiação sindical e da condição de servidor público celetista ou estatutário.
2. Recurso ordinário não provido.⁶⁴

EMENTA: Sindicato de servidores publicos: direito a contribuição sindical compulsoria (CLT, art. 578 ss.), recebida pela Constituição (art. 8., IV, in fine), condicionado, porem, a satisfação do requisito da unicidade. 1. A Constituição de 1988, a vista do art. 8., IV, in fine, recebeu o instituto da contribuição sindical compulsoria, exigível, nos termos dos arts. 578 ss. CLT, de todos os integrantes da categoria, independentemente de sua filiação ao sindicato (cf. ADIn 1.076, med.cautelar, Pertence, 15.6.94). 2. Facultada a formação de sindicatos de servidores publicos (CF, art. 37, VI), não cabe exclui-los do regime da contribuição legal compulsoria exigível dos membros da categoria (ADIn 962, 11.11.93, Galvao). 3. (...)⁶⁵

Desse modo, é possível afirmar que a contribuição sindical é prestação pecuniária compulsória. Por se tratar de prestação em pecúnia, aludida prestação obviamente materializa-se em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

⁶³ BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm > Acesso em 12 abr. 2014.

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 37228/GO. 2ª Turma. Ministra Relatora Eliana Calmon. DJe em 20/08/2013. Disponível em < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201200365815&dt_publicacao=20/08/2013 > Acessado em 28/09/2014.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 21758/DF. 1ª Turma. Ministro Relator Sepúlveda Pertence. DJ em 04/11/1994. Disponível em < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115636> > Acessado em 28/09/2014.

Ademais, a contribuição sindical não constitui sanção de ato ilícito, pois, indubitavelmente, não se confunde com multa, nem indenização por dano. Aliás, conforme assentado anteriormente, somente de fato lícito pode se instalar a relação jurídica tributária.

Outrossim, o artigo 3º do CTN disciplina que, para se qualificar determinado instituto como tributo, além de revelar uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, deve sê-lo previsto em lei. Esta imposição decorre inclusive da Constituição Federal de 1988, que em seus artigos 5º, II, e 150, I, prevê, respectivamente, o princípio da legalidade e da legalidade estrita. Inadmite-se, portanto, no ordenamento jurídico brasileiro, a criação de tributo de maneira diversa, senão por lei. A contribuição sindical tem sustentáculo nos artigos 8º, IV, *in fine*, c/c artigo 149, ambos da Carta Magna vigente, e previsão legal nos artigos 578 e seguintes da CLT.

Por derradeiro, tributo é prestação pecuniária compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, isto é, independe de juízo de oportunidade e conveniência por parte do agente da administração pública. Assim sendo, descabe ao agente público ao qual incumbe recolher a prestação tributária optar por fazê-lo ou não, afinal é obrigado a cobrá-lo. É o caso da contribuição sindical cuja cobrança não está contemplada no rol de direitos disponíveis aos sindicatos e se apresenta como obrigação destes. Isso se depreende, aliás, das previsões legais contidas nos artigos 582 e 583 da CLT.

Ressalte-se, todavia, que a mera adequação da contribuição sindical ao conceito jurídico de tributo não implica necessariamente na conclusão de que possua natureza tributária.

3.4 CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS E A CONTRIBUIÇÃO SINDICAL

A classificação jurídica dos tributos constitui-se em instrumento didático de compreensão do objeto central do direito tributário, reunindo as espécies tributárias de acordo com características que lhe são comuns. Nesse sentido, imprescindível breve incursão no tratamento doutrinário dispensado à classificação jurídica dos tributos.

3.4.1 Classificação Jurídica Dos Tributos Em Vinculados E Não-Vinculados

O conceito de tributo é amplo e genérico, permitindo que vasta gama de eventos seja elevada à categoria de fato jurídico tributário. Tarefa essa outorgada ao legislador do Código Tributário Nacional e ao constituinte de 1988, que fixaram as espécies tributárias, agrupando fatos semelhantes num mesmo feixe conceptual.

Segundo Geraldo Ataliba, o critério que nos possibilita diferenciar uma espécie tributária de outra reside na hipótese tributária, mais especificamente na descrição da conduta que enseja a instalação da relação jurídica tributária, referindo-se ao aspecto material da hipótese de incidência⁶⁶.

A classificação jurídica dos tributos é, certamente, um dos temas mais dissonantes entre os estudiosos da Ciência do Direito Tributário, e, atualmente, existem pelo menos cinco teorias acerca das espécies tributárias. Antes de analisá-las, entretanto, valemo-nos de uma dicotomia bastante nítida naquele instituto, que leva em consideração o fato de o nascimento do tributo decorrer, ou não, de prestação de atividade pelo Estado.

Acerca disso, Geraldo Ataliba assevera:

Comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.⁶⁷

No primeiro caso, “o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária ao desempenho de uma atividade estatal e, no segundo, não”⁶⁸. A Constituição Federal estabelece expressamente as espécies tributárias, atribuindo a algumas delas a prestação de atividade pelo Estado, como, por exemplo, em seu artigo 145, ao prever que taxa e contribuição de melhoria são tributos vinculados. As primeiras decorrem “do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”⁶⁹, e a segunda de obras públicas.

⁶⁶ ATALIBA, 2011, p. 130.

⁶⁷ ATALIBA, loc. cit.

⁶⁸ Ibid., p. 131.

⁶⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2010.

Sendo assim, o legislador, ao instituir determinado tributo, fica constitucionalmente obrigado a incluir em sua hipótese de incidência a realização de atividade estatal como pressuposto para a instalação da relação jurídica tributária, ou a uma ação independente desta⁷⁰.

Ressalte-se, entretanto, que vinculação não se confunde com a destinação do dinheiro recolhido do contribuinte – produto da arrecadação tributária –, apenas indica se existe, ou não, na relação jurídica tributária, a atuação do Estado na prestação de algum serviço.

Nesta senda, para classificar um tributo numa ou noutra categoria, é necessário, antes de qualquer outra providência, focar as atenções para sua hipótese de incidência, mais especificamente para o seu aspecto (critério) material, que fornecerá a primeira informação a seu respeito: se vinculado ou não.

Aliás, tal previsão está contida no Código Tributário Nacional que prevê o imposto como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”⁷¹ (artigo 16), ao passo que as taxas “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”⁷² (artigo 77) e as contribuições de melhoria são instituídas “para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária”⁷³ (artigo 81).

No mesmo diapasão se apresenta a Constituição Federal, que, no artigo 145, vincula as taxas e as contribuições de melhoria à atuação do Estado. Denota-se, portanto, que a classificação dicotômica das espécies tributárias encontra guarida no bojo constitucional e da legislação tributária infraconstitucional.

3.4.1.1 Tributos não-vinculados

Estatui o artigo 16 do Código Tributário Nacional que “imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal”⁷⁴.

⁷⁰ ATALIBA, 2000, p. 131.

⁷¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁷² BRASIL, loc. cit.

⁷³ BRASIL, loc. cit.

⁷⁴ BRASIL. loc. cit.

Geraldo Ataliba salienta que “esse fato é indicativo de capacidade contributiva de alguém que será, precisamente, posto na posição de sujeito passivo”⁷⁵, e, portanto, sempre terá um fato de conteúdo econômico.

Frise-se, desse modo, que tributos não-vinculados são aqueles cujo fato gerador constitui-se em qualquer conduta humana que não empreenda atuação estatal. A espécie tributária essencialmente não-vinculada é o imposto.

3.4.1.2 Tributos vinculados

Diferentemente, tributos vinculados são “aqueles cujo aspecto material da h.i. [hipótese de incidência] consiste numa atuação estatal”⁷⁶. Segundo Geraldo Ataliba, essa espécie comporta duas subespécies: tributos diretamente vinculados e tributos indiretamente vinculados.

Há entre elas uma característica sobremaneira distintiva, que reside no suposto normativo, e consiste no condicionamento, ou não, a uma situação intermediária para sua perfeita incidência. Geraldo Ataliba esclarece que “a hipótese de incidência da taxa é uma atuação estatal diretamente (imediatamente) referida ao obrigado”⁷⁷, portanto, não condicionada a outros fatores, ao passo que na contribuição de melhoria, embora haja atuação do Estado, sua incidência depende da ocorrência de um fator intermediário.

As taxas constituem, essencialmente, as espécies de tributos diretamente vinculados, e as contribuições de melhoria, cuja incidência depende da ocorrência de situação intermediária, como, por exemplo, a valorização imobiliária, perfazem as espécies de tributos indiretamente vinculados.

3.4.1.3 A contribuição sindical com espécie de tributo não-vinculado

À luz da classificação dicotômica dos tributos em vinculados e não-vinculados, depreende-se que a contribuição sindical não está relacionada à contraprestação por parte do Estado para tornar-se compulsória.

⁷⁵ ATALIBA, 2000, p. 137.

⁷⁶ Ibid., p. 146.

⁷⁷ Ibid., p. 147.

Mencionada exação decorre do simples fato da participação de alguém à determinada categoria econômica ou profissional, ou das profissões liberais. Trata-se, portanto, em tese, de espécie de tributo não-vinculado.

3.4.2 Teorias Acerca Das Espécies Tributárias

Nas últimas cinco décadas, pelo menos quatro teorias acerca das espécies tributárias foram debatidas pela doutrina e encontraram guarida na jurisprudência: teorias bipartite, tripartite, quadripartite e quiquipartite.

Atualmente a doutrina tem se dividido preponderantemente entre a teoria tripartite e a quinquipartite, recebendo a última maior acolhida, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal.

Paulo de Barros Carvalho observa que a divisão dos tributos empreendida pelo constituinte no artigo 145 da Constituição Federal nunca convenceu os estudiosos preocupados com maior rigor no desenvolvimento dos estudos jurídicos, pois “a própria Constituição não se furtava de adicionar, àquelas espécies taxativamente enumeradas, outras mais que reconhecia existir, de modo tácito, porém equívoco”⁷⁸, referindo-se aos empréstimos compulsórios e contribuições.

Alfredo Augusto Becker assevera que a ciência do direito deve respaldar-se em critérios objetivos, conferindo-lhe, assim, a natureza científica que busca. Contudo, considera que “é ainda necessário que o critério científico (objetivo) seja também jurídico (resulte e trabalhe com as existências e fenomenologias do mundo jurídico verificadas pela Ciência Jurídica)”⁷⁹.

Dentre as mais variadas teorias, aquelas quatro foram as mais suscitadas no último meio século devido terem oferecido critérios mínimos de objetividade, mediante o uso dos conceitos e linguagem típicos das ciências jurídicas.

3.4.2.1 Teoria bipartite

A Teoria Bipartite, sustentada por Alfredo Augusto Becker, elenca como critério de classificação jurídica dos tributos a base de cálculo, por ele denominada base imponible.

⁷⁸ CARVALHO, 2002, p. 179.

⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 367.

A escolha desse critério decorre da simples constatação de que a base de cálculo exerce essencialmente a função comparativa, isto é, consiste no único elemento capaz de fornecer a natureza jurídica de um tributo⁸⁰. Desse modo, o nome do tributo e a conduta descrita na hipótese, por si só, nada revelam acerca de sua natureza.

Segundo essa teoria, o tributo tem sua natureza jurídica revelada pela observação da base de cálculo, a qual “sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo”⁸¹. É o que afirma:

O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo.⁸²

Portanto, haverá “tantos distintos gêneros jurídicos de tributo quantas diferentes bases de cálculo existirem”⁸³.

De acordo com o autor, a base de cálculo designa o gênero jurídico do tributo, enquanto que os demais elementos o especificam, particularizando-o em determinada espécie tributária. Além disso, a hipótese de incidência da norma jurídica tributária é composta por um elemento nuclear – a base de cálculo –, preenchida por elementos adjetivos que caracterizam a espécie do tributo⁸⁴. Desse modo, conclui que os tributos podem ser classificados em impostos ou taxas:

Imposto: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto.
Taxa: a regra jurídica que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o serviço estatal ou coisa estatal, terá criado uma taxa.⁸⁵

Segundo o autor, “todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: imposto ou taxa”⁸⁶, consideradas espécies autônomas de tributo.

Aludida teoria sofreu críticas, a exemplo da proferida por Paulo de Barros Carvalho, sugerindo que tal concepção desconhece a figura da contribuição como entidade autônoma, e que os tributos parafiscais, a contribuição de melhoria, os

⁸⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 368.

⁸¹ Ibid., p. 373.

⁸² Ibid., p. 374.

⁸³ BECKER, loc. cit.

⁸⁴ BECKER, loc. cit.

⁸⁵ Ibid., p. 380.

⁸⁶ Ibid., p. 381.

empréstimos compulsórios e os monopólios fiscais, são reduzidos às categorias genéricas de impostos ou taxas⁸⁷.

3.4.2.2 Teoria tripartite

Amplamente difundida por Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho, a teoria tripartite defende a existência de apenas três espécies autônomas de tributo, contempladas nos incisos I, II e III, do artigo 145 da Constituição Federal: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

No mesmo compasso Roque Antonio Carrazza, para quem “nossa Lei Maior está comprometida com uma classificação jurídica dos tributos”⁸⁸, conferindo em seu art. 145, “às pessoas políticas, competências para que criem impostos, taxas e contribuição de melhoria”⁸⁹.

Parte-se do pressuposto que os tributos podem ser vinculados ou não-vinculados, tal como propunha Geraldo Ataliba, de modo que, aplicando-se a teoria da exclusão, serão impostos todos e quaisquer tributos cuja hipótese de incidência não preveja a atuação estatal, refletindo a esfera particular do contribuinte.

Do contrário, “sempre que nos depararmos com a vinculação direta, imediata, teremos as taxas, ao passo que a vinculação indireta, mediata, indica a existência de uma contribuição de melhoria”⁹⁰.

Contudo, as demais contribuições elencadas pela Carta Magna, “por revestirem ora o caráter de tributos vinculados, ora o de impostos, não constituem categoria à parte, pelo que hão de subsumir-se numa das espécies enumeradas”⁹¹, isto é, impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Sob as bases dessa teoria, para identificarmos a natureza jurídica dos empréstimos compulsórios e das contribuições, é necessário analisar se a conduta descrita na hipótese de incidência é vinculada ou não-vinculada à atuação do Estado. Se for, terá natureza jurídica de taxa; senão, de imposto.

Alerte-se, porém, conforme afirma Paulo de Barros Carvalho, que não é suficiente analisar apenas a hipótese de incidência para descobrir a natureza jurídica

⁸⁷ CARVALHO, 2002, p. 181.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 558.

⁸⁹ CARRAZZA, loc. cit.

⁹⁰ CARVALHO, 2009, p. 35.

⁹¹ Ibid., p. 36.

de um tributo, devendo, sobretudo, se observar as informações fornecidas pela respectiva base de cálculo.

Assim, enquanto a teoria bipartida considera os impostos e as taxas como espécies autônomas de tributo, a teoria tripartite, influenciada pelas lições de Geraldo Ataliba, as arranja da seguinte maneira: impostos (tributos não-vinculados), taxas (tributos diretamente vinculados) e contribuições de melhoria (tributos indiretamente vinculados).

3.4.2.3 Teoria quadripartite

Defendida por Luciano Amaro, Bernardo Ribeiro Moraes e Ricardo Lobo Torres, a Teoria Quadripartite divide os tributos em quatro espécies autônomas: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Descarta, portanto, a tradicional doutrina quanto à vinculação, ou não, à atividade estatal, considerando espécies autônomas todas aquelas descritas na Constituição Federal.

Note-se, contudo, que a espécie “contribuições” suporta outras três subespécies: as contribuições de melhoria (art. 145, III, da CF), as contribuições parafiscais (art. 149 da CF) e as contribuições especiais (art. 149 da CF).

Ademais disso, ao contrário do que propunha a teoria tripartite, as contribuições (arts. 145, III, e 149 da CF) e os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF) consistiriam em espécies autônomas, não possuindo caráter ora de imposto, ora de taxa.

3.4.2.4 Teoria quinquipartite

Atualmente, a Teoria Quinquipartite é a de maior aceitação doutrinária e jurisprudencial, sendo defendida, dentre outros, por Ives Gandra Martins e Hugo de Brito Machado. Aliás, esta tem sido essa a teoria a fundamentar a maior parte das decisões do Supremo Tribunal Federal.

Enquanto a teoria quadripartite englobava numa única espécie de tributo as contribuições de melhoria e as contribuições sociais, na teoria quinquipartite cada qual representa uma espécie tributária autônoma.

Entretanto, é recorrente a crítica de que a teoria em questão utiliza-se de um critério extrínseco à ciência do direito tributário, muito mais apropriado às finanças

públicas, economia e demais ciências afins, a saber, a destinação dos recursos oriundos da arrecadação tributária.

3.4.3 Noções Gerais Acerca Das Espécies Tributárias

Contribuem ao presente estudo de maneira mais efetiva as teorias tripartite e quinquipartite, razão pela qual é imperioso descrever as características gerais de cada espécie tributária, com a advertência de que as contribuições e empréstimos compulsórios, previstos na segunda teoria como espécies autônomas, são tidos pela primeira ora como impostos, ora como taxas.

3.4.3.1 Impostos

Conforme definição contida no artigo 16 do Código Tributário Nacional, imposto é espécie de tributo cuja obrigação origina-se de situação independente de qualquer atividade estatal.

Geraldo Ataliba o define como “tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal”⁹². Aplicando-se o critério de exclusão para reconhecimento do imposto, temos que “a regra jurídica tributária que tiver escolhido, para base de cálculo de tributo, um fato lícito qualquer (não consistente em serviços estatal ou coisa estatal) terá criado um imposto”⁹³. Assim, quando a base de cálculo de determinado tributo incida num fato de cunho econômico e não consistente em atuação pelo Estado, teremos, em regra, tal espécie tributária.

De modo semelhante, Paulo de Barros Carvalho afirma que “é da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuabilidade atinente ao administrado”⁹⁴, portanto, fatos quaisquer realizados por ele.

Roque Antonio Carrazza arremata que os impostos encontram seu fundamento de validade “na competência tributária da pessoa política, não havendo

⁹² ATALIBA, 2000, p. 137.

⁹³ BECKER, 1998, p. 380.

⁹⁴ CARVALHO, 2009, p. 36.

necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica”⁹⁵.

Até por isso, muitos doutrinadores o chamam de tributo sem causa, “não porque ele não tenha fato imponible, mas porque não há necessidade de a entidade tributante oferecer qualquer contraprestação direta a quem o paga”⁹⁶.

Embora a Constituição arrole exhaustivamente as espécies de impostos existentes, dividindo a competência para instituí-los entre os entes da federação, recai à União a competência residual, que, por força de lei complementar, pode criá-los, desde que não possuam a mesma hipótese de incidência e a mesma base de cálculo dos impostos adjudicados a outro ente da Administração Pública Direta.

Cumprе salientar, ainda, que o princípio informador dessa espécie tributária é o princípio da capacidade contributiva, contemplado pelo § 1º, do art. 145, da Constituição Federal. Acerca dele, Roque Antonio Carrazza afirma:

Os impostos caracterizam-se não só pela fonte de legitimação – a posição de supremacia da pessoa política em relação ao contribuinte –, como, também, por encontrarem limites no princípio da capacidade contributiva, que exige venham levados em conta índices diretos ou indiretos de riqueza, economicamente apreciáveis.⁹⁷

Sob esse prisma, tem-se que os impostos deverão, necessariamente, descrever fatos-signos presuntivos de riqueza, a que alude Alfredo Augusto Becker, ou seja, fatos que, por si mesmos, revelem ou façam presumir a capacidade econômica das pessoas que os realizam. Daí o caráter econômico dos impostos e por isso ser o princípio da capacidade contributiva o seu princípio informador.

3.4.3.2 Taxas

Dispõe o artigo 77 do Código Tributário Nacional que as taxas são os tributos cujo fato gerador reporta ao “exercício do poder regular de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”⁹⁸. Trata-se de tributo vinculado à atividade estatal, cuja realização, entretanto, não é imprescindível para que incida e produza efeitos jurídicos. Alguns serviços podem instalar relações jurídicas tributárias pelo simples

⁹⁵ CARRAZZA, 2010, p. 560.

⁹⁶ CARRAZZA, loc. cit.

⁹⁷ Ibid., p. 564.

fato de estarem à disposição do contribuinte, embora este não as utilize efetivamente.

Roque Antonio Carrazza a considera “uma obrigação ex lege que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa”⁹⁹.

Paulo de Barros Carvalho complementa distinguindo imposto de taxa, asseverando que, nessa última, a hipótese de incidência apresentará “a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte”¹⁰⁰, bem como a “análise de suas bases de cálculo deverá exibir, forçosamente, a medida de intensidade da participação do Estado”¹⁰¹. A par disso, considera haver duas espécies de taxas previstas no direito positivo vigente: a) taxas decorrentes da prestação de serviço público; b) taxas em razão do exercício do poder de polícia.

Ressalte-se o alerta de Roque Antonio Carrazza, para quem “tais fatos não podem ser produzidos por particulares ou empresas privadas, mas, tão-somente, pelo Estado, mediante determinação legal”¹⁰², e segue, “sem lei, ele não pode nem prestar serviços públicos, nem exercitar o poder de polícia”¹⁰³.

Acerca dessa espécie tributária, tal como Paulo de Barros Carvalho, Carrazza entende haver “taxas de serviço (vale dizer, as que têm por pressuposto a realização de serviços públicos específicos e divisíveis)”¹⁰⁴ e “taxas de polícia (ou seja, as que nascem em virtude da prática, pelo Poder Público, de atos de polícia diretamente referidos a alguém)”¹⁰⁵.

Para ele, as taxas de serviço somente podem ser cobradas se o serviço público tenha sido realizado pela pessoa política a qual a Constituição Federal tenha atribuído competência para fazê-lo, não sendo requisito a utilização efetiva do serviço público pelo contribuinte para ensejar cobrança.

Nessa abordagem é elucidativa a redação do artigo 79 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

⁹⁸ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁹⁹ CARRAZZA, 2010, p. 566.

¹⁰⁰ CARVALHO, 2009, p. 39.

¹⁰¹ CARVALHO, loc. cit.

¹⁰² CARRAZZA, op. cit, p. 567.

¹⁰³ CARRAZZA, loc. cit.

¹⁰⁴ Ibid., p. 566.

¹⁰⁵ Ibid., p. 567.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.¹⁰⁶

Desse texto de lei evidencia-se que pelo simples fato de estar disponível um serviço de utilização compulsória, nasce a relação jurídica tributária inerente às taxas, sendo irrelevante sua utilização, ou não, pelo contribuinte.

Quanto às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, dispõe o artigo 78 do Código Tributário Nacional que:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.¹⁰⁷

Entretanto, conforme estabelece seu parágrafo único, para instalar a relação jurídica tributária, o exercício do poder de polícia deve ser regular, ou seja, desempenhado pela pessoa política competente, nos limites da lei aplicável, com observância ao devido processo, e, tratando-se ato discricionário, sem abuso ou desvio de poder.

Por derradeiro, saliente-se que, tanto numa quanto noutra modalidade, evidencia-se o caráter sinalagmático desse tributo, ou seja, a existência de direitos e deveres recíprocos entre os sujeitos da relação jurídica tributária.

3.4.3.3 Contribuições de melhoria

Elencada no inciso II, do artigo 145 da Constituição Federal, a contribuição de melhoria é definida por Paulo de Barros Carvalho como espécie autônoma de tributo

¹⁰⁶ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹⁰⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

que pode ser arrecadada “dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas”¹⁰⁸.

O autor esclarece que, “se as taxas pressupõem serviços públicos ou o exercício do poder de polícia, as contribuições de melhoria levam em conta a realização de obra pública que, uma vez concretizada, determine a valorização dos imóveis circunvizinhos”¹⁰⁹, e complementa:

A efetivação da obra pública por si só não é suficiente. Impõe-se um fator exógeno que, acrescentado à atuação do Estado, complemente a descrição factual. E a valorização imobiliária nem sempre é corolário da realização de obras públicas. Muitas há que, sobre não acarretarem incremento de valor nos imóveis adjacentes, até colaboram para a diminuição de seu preço de mercado.¹¹⁰

No clássico arranjo de Geraldo Ataliba, teríamos as contribuições de melhoria classificadas como tributos indiretamente vinculados, uma vez que sua incidência depende da existência de um fator intermediário: a valorização imobiliária. Note-se, por oportuno, que são necessários dois requisitos mínimos para instalar a relação jurídica tributária da contribuição de melhoria: a) que a obra seja pública; e b) que ocorra a valorização imobiliária ou mais valia.

A partir disso a conclusão de Paulo de Barros Carvalho de que, “do crescimento valorativo que o imóvel experimente, em razão da obra efetuada pelo Estado, quer o direito positivo brasileiro que seu proprietário colabore com o Erário, pagando a chamada contribuição de melhoria”¹¹¹, que jamais poderá constituir um quantum superior à mais valia experimentada, sob pena de ferir o princípio da capacidade contributiva.

Por fim, duas diferenças podem ser traçadas entre taxas e contribuições de melhoria: a segunda pressupõe obra pública e não serviço público, e dependem da ocorrência de um fator intermediário, que se constitui na valorização do bem imóvel.

¹⁰⁸ CARVALHO, 2009, p. 41.

¹⁰⁹ Ibid., p. 42.

¹¹⁰ CARVALHO, loc. cit.

¹¹¹ CARVALHO, loc. cit.

3.4.3.4 Empréstimos compulsórios e contribuições sob a óptica da teoria tripartite

É maciça a doutrina que considera os empréstimos compulsórios e as contribuições como entidades tributárias autônomas, em especial os adeptos das teorias quadripartite e quinquipartite. Os seguidores da teoria tripartite, por sua vez, as vislumbram carentes de autonomia, consistindo ora em impostos, ora em taxas.

Dispõe o artigo 148, I e II, da Constituição Federal, que a União poderá instituir empréstimos compulsórios, mediante lei complementar, em duas hipóteses bastante específicas: “I) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”¹¹². E, no parágrafo único do mesmo dispositivo legal, estabeleceu o legislador constituinte que a aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios deverão ser vinculados à despesa que fundamentou sua instituição.

Embora a expressão “empréstimos compulsórios” denote uma relação entre sujeitos, em que um deles deverá, independentemente de sua vontade, emprestar dinheiro ao outro, valamo-nos do contido no artigo 4º do Código Tributário Nacional, o qual aduz que “o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo”. Desse modo, o nome que lhe fora atribuído e a destinação expressa de seu produto arrecadado, por si só, não o revestem de nenhuma característica que o distinga das espécies de tributo contidas dispostas no artigo 145 da Carta Magna vigente.

Paulo de Barros Carvalho considera que “tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo”¹¹³, e, “para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio hipótese de incidência/base”¹¹⁴.

Assim, cotejando-se a base de cálculo à hipótese de incidência atribuída ao respectivo empréstimo compulsório, será possível aferir sua natureza jurídica: se imposto (tributo não vinculado de cunho econômico), taxa (tributo diretamente vinculado, decorrente da prestação de serviço ou do uso do poder de polícia pelo

¹¹² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹¹³ CARVALHO, 2009, p. 33.

¹¹⁴ CARVALHO, loc. cit.

Estado) ou contribuição de melhoria (tributo indiretamente vinculado, decorrente da realização de obra pública que proporcione valorização imobiliária), embora, na grande maioria das vezes, configurará a primeira espécie.

Quanto às contribuições especiais, dispõe a Constituição Federal que:

Art. 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.¹¹⁵

E sobre elas Paulo de Barros Carvalho conclui serem “tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas”¹¹⁶, contudo, afasta a possibilidade de aparecerem com feição de contribuição de melhoria, “posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições”¹¹⁷.

Portanto, assim como os empréstimos compulsórios, as contribuições não possuem status de espécie tributária autônoma e, por isso, terão feição de imposto ou de taxa, dependendo de sua hipótese de incidência e respectiva base de cálculo.

3.4.3.5 Delimitação conceitual das contribuições segundo Humberto Ávila

Segundo Humberto Ávila, as contribuições sociais, disciplinadas nos artigos 149 c/c 195, ambos da Constituição Federal de 1988, expressam, em última análise, um vínculo umbilical entre fatos e um conjunto de finalidades¹¹⁸. Isto implica dizer que a sua instituição “não apenas depende da existência de fatos econômicos (pagamento de remunerações, auferimento de receitas e obtenção de lucros), mas, também, da destinação legal do produto da arrecadação”¹¹⁹.

¹¹⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹¹⁶ CARVALHO, 2009, p. 44.

¹¹⁷ CARVALHO, loc. cit.

¹¹⁸ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 247.

¹¹⁹ Ibid., p. 248.

Sob a premissa de que o conceito de tributo pode ser construído diretamente da Constituição e por meio da Constituição, o autor avança sobre a natureza jurídica das contribuições:

Na primeira hipótese, busca-se um conceito constitucionalmente adotado de tributo pela interpretação das normas constitucionais que, direta ou indiretamente, digam respeito ao que a Constituição denomina *tributo*, ao Sistema *Tributário* Nacional, a espécies denominadas tributárias, à repartição de receitas *tributárias* e, por contraste, a outras espécies semelhantes aos tributos, mas que a Constituição optou por denominar de forma diversa, como preços, tarifas, penas, multas, compensações financeiras. Na segunda hipótese, busca-se um conceito de tributo nos instrumentos normativos aos quais a própria Constituição atribuiu a função de conceituar o tributo. Nesse caso, o conceito de tributo deve ser encontrado na lei complementar que estabelece, com base no artigo 146 da Constituição, normas gerais de direito tributário. Tributo é o que o Código Tributário Nacional diz que é.¹²⁰

E, à luz do conceito Constitucional de tributo – “tributo é prestação pecuniária decorrente de lei e não da vontade, ainda que fictícia (preço), que não constitui sanção de ato ilícito (multa) nem indenização pelo uso de bens públicos (compensação financeira)”¹²¹ – e do conceito estabelecido no artigo 3º do CTN, Humberto Ávila conclui que “as contribuições cuja instituição é autorizada pela Constituição, especialmente pelos artigos 149 e 195, são tributo”¹²².

Ademais disso, o autor enxerga nas contribuições um regime jurídico distinto das demais espécies, mas ressalta que isso não lhes retira aquela natureza jurídica. Segundo afirma, a despeito de se encaixarem no conceito de tributo, se diferenciam dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, e conclui:

Com efeito, a conjugação dos vários dispositivos que prevêm a instituição de contribuições (arts. 8º, IV, 149 e §1º, 195, 212, §5º, art. 239, §4º, 240 da Constituição e arts. 72, V e 74, do ADCT) permite concluir que as contribuições possuem características que as diferenciam das outras espécies tributárias. O que existe no regime jurídico constitucional das mesmas e que lhes confere identidade específica é a circunstância de serem instrumento para a promoção de finalidades constitucionalmente postas em caráter permanente.¹²³

Aliás, em razão deste particular, isto é, do fato de servirem de instrumento para a promoção de finalidades constitucionalmente postas, Humberto Ávila as

¹²⁰ ÁVILA, 2004, p. 250.

¹²¹ Ibid., p. 251.

¹²² ÁVILA, loc. cit.

¹²³ Ibid., p. 253

vislumbra próximas das taxas, das contribuições de melhoria, dos empréstimos compulsórios e dos impostos extraordinários, pois igualmente vinculadas a uma atividade estatal e a uma finalidade.

Diferencia-a na medida em que não se vincula a uma causa: a taxa à prestação de um serviço; a contribuição de melhoria à valorização decorrente da obra pública; o empréstimo compulsório à guerra ou à calamidade pública; e o imposto extraordinário ao investimento público¹²⁴. Aliás, o que notadamente a segrega doutros tributos, cuja finalidade é mensurável, é o fato de que “as contribuições são devidas para promover ideais, independentemente de valores específicos”¹²⁵, e arremata:

Os ideais não são esgotáveis. Eles devem ser, de modo incessante e inesgotável, buscados. [...] Pode-se afirmar que as contribuições servem de instrumento para promover finalidades, sem que se possa preconizar – como pode ocorrer no caso dos outros tributos vinculados a fins – que as finalidades foram, enfim, atingidas. Diante dessas considerações, pode-se concluir que o que caracteriza as contribuições não é exclusivamente a sua vinculação a uma finalidade, o que é verdadeiro, mas não exclusivo. O que as diferencia é a sua vinculação a uma finalidade ideal, com grau de abstração maior, em determinada área (social, econômica ou profissional).¹²⁶

A desvantagem dessa vaga definição da finalidade das contribuições “está no fato de que ela é mais dificilmente controlável, pois não permite avaliar um ponto específico em que pode ser considerada realizada: a fiscalização profissional, a assistência, previdência e a saúde e finalidades econômicas deverão ser continuamente buscadas, não se sabendo exatamente o ponto em que podem ser consideradas atingidas ou não”¹²⁷.

Forte nessas considerações, Humberto Ávila distingue as contribuições dos impostos, pois estes “são instituídos em razão da ocorrência de determinados fatos do contribuinte, previamente descritos em lei, sem qualquer vinculação a fundos promotores de finalidades específicas”¹²⁸; das taxas, cujas hipóteses de incidência constituem um fato do Estado e referem-se a um serviço prestado ou a uma atividade de polícia efetivamente exercida, ao passo que nas contribuições constituem um fato do contribuinte e se refere a algo que o Estado deve vir a fazer; e

¹²⁴ ÁVILA, 2004, p. 253.

¹²⁵ ÁVILA, loc. cit.

¹²⁶ Ibid., p. 254.

¹²⁷ Ibid., p. 255

¹²⁸ ÁVILA, loc. cit.

facilmente as distingue das contribuições de melhoria, pois estas pressupõem, além da realização de obra pública, a valorização imobiliária decorrente desta obra¹²⁹.

Aquele autor oferece, ainda, uma classificação das contribuições, arranjadas conforme a seguir: (i) contribuições para a seguridade social (arts. 40, 149, *caput* e §1º, 195, *caput* e §4º, 212, §5º, e 240, todos da CF e o arts. 239, §4º e 72, V, ambos do ADCT); (ii) contribuição de intervenção no domínio econômico (art. 149 da CF); (iii) contribuição de fiscalização profissional (art. 149 da CF); e (iv) contribuição sindical (art. 8º, IV, *in fine*, da CF).

3.4.4 Enquadramento Da Contribuição Sindical Sob A Perspectiva De Classificação Dos Tributos

Partindo-se do pressuposto de que a contribuição sindical preenche os elementos mínimos de tributo, extraídos da Constituição vigente e previstos no artigo 3º do Código Tributário Nacional, vislumbra-se seu escopo tributário. Em razão disso, torna-se imprescindível localizá-la dentre as espécies de tributo, com base nas características que lhe são peculiares.

Sob a óptica dicotômica de Geraldo Ataliba, que preliminarmente divide os tributos em razão do grau de vinculação a uma atividade estatal, ter-se-ia a contribuição sindical como tributo não-vinculado, isto é, cuja incidência independe de um agir do Estado, afinal, decorre do simples fato de alguém participar de determinada categoria econômica ou profissional, ou, ainda, de profissão liberal. Sendo assim, aludida exação tão somente poderia adequar-se à espécie tributária de imposto, e, portanto, da categoria de tributos não-vinculados. Aliás, a base de cálculo da contribuição sindical guarda certa similaridade com a do imposto de renda, quando sujeito passivo o empregado, na medida em que grava parte dos ativos deste.

Sob o prisma das teorias bipartite e tripartite não se vislumbra espaço para a contribuição sindical figurar em autonomia às demais espécies de tributo, devendo receber tratamento de imposto ou taxa, se perfilhar-se da primeira teoria, e de imposto, taxa ou contribuição de melhoria, se aderir-se à segunda. Novamente aqui se teria uma aproximação da contribuição sindical à espécie imposto, por exclusão

¹²⁹ ÁVILA, 2004, p. 256.

das demais, visto inexistir atuação estatal que permita a sua submissão ao regramento das taxas ou contribuições de melhoria. Ademais, a base de cálculo em cotejo ao critério material da hipótese de incidência escolhidos pelo legislador infraconstitucional remetem a um fator de riqueza particular aos impostos.

Outrossim, para as teorias quadripartite e quinquipartite, que inserem como fator distintivo das espécies tributárias um elemento externo à ciência do direito tributário, a destinação da receita auferida, a contribuição sindical submeter-se-ia à espécie contribuições.

A despeito de discordarmos, assim como Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carraza e Geraldo Ataliba, da utilização do destino e finalidade da receita tributária para a caracterização e definição de determinada exação como espécie de tributo, este ideário tem sido amplamente difundido e aceito, tanto pela doutrina como jurisprudência. Aliás, é essa a perspectiva desenvolvida por Humberto Ávila e Hugo de Brito Machado, e que tem sido reproduzida pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça em grande parte de seus julgados.

Não parece ser esta a mais segura diretriz de estudo dos tributos sob a perspectiva técnico-jurídica e da ciência do direito, inclusive porque insufla o legislador infraconstitucional de demasiada liberdade para instituir tributos, em desfavor dos direitos e garantias individuais, constitucionalmente estabelecidos.

3.5 A CONTRIBUIÇÃO SINDICAL, O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Ao reservar um capítulo específico com “princípios gerais, limitações ao poder de tributar e as regras de competência da União, dos Estados e dos Municípios”¹³⁰ na própria Carta Magna, o constituinte fundamentou constitucionalmente o Direito Tributário Brasileiro. Aliás, propiciou que sua sistematização fosse bastante ampla, permitindo que as normas extraídas dele guardem umbilical relação com outras espalhadas na Constituição¹³¹. Por isso considerar-se o sistema tributário pátrio um sistema aberto.

Nesta senda, uma vez que as normas de direito tributário estão sujeitas às normas oriundas de um sistema maior – o sistema constitucional –, capaz de

¹³⁰ ÁVILA, 2006, p. 107.

¹³¹ Ibid., p. 108.

recepcionar novas limitações por força do disposto no §2º do art. 5º da CF, pode o sistema tributário igualmente recepcionar novas limitações ao poder de tributar. Em razão disso, é possível haver limitações ao poder de tributar fora do Sistema Tributário e até mesmo fora da própria Constituição.

A despeito de o sistema pátrio ser aberto, é também rígido e exaustivo, conforme assevera Geraldo Ataliba. Se de um lado “as regras de competência e a repartição das receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição”¹³², doutro “a instituição dessas regras de competência em nível constitucional conduz a uma rigidez modificativa do Sistema Tributário Nacional”¹³³, de modo que não podem ser alteradas por lei ordinária. A rigidez do Sistema Tributário Nacional decorre, inclusive, da discriminação de competências para a instituição de cada tributo, aliás, “a Constituição não apenas define as hipóteses de incidência, mas também predetermina o conteúdo material para o exercício da competência”¹³⁴, impedindo, desse modo, grandes inovações em matéria tributária pelo legislador ordinário.

3.5.1 Sistema Constitucional Tributário

De acordo com Geraldo Ataliba, a idéia de sistema pressupõe um conjunto ordenado de elementos sob a perspectiva unitária, em que a soma das partes não constitui o todo, mas todas elas, reunidas, desempenham funções coordenadas¹³⁵. Nesse sentido falar em Sistema Constitucional e, em proporção menor, Sistema Constitucional Tributário.

Para o autor, tratar desse último tema implica necessariamente em observar o Direito Tributário sob uma perspectiva negativa ao poder de tributar, isto é, identificar as limitações constitucionalmente estabelecidas, opostas ao Estado quando do exercício dessa atribuição inerente a sua existência. O *iter* para se compreender o sistema passa obrigatoriamente pelo estudo das competências dispostas pela Constituição, dos princípios relacionados ao poder de tributar e, por conseguinte, as respectivas limitações.

¹³² ÁVILA, 2006, p. 109.

¹³³ *Ibid.*, p. 110.

¹³⁴ *Ibid.*, p. 111.

¹³⁵ ATALBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968. p. 3-6.

Entendida a Constituição como a regulação formal primária da relação entre Estado e indivíduo, a elevação de certa matéria ao status constitucional, como ocorre com o direito tributário, possui nítido caráter negativo àquele, na exata medida em que terá de se abster de certas práticas face deste. Daí porque dizer que a maneira exaustiva com que a Carta Magna trata a temática tributária implica na fixação de limites ao Estado nas condutas correlatas à imposição e cobrança de exações.

Em síntese, Geraldo Ataliba compreende o sistema constitucional pátrio como um sistema rígido (*princípio da rigidez do sistema tributário* – não permite ao legislador ordinário alterá-lo facilmente), exaustivo (detalhado, com pouca abertura ao legislador infraconstitucional) e complexo¹³⁶.

3.5.2 Limitações Ao Poder De Tributar

Segundo Humberto Ávila, o conceito de limitação é paradoxal, pois ao mesmo tempo em que institui restrições ao poder estatal, precisa do seu reconhecimento e intermediação para ser realizada, tornando-se efetiva somente se regulada pelo próprio Estado¹³⁷. Outra nuance paradoxal reside no o fato de que as próprias limitações são limitadas, como descreve o autor:

A capacidade contributiva, por exemplo, é limite ao poder estatal, ao mesmo tempo que é limitada por outros princípios, como aqueles relativos a finalidades extrafiscais; a legalidade é limite, mas é limitada pelas regras de competência extraordinária; as regras de competência são limites, mas são limitadas pelo princípio da igualdade e pelo postulado da razoabilidade; a imunidade recíproca é limite, mas é limitada por outros princípios, como o da livre concorrência. E assim por diante.¹³⁸

Desse modo, vislumbra-se que limitações ao poder de tributar não são unidirecionais, pelo contrário, possuem uma pluralidade de sentidos e conexões, e, ao mesmo tempo em que opõem obstáculos ao Estado, sofrem embargos opostos por ele e a alguns direitos que lhe são característicos.

Reafirma o autor que as limitações não se restringem a obrigar o Estado a se abster de fazer algo, mas também impõem a ele o dever de ação e de composição em algumas situações.

¹³⁶ ATALIBA, 1968, p. 20.

¹³⁷ ÁVILA, 2006, p. 72.

¹³⁸ ÁVILA, loc. cit.

Por isso dizer que, assim como existem limitações negativas, existem também as positivas, que obrigam uma atuação por parte do Estado. Ademais, nada impede que uma mesma limitação revele essas duas dimensões concomitantemente.

Dentre as limitações positivas, Humberto Ávila, em acolhida à distinção elaborada por Ricardo Guastini, as divide em limites formais e materiais¹³⁹. As primeiras regulam a competência, o procedimento e a forma da instituição normativa, não se atendo ao conteúdo da norma a ser instituída; ou melhor, regulam apenas os pressupostos ou o exercício de competências, restringindo-se a estabelecer procedimentos ou condições temporais de eficácia das normas¹⁴⁰.

Em contrapartida, os limites materiais cingem-se ao conteúdo da restrição, ao objeto mesmo da norma, como revela Humberto Ávila, para quem:

Uma limitação constitucional material é aquela decorrente, expressa ou implicitamente, das normas constitucionais (princípios ou regras), que, direta ou indiretamente, determinam o conteúdo para um exercício constitucional do poder de tributar.¹⁴¹

Portanto, as limitações materiais restringem o alcance de conteúdo das normas constitucionais inerentes ao Estado, em seu poder de tributar, apresentando-se de três maneiras diferentes: i) “normas que predeterminam o objeto de uma competência, no sentido de prever os pressupostos de fato para o exercício do poder (por exemplo, regras de competência)”¹⁴²; ii) “normas que reservam competência, isto é, que estabelecem que determinada matéria só pode ser regulada por meio de uma fonte (ato normativo) específica (por exemplo, regra da legalidade)”¹⁴³; e iii) “normas que estabelecem limites substanciais positivos ou negativos ao exercício da competência”¹⁴⁴, e podem ser diretas ou indiretas, atingindo outras normas de maneira reflexa, ou não. Conclui:

(...) ambas limitações – formal e material – devem ser seguidas no exercício do poder de tributar. Uma pressupõe a outra ou pode irradiar efeitos sobre a outra. A instituição e cobrança de tributos não deve apenas preencher requisitos jurídicos formais, mas obedecer também a pressupostos jurídicos

¹³⁹ ÁVILA, 2006, p. 75.

¹⁴⁰ ÁVILA, loc. cit.

¹⁴¹ Ibid., p. 76.

¹⁴² ÁVILA, loc. cit.

¹⁴³ Ibid., p. 77.

¹⁴⁴ ÁVILA, loc. cit.

materiais de conteúdo só pode ser verificada quando o procedimento e a forma foram seguidos. É preciso mencionar, ainda, que uma limitação formal, que determina a forma ou o instrumento a ser utilizado na instituição de tributos, também pode possuir um conteúdo material em sentido amplo.¹⁴⁵

As limitações positivas são, portanto, precipuamente voltadas ao Legislativo, Administrativo e Judiciário, sejam as formais, materiais ou ambas, diretas ou indiretas. Por seu turno, as negativas correspondem essencialmente às regras de imunidade dispostas no inciso VI, art. 150, da Constituição Federal.

Imunidades não são princípios, “mas regras, ou melhor, regras de exceção, no sentido de que somente adquirem significado quando postas em correlação com as normas que repartem a competência tributária”¹⁴⁶. Desse modo, as regras de competência resultam da metafórica subtração lógica da relação entre o poder de tributar e as regras de imunidade, sua excludente. Portanto, “enquanto as regras de imunidade limitam a repartição de competência, as limitações em sentido estrito limitam o exercício legítimo das competências”¹⁴⁷, e ambas o poder de tributar.

As limitações a esse poder, por sua natureza, afetam necessariamente a competência tributária, formalmente ou em conteúdo, e, nesse aspecto, as imunidades seriam, talvez, as mais óbvias barreiras impostas ao referido poder, ao passo que o restringiria já nas raízes do Poder Legislativo.

3.5.3 Imunidades Tributárias

Se por um lado, competência tributária é “a faculdade que as pessoas políticas têm de criar, *in abstracto*, tributos”¹⁴⁸ – ou seja, uma limitação positiva ao poder de tributar, pois restringe a atuação do legislador ao âmbito de sua respectiva competência –, por outro, as imunidades tributárias são limitações negativas, uma vez que opõem ao Estado campos inatingíveis pelas pessoas políticas, no uso de sua competência para criar tributos.

Corroborando com a idéia Hugo de Brito Machado, para quem imunidade é “o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de

¹⁴⁵ ÁVILA, 2006, p. 78.

¹⁴⁶ Ibid., p. 80.

¹⁴⁷ Ibid., p. 81.

¹⁴⁸ CARRAZZA, 2009, p. 724.

tributação”¹⁴⁹, de modo que o imune não pode ser tributado. Denota-se, portanto, que a imunidade possui natureza constitucional, tal como assinala Roque Antonio Carrazza:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a *incompetência* das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.¹⁵⁰

Aqui vale ressaltar uma das características que distinguem imunidade de isenção: aquela é necessariamente constitucional, enquanto a última infraconstitucional. Aliás, ao passo que a primeira impede a incidência da norma tributária, a segunda mutila um dos critérios da regra-matriz de incidência do tributo.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, conceitua imunidade tributária como:

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹⁵¹

Nessa perspectiva, as imunidades compõem um rol taxativo de normas proibitivas contidas no texto constitucional, direcionadas precipuamente ao legislador, que em decorrência delas tem sua esfera de competência tributária restringida, não podendo instituir tributos que alcancem as situações por elas caracterizadas.

Embora a doutrina tenha dedicado profundo estudo acerca das hipóteses de imunidades decorrentes da Carta Magna, cumpre salientar quatro delas, todas contidas no inciso VI, do artigo 150, transcrito abaixo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem

¹⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 296.

¹⁵⁰ CARRAZZA, 2009, p. 725.

¹⁵¹ CARVALHO, 2007, p. 195.

fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.¹⁵²

Apesar da literalidade do referido artigo, é relevante considerar a eficácia limitadora de conteúdo ao poder de tributar, uma vez que afasta do legislador a competência para criar, em abstrato, tributos com os conteúdos explícitos nas alíneas a, b, c e d.

A propósito, as imunidades não são opostas a toda e qualquer espécie tributária, mas apenas aos impostos. Portanto, em linhas gerais, fica proibida a instituição de impostos entre pessoas políticas (imunidade recíproca), a templos de qualquer culto, aos partidos políticos e instituições educacionais ou assistenciais, e, sobre livros, periódicos e do papel destinado a sua impressão.

3.5.4 Princípios Constitucionais Tributários

Segundo Humberto Ávila, as normas que permeiam o sistema constitucional podem ser divididas em primeiro e segundo graus. Aquele comporta os princípios e as regras; este os postulados hermenêuticos e postulados normativos aplicativos.

Em linhas gerais, princípios são “normas imediatamente finalísticas”¹⁵³ que “estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado e, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim”¹⁵⁴. E, considerando que o estado buscado pode ser mais ou menos amplo, temos como sobreprincípios os primeiros, pois englobam os ideais mais restritivos, subprincípios.

Regras são “normas imediatamente descritivas de comportamento, na medida em que descrevem o comportamento obrigatório, permitido ou proibido”¹⁵⁵.

Postulados, por sua vez, são condições especiais às quais é submetido qualquer objeto do conhecimento quando interpretado, sem o qual não pode ser apreendido. Os postulados hermenêuticos são destinados à compreensão em geral

¹⁵² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹⁵³ ÁVILA, 2006, p. 38.

¹⁵⁴ ÁVILA, loc. cit.

¹⁵⁵ Ibid., p. 40.

do Direito, enquanto os postulados aplicativos destinam-se a estruturar sua aplicação concreta.¹⁵⁶

Desse modo, os postulados funcionam de modo diverso dos princípios e regras, por três motivos: i) “os princípios e regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras”¹⁵⁷; ii) “os princípios e regras são primariamente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito”¹⁵⁸; e iii) os princípios e regras implicam-se reciprocamente, enquanto os postulados, porque situados num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras.

Os princípios, enquanto normas finalísticas que encerram um estado ideal a ser alcançado, impedem que o Estado, no exercício de seu poder de tributar, frustrasse este propósito. Como se verá a seguir, mencionados princípios estão intimamente ligados a direitos e garantias fundamentais, constitucionalmente previstos, destinados a tutelar bens e interesses jurídicos.

O princípio da estrita legalidade disciplina, em apertada síntese, que “qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei”¹⁵⁹.

Outro, por sua vez, o princípio da anterioridade ou da não surpresa, expressa que, salvo exceção, “a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação”¹⁶⁰, resguardado um intervalo mínimo de noventa dias entre a publicação e vigência da lei.

Acerca do princípio da irretroatividade da lei tributária Humberto Ávila aduz que:

Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a proibição de retroatividade é bidimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de *regra*, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou majoração de tributos relativamente a fatos que já se tenham consolidado completamente no passado. É preciso enfatizar, porém, que a irretroatividade possui sentido normativo indireto de *princípio*, na medida em que estabelece o dever de

¹⁵⁶ ÁVILA, 2006, p. 41.

¹⁵⁷ ÁVILA, loc. cit.

¹⁵⁸ ÁVILA, loc. cit.

¹⁵⁹ CARVALHO, 2007, p. 166.

¹⁶⁰ Ibid., p. 167.

buscar um ideal de *previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade*, no exercício das competências normativas pelo Poder Público.¹⁶¹

Observa-se, desse modo, que a competência tributária limita-se aos fatos ocorridos no tempo da lei que cria o tributo, não podendo afetar acontecimentos pretéritos.

O princípio do não-confisco, talvez um dos principais limitadores do Estado em seu poder de tributar, embora de conteúdo bastante vago, resume-se à idéia de que os impostos não podem consumir o bem sobre o qual incidem, afastando-se qualquer efeito confiscatório dos tributos. Segundo Paulo de Barros Carvalho este princípio serve de “simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária”¹⁶².

Outro princípio relevante ao Direito Tributário, diz respeito à capacidade contributiva, e impõe ao legislador selecionar as ocorrências que “demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência”¹⁶³.

O princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens, significa que “as pessoas tributantes estão impedidas de graduar seus tributos, levando em conta a região de origem dos bens ou o local para onde se destinem”¹⁶⁴, o que impede sejam criados para privilegiar uma ou outra região específica, em virtude de sua atividade econômica.

Por fim, existe ainda o princípio da territorialidade da tributação, segundo o qual “o poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou”¹⁶⁵.

Em todos eles observa-se a natureza limitadora ao poder de tributar, visando resguardar bens e interesses jurídicos representados parcialmente pelos direitos e garantias fundamentais.

¹⁶¹ ÁVILA, 2006, p. 143.

¹⁶² CARVALHO, 2007, p. 172.

¹⁶³ Ibid., p. 175.

¹⁶⁴ Ibid., p. 176.

¹⁶⁵ CARVALHO, loc. cit.

3.5.5 Análise Da Contribuição Sindical Sob As Perspectivas Gerais Do Sistema Constitucional Tributário

Em que pese a dificuldade de, sob a premissa de sua natureza tributária, enquadrar a contribuição sindical nas diversas espécies de tributo, a depender inclusive da teoria da qual se perfilhe, aludida exação pode ser submetida ao crivo do sistema constitucional.

Adotando-se a teoria quinquipartite, ter-se-ia a contribuição sindical como subespécies de contribuição, esta vislumbrada como espécie autônoma de tributo. Desse modo, não estaria sob os cuidados das imunidades previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal vigente, as quais recaem exclusivamente sobre os impostos.

Todavia, adotando-se a teoria tripartite e superando-se profunda discussão acerca da vinculação, ou não, das contribuições sociais à atividade estatal, enquadrar-se-ia esta exação como imposto, e, portanto, submetê-la-ia ao regramento das imunidades tributárias.

Outrossim, situação incontestável é a submissão da contribuição sindical às limitações ao poder de tributar arranjadas nos princípios constitucionalmente previstos no artigo 150 da Carta Magna. Desse modo, todo o regramento envolvendo este tributo deverá respeitar a inteligência principio-lógica constitucional, em especial aquela afeta ao poder de tributar. Sem prejuízo de outros, a contribuição sindical necessariamente deverá observar o princípio da estrita legalidade, e de fato o observa, pois instituída por lei recepcionada pela constituição.

A maior problemática no tocante à observância do princípio da legalidade reside na majoração da base de cálculo e da alíquota desse tributo, que na prática tem sido realizado pelo Ministério do Trabalho, administrativamente, em grave afronta a limitação ao poder de tributar, ao passo que dependeria da pessoa política competente para fazê-lo.

Aplicam-se também à exação em estudo os princípios da anterioridade, da irretroatividade, do não-confisco e, com certo descompasso, os princípios da não-discriminação tributária e da territorialidade.

O princípio da capacidade contributiva, por seu turno, melhor atende aos anseios constitucionais quando regido pelo critério da progressividade, isto é, quando o tributo é guarnecido de uma pluralidade de alíquotas para gravar o

patrimônio do contribuinte. Todavia, a contribuição sindical possui alíquota única, regendo-se pelo critério da proporcionalidade, razão pela qual, embora não observe o princípio da capacidade em sua extensão máxima, o faz parcialmente.

Assim sendo, a *prima facie* a contribuição sindical não apenas se subsume à definição legal de tributo como também encontra-se imersa à sistemática constitucionalmente estabelecida, que impõe limites ao poder tributário do Estado.

3.6 CONCEITO DE REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A CONTRIBUIÇÃO SINDICAL

Paulo de Barros Carvalho se refere às normas jurídicas como significações que a leitura dos textos legais desperta em nossos espíritos, ou, de forma mais elaborada, como “juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada consequência à realização condicional de um fato”¹⁶⁶, mediante uma cópula deôntica, numa relação de *dever-ser*, sob o princípio da imputação. Sob a óptica institucional, conforme assinala, as normas jurídicas podem ser classificadas em: a) normas que demarcam princípios; b) normas que fixam providência administrativas; e c) normas que definem a incidência do tributo¹⁶⁷.

Acerca delas, José Roberto Vieira ressalta:

É copioso o número de normas de princípios, assim como abusivamente fartos os exemplos de normas de providências administrativas. Todavia, muito poucas e singulares as regras jurídicas de incidência: de início, há uma norma-padrão apenas, uma norma-modelo de incidência para cada figura tributária. Esta a razão pela qual PAULO DE BARROS CARVALHO propõe chamarmos de “*norma tributária em sentido estrito*” à *regra-matriz de incidência tributária*, e todas as demais serão “*normas tributárias em sentido amplo*”.¹⁶⁸

A essência do Direito Tributário reside nestas últimas, normas que definem a incidência do tributo. Trata-se de “uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição”¹⁶⁹. Paulo de Barros Carvalho acentua que, dentro desse arcabouço, a hipótese descreverá um fato e a consequência prescreverá a relação jurídica que se instaura pela realização do fato

¹⁶⁶ CARVALHO, 2007, p. 250.

¹⁶⁷ *Ibid.*, p. 251.

descrito naquela. Daí falar-se em descritor para a hipótese e prescritor para o conseqüente.

Note-se, desde já, que tanto um como outro constituem unidades indivisíveis, pois, como ressalta José Roberto Vieira, enquanto conceitos que são, gozam de inteireza lógica¹⁷⁰. Não obstante isso, com intuítos meramente didáticos, podem ser dissecados em partes, comumente denominadas pela doutrina de elementos, aspectos, dados identificativos, ou, como propôs Paulo de Barros Carvalho, critérios, “no sentido de coordenadas da norma que permitem reconhecer o fato descrito e a relação instaurada, já que aspectos não pertencem à norma em si, mas ao fato e à relação”¹⁷¹.

Referido autor a vislumbra da seguinte maneira:

Na hipótese (*descritor*), haveremos de encontrar um critério material (*comportamento de uma pessoa*), condicionado no tempo (*critério temporal*) e no espaço (*critério espacial*). Já na conseqüência (*prescritor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de calcula e alíquota).¹⁷²

A conjunção desses dados possibilita formarmos, didaticamente, um núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

3.6.1 A Incidência Da Norma Jurídica

A norma jurídica, do ponto de vista estático, traduz-se numa norma complexa, composta por uma norma primária e por uma norma secundária. Uma descreve um comportamento desejado; a outra, de caráter sancionatório, prescreve uma sanção para o não cumprimento da primeira.

É relevante, contudo, observar a norma jurídica na sua acepção dinâmica, de modo a conhecer sua incidência. Segundo José Roberto Vieira, “concretizada a previsão normativa do antecedente, difundem-se os efeitos do conseqüente,

¹⁶⁸ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 60

¹⁶⁹ CARVALHO, 2007, p. 252.

¹⁷⁰ VIEIRA, 1993, p. 60.

¹⁷¹ VIEIRA, loc. cit.

¹⁷² CARVALHO, op. cit., p. 253.

instaurando-se um específico vínculo jurídico, até então em potencial”¹⁷³, ou, noutras palavras:

(...) o suporte fático, ou a ocorrência fenomênica que preenche o molde abstrato do suposto (na verdade, parte ou fração do suporte, explicam PONTES e VILANOVA), tem acesso ao mundo do direito pela intercessão da regra jurídica que o juridiciza (incidência), tornando-o fato jurídico, e então, desencadeando-se os efeitos do conseqüente; pois só um fato jurídico pode gerar efeitos jurídicos (...).¹⁷⁴

Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda alude que alguns fatos do mundo extrajurídico são levados ao mundo jurídico, tornando-se a partir de então fatos jurídicos, que assim se caracterizam por imputarem conseqüências jurídicas à realização de determinadas condutas. Quando de uma conduta se pudesse observar a realização perfeita do que ele denominava de suporte fático abstrato, ter-se-ia o fenômeno da subsunção do conceito de fato ao conceito da norma, dando início à produção de efeitos jurídicos.

Para José Roberto Vieira, a “subsunção só se dará se o conceito do fato adequar-se minuciosamente e por inteiro ao conceito da norma, atendendo-lhe fielmente todos os critérios da hipótese – é a tipicidade”¹⁷⁵.

Portanto, utilizando-se a nomenclatura de Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, realizado o fato concreto (suporte fático concreto) que contenha os elementos descritos no fato abstrato (suporte fático abstrato) incidirá a norma jurídica, produzindo efeitos.

3.6.2 A Hipótese De Incidência Tributária

Ao longo dos anos, muitas expressões foram utilizadas para designar o descritor da norma jurídica tributária, mas nenhuma ganhou tanta acolhida na doutrina pátria, e mesmo pelo legislador, como a equivocada expressão fato gerador.

José Roberto Vieira ensina que:

¹⁷³ VIEIRA, 1993, p. 58.

¹⁷⁴ VIEIRA, loc. cit.

¹⁷⁵ VIEIRA, loc. cit.

Dentre as dicções utilizadas para indicar o suposto da norma-padrão tributária, nossa legislação abriu portas ao *fato gerador*, de GASTON JÉZE, professor da Universidade de Paris; e o fez mal, por sua equivocidade flagrante, já que alude simultaneamente a duas realidades inconfundíveis: a descrição hipotética do fato (uma abstração) e o próprio evento material (algo concreto).¹⁷⁶

Aliás, tão grande foi sua acolhida, que reiteradamente a vemos empregada no direito positivo, na doutrina e jurisprudência, referindo-se “a previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata, que se situa no âmbito das idéias, no altiplano das construções normativas gerais e abstratas”¹⁷⁷, ou mesmo “os fatos jurídicos, enquanto enunciados denotativos que ocupam a posição sintática de antecedente das normas individuais e concretas”¹⁷⁸.

Trata-se de expressão ambígua, que, por tal característica, em nada contribui ao Direito, enquanto ciência, gerando incertezas semânticas ao jurista, pois se reporta, ao mesmo tempo, a duas situações fáticas diferentes, uma no plano abstrato, e outra no plano concreto. Apesar disso, recebeu largo abrigo na legislação pátria, sendo farta a sua utilização com ambos significados.

Alfredo Augusto Becker, considerando-a inapta e propícia a gerar confusões, partiu na busca de uma locução adequada, sugerindo “hipótese de incidência (para a descrição do fato) e hipótese de incidência *realizada* (para o fato)”¹⁷⁹. Tais locuções, embora tenham contribuído para o desenvolvimento do Direito Tributário, também são equivocadas, pois “a hipótese que se realizou não mais será hipótese”¹⁸⁰.

Geraldo Ataliba propôs “*hipótese de incidência* para denominar a descrição abstrata, contida na lei, e fato *imponível* para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os ante-supostos requeridos pela norma jurídica”¹⁸¹. Assim como Becker, incorreu em erro terminológico, pois “fato *imponível* significa passível de imposição/incidência, e como a incidência é imediata e concomitante ao fato, enquanto houver algo *imponível* não será um fato, mas apenas abstração”¹⁸², aliás, depois da incidência não haverá mais nada passível de imposição.

¹⁷⁶ VIEIRA, 1993, p. 61.

¹⁷⁷ CARVALHO, 2007, p. 256.

¹⁷⁸ CARVALHO, loc. cit.

¹⁷⁹ VIEIRA, loc. cit.

¹⁸⁰ Ibid., p. 62.

¹⁸¹ CARVALHO, op.cit, p. 257.

¹⁸² VIEIRA, loc. cit.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, sugeriu a expressão hipótese tributária para a descrição do fato, e fato jurídico tributário para o fato concreto realizado. Foi certamente a contribuição mais sólida repercutida na doutrina pátria, afastando a inconsistência terminológica apresentada até então.

José Roberto Vieira, ponderando, de um lado, a qualidade da expressão hipótese de incidência, encabeçada por Pontes de Miranda, e, por outro, a propriedade da expressão hipótese tributária, de Paulo de Barros Carvalho, utiliza-se da expressão “Hipótese de Incidência Tributária (a descrição) e Fato Jurídico Tributário (o fato)”¹⁸³, perceptivelmente mais apropriada.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a hipótese, antecedente ou suposto da norma, enquanto proposição descritiva de um acontecimento real, “é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como *atos jurídicos*”¹⁸⁴.

Entretanto, ao selecionar os substratos fáticos que irão desencadear efeitos jurídicos, o legislador não é capaz de captar o evento inteiro, nem mesmo seria interessante que o fizesse, pois inimagináveis todos os eventos de possível acontecimento, com todas suas peculiaridades.

Por isso, Paulo de Barros Carvalho afirma que, “ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo”¹⁸⁵, permitindo-nos “extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo todas vez que, efetivamente aconteça”¹⁸⁶. No enunciado hipotético suscita haver três critérios que identificam o fato: critério material, critério espacial e critério temporal.

Acerca do critério material, verdadeiro núcleo da hipótese de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho antepõe a crítica de que muitos doutrinadores acabam por considerá-lo a descrição objetiva do fato, tomando a parte pelo todo.

Todavia, como salientado há pouco, não há conduta humana dissociável de coordenadas de espaço e tempo. Isto é, não há que se falar em fato devidamente descrito pela atuação humana não identificada no espaço e no tempo.

¹⁸³ VIEIRA, 1993, p. 62.

¹⁸⁴ CARVALHO, 2007, p. 266.

¹⁸⁵ Ibid., p. 267.

¹⁸⁶ CARVALHO, loc. cit.

Nesse sentido adverte o autor que a “descrição objetiva do fato é o que se obtém da *compostura integral da hipótese tributária*, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos”¹⁸⁷. Daí falar-se que o critério material é o núcleo da hipótese de incidência tributária, pois o cerne da ação humana descrita, condicionado pelos critérios de espaço e tempo, e não o contrário.

Contudo, o isolamento eficaz do critério material depende da abstração das circunstâncias de espaço e tempo, referentes à conduta descrita, compondo verdadeiro núcleo que, segundo Paulo de Barros Carvalho, “será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento”¹⁸⁸.

Acerca disso, José Roberto Vieira leciona que:

(...) teremos invariavelmente neste critério comportamentos de pessoas, expressos por um verbo pessoal e transitivo, cuja predicação é incompleta e por isso pede um complemento, seja ele um objeto direito ou indireto; afastando-se, conseqüentemente, quaisquer verbos impessoais – quer essenciais (os que exprimem fenômenos da natureza, por exemplo), quer acidentais (haver na acepção de existir, fazer quando indica tempo decorrido, etc) – e, na maioria dos casos, afastando-se também os verbos unipessoais (os que exprimem uma ação ou um estado peculiar a determinado animal, por exemplo).¹⁸⁹

Em suma, o critério material da hipótese de incidência tributária é a descrição da conduta, abstraídos os elementos de espaço e tempo.

Quanto ao critério espacial, José Roberto Vieira afirma ser ele que “possibilita o reconhecimento da condição que marca, no espaço, o acontecimento do fato jurídico tributário, adstringindo-o a determinada extensão do território”¹⁹⁰. Paulo de Barros Carvalho ressalta que esse critério poderá revelar-se de modo explícito ou implícito na hipótese tributária, a contento do legislador. De fato, algumas regras jurídicas trazem expressos os locais de possível realização da conduta descrita na hipótese, a fim de que irradie efeitos; outras, no entanto, não mencionam nenhuma contingência espacial para que a norma incida e propale efeitos jurídicos, mas nem por isso deixa de incidir.

Nesse compasso, buscando rebater qualquer doutrina que empregue o critério material como sinônimo do âmbito de vigência da respectiva norma jurídica

¹⁸⁷ CARVALHO, 2007, 267.

¹⁸⁸ CARVALHO, 2002, p. 125.

¹⁸⁹ VIEIRA, 1993, p. 63.

¹⁹⁰ VEIRA, loc. cit.

tributária, ele identifica três níveis de elaboração legislativa que conduzem à definição do *locus facti*, a partir das propriedades contidas no respectivo suposto normativo. Assim, ao editar a lei, poderia o legislador optar por selecionar um lugar de grande especificidade, legítimo para abranger o espaço de incidência da respectiva norma jurídica tributária; determinada região; ou então, poderia determinar como critério espacial o âmbito de vigência da lei. Para configurar esse último, aliás, bastaria ficar silente.

O critério temporal, por sua vez, é reconhecidamente aquele capaz de especificar o marco de tempo em que o fato se dá por ocorrido, instalando a relação jurídica tributária e estabelecendo entre os sujeitos a ela pertencentes o exato momento em que passa a ter direito à prestação ou o dever de prestá-la.

Paulo de Barros Carvalho o define como:

(...) o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.¹⁹¹

Desse modo, tal critério revela um marco de tempo que assinala o surgimento do direito subjetivo do Estado em cobrar o tributo, e o dever jurídico do sujeito passivo para prestá-lo.

Em síntese, embora constitua uma unidade indivisível, a hipótese de incidência tributária pode ser desmembrada, com a finalidade de facilitar seu estudo, em três critérios, descrevendo abstratamente a realização de uma conduta, no tempo e no espaço.

3.6.3 A Conseqüência Tributária

O conseqüente da norma, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, é a “peça do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e

¹⁹¹ CARVALHO, 2007, p. 275.

obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário”¹⁹².

Ao passo que a hipótese (descriptor) revela critérios para se determinar um fato jurídico, o conseqüente (prescritor) fornece critérios para a “identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e o seu objeto”¹⁹³.

Quando uma pessoa realiza uma conduta nos limites estipulados pelas coordenadas de tempo e espaço, descritas na hipótese tributária, instala-se, de forma automática e infalível, uma relação jurídica tributária, produzindo efeitos no mundo jurídico. A relação jurídica tributária consiste num vínculo abstrato entre um sujeito ativo e outro passivo, e tem por objeto a prestação tributária. Seu objeto é de cunho econômico, fruto de uma obrigação, que implica considerá-la uma relação jurídica de cunho obrigacional¹⁹⁴.

Por isso, Paulo de Barros Carvalho conclui existirem dois tipos de relações no prescritivo das normas pertinentes ao Direito Tributário, as de conteúdo patrimonial e os vínculos que irrompem deveres administrativos. As primeiras seriam encontradas nas regras-matrizes de incidência tributária, enquanto as outras constituiriam deveres instrumentais ou formais, inapropriadamente denominadas pela legislação de obrigações acessórias, uma vez que não constituem propriamente uma obrigação, afinal despidas de caráter patrimonial¹⁹⁵.

Portanto, o conseqüente da regra-matriz é composto por dois aspectos: o critério pessoal e o critério quantitativo¹⁹⁶. O primeiro encerra os sujeitos da relação jurídica tributária, enquanto o segundo, o seu objeto. Segundo José Roberto Vieira, no critério pessoal “jazem as indicações concernentes aos dois pólos da relação tributária: no positivo o titular do direito à prestação, no negativo, aquele que é jungido ao seu cumprimento”¹⁹⁷.

Paulo de Barros Carvalho aduz que sujeito ativo é “o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, [e] no direito tributário brasileiro pode ser uma

¹⁹² CARVALHO, 2007, p. 295.

¹⁹³ CARVALHO, loc. cit.

¹⁹⁴ Ibid., p. 300.

¹⁹⁵ Ibid., p. 301.

¹⁹⁶ Ibid., p. 295.

¹⁹⁷ VIEIRA, 1993, p. 66.

pessoa jurídica pública ou privada”¹⁹⁸. Quanto ao sujeito passivo, o autor o define como:

(...) a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária; nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.¹⁹⁹

Desse modo, enquanto sujeito ativo é a pessoa com direito subjetivo à prestação do crédito, passivo é aquele sujeito com o dever jurídico de cumprir com a prestação.

José Roberto Vieira salienta que o primeiro é previamente estabelecido pelo legislador, ao passo que o segundo é determinado quando da realização do fato jurídico tributário²⁰⁰. Daí porque afirmar que, nem sempre quem figura como sujeito passivo da relação jurídica tributária efetivamente realizou a conduta descrita na hipótese de incidência, tal como ocorre com o responsável tributário e com o sujeito passivo solidário.

Em suma, a realização da conduta descrita na hipótese de incidência da respectiva regra-matriz de incidência tributária instala uma relação jurídica de caráter obrigacional entre um sujeito ativo e um sujeito passivo convergindo sobre um prestação – o tributo –, cujo objeto é um valor patrimonial expresso em dinheiro.

Acerca desse mesmo objeto, Paulo de Barros Carvalho sugere existir um “grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo”²⁰¹, ao que denomina de critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias, formado pela base de cálculo e pela alíquota. A primeira tem, dentre outras funções, a de medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador, sendo complementada pela segunda, de modo a se obter o *quantum debeat* tributário²⁰².

Paulo de Barros Carvalho identifica na base de cálculo três funções essenciais, conforme pontua José Roberto Vieira:

¹⁹⁸ CARVALHO, 2007 p. 311.

¹⁹⁹ Ibid., p. 314.

²⁰⁰ VIEIRA, 1993, p. 66.

²⁰¹ CARVALHO, 2007, p. 338.

²⁰² Ibid., p. 339.

(...) a objetiva, que consiste em compor a determinação da dívida, numa operação aritmética; a mensuradora, que se cumpre medindo as proporções reais do fato típico, dimensionando-o economicamente; e a comparativa, que se configura pela comparação com o critério material da hipótese, afirmando-o (quando este for obscuro), confirmando-o (quando forem compatíveis) ou infirmo-o (quando forem inconciliáveis); sendo que, nesta última eventualidade, é a diretriz da base de cálculo que deve ter primazia.²⁰³

Denota-se tamanha sua importância quando, por exemplo, em sua função comparativa, infirma o critério material, e mesmo assim prevalece sobre este indicando a natureza jurídica do tributo em questão. Consoante dispõe o artigo 4º, inciso I, do Código Tributário Nacional, é irrelevante à natureza jurídica do tributo “a denominação e demais características formais adotadas pela lei”²⁰⁴. Portanto, imprescindível a verificação da base de cálculo para se identificar a natureza jurídica do tributo, sob pena de se tributar duas vezes um mesmo fato tributário.

A respeito da alíquota, Paulo de Barros Carvalho afirma que, “congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”²⁰⁵, sendo sua presença obrigatória no contexto normativo obrigatória. José Roberto Vieira arremata:

Quanto à Alíquota, o segundo elemento que dá conteúdo ao critério quantitativo, não passa, em princípio, de fator aritmético de quantificação, na estrutura da regra-modelo de incidência. Estabelecida a imprescindibilidade da base de cálculo, por imposição constitucional, e desde que esta só tem sentido se conjugada à alíquota, temos como corolário a igual necessidade deste elemento.²⁰⁶

Embora a palavra alíquota, do latim, signifique parte, quota ou fração, nem sempre virá representada por um valor percentual sobre a base de cálculo. Ademais, apresenta-se também em termos monetários, casos nos quais a base de cálculo não será monetarizada, compreendendo, por exemplo, medidas de comprimento e volume, como em reais por metro, reais por litro, etc.

É também o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, para quem “as alíquotas podem assumir duas feições: a) um valor monetário fixo, ou variável em

²⁰³ VIEIRA, 1993, p. 67.

²⁰⁴ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

²⁰⁵ CARVALHO, 2007, p. 352.

²⁰⁶ VIEIRA, op. cit., p. 68.

função de escalas progressivas da base de cálculo (...); ou b) uma fração, percentual ou não, representada por quantia monetária)”²⁰⁷.

Acerca do conseqüente tributário, ressalte-se a derradeira conclusão de que, realizada a conduta descrita na hipótese, instalar-se-á a relação jurídica tributária entre os sujeitos, tendo como objeto o crédito tributário.

3.6.4 Critérios Da Regra-Matriz De Incidência Tributária Da Contribuição Sindical

Do ponto de vista didático, a norma jurídica de determinado tributo pode ser vislumbrada como a associação de uma conseqüência a uma hipótese de incidência tributária. O antecedente alberga os critérios material, espacial e temporal; no conseqüente encontram-se os critérios pessoal e quantitativo.

Notadamente, enquanto tributo, a contribuição sindical pode ter sua norma estudada conforme o modelo da regra-matriz de incidência, proposto por Paulo de Barros Carvalho, dissecando-a naqueles critérios. Para tanto, é imprescindível a análise das disposições legais contidas na Consolidação das Leis do Trabalho e no Decreto-lei 1.166/71 relativas, respectivamente, à contribuição sindical *urbana* e à contribuição sindical *rural*.

Insta salientar inicialmente que mencionado Decreto-lei, o qual institui a denominada contribuição sindical *rural*, faz remissão aos dispositivos contemplados pela CLT, razão pela qual, o estudo desta legislação mostra-se essencial ao estudo dos critérios da regra-matriz de incidência da norma tributária da contribuição sindical.

3.6.4.1 O antecedente da norma tributária da contribuição sindical

No tocante ao antecedente da norma tributária da contribuição sindical, iniciemos o seu estudo pelo critério material, analisando o verbo e o complemento que o formam. De acordo com os artigos 578 e 579 da CLT, depreende-se que a contribuição sindical é devida por todos que participem das categorias profissionais ou econômicas ou das profissões liberais representadas por Sindicato, *in verbis*:

²⁰⁷ CARVALHO, 2007, p. 353.

Art. 578 - As contribuições devidas aos Sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação do "imposto sindical", pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo.

Art. 579 - A contribuição sindical é devida por todos aqueles que participem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591.²⁰⁸

Portanto, o critério material revela-se pela conduta obtida da junção do verbo *participar* ao complemento *de categoria profissional ou econômica ou profissão liberal representadas pelo respectivo Sindicato*.

Criticáveis os vocábulos utilizados pelo legislador infraconstitucional, na medida em que são plurissignificativos, isto é, possuem mais de um significado, remetendo ao intérprete e ao aplicador da norma estabelecer o seu limite semântico, o que, em matéria tributária, é lamentável ou mesmo catastrófico.

O critério espacial, por sua vez, foi implicitamente fixado pelo legislador, ou seja, a contingência territorial para que a norma incida não consta expressamente da CLT. Desse modo, o âmbito de incidência da norma relativa à contribuição sindical coincide a todo o território de vigência da lei que a instituiu: o território nacional.

Igualmente, o critério temporal não decorre expressamente da CLT, mas pode ser inferido das disposições contidas nos artigos 580, 582, 583 e 587 da CLT:

Art. 580. A contribuição sindical será recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá: (..)

Art. 582. Os empregadores são obrigados a descontar, da folha de pagamento de seus empregados relativa ao mês de março de cada ano, a contribuição sindical por estes devida aos respectivos sindicatos.

Art. 583 - O recolhimento da contribuição sindical referente aos empregados e trabalhadores avulsos será efetuado no mês de abril de cada ano, e o relativo aos agentes ou trabalhadores autônomos e profissionais liberais realizar-se-á no mês de fevereiro.

Art. 587. O recolhimento da contribuição sindical dos empregadores efetuar-se-á no mês de janeiro de cada ano, ou, para os que venham a estabelecer-se após aquele mês, na ocasião em que requeiram às repartições o registro ou a licença para o exercício da respectiva atividade.²⁰⁹

²⁰⁸ BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm> Acesso em 12 abr. 2014.

²⁰⁹ BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm> Acesso em 12 abr. 2014.

Visivelmente, do texto do artigo 580 da CLT depreende-se que a contribuição sindical será recolhida anualmente, todavia não há indicação expressa da data em que se reputa completa a incidência da norma tributária. A despeito disso, os artigos 582, 583 e 587 da CLT indicam o mês de cada ano em que deve ser prestada a obrigação: a) janeiro, para empregadores; b) fevereiro, para profissionais liberais; c) março, para empregados; e d) abril, para os agentes ou trabalhadores autônomos.

Neste particular, verifica-se patente imprecisão técnico-legislativa ao se confundir o momento de incidência da norma tributária com o do recolhimento do tributo. Os artigos 582, 583 e 587 da CLT contemplam apenas este último, que sabidamente não se confunde com o momento de incidência da norma.

Em razão disso, e ao que dispõe o artigo 580, *caput*, da CLT, aventa-se possível que a incidência da norma tributária relativa à contribuição sindical ocorra no primeiro dia do ano, postergando-se o seu recolhimento nos meses mencionados naqueles outros dispositivos. Ainda, poder-se-ia cogitar a incidência da norma tributária ao longo de todo o ano, inexistindo, neste caso, regra específica acerca de seu recolhimento.

Portanto, inconsistente a delimitação do critério temporal por parte do legislador e pouco específica a indicação dos elementos suficientes à caracterização do critério material, o que dificulta precisar o rol de condutas que desencadeiam a relação jurídica tributária relativa à contribuição sindical e o momento de sua ocorrência.

A despeito das críticas deduzidas, tem-se que, verificada a realização da conduta de *participar de categoria profissional ou econômica ou de profissão liberal, no território de vigência da CLT, em determinado ano*, instala-se de forma automática e infalível a relação jurídica da contribuição sindical, cognoscível a partir dos critérios pessoal e quantitativo do conseqüente normativo.

3.6.4.2 O conseqüente da norma tributária da contribuição sindical

Conforme dantes pontuado, o estudo do conseqüente da norma tributária da contribuição sindical demanda a análise dos critérios pessoal e quantitativo que o formam. O primeiro encerra os sujeitos da relação jurídica tributária; o segundo o seu objeto.

No caso da contribuição sindical, o titular do direito subjetivo à prestação do tributo, isto é, o sujeito ativo da relação jurídica tributária, é o sindicato da respectiva categoria profissional ou econômica ou da profissão liberal, consoante se infere dos artigos 578 e 579 da CLT, *supratranscritos*.

Trata-se, portanto, de modalidade de tributo parafiscal, ou seja, tributo cuja capacidade tributária ativa não é desempenhada pela mesma pessoa política detentora da competência tributária, constitucionalmente prevista.

Enquadrando-se a contribuição sindical como subespécie do tributo contribuições de interesse de categoria econômica ou profissional, previsto no artigo 149 da Constituição Federal vigente, evidente a competência exclusiva da União para instituí-la:

Art. 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.²¹⁰

Neste particular, imprescindível distinguir competência tributária da capacidade tributária ativa. Segundo Paulo de Barros Carvalho, competência tributária é, em síntese, “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”²¹¹; Roque Antonio Carrazza a define como “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”²¹².

Por seu turno, capacidade tributária ativa é a aptidão que detém determinada pessoa de figurar como sujeito ativo na relação jurídica tributária, isto é, a aptidão para figurar como credor da obrigação tributária, com direito subjetivo a sua prestação.

Roque Antonio Carrazza, sob a premissa de que, no Brasil, somente as pessoas políticas possuem competência tributária, podendo instituir tributos ou deles dispor, afirma que tais entes “detêm, igualmente, a capacidade tributária ativa, isto é, a aptidão para figurar no pólo positivo das relações jurídicas tributárias, como

²¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

²¹¹ CARVALHO, 2007, p. 228.

²¹² CARRAZZA, 2009, p. 505.

titulares do direito subjetivo à prestação tributária”²¹³, e, por isso, quase sempre os tributos são arrecadados pela mesma pessoa que os instituiu.

O autor observa, entretanto, que esta é a regra, sendo desnecessário que a lei indique expressamente quem a detém. Silente o legislador, “infere-se que o ente impositor se reservou a titularidade do crédito tributário”²¹⁴.

Todavia, é permitido à pessoa política que detém a competência tributária estabelecer, mediante lei, que a arrecadação do tributo por ela criado seja procedida por outra pessoa. Portanto, pode delegar sua capacidade tributária ativa, fenômeno a que se denomina parafiscalidade. Segundo Carraza, parafiscalidade é:

(...) atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou interesse público), diversas do ente impositor que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos.²¹⁵

Ao indicar os sindicatos, pessoas desprovidas de competência tributária, como sujeitos ativos da relação jurídica tributária relativa às contribuições sindicais, o legislador federal estaria por delegar a capacidade tributária ativa desta exação àquelas instituições. De tal modo, evidente a natureza parafiscal deste tributo.

Em retomada à análise dos critérios pessoal e quantitativo da norma de incidência tributária da contribuição sindical, verifica-se, de um lado, os sindicatos representativos de determinada categoria profissional ou econômica ou das profissões liberais como sujeitos ativos da relação jurídica tributária, com direito subjetivo ao crédito oriundo da obrigação; e de outro, os empregadores, os empregados, os profissionais liberais, os profissionais autônomos e os trabalhadores rurais como sujeitos passivos da relação jurídica tributária, com o dever de prestar a contribuição sindical aos respectivos sindicatos.

Por derradeiro, impende analisar o critério quantitativo da exação em estudo, em relação a sua base de cálculo e alíquota. A base de cálculo designa a extensão econômica tributável, sobre a qual recairá a alíquota, isto é, o fator aritmético de quantificação que permite aferir o *quantum* devido.

²¹³ CARRAZZA, 1977, p. 37.

²¹⁴ CARRAZZA, loc. cit.

²¹⁵ Ibid., p. 40.

No caso da contribuição sindical, tanto a base de cálculo quanto a alíquota são expressamente previstas em lei, e não poderia ocorrer doutro modo, senão vejamos o que dispõem os artigos 580 e seguintes da CLT:

Art. 580. A contribuição sindical será recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá:

I - Na importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho, para os empregados, qualquer que seja a forma da referida remuneração;

II - para os agentes ou trabalhadores autônomos e para os profissionais liberais, numa importância correspondente a 30% (trinta por cento) do maior valor-de-referência fixado pelo Poder Executivo, vigente à época em que é devida a contribuição sindical, arredondada para Cr\$ 1,00 (um cruzeiro) a fração porventura existente;

III - para os empregadores, numa importância proporcional ao capital social da firma ou empresa, registrado nas respectivas Juntas Comerciais ou órgãos equivalentes, mediante a aplicação de alíquotas, conforme a seguinte tabela progressiva:

Classe de Capital	Alíquota
1. até 150 vezes o maior valor-de-referência	0,8%
2. acima de 150 até 1.500 vezes o maior valor-de-referência	0,2%
3. acima de 1.500 até 150.000 vezes o maior valor-de-referência	0,1%
4. acima de 150.000 até 800.000 vezes o maior valor-de-referência	0,02%

§ 1º A contribuição sindical prevista na tabela constante do item III deste artigo corresponderá à soma da aplicação das alíquotas sobre a porção do capital distribuído em cada classe, observados os respectivos limites.

§ 2º Para efeito do cálculo de que trata a tabela progressiva inserta no item III deste artigo, considerar-se-á o valor de referência fixado pelo Poder Executivo, vigente à data de competência da contribuição, arredondando-se para Cr\$1,00 (um cruzeiro) a fração porventura existente.

§ 3º - É fixada em 60% (sessenta por cento) do maior valor-de-referência, a que alude o parágrafo anterior, a contribuição mínima devida pelos empregadores, independentemente do capital social da firma ou empresa, ficando, do mesmo modo, estabelecido o capital equivalente a 800.000 (oitocentas mil) vezes o maior valor-de-referência, para efeito do cálculo da contribuição máxima, respeitada a Tabela progressiva constante do item III.

§ 4º Os agentes ou trabalhadores autônomos e os profissionais liberais, organizados em firma ou empresa, com capital social registrado, recolherão a contribuição sindical de acordo com a tabela progressiva a que se refere o item III.

§ 5º As entidades ou instituições que não estejam obrigadas ao registro de capital social, consideração, como capital, para efeito do cálculo de que trata a tabela progressiva constante do item III deste artigo, o valor resultante da aplicação do percentual de 40% (quarenta por cento) sobre o movimento econômico registrado no exercício imediatamente anterior, do que darão conhecimento à respectiva entidade sindical ou à Delegacia Regional do Trabalho, observados os limites estabelecidos no § 3º deste artigo.

§ 6º Excluem-se da regra do § 5º as entidades ou instituições que comprovarem, através de requerimento dirigido ao Ministério do Trabalho, que não exercem atividade econômica com fins lucrativos²¹⁶.

De acordo com o disposto no artigo 580, inciso I, da CLT, a base de cálculo relativa à contribuição sindical devida pelos empregados consiste na remuneração por ele percebida e a alíquota corresponde à remuneração equivalente a um dia de trabalho. Para os trabalhadores autônomos e profissionais liberais, a base de cálculo corresponde ao maior valor de referência fixado pelo Poder Executivo e a alíquota equivale a 30% deste índice, consoante disposto no inciso II, do artigo 580 da lei. Aos empregadores, por seu turno, o inciso III daquele dispositivo estabelece como base de cálculo o capital social da respectiva firma ou empresa, sobre o qual recairão as alíquotas previstas na tabela.

Assim sendo, analisados os critérios da regra-matriz de incidência da norma tributária da contribuição sindical em cotejo às disposições legais, tem-se reveladas as principais características deste tributo, a despeito das merecidas críticas à técnica-legislativa empregada.

²¹⁶ BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm> Acesso em 12 abr. 2014.

4 CONCLUSÃO

O presente estudo destinou-se à análise da contribuição sindical, visando revelar a sua natureza jurídica à luz das previsões contidas na Constituição Federal vigente e na Consolidação das Leis do Trabalho, bem como cotejá-la aos principais institutos do Direito Tributário, com o intuito de verificar sua afinidade a este ramo das ciências jurídicas.

Tão escassa é abordagem doutrinária sobre o tema e tão grande a divergência existente dentre os doutrinadores e juristas acerca dos institutos tributários que pouco pode ser afirmado quando o assunto é a exação em análise. Apesar disso, algumas considerações podem ser fixadas a pretexto de conclusão.

Inicialmente, a contribuição sindical, ainda que sob outra denominação, possui história secular no ordenamento jurídico pátrio, com origem na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937. Apesar de pouco abordada, não se nega, em sede doutrinária e jurisprudencial, a sua natureza jurídica tributária.

Notadamente, esta exação não se confunde com a contribuição confederativa, nem com as anuidades recolhidas em caráter compulsório pelos conselhos profissionais. Enquanto a primeira é autorizada pelo artigo 8º, inciso IV, primeira parte, da Constituição Federal de 1988, a segunda o é no artigo 149 da mesma carta política, ao passo que a contribuição sindical tem lastro tanto num (inciso IV, *in fine*, do artigo 8º) quanto noutro dispositivos constitucionais.

Cotejando a previsão legal da contribuição sindical (artigos 578 e seguintes da CLT) aos conceitos legal (artigo 3º do Código Tributário Nacional), constitucional e doutrinário de tributo, denota-se plausível considerá-la como tal, uma vez que se reveste de prestação pecuniária compulsória, em moeda, instituída em lei, que não constitui sanção de ato ilícito. Há dúvidas apenas quanto ao fato de sê-la cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Sob a premissa de considerá-la como instituto tributário, é grande a problemática acerca de sua alocação dentre as espécies de tributo, a depender da teoria a qual se perfilhe. Adotando-se a teoria bipartite, a contribuição sindical necessariamente será espécie de imposto ou taxa. Para a teoria tripartite, além daquelas, poderá ainda, em tese, configurar espécie de contribuição de melhoria, embora pouco factível.

Aplicando-se estas teorias em comunhão ao ideário de Geraldo Ataliba permite-se a conclusão de que a contribuição sindical é espécie de tributo não-vinculado e, portanto, necessariamente imposto. Considerá-la como tal implica, por seu turno, impor-lhe um regime jurídico específico, no qual se incluem as regras atinentes à imunidade tributária.

Outrossim, adotando-se as teorias quadripartite e quinquipartite, que vislumbram a contribuição como espécie autônoma de tributo, a contribuição sindical enquadrar-se-ia como subespécie desta. Enfim, o enquadramento da contribuição sindical dentre as espécies de tributo variará conforme a teoria à qual se filie o intérprete, o que indiscutivelmente não é benéfico à ciência jurídica e, firme-se, muito menos ao contribuinte, sujeito não apenas à imprecisão legal quanto ao devaneio do julgador.

Ainda, reputando-a como tributo, necessária a análise da contribuição sindical sob a égide de um sistema constitucional tributário posto. E dessa comparação, ressalte-se, não sobreveio qualquer incompatibilidade.

Por derradeiro, quando da análise da regra-matriz de incidência da norma tributária que institui aludida exação, são grandes as críticas à imprecisão legislativa, em especial no tocante aos critérios material e temporal da hipótese de incidência. Ademais, é igualmente criticável a base de cálculo utilizada para os sujeitos passivos empregados, pois muito se aproxima da fornecida ao imposto de renda, visto incidir sobre os vencimentos auferidos por aqueles. Por isso se dizer que a base de cálculo, no caso deste tributo, infirma a sua natureza jurídica específica.

A pretexto de se concluir é possível fixar que a contribuição sindical possui natureza de tributo e, portanto, é de prestação compulsória. Contudo, identificar a espécie à qual se enquadra depende de um amadurecimento doutrinário ainda não atingido, na medida em que, no atual panorama, pode ser tida tanto como imposto, taxa ou contribuição, conforme a teoria perfilhada.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Ato Complementar n. 27, de 8 de dezembro de 1966. Altera o Código Tributário Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-27-66.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. **Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**: outorgada em 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**: outorgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao46.htm > Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**: outorgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. Decreto-Lei n. 229, de 28 de fevereiro de 1967. Altera dispositivos da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0229.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. Decreto-Lei n. 1.166, de 15 de abril de 1971. Dispõe sobre enquadramento e contribuição sindical rural. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1166.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. Decreto-Lei n. 1.402, de 5 de julho de 1939. Regula a associação em sindicato. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1402.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. Decreto-Lei n. 2.377, de 8 de junho de 1940. Dispõe sobre o pagamento e a arrecadação devidas aos sindicatos pelos que participam das categorias econômicas ou profissionais representadas pelas referidas entidades. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:decreto.lei:1940-07-08%3B2377>> Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. Decreto-Lei n. 4.298, de 14 de maio de 1942. Dispõe sobre o recolhimento e a aplicação o imposto sindical e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:decreto.lei:1942-05-14%3B4298>> Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm> Acesso em 12 abr. 2014.

_____. Emenda Constitucional n. 1, de 17 e outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. Lei n. 4.214, de 02 de março de 1963. Dispõe sobre o “Estatuto do Trabalhador Rural”. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4214.htm > Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm > Acesso em 12 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 180745/SP. 1ª Turma. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. DJ em 08/05/98.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 275685/SP. Relator Ministro Nelson Jobim. DJ em 19/04/2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. RMS 21758/DF. 1ª Turma. Ministro Relator Sepúlveda Pertence. DJ em 04/11/1994. Disponível em < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115636> > Acessado em 28/09/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RMS 37228/GO. 2ª Turma. Ministra Relatora Eliana Calmon. DJe em 20/08/2013. Disponível em <

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201200365815&dt_publicacao=20/08/2013 > Acessado em 28/09/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 666. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acessado em 08/10/2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho**. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira *et al.* Curso de Direito Constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.