

A CONTRIBUIÇÃO SINDICAL E SUA NATUREZA JURÍDICA

Ives Gandra da Silva Martins*

No presente estudo busco demonstrar que a contribuição sindical (prevista no art. 8º, inciso IV, da CF/88) possui natureza jurídica tributária, realçando os reflexos jurídicos de tal classificação, não obstante o fato de a EC nº 45/05 ter atribuído à Justiça do Trabalho a competência decisória sobre a matéria. Assim, algumas considerações fazem-se necessárias.

A primeira delas é que a Constituição não se interpreta à luz da legislação ordinária; a legislação ordinária é que se interpreta à luz da Constituição¹.

Embora o texto constitucional brasileiro seja predominantemente analítico, determinados princípios nele consagrados irradiam-se, por sua pormenorização, seja na própria Lei Suprema, seja na legislação infraconstitucional.

Em palestra proferida no Centro de Extensão Universitária do Instituto Internacional de Ciências Sociais, aquele que talvez tenha sido o maior magistrado do Pretório Excelso no século XX, ou seja, o Ministro Moreira Alves, declarou:

“Quando se diz, por exemplo, ‘para atender às suas finalidades essenciais’, não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais.

* *Professor emérito das universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 1ª Região; professor honorário das universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); doutor honoris causa das universidades de Craiova (Romênia) e da PUCPR; catedrático da Universidade do Minho (Portugal); presidente do Conselho Superior de Direito da FecomercioSP; fundador e presidente honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS.*

1 Carlos Maximiliano lembra que:

“O grau menos adiantado de elaboração científica do Direito Público, a amplitude do seu conteúdo, que menos se presta a ser enfeixado num texto, a grande instabilidade dos elementos de que se cerca determinam uma técnica especial na feita das leis que compreende. Por isso, necessita o hermenêuta de maior habilidade, competência e cuidado do que no Direito Privado, de mais antiga gênese, uso mais frequente, modificações e retoques mais fáceis, aplicabilidade menos variável de país a país, do que resulta evolução mais completa, opulência maior de materiais científicos, de elemento de certeza, caracteres fundamentais melhor definidos, relativamente precisos. Basta lembrar como variam no Direito Público até mesmo as concepções básicas relativas à ideia de Estado, soberania, divisão de poderes, etc.

A técnica da interpretação muda desde que se passa das disposições ordinárias para as constitucionais, de alcance mais amplo, por sua própria natureza e em virtude do objeto colimado redigidas de modo sintético, em termos gerais.” (grifos nossos) (*Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. p. 304)

Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição, porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: ‘Não. Não pode, porque não é lei complementar’. Mas dizia: ‘Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional’.”² (grifos meus)

Discutia-se, então, se a lei complementar deveria, ou não, reger as limitações constitucionais ao poder de tributar e qual a sua eficácia, quando explicitando normas gerais sobre imunidades. O eminente mestre não poderia ter sido mais claro ao dizer que a interpretação do direito positivo começa à luz da interpretação da norma constitucional para depois verificar-se a adequação da legislação complementar, ordinária ou regulamentar à lei maior³.

No caso presente, não se pode começar a estudar a questão da contribuição sindical pelo direito ordinário, mormente quando produzido com base nos textos constitucionais anteriores.

O que é uma contribuição sindical é o fulcro primeiro do trabalho do intérprete.

Uma segunda consideração é fundamental.

Nos trabalhos constituintes de 1987/88, os congressistas – que se auto-outorgaram a condição de constituintes originários, com grande parte da doutrina a apoiar tal condição – ouviram especialistas e representantes da sociedade, nas 24 Subcomissões em que foram divididas as oito Comissões, durante três semanas, para só depois começarem a trabalhar em textos a serem submetidos às respectivas Comissões e, por fim, à Comissão de Sistematização e Plenário da Constituinte.

2 MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. Pesquisas tributárias: nova série – 5. 2. ed. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 2001. p. 31-32.

3 Explicou o Ministro Moreira Alves:

“Mas o Ministro Soares Muñoz não decidiu isso. Ele não estava tratando, aqui, de saber se era lei complementar ou não era lei complementar. Tanto que ele disse o seguinte: ‘Esse decreto-lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser aplicado, *porque ele impõe uma restrição à imunidade, a qual não se confunde com isenção; uma restrição que não está no texto constitucional*’. Isso significava dizer o que? Dizer *Nem lei complementar, nem lei nenhuma, pode impor uma restrição a uma imunidade que decorre da Constituição*’.

E a meu ver está absolutamente correto, porque não é possível se admitir que uma lei complementar, *ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar*, se é que há o que regulamentar, em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la, porque isso decorre estritamente da Constituição.” (grifos meus) (*Processo administrativo tributário*. Pesquisas tributárias: nova série – 5, *ob. cit.*, p. 31)

DOCTRINA

Na Subcomissão de Tributos, relatada por Fernando Bezerra e presidida por Francisco Dornelles, fui um dos primeiros a ser convocado para expor minha concepção do sistema tributário brasileiro, tendo falado e sido sabatinado pelos congressistas, durante quase um dia (10h da manhã até quase 16h)⁴.

Na ocasião, dando minhas sugestões – algumas delas consagradas no texto –, propus uma clara divisão das espécies tributárias, que, desde o 2º Encontro Regional Latino-Americano de Direito Tributário, em Porto Alegre (maio 1976), defendia como de quántupla natureza. Minha posição, então isolada – à época, pois Geraldo Ataliba defendia a existência de duas apenas e o CTN consagrara três em seu art. 5º –, ganhou adeptos como Bernardo Ribeiro de Moraes e Aires Fernandino Barreto⁵.

4 Assim se referiram os parlamentares da Subcomissão à colaboração dos juristas que a assessoraram no primeiro anteprojeto: “Atendendo à sugestão do constituinte Mussa Demis, vou apenas registrar notável esforço que esta Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas realizou, ao longo das últimas três semanas, no sentido de ouvir e receber subsídios e sugestões de todos os segmentos da sociedade brasileira interessada em um novo desenho do capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional.

Cumprindo prazo regimental, apresentamos proposta de anteprojeto ao texto da futura Carta Constitucional, que, não tendo a pretensão de ser algo perfeito e acabado, deverá sofrer aprimoramentos através das emendas que os membros desta Subcomissão certamente haverão de apresentar.

Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os professores e técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho; o Secretário da Receita Federal, Dr. Guilherme Quintanilha; os Secretários da Fazenda dos Estados, que antes de aqui comparecerem promoveram, sob os estímulos desta Subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; os Secretários de Finanças das Capitais, o DIEESE, a Organização das Cooperativas Brasileiras, o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendários, a Unafisco e a Fafite, as entidades representativas do municipalismo brasileiro – a Frente Municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios, a Confederação Nacional dos Municípios e o IBAM. Tenham todos a certeza de que a discussão aqui ocorrida em torno das propostas e sugestões apresentadas será decisiva para o posicionamento dos membros desta Subcomissão em relação à definição do capítulo tributário, que desperta enorme interesse na sociedade brasileira” (grifos meus) (*Diário da Assembléia Nacional Constituinte*, 19 jun. 1987, p. 139).

5 Meu trabalho estava intitulado *As Espécies Tributárias numa Divisão Quinquipartida dos Tributos* (Resenha Tributária, 1976). As conclusões do encontro foram:

“I – Las contribuciones especiales son tributos con características propias que las distinguen de los impuestos y de las tasas.

II – Es necesario definir las contribuciones especiales en términos jurídicos, sin negar el valor de las ciencias prejurídicas, reconociendo al derecho su autonomía.

III – Es contribución especial, el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencias consiste en una actividad estatal dirigida al interés general, pero que produce beneficio individual al sujeto pasivo.

IV – Es irrelevante para el reconocimiento jurídico de las especies tributarias el destino que se de al producto de la recaudación, pero la ley de creación de la contribución especial no debe asignarle un destino ajeno al financiamiento de la actividad estatal, que constituye el presupuesto de la obligación.

DOCTRINA

Os constituintes convenceram-se da existência de cinco espécies tributárias e, na seção dos princípios gerais, colocaram-nas, a saber: impostos (art. 145, inciso I), taxas (art. 145, inciso II), contribuição de melhoria (art. 145, inciso III), empréstimos compulsórios (art. 148) e contribuições especiais (art. 149)⁶.

A seção dos “Princípios Gerais”, de rigor, exteriorizou três grandes princípios, a saber: 1) espécies tributárias, 2) capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e 3) lei complementar (art. 146)⁷; visando, o primeiro, distinguir a nature-

V – *Es también irrelevante la designación que el legislador eventualmente atribuya al tributo que crea, para identificar una especie tributaria el intérprete debe solamente considerar las características jurídicas propias de las especies.*

VI – *La ley puede designar sujeto activo a una persona distinta del estado conferiendole la capacidad para determinar y recaudar contribuciones en beneficio de las finalidades propias de dicha persona, observando el régimen tributario de cada estado.” (grifos meus) (MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. *Manual de contribuições especiais*. São Paulo: RT, 1987. p. 28)*

6 Os artigos citados estão assim redigidos:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão 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;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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, observado o disposto no art. 150, III, b.”

“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.”

7 Estão os dispositivos citados assim redigidos:

“Art. 145 (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.03)”

za das imposições; o segundo, garantir o cidadão contra o excesso de exação, completado pela Seção II (Limitações Constitucionais ao poder de tributar); e o terceiro, garantir um sistema geral tributário a ser seguido pelas três esferas com competência tributária⁸.

No art. 149, última das espécies sancionadas – tema sobre o qual a doutrina e a legislação superior e inferior digladiavam-se, ao ponto de o STF ter considerado que, de 1977 a 1988, as contribuições sociais não tinham natureza tributária –, ficou consagrado, de forma definitiva, que três são as contribuições tributárias conformadas no sistema, a saber: as sociais, aquelas no interesse das categorias e as de intervenção no domínio econômico⁹.

Hoje, não remanesce mais dúvida sobre a matéria, tendo eu mesmo coordenado simpósios nacionais pelo CEU-Escola de Direito sobre o tema: *1977 – 2º Simpósio: as contribuições especiais sobre PIS/PASEP; 1992 – 17º Simpósio: as contribuições sociais; 2013 – 38º Simpósio: aspectos polêmicos*

8 Os arts. 150, 151 e 152 compõem a seção das “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

9 Na época, opus-me à referida interpretação:

“Pretendeu-se, após o advento da EC n. 8/77 que o atual Direito brasileiro não hospede mais, como categoria tributária, se não aquelas contribuições expostas no art. 21, § 2, I, estando o dispositivo assim redigido:

‘Art. 21. (...)

§ 2 A União pode instituir:

I – contribuições, observada a faculdade prevista no item 1 deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social.’

A mesma Emenda Constitucional criou o inciso X do art. 43, com o que alguns intérpretes entenderam que todas as contribuições sociais não teriam natureza tributária. O constituinte, ao retirá-las do capítulo dedicado ao sistema tributário, demonstrou sua inequívoca intenção de descaracterizá-las como tributo. Por outro lado, tais intérpretes, no que estão corretos, entendem que a lei constitucional, por ser a primeira, deve ser interpretada teleologicamente, visto que a intenção do constituinte é que conforma todo o ordenamento legal, ao contrário da legislação ordinária, em que a intenção legislativa nem sempre é o elemento exegético de maior relevância. No concernente às normas constitucionais, tais aspectos são de inequívoca relevância.

O que nos parece, todavia, de relevo reside em sua inclusão, como inciso X do art. 43. As contribuições sociais assim consideradas como categoria autônoma não perdem a característica de tributo, na medida em que o inciso I do mesmo dispositivo cuida dos tributos em geral, mas julgidos apenas à arrecadação e distribuição de rendas entre os poderes tributantes. Ora, o inciso X do mesmo dispositivo, que poderia estar inserido, como complemento do inciso I, cuida de tributos exclusivamente dedicados ao custeio de determinados encargos, refugindo à clássica distribuição de rendas.

Assim sendo, não pretendeu o constituinte com tal declaração afirmar que as contribuições sociais não são tributos, mas contrariamente declarar, como a doutrina e o direito comparado sempre afirmaram, que tais imposições são tributos com vinculação específica, diversa dos tributos em geral, representando um pleonasmo enfático no concernente à natureza tributária, mas com características distintas no que diz respeito à sua destinação.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. *Manual de contribuições especiais*. Manuais de direito tributário 2, *ob. cit.*, p. 30-31).

do PIS/Cofins; tendo sido o 17º aberto com conferência inaugural do Ministro José Carlos Moreira Alves¹⁰.

Todas as contribuições enquadradas no art. 149, em suas três modalidades, têm natureza tributária, lembrando-se que as contribuições no interesse das categorias, por não se confundirem com as sociais, ofereceram menor polêmica, não se pondo o debate, embora fossem tidas, no passado, como contribuições parafiscais ou extrafiscais na inteligência de Walter Barbosa Corrêa, na sua tese de livre-docência para a USP (1964)¹¹.

Uma terceira consideração faz-se também necessária.

A “contribuição especial no interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”, tem como nítido, claro e cristalino objetivo garantir a atuação de categorias profissionais e econômicas em defesa dos interesses próprios destes grupos, ofertando, pois, a Constituição, imposição tributária que lhes garanta recursos para que possam *existir e atuar*.

Esta é a natureza jurídica da contribuição, que fundamenta o movimento corporativo ou sindical no Brasil, na redação da Lei Suprema de 1988, constitucionalizada que foi sua conformação tributária. Não é mais uma contribuição parafiscal ou fora do sistema, mas uma contribuição tributária, com objetivo perfil na lei maior.

10 Os dois primeiros tiveram seus livros, com o mesmo título, publicados pela Resenha Tributária e o último pela Editora Lex Magister.

11 É longa a lista dos tratadistas que têm as contribuições especiais como tributos. Enumero alguns: Milton Campos (*Parecer*, RT, 145:69), Aliomar Baleeiro (*Introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro, 1958. v. 2. p. 453; e *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. Rio de Janeiro, 1960. p. 264), Sylvio Santos Faria (*Aspectos da parafiscalidade*, Salvador, 1965), A. B. Buys de Barros (*Ensino sobre a parafiscalidade*, São Paulo, 1965), Gilberto de Ulhôa Canto (*Alguns aspectos jurídico-constitucionais da parafiscalidade no Brasil*, *Archivio Finanziario*, Padova, 5:36, 1956), Alfredo Augusto Becker (*Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 349), Walter Barbosa Corrêa (*Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*, São Paulo, 1964), Geraldo Ataliba (artigo na RDA, 86:16), Rubens Gomes de Souza (*O imposto territorial urbano, a tributação extrafiscal e o artigo da Constituição de 1946*, RT, 386:36), Antonio Roberto Sampaio Dória (*Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1972. p. 194), Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1946*. 3. ed. Rio de Janeiro, 1960. v. 2. p. 269, n. 3) e Amílcar de Araújo Falcão (*Direito tributário brasileiro*, RT, v. 1, p. 57). A esta relação devo acrescentar o sempre atual *Direito tributário*, de Ruy Barbosa Nogueira (Saraiva, 1986). Parece, assim, não haver entre nós qualquer estudioso que tenha chegado à conclusão diversa. Outra não é a situação na doutrina estrangeira. *Vide* Inerosso (*I premi di assicurazione contro gli infortuni del lavoro e la loro natura tributaria*, 1954), Giannini (*I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 66), B. Concivera (*Natura tributaria di alcuni proventi degli enti minori*, Milano, 1961, p. 255), Micheli (*Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1954. v. 23, t. 1, p. 92), A. Berliri (*Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, 1, p. 209-14), Giuliani Fonrouge (*Derecho financiero*, Buenos Aires, 1962, v. 2, p. 816).

Ora, o art. 8º, inciso IV, que oferta os contornos do sistema sindical brasileiro, tem a seguinte dicção:

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

(...)

IV – a assembleia 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.”¹² (grifos meus)

O inciso II fez menção à categoria profissional e econômica:

“II – é vedada a criação de mais de uma organização sindical, em qualquer grau, representativa *de categoria profissional ou econômica*, na mesma base territorial, que será definida pelos trabalhadores ou empregadores interessados, não podendo ser inferior à área de um Município.” (grifos meus)

Já o inciso IV, embora não mencione categoria econômica, pressupõe que para elas também é destinado. Ao dizer que “a assembleia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional”, está declarando que dos integrantes das duas categorias (profissionais e econômicas) cobrar-se-á a contribuição, mas, para as categorias profissionais, indica a forma pela qual será feita a cobrança da *contribuição confederativa*, independentemente da contribuição prevista em lei.

Há, pois, para esta imposição, uma delegação constitucional legislativa impositiva do Poder Público para os sindicatos, que se tornaram, pois, inspetores de uma contribuição que lhes permite *existir e atuar*¹³.

12 Contribuição confederativa e contribuição sindical: “Constitucional. Sindicato. Contribuição instituída pela assembleia geral. Caráter não tributário. Não compulsoriedade. Empregados não sindicalizados. Impossibilidade de desconto. CF, art. 8º, IV. *Contribuição confederativa, instituída pela assembleia geral; CF, art. 8º, IV – distingue-se da contribuição sindical, instituída por lei, com caráter tributário; CF, art. 149 – assim compulsória*. A primeira é compulsória apenas para os filiados do sindicato” (STF, 2ª T., RE 187.537-2/SP, Rel. p/ Acórdão Min. Carlos Velloso, Diário da Justiça, Seção I, 31.10.97, p. 55.562). No mesmo sentido: “A contribuição confederativa, instituída pela assembleia geral, distingue-se da contribuição sindical, instituída por lei, com caráter tributário (CF, art. 149), assim compulsória apenas para os filiados do sindicato” (STF, 2ª T., RE 198.092-1, Rel. Min. Carlos Velloso) (grifos meus).

13 Alexandre de Moraes ensina:

“Pinto Ferreira define a contribuição sindical, antes denominada de imposto sindical, como uma contribuição para-fiscal, afirmando que, ‘na verdade, é uma norma de tributo’; e, citando Amauri Mascaro Nascimento, diz que a contribuição sindical é ‘um pagamento compulsório, devido por todo trabalhador

Defendi, à luz da nova Lei Suprema, a tese de que tal contribuição, em face do *caput* do art. 8º – que permite a liberdade de associação –, só deveria ser obrigatória para os associados à entidade, e não para aqueles que nela não quisessem ingressar. No entanto, essa tese revelou-se superada pela inteligência – que hoje considero correta – da Suprema Corte, segundo a qual a contribuição objetiva a defesa permanente das categorias profissional e econômica. Assim, mesmo que a instituição, o profissional ou o trabalhador não queiram filiar-se, seus interesses serão sempre defendidos pelo sindicato. Filiados ou não, estarão eles auferindo um benefício na defesa dos interesses e direitos da categoria, pela entidade sindical. Neste particular é que se distingue a contribuição confederativa (facultativa) da contribuição sindical (obrigatória).

A contribuição, portanto, objetiva garantir a existência dos movimentos sindicais de trabalhadores e patronais, sendo, na dicção do art. 8º, inciso IV, a exata razão de sua exigência como perfil de natureza tributária¹⁴.

ou empregado, em benefício do respectivo sindicato, pelo fato de pertencerem à categoria econômica ou profissional ou a uma profissão liberal’.

Assim, nenhuma entidade sindical poderá cobrar a contribuição assistencial daquele que se recusou a filiar-se ou permanecer filiado, porém, a contribuição sindical, que a Constituição Federal assegura, desde que prevista em lei, *é obrigatória e devida pelos que participam das categorias econômicas ou profissionais ou da profissão liberal representada pelas referidas entidades*.

Dessa forma, a contribuição sindical definida em lei é obrigatória, mesmo para os profissionais liberais não filiados, enquanto qualquer outra contribuição assistencial/confederativa é facultativa, e somente pode ser cobrada com autorização por parte do empregado ou trabalhador.

Portanto, inobstante a separação dos sindicatos da esfera de intervenção do Ministério do Trabalho, a contribuição sindical foi preservada pela nova Constituição Federal, pelo que remanesce seu disciplinamento pela CLT, e os recursos da ‘conta especial emprego e salário’ são descontados a título de contribuição sindical, para finalidade definida em lei, entre elas a própria subsistência e independência sindical, conforme entendimento do STF.” (grifos meus) (*Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 504)

- 14 Celso Ribeiro Bastos vincula o fato gerador de categoria profissional *exclusivamente* ao respectivo capital:

“Se a unidade sindical é um dos esteios sobre os quais se alicerça a nossa vetusta estrutura sindical, a cobrança de quantias obrigatórias, levadas a efeito com a força própria da atuação estatal, constitui-se no outro.

Inicialmente cobrava-se apenas o imposto sindical, cuja capitulação constitucional vem agora feita no art. 149 da Lei Maior: ‘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’. A sua natureza é tributária, dependendo de lei para sua instituição, sujeitando-se, outrossim, ao princípio da anterioridade e a outros que cercam a atividade arrecadadora do Estado.

Essa contribuição, no caso dos trabalhadores, corresponde ao salário de um dia por ano. Quanto aos empregadores, o seu montante é variável, segundo o respectivo capital.” (BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2004. v. 2. p. 553)

DOCTRINA

A liberdade de associação não exclui o direito de uma categoria ser defendida por um sindicato, que, ao agir, hospeda os interesses tanto dos filiados quanto dos não filiados. Por isto, a contribuição só de filiados não se confunde com esta – obrigatória e de natureza tributária – imposta a todos de uma determinada categoria social.

Em nenhum momento o art. 8º, inciso IV, excepciona, das categorias econômicas e profissionais, a contribuição de determinados beneficiários da atuação sindical, não permitindo, pois, que a lei ordinária o faça, sempre que tal exceção representar um enfraquecimento da entidade para consecução de seus objetivos.

A Suprema Corte, para interpretar a palavra “empregador” como referente a sujeito passivo da Cofins, entendeu, em caso de nítida semelhança, pois referente à cobrança da Cofins, que empregador é sinônimo de empresário vinculado a uma determinada categoria econômica. Transcrevo a ementa da decisão:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ART. 195, I. COFINS. SUJEIÇÃO PASSIVA. PESSOA JURÍDICA SEM EMPREGADOS. LEGITIMIDADE.

1. Esta Corte já assentou o entendimento de que o conceito constitucional de empregador deve ser entendido no sentido amplo de pessoa jurídica potencialmente empregadora, sendo devida a contribuição por todas as pessoas jurídicas e entidades a ela equiparadas, inclusive aquelas que não possuem empregados.

2. Os fundamentos da agravante, insuficientes para modificar a decisão ora agravada, demonstram apenas inconformismo e resistência em pôr termo ao processo, em detrimento da eficiente prestação jurisdicional.

3. Agravo regimental não provido.”¹⁵ (Recurso Extraordinário 547.435, Espírito Santo, de Relatoria do Min. Dias Toffoli. Agte.[s]: Companhia de Desenvolvimento de Projetos Especiais – Codespe Adv. [A/S]: Marcelo de Campos e outro[A/S] Agdo.[A/S]: União Proc.[AI-SHES]: Procurador-Geral da Fazenda Nacional)

Uma quarta consideração passo a tecer.

A EC nº 45/05 determina a competência da Justiça do Trabalho com relação às demandas judiciais sobre contribuições sociais, por força do inciso III do art. 114 da CF, que passou a ter a seguinte dicção:

15 07.02.2012, 1ª T.

“Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

(...)

III – as ações sobre representação sindical, entre sindicatos, entre sindicatos e trabalhadores, e entre sindicatos e empregadores.”

A matéria regulada pela EC nº 45/05, de atribuição de competências, é exclusivamente de organização judiciária, não abrangendo qualquer alteração no direito material constitucionalizado, que oferta os princípios que nortearão a definição da base de cálculo e fato gerador das contribuições de interesse de categorias, quando referente ao direito sindical.

O mesmo perfil consagrado no art. 149 da Carta de 1988 é aquele que remanesce em 2005, apenas tendo sido alterado o foro de competência decisória sobre conflitos que, por ventura, surjam na área pela Constituição delimitada¹⁶.

Em outras palavras, a alteração da competência decisória não implicou a alteração da materialidade dos fatos geradores, base de cálculo e natureza jurídica das contribuições previstas na Lei Suprema, no art. 8º, inciso IV.

A EC nº 45/05 é, pois, irrelevante para analisar as figuras de sujeito ativo e passivo da obrigação tributária e sua natureza jurídica, pois dispõe sobre regras de competência judiciária.

Uma quinta consideração faz-se necessária.

A CLT é lei ordinária, que, embora regendo relações de trabalho e de representações de categorias, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 naquilo que com ela não conflitasse.

Previa contribuição no passado, que ganhou perfil tributário definitivo pela Constituição de 1988 e conformou, de forma clara, que é devida pelos profissionais ou empresas (categorias econômicas) para manutenção do sistema sindical, pois embora a EC nº 8/77 tenha, à luz da inteligência do STF, retirado das contribuições sociais o perfil tributário, repito que a caracterização das contribuições especiais como tributo ficou definitivamente consagrada apenas com a Constituição de 88¹⁷. Vale dizer, como tributo.

16 Hugo de Brito Machado explica:

“As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, que poderíamos denominar, simplesmente, contribuições profissionais, caracterizam-se por serem instituídas em favor de categorias profissionais ou econômicas, vale dizer, por sua vinculação a entidades representativas desses segmentos sociais.” (*Curso de direito tributário*, 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 65)

17 O art. 21, § 2º, inciso I, da CF de 1967 tinha a seguinte dicção:

“Art. 21. (...)

DOCTRINA

Pela Constituição, o fato de a empresa ter ou não ter empregados é irrelevante, não compõe o fato gerador, nem a base de cálculo da referida imposição, que só existe:

a) para manter o sistema sindical da categoria econômica a que pertence o sujeito passivo; e

b) tem como sujeito passivo da obrigação empresa que possa beneficiar-se da representação sindical.

Ter ou não ter empregados é, portanto, despicando para conformar a natureza jurídica da contribuição no interesse da categoria econômica, à luz do disposto na Lei Suprema¹⁸.

§ 2 (...)

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

O art. 5 do CTN, todavia, com o seguinte discurso: “Art. 5 Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”, não as considera tributos, o que levou Hugo de Brito Machado a afirmar:

“O tributo, como conceituado no art. 3 do CTN, é um gênero do qual o art. 5 do mesmo Código indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.”

O art. 217 do CTN, com a redação que lhe deu o DL n. 27, de 14.11.66, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições, que indica. Isso tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas contribuições especiais. Tal conclusão restou reforçada pelo art. 149 da CF de 1988 (Coordenação minha. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 62).

18 Está o art. 2 da CLT assim redigido:

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

§ 1 Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2 Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.”

Com particular precisão doutrinária a Juíza Andrea Longobardi Asquini decidiu:

“A fim de se dirimir isso, impõe-se que se interprete o art. 580 de forma sistemática, dentro do contexto do capítulo em que se insere e em conjunto com os demais dispositivos.

E o *caput* dos arts. 578 e 579 dispõem que:

“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 participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo

Desta forma, a CLT, recepcionada pela Lei Suprema, no que diz respeito ao fato gerador de uma contribuição que passou a ter natureza tributária – como tributo, e não apenas como uma imposição parafiscal –, com maior clareza, a partir de 05.10.88, teve recepcionado também o art. 2º, que coloca o vocábulo “empresa” como sinônimo de “empregador”, para efeitos da imposição. O art. 580, quando fala de empregador, está se referindo a qualquer empresa, com empregados ou com potencialidade de tê-los, mesmo que não os tenha, visto que *com ou sem empregados* ela é representada por seu *sindicato*.

E a contribuição a que se refere o art. 8º, incisos II e IV, da CF fazem menção não a *empregador*, mas à *categoria econômica*.

Como disse no princípio deste artigo, a Constituição Federal não se interpreta à luz do direito ordinário, mas é este que se interpreta à luz da Constituição.

É a categoria econômica que deve ser representada. É esta a destinatária das contribuições sindicais. É esta que defende os interesses e direitos de todas as empresas vinculadas a um sindicato, tenham ou não empregados¹⁹.

Ora, se a lei ordinária não condiciona a interpretação da Constituição, mas é esta que condiciona a interpretação da lei ordinária, é de se entender que a recepção da CLT, na conformação do vocábulo “empregador”, foi no sentido de entendê-lo como “empresa”, razão pela qual bem decidiu a Suprema Corte, em 7 de fevereiro de 2012 (Primeira Turma), em voto do Ministro já transcrito, no concernente a caso semelhante.

da mesma categoria ou profissão, ou, inexistindo êste, na conformidade do disposto no art. 591.’ (destacamos)

Por óbvio, então, que o conceito de ‘empregador’ aqui é mais amplo do que aquele utilizado no art. 2 , para estabelecer quem são os entes componentes da relação de trabalho.

Aqui, o termo ‘empregador’ se refere à empresa, ao ente participante de uma categoria econômica.

E não há uma empresa que não esteja inserida dentro de uma categoria econômica.

Ou seja, a questão nada tem que ver com o fato de a empresa ser ou não empregadora, mas, sim, com relação ao fato de exercer uma atividade econômica que lhe confere potencial de ser empregadora.” (1ª Vara do Trabalho de Diadema, TRT da 2ª Região, Processo 0001591-23.2014.5.02.261, cópia em mãos do parecerista)

- 19 Sobre a interpretação literal do direito lembra Carlos Maximiliano que:

“Entretanto, o maior perigo, fonte perene de erros, acha-se no extremo oposto, no apego às palavras. Atenda-se à letra do dispositivo; porém com a maior cautela e justo receio de ‘sacrificar as realidades morais, econômicas, sociais, que constituem o fundo material e como o conteúdo efetivo da vida jurídica, a sinais puramente lógicos, que da mesma não revelam senão um aspecto, de todo formal’. Cumpre tirar da fórmula tudo o que na mesma se contém, implícita e explicitamente, o que, em regra, só é possível alcançar com experimentar os vários recursos da hermenêutica.

Verbum ex legibus, sic accipiendum est tam ex legum sententia, quam ex verbis – ‘O sentido das leis se deduz tanto do espírito como da letra respectiva’.” (*Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. p. 111)

DOCTRINA

“Empregador”, na percepção do constituinte de 1988 – para efeitos da imposição tributária, que só nesta Constituição foi definitivamente consolidada como tributo, e não como uma contribuição parafiscal à margem do sistema –, significa “empresa”, pertencendo a uma categoria econômica, tenha ou não empregados. É sinônimo de empresa, numa exegese sistemática, e não em uma precária exegese literal que reduziria a Constituição à singela lei subordinada ao direito ordinário. Não sem razão, a Terceira Turma do TST corretamente decidiu em agravo de instrumento:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. EMPRESA SEM EMPREGADOS. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Ante a demonstração de divergência jurisprudencial específica sobre o tema, oriundas de outros Tribunais Regionais, dá-se provimento ao agravo de instrumento para determinar o processamento do recurso de revista. Agravo de instrumento provido.

RECURSO DE REVISTA. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL. EMPRESA SEM EMPREGADOS. É indiferente a existência, ou não, de empregados para o pagamento da contribuição sindical, pois os arts. 578 e 579 da CLT não fazem qualquer distinção quanto a tal aspecto, sendo relevante somente o enquadramento em determinada categoria econômica ou profissional. Precedentes da Turma. Recurso de revista conhecido e provido.”²⁰

Ainda uma sexta consideração.

Embora o art. 111 do CTN diga que a interpretação das desonerações legislativas deve ser literal – só para estas hipóteses e não abrange as desonerações constitucionais, como imunidades – e embora o princípio da estrita legalidade seja a pedra angular do direito tributário, com a consequente reserva absoluta de lei formal e tipicidade fechada²¹, não há, no direito tributário, interpretação literal, nem apego exclusivamente à forma escrita, sem que se pesquise, paralela-

20 Relatoria da Desembargadora convocada Vânia Maria da Rocha Abensur (Processo TST RR-1422-64.2012.5.02.0048).

21 Sobre o princípio da estrita legalidade escrevi:

“Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963. v. 3. p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o

mente, toda a gama de elementos fundamentais de que o exegeta deva-se servir. Desta forma, os elementos histórico, teleológico, integrativo, constitucional e sistêmico são de utilização permanente, até mesmo nas hipóteses desonerativas.

Nem há que se falar em desonerações tributárias, para que a interpretação não literal, mas apenas não extensiva, seja aplicável, nem há que se falar em que outros elementos da técnica hermenêutica devam ficar de lado.

O apego ao vocábulo “empregador”, usado na década de 1940 para designar “empresa”, quando meu saudoso confrade da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Arnaldo Süssekind, colaborou na conformação da CLT, não pode levar o intérprete à desconsideração da natureza constitucional da contribuição sindical, nitidamente criada com o único escopo de fortalecer o sistema sindical, permitindo recursos para que as categorias profissionais e econômicas tenham representação e meios adequados à defesa e proteção de interesses e direitos desses segmentos²².

fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas – e principalmente – o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (*ob. cit.*, p. 39): ‘E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungs normen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predefinindo o conteúdo de seu comportamento’.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário. In: *Comentários ao CTN*. Bushatsky, 1974. v. 2. p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito tributário*. Bushatsky, 1973. v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário*. 5ª Coletânea. Bushatsky, 1973. p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário consequente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e, finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Tributária 154:779-82, Seção 2.1, 1980).” (Coordenação minha. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Coedição CEEU/FIEO; Saraiva, 1982. p. 57-58)

- 22 Leia-se em parecer do saudoso confrade – e de Arnaldo Süssekind na ABLJ – Amaury Mascaro Nascimento o seguinte:

“4. Em assim sendo, o que é decisivo para fins de recolhimento da contribuição sindical (patronal ou profissional) é pertencer a determinada categoria (econômica ou profissional). Ou seja, é o enquadramento sindical, que é automático, a uma determinada categoria que gera a obrigação dos recolhimentos.

Tanto é verdade que os próprios vocábulos “empregado” e “empregador” do art. 2º foram sendo gradativamente substituídos por “empresa” – hoje, as categorias econômicas, no seu perfil abrangente, conformam o denominado “direito empresarial”, e não o “direito dos empregadores” – e por “trabalhador”; o próprio art. 7º da Lei Suprema principiando com a seguinte dicção:

“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)”

Embora, por uma questão, a meu ver, de inércia legislativa, continuem as leis infraconstitucionais a falar em “empregados e empregadores” – como na redação da Lei nº 11.648/08, que reiterou o termo “para os empregados” na nova redação do art. 589, inciso I –, é de se entender que o sentido, para efeitos de contribuição sindical, seja o de “empresa”, como realçado na Suprema Corte pelo Relator Ministro Toffoli, ao descartar uma interpretação literal do vocábulo “empregador”²³.

Para efeitos de direito tributário, o fato gerador de uma determinada imposição tem que corresponder ao conceito contido em sua natureza jurídica delineada na Lei Suprema. Quando o constituinte declara que cabe à União cobrar imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, a lei complementar, que delimita os conceitos, estabelece que renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital e do trabalho, assim como proventos, aquela aquisição econômica de acréscimos patrimoniais não decorrentes nem do capital, nem do trabalho. Não poderiam o legislador complementar ou ordinário criar hipótese não contida no enunciado para fins de transformar uma não aquisição em renda²⁴. Ora, o legislador ordinário não tem o condão

5. Como ensinam os tributaristas, a preferência pela interpretação literal da legislação tributária (CTN, art. 111) ocorre quando se tratar de suspensão ou exclusão do crédito tributário (inciso I), outorga da isenção (inciso II) ou dispensa do cumprimento de obrigações acessórias (inciso III). O art. 580, § 6º, da CLT elenca as empresas que estão excluídas do pagamento da contribuição sindical, e nela não se contempla qualquer isenção de empresas sem empregados.” (cópia em meu poder)

23 Por esta razão, Amaury Mascaro Nascimento condenou – no que teve razão – a Nota Técnica n.º 50/2005 do Ministério do Trabalho:

“6. A Nota Técnica n.º 50/2005 do Ministério do Trabalho e Emprego padece do vício de inconstitucionalidade formal, eis que não cabe ao Poder Executivo legislar em temas cujas matérias pertencem ao campo do legislador e do Judiciário, especialmente no campo sindical, cuja interferência é vedada pelo art. 8º, I, da CF/88. Não por outra razão é que o STF já declarou inconstitucional a Portaria do Ministério do Trabalho e Emprego n.º 160, de 2004, que dispunha quais as contribuições sindicais eram obrigatórias e quais comportavam direito de oposição (ADIn 3.353, do Tribunal Pleno, Relator MM. Marco Aurélio, DJ em 26.08.05).”

24 O art. 153, inciso III, da CF tem a seguinte dicção:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

de eliminar, no caso das contribuições incidentes constitucionalmente sobre empresas de categorias econômicas, a imposição necessária para a manutenção de determinado segmento empresarial, sob a alegação de que tal empresa “não tem empregados”, embora participe de uma categoria econômica! Muito menos a partir da dicção de artigo de legislação infraconstitucional, *não dedicado* expressamente à exigência tributária.

Em outras palavras, se a Constituição não abre exceção para as contribuições necessárias para as categorias econômicas, não poderia o legislador retirar segmentos desta categoria, usando de critérios (não ter empregados) que a Constituição não usou. A MATÉRIA TEM QUE SER EXAMINADA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO, E NÃO DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA TRABALHISTA, NESTE ASPECTO.

A explicitação do fato gerador, da base de cálculo, dos sujeitos passivos e ativos de uma obrigação tributária não pode diferir do que contido está no enunciado constitucional que a criou ou da lei complementar, cuja eficácia o CTN ganhou, que a explicita, no art. 113, assim disposto:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”²⁵

Uma sétima consideração.

III – renda e proventos de qualquer natureza.”

O art. 43 do CTN tem a seguinte redação:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

25 Sobre a natureza da lei complementar explicitadora escrevi:

“Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque

O fato de inúmeras decisões da Justiça do Trabalho, ao analisarem o direito infraconstitucional, e não o princípio constitucional que levou a instituir a referida contribuição, terem-se apegado à “literalidade” do vocábulo “empregador”, esvaziando o princípio constitucional e fragilizando a representação das categorias econômicas, no movimento sindical, não me impressiona, pois, de rigor, a matéria é eminentemente constitucional.

Há, todavia, inúmeras decisões em sentido contrário e, a meu ver, com maior procedência, pois estão mais vinculadas à interpretação tributária fulcrada na Constituição do que a extraída do direito ordinário²⁶.

Ora, na medida em que a necessidade de formação de grupos econômicos, no mundo inteiro, tem ensejado a multiplicação de empresas controladoras, *holdings* que se utilizam das estruturas de suas controladas para existir, não tendo empregados, mas que gozam da defesa de sua categoria, não é razoável que deixem de contribuir para o sindicato, sob a alegação de que não possuem empregados. De rigor, não é assim, pois se utilizam de estruturas de controladas e coligadas. Se essa tese prevalecesse, certamente restaria fragilizado consideravelmente o movimento sindical. Criar-se-ia, portanto, uma autêntica burla à manutenção da representação de categoria econômica, em face de empresas que se beneficiariam de sua defesa, a custo zero, prejudicando, pelo não recolhimento, inclusive os trabalhadores da categoria, pois, pelo art. 589, inciso I letra, *d*, 20% destas contribuições destinam-se à “conta especial emprego salário”²⁷.

senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tomando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no texto supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação – no que têm razão –, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental.” (BASTOS, Celso; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 6. t. I. p. 79)

26 Quando meu filho, hoje vice-presidente do Tribunal Superior do Trabalho, assumiu em 1999 a função de magistrado do TST, prometi-lhe que nunca mais advogaria na Justiça do Trabalho. O presente estudo, todavia, por ser de matéria constitucional, e não trabalhista, apesar da competência da Justiça do Trabalho, só poderá ser julgada definitivamente pelo STF, Tribunal que desde 1962 frequente e onde continuo a atuar.

27 O art. 589, inciso I, letra *d*, da CLT tem a seguinte dicção:

“Art. 589. Da importância da arrecadação da contribuição sindical serão feitos os seguintes créditos pela Caixa Econômica Federal, na forma das instruções que forem expedidas pelo Ministro do Trabalho: (Redação dada pela Lei n. 6.386, de 09.12.76) (*Vide* Lei n. 11.648, de 2008):

I – para os empregadores: (Redação dada pela Lei n. 11.648, de 2008)

(...)

d) 20% (vinte por cento) para a ‘Conta Especial Emprego e Salário’; (Incluída pela Lei n. 11.648, de 2008)”

A matéria, portanto, como se percebe, nada obstante levada pela EC nº 45/05 à competência decisória da Justiça do Trabalho, é eminentemente tributária e constitucional, não podendo deixar de ser examinada pelo prisma de sua constitucionalidade, natureza jurídica tributária e não somente em face de interpretação vernacular, o mais precário instrumento exegético de hermenêutica.

Em face do exposto, entendo que:

1) a contribuição sindical mencionada pela Constituição (art. 8º, inciso IV) tem natureza tributária (art. 149) e objetiva sustentar as corporações de categorias profissionais e econômicas na defesa de seus interesses e direitos;

2) legislação ordinária que reduza sua incidência, sem que tal redução esteja no texto constitucional, para as categorias econômicas, tornando sujeitos passivos de obrigação apenas aquelas empresas que tenham empregados, fere a Constituição, se for interpretada literalmente; pode ser salva do vício maior, na medida em que a ela se atribua interpretação conforme a Constituição, dando-se ao vocábulo “empregado” o seu verdadeiro conteúdo normativo, ou seja, o de sinônimo de empresa²⁸; e

3) por envolver matéria constitucional, a matéria deve ser examinada pela Suprema Corte, através do controle difuso, via recurso extraordinário, ou através do controle abstrato ou concentrado.

O ingresso, pelo controle abstrato, à Suprema Corte poderá ocorrer através de ação declaratória de constitucionalidade, para se obter uma interpretação conforme, pela qual daria o Pretório Excelso a justa interpretação da Lei Suprema.

O título “ação declaratória”, na Lei Suprema, foi sugerido por mim em 1993, tendo Roberto Campos, assessorado por Gilmar Mendes, incluído, com o apoio do Congresso Nacional, na EC nº 3/93²⁹.

28 Reza o parágrafo único do art. 28 da Lei n. 9.868/99:

“Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.”

29 Arnoldo Wald lembra o fato, assim dizendo: “Por outro lado, coube ao professor Ives Gandra Martins desenvolver a ideia de uma ação declaratória de constitucionalidade que obedecesse ao devido processo legal e refletisse a posição do Judiciário. Efetivamente, quando o Governo Collor enviou ao Congresso Nacional projeto de emenda constitucional, coube ao ilustre tributarista encontrar uma fórmula ‘para evitar mal maior’, de acordo com suas palavras. A proposta previa um amplo debate, permitindo que, no prazo regulamentar para que o Ministério Público falasse, todas as entidades com legitimidade ativa

DOCTRINA

Não sugiro a ADPF – de cuja conformação legislativa também participei, na Comissão nomeada por Fernando Henrique Cardoso –, pois só é possível sua propositura se não houver a possibilidade de outras formas de controle, por meio de ações diretas de inconstitucionalidade ou por omissão ou ação declaratória³⁰.

Para a discussão judicial, via controle concentrado, entretanto, ter-se-ia, com base no art. 103 da Lei Suprema, de ter como protagonista confederação de alguma categoria. Todas as confederações de categorias econômicas no Brasil, a meu ver, têm legitimidade e pertinência temática para o ingresso com a referida ação³¹.

para a ação direta de inconstitucionalidade pudessem ingressar no feito, contestando os fundamentos da ação, como assistentes.

15. Na ocasião, combatendo a avocatória e justificando o novo instrumento processual por ele concebido, afirmou o professor Ives Gandra Martins que: ‘Manifesto-me, hoje, contra a emenda constitucional que pretende reintroduzir a avocatória. Entendo, todavia, que o controle real da constitucionalidade não pode ficar apenas nas ações diretas de inconstitucionalidade por omissão, ou contra ato ou lei, maculados pelo vício maior no universo jurídico.

Há necessidade de uma ação de contrapartida, isto é, uma ação ‘declaratória de constitucionalidade’, cuja titularidade para proposição seria de todas as pessoas elencadas no art. 103 da Constituição Federal, que cuida das ações diretas de inconstitucionalidade’.

16. Indicando as vantagens da ação direta de constitucionalidade, prosseguiu o eminente mestre do nosso direito e batalhador incansável em favor dos direitos e liberdades individuais, expondo que: ‘Entre as vantagens de tal proposta sobre a avocatória, militam: a) a competência do Supremo Tribunal Federal seria originária e não decorrencial; b) os motivos para sua proposição seriam ‘jurídicos’ e não meramente ‘políticos’; c) não haveria interferência direta nas decisões de 1ª instância suspendendo sua eficácia, mas decisão definitiva sobre a questão suscitada; d) em questões polêmicas, a uniformização far-se-ia com rapidez, ofertando-se ao cidadão e ao Estado uma interpretação definitiva’” (*Ação declaratória de constitucionalidade*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 20-21).

30 A Lei n. 9.882/99 foi elaborada por Celso Bastos, Gilmar Mendes, Oscar Corrêa, Arnaldo Wald e por mim.

31 O art. 103 da CF tem a seguinte dicção:

“Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 45, de 2004)

(...)

IX – confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.”