

A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: ESTUDO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO SEGURADO FACULTATIVO E DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL CONFEDERATIVA

Anderson Kleyton de Oliveira Amorim¹
Halcima Melo Batista²

RESUMO

O presente artigo avalia a posição das contribuições especiais no Sistema Tributário Nacional (STN), tomando por base a teoria “pentapartite”, a qual expõe serem cinco as espécies do gênero “tributo” no Brasil. Procura interseções entre o STN e outros sistemas que lhe estão próximos. Propõe uma escala de classificação que organize de forma adequada e coerente as diversas exações públicas que tem por qualificativo o termo “contribuição”. Em sequência, buscam-se os requisitos fundamentais que uma exação deve ter para ser tributo, revisitando conceitos elementares do direito tributário. Ato contínuo, para teste, e em atendimento à suspeita de que algumas contribuições podem não ser tributo, foram escolhidas duas figuras para confronto entre seus elementos constitutivos e o conceito do gênero. São elas: a contribuição previdenciária do segurado facultativo e a contribuição sindical confederativa; a primeira, componente do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), e a segunda, do sistema de financiamento dos sindicatos. Os resultados desse teste estão encartados no capítulo de análise dos resultados. Quanto à metodologia, utilizou-se a pesquisa bibliográfica, valendo-se, na interpretação, da crítica externa e interna, e do método indutivo de raciocínio, e tendo por fontes principais a legislação, a doutrina e a jurisprudência da matéria. Concluiu-se que as contribuições específicas escolhidas não são tributos por não preencherem requisitos fundamentais para serem inseridas na ordem tributária; e que interseções entre o STN e outros sistemas que abrangem as exações de efeito jurídico dúplice podem ser capazes de descaracterizá-las como tributo.

Palavras-chave: Natureza Jurídica. Contribuições. Classificação. Sistema Tributário. RGPS. Sistema Sindical.

¹ Graduado em Administração, UFRN 2009; concluinte em Pós-graduação, UNI-RN 2014, Especialização em Gestão Fiscal e Tributária.

² Mestre em Administração pela UFRN, 2000; Especialista em Contabilidade Gerencial, UFRN, 1999; Especialista em Auditoria, UFRJ, 1997; Graduada em Ciências Contábeis, UFRN, 1995. Professora da UFRN e da UNI-RN.

**LEGAL NATURE OF SPECIAL CONTRIBUTIONS IN BRAZILIAN TAX SYSTEM:
A STUDY OF SOCIAL SECURITY CONTRIBUTION OF THE INSURED'S
OPTIONAL AND CONTRIBUTION OF ASSOCIATION CONFEDERATION**

ABSTRACT

This article evaluates the position of the special contributions in the National Tax System (NTS), based on the “pentapartite” theory, which exposes five species in the genus "tribute" in Brazil. It seeks for intersections between the NTS and similar systems and proposes a classification scale to organize adequately and consistently the various public exactions called "contribution". Then, it seeks the fundamental requirement that an exaction must have to be tribute by revisiting basic concepts of tax law. Thereafter, to test, and suspecting that some contributions may not be tax, we chose two figures for comparison between its constituent elements and the concept of genus. These are: social security contribution of voluntary insured and confederal union dues; the first is component of the General Social Security Scheme (GSSS), and the second is part of the financing system of trade unions. The results of this test are in the results analysis chapter. Regarding methodology, literature review was carried out with external and internal criticism of the inductive method of reasoning. The main sources was legislation, axiom and jurisprudence of raw. It was concluded that the chosen specific contributions are not tax because it does not meet basic requirements to be inserted in the tax system; and intersections between the NTS and other systems that include the exactions of duplicitous legal effect may be able to uncharacterized them as tribute.

Keywords: Legal Nature. Contributions. Rating. Taxation. GSSS. Union System.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo perpassa pelo o Sistema Tributário Nacional brasileiro (STN), descreve seus componentes e as relações estabelecidas entre eles; e discorre, porquanto, sobre o constructo predominante na doutrina tributária atual, a qual afirma que há cinco espécies de tributo: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

Adentra mais pontualmente nas contribuições especiais, opção que se deu pela flexibilidade, variedade e dispersão das normas que as envolvem, e pelo reiterado uso que o Estado brasileiro vem fazendo delas, mormente após a Constituição Federal de 1988 (CF/88). O contexto dessa espécie desautoriza que a sua natureza jurídica seja estudada de forma genérica, como ocorre com as outras espécies de tributos.

No Brasil, é fato notório que o rol de imposições pecuniárias estatais é extenso e complicado. A doutrina tenta organizar o estudo e o entendimento desse plexo com a construção de teorias para explicar essa lista. Historicamente, anota-se uma evolução numérica das espécies de tributo. Da teoria “bipartite” (impostos e taxas), gradativamente chegou-se à “pentapartite” (gênero dividido em cinco). Entretanto, a mera classificação em espécies não é suficiente. Um corpo de elementos fortemente encadeados necessita de um sistema de classificação minimamente adequado.

Nesse curso, para fins didáticos, as espécies do gênero tributo devem ser entendidas como subdividida em mais três classes, as quais estão assim nomeadas: subespécies, tipos e subtipos. Gera-se, dessa forma, uma escala decrescente de classificação, na qual uma classe (táxon) conseqüente tem uma qualidade distintiva da classe antecedente. O efeito dessa proposta é a formação de uma pirâmide composta pelo gênero, no topo, e pelas classes sucessivas, até chegar aos subtipos, na base.

Esclarece-se que nem todas as figuras tributárias precisam chegar à base da classificação. Pelo proposto, para a plena caracterização, por exemplo, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) é necessário pormenorizá-lo até o tipo, ficando assim: tributo (gênero), imposto (espécie) de renda (subespécie) pessoa jurídica (tipo). Já na decomposição das contribuições especiais, facilmente chega-se à classe dos subtipos.

Duas exações, então, foram sacadas da série de figuras existentes no Brasil, para análise detalhada de seus elementos constitutivos: a contribuição previdenciária do segurado facultativo e a contribuição sindical confederativa. A primeira está inserta no Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e a segunda, no sistema de financiamento dos sindicatos. Por

essas escolhas, inevitável também é examinar as ligações do sistema previdenciário e do sistema sindical com o STN.

Destarte, o objetivo geral do presente artigo é identificar a natureza jurídica das duas contribuições escolhidas. Os objetivos específicos são: i - levantar os requisitos básicos para se determinar que uma figura seja tributo; ii – confrontar os elementos constitutivos das figuras escolhidas com esses requisitos; e iii - inferir se as interseções do sistema previdenciário e do sistema de financiamento dos sindicatos com o STN têm o poder de moldar a natureza jurídica dessas exações, distinguindo-as dos tributos.

Esses objetivos cominam na seguinte pergunta: a contribuição previdenciária do segurado facultativo e a contribuição sindical confederativa, contidas nas contribuições especiais, são tributos?

A metodologia empreendida para os fins propostos neste trabalho parte de uma pesquisa bibliográfica, em que, na fase de interpretação, valeu-se da crítica externa e interna como método de análise, além de utilizar o raciocínio indutivo no tratamento da legislação, da doutrina e da jurisprudência da matéria. Essas características aproximam o presente trabalho do artigo de análise e do artigo classificatório. (MARCONI; LAKATOS, 2013)

Quanto à metodologia, utilizou-se a pesquisa bibliográfica, valendo-se, na interpretação, da crítica externa e interna, e do método indutivo de raciocínio, e tendo por fontes principais a legislação, a doutrina e a jurisprudência da matéria.

O artigo é composto, além desta introdução, por um desenvolvimento teórico, pela análise dos resultados, e pela conclusão. A revisão da literatura foi distribuída em três seções: a primeira discorre sobre o STN; a segunda faz uma revisão dos conceitos tributários básicos; e a terceira elucida a posição das “contribuições especiais”, concentrando esforço nas contribuições eleitas para investigação pontual. Responde-se, então, a questão de pesquisa com subsídio das ações expostas nos objetivos específicos. Por fim, a conclusão compila os resultados e sugere linhas correlatas de investigação.

2 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL (STN)

Um sistema é um conjunto de elementos interconectados, de modo que formam um “corpo” organizado. É um conceito utilizado em várias ciências, como biologia, informática, administração e direito. Em todas as suas aplicações, esse conceito remonta a uma reunião de componentes, entidades, partes e elementos, e nas relações endógenas e exógenas. (NAYLOR, 2008)

No âmbito do Direito, a doutrina jurídica brasileira, reunião de estudos acadêmico-científicos, é repleta de produções sobre o Sistema Tributário Nacional (STN). O foco deste trabalho não está nas polêmicas que envolvem esse sistema. Logo, na presente seção, discorre-se sobre os entendimentos majoritariamente aceitos.

De início, a apropriação do termo “sistema” foi um relevante sinal de evolução no estudo do Direito Tributário. O legislador constituinte destacou o Capítulo I do Título VI da CF/88 a esse campo, não obstante o entendimento de que se trata, na verdade, de um subsistema componente de um maior, o de financiamento do Estado. O referido título é assim retratado: DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO; tendo o Capítulo II tratado das finanças públicas, mormente do Direito Financeiro. (BRASIL, 1988)

Sendo o Estado uma ficção jurídica e um sistema aberto, aplicar-se a lógica máxima, mesmo que simplificadora, de todos os corpos sistêmicos. Formado por componentes que se relacionam, e que dessa relação se extraia coerência. A função arrecadadora representa a entrada; a burocracia do planejamento cuida do processamento da receita e da despesa; e a máquina administrativa, em suas entidades e departamentos, executa o gasto. (SCHOUERI, 2012)

Essa visão sistêmica sobre a disciplina tributação, que a torna incontestavelmente autônoma, não permite que se confunda o STN com outros sistemas: previdenciário, orçamentário, ou com o próprio sistema financeiro. Mas as interconexões entre eles são capazes de instalar dissidências, considerando que um regime jurídico não está imerso em si próprio, e suas regras, mesmo que aparentemente não problemáticas, trazem a tona discussões na doutrina ou nos tribunais.

O sistema de seguridade social, especialmente, o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), e o sistema de financiamento dos sindicatos são dois regimes jurídicos que circundam o STN. A ambos são aplicados princípios e regras da tributação, mas com derrogações específicas em cada caso, conquanto firmam-se como sistemas igualmente autônomos. No exame das contribuições escolhidas, quando da descrição dos subtipos objetos dessa investigação, ver-se-á, com detalhes, essas interconexões e seus efeitos naquelas figuras.

Destarte, os componentes do STN ora são determinados pela doutrina como se fossem os tributos (principal objeto do sistema), ora como se fossem as normas que regem a disciplina (a legislação). Neste trabalho esses componentes estão descritos simplesmente em subjetivos e objetivos.

Os sujeitos são os entes federativos (União, Estados-membros, Distrito Federal e

Municípios), que atuam no pólo ativo do sistema, com seus órgãos e entidades a eles vinculados; não obstante a possibilidade de figurarem como sujeitos passivos, ressalvados os casos abarcados pelo princípio da imunidade recíproca. Lista-se mais, como componentes subjetivos do STN: os contribuintes, os responsáveis tributários, e outras pessoas que atuam ou sobre elas recaem haveres e deveres advindos do sistema.

Já os componentes objetivos do STN, estudados como coisa ou ficção, são os tributos, a legislação, as relações economicamente relevantes para o Estado, o fato gerador, o lançamento, a base de cálculo, a alíquota, a informação fiscal, entre outros.

O ordenamento jurídico tributário é, por sua vez, composto pelos dispositivos constitucionais, pelo Código Tributário Nacional (CTN), por resoluções do Senado Federal, por tratados e convenções internacionais, leis complementares e ordinárias, decretos e regulamentos executivos, e demais normas infra-legais (portarias, instruções normativas e decisões administrativas ou judiciais reiteradas). (BRASIL, 1966)

Feitas essas considerações, depreende-se que o principal objetivo do STN é abastecer os cofres dos entes federativos para que suas funções mantenedoras sejam efetivadas. Esse é o caráter fiscal da tributação ou simplesmente fiscalidade. Mas a “mão” que arrecada tributos, indiscutivelmente pode atuar com objetivos extrafiscais e parafiscais, a depender do apregoado pela legislação que rege cada espécie tributária. Casos notórios são o do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o da contribuição ao sistema social autônomo (sistema S) respectivamente.

A extrafiscalidade é um fenômeno vinculado à atuação do Estado como interventor social ou indutor de políticas públicas. Em artigo recente, Ribeiro (2013, p.7) elucida os conceitos por trás desse enfoque que pode ser dado a tributação.

Para a compreensão da noção de extrafiscalidade é pressuposto o entendimento de que aos tributos cumprem, classicamente, a função de arrecadar riquezas aos cofres públicos, e a esta função dar-se a denominação de fiscalidade. A extrafiscalidade, por outro lado, consistiria no reconhecimento e utilização do tributo como instrumento direto de política pública, ou seja, sua função, antes de qualquer pretensão arrecadatória, seria de funcionar como instrumento de indução de comportamentos, influenciando positivamente ou não os agentes econômicos a agir de determinada maneira.

Já a parafiscalidade, em linhas gerais, se faz presente quando a ação arrecadadora do Estado não produz recurso direto aos seus cofres, nem será utilizado para seus fins orçamentários, mas sim de pessoas jurídicas de direito privado que atuam em seu nome em atividades de conotação social ou de interesse público. O exemplo sempre lembrado são as contribuições ao sistema S, mas as exações pagas às confederações sindicais também são

assim consideradas. (RIBEIRO, 2013)

Essas três acepções da tributação são relevantes para o presente estudo, visto que, das contribuições eleitas para análise, a previdenciária do facultativo carrega traços de extrafiscalidade, e a sindical é revestida de parafiscalidade. Essa assertiva, no entanto, não garante que elas são tributos.

Ademais, descreve-se como importante componente do sistema, o conjunto de princípios tributários. Eles têm a força de vincular os legisladores e administradores; são mandamentos normativos gerais que norteiam todo o ordenamento jurídico tributário, dos quais, o mais destacado é o da legalidade. (ALEXANDRE, 2010)

Segundo Melo apud Alexandre (2010, p.113)

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

A doutrina mais atual, seguindo essa máxima, entende que alguns dos princípios constitucionais tributários historicamente considerados, por não admitir ponderações, na realidade, são regras taxativas, visto serem mandamentos disjuntivos, aplicando-se, ou não, ao caso concreto. (ALEXANDRE, 2010)

Diferente das regras jurídicas, os verdadeiros princípios podem ser sopesados, quando das situações conflitantes, de “choque” de princípios. Dessa forma, a legalidade e a tipicidade são princípios; já a anterioridade e a irretroatividade são, sob essa ótica, regras. (ALEXANDRE, 2010)

A título de exemplo, a legalidade tributária determina que todo o escopo essencial de um tributo seja estabelecido em lei. Somente ela pode instituir ou extinguir tributos. É vedado ao Estado-administrador emitir juízo de mérito, ressalvado os delineamentos que a própria constituição esculpir, e a expedição de decretos e regulamentos executivos para o fiel cumprimento da lei. (BRASIL, 1988).

Destaca-se, ainda, que a ordem constitucional tributária, apesar do capítulo próprio do STN, não se condensa apenas nele. Além dessa parte, que se estende do art. 145 ao art. 162 da CF/88, dispositivos ligados à tributação são encontrados em meio a outros temas, por exemplo: o art. 24 – da competência legislativa concorrente entre a União e os Estados; o art. 195 – das contribuições que custeiam a seguridade social; o art. 239 – que autoriza a instituição do salário-educação; os arts. 8º, 240 e 241 – respectivamente, das contribuições confederativas, das ligadas ao sistema S, e ao programa de integração social. (BRASIL, 1988)

Uma breve leitura desses dispositivos dispersos e concluir-se-á que as contribuições são as exações mais presentes. Portanto, essa espécie tem vários de seus tipos e subtipos constitucionalizados, decerto que, para classificar essa extensa lista de tributos, fez-se necessário o uso da imaginação fértil dos estudiosos, principalmente daqueles a serviço do Estado, no intento de garantir a juridicidade de toda e qualquer figura criada pelo legislador com teorias sobre espécies tributárias. (MURTA, 2008)

Ao longo de todas essas passagens constitucionais, não se encontrará menção expressa à teoria “pentapartite”. E mais, nem que se empreenda uma busca mais acurada pela legislação positivada haverá referencia direta de um sistema de classificação de tributos. Esse constructo advém da doutrina, reforçado pela jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal (STF). (DELGADO E MUNIZ, 2010)

3 REVISANDO ALGUNS INSTITUTOS TRIBUTÁRIOS BÁSICOS

Determinar uma exação como tributo ou não é uma questão que produz efeitos práticos imediatos, visto que, de início, em caso afirmativo, ela atenderá às condições e limites do poder de tributar. Negada a natureza tributária, buscar-se-á qual regime jurídico abrange a figura em questão. Então, após a descrição dos principais traços do STN, resta saber o que o Estado de Direito reconhece como tributo. (SCHOUERI, 2012)

Mesmo considerando a atualidade e a validade da teoria “pentapartite”, na qual se insere as contribuições como uma das cinco espécies de tributo, retoma-se aqui uma série de disposições que veiculam os termos “tributo” e “contribuições”, ação que acaba por rememorar o dissídio sobre os elementos formadores de um tributo e as decorrências disso.

No Art. 9º da Lei 4.320, de 1964, se lê que:

Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Nesse trecho o legislador inseriu as contribuições no conceito de tributo. Mas, quando da enumeração das receitas correntes, no §1º do mesmo Art. 9º, afirma serem correntes “as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras.” Fica subentendido, por esse excerto, que as receitas de tributo e as de contribuição são distintas. (BRASIL, 1964).

Já a Lei Complementar 101, de 2000 (LRF), que veicula os preceitos do equilíbrio e

da responsabilidade fiscal, não conceitua tributo. Todavia, reforça a distinção entre as receitas tributárias e as de contribuição, na enumeração das que compõem a Receita Corrente Líquida (RCL), além de tratar, em outros dispositivos, aquelas ao lado destas. (Art. 2º, IV; Art. 14, II e § 1º; Art. 37, I etc) (BRASIL, 2000)

Ocorre que nem a Lei 4.320/64, nem a LRF tem a finalidade precípua de exaurir o conceito de tributo. Nelas, a presença dos termos “tributo” e “contribuições” carrega um aspecto instrumental e relacional, de abarcar a receita tributária aos respectivos mandamentos.

Pela disciplina taxonômica, dentro do conceito de uma classe deve estar contido o necessário e o suficiente para distingui-la de outra para que se evitem confusões. Uma definição deve se esgotar em si mesma. O nome atribuído a uma coisa deve ser conceituado de modo a identificá-la, a esgotar as possibilidades de subsunção da(s) coisa(s) ao conceito produzido. (ALEXANDRE, 2010).

Para tanto, o CTN divulga em seu Art. 3º que “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.” (BRASIL, 1966)

Neste comando definidor, não estão previstos, por exemplo, o destinatário e a finalidade do tributo. Estes elementos compreendem conceitos mais específicos na escala de definições. São as espécies, subespécies, tipo e subtipos. Passa-se agora a descrição de outros institutos.

A obrigação tributária, tomando por fundamento as definições trazidas pela legislação específica (CTN), pode ser a principal ou a acessória. Todo tributo tem o condão de encerrar uma obrigação, a qual é a relação em que a prestação envolvida é um tributo (principal) ou um dever coligado a ele (acessória), como o dever de prestar uma declaração ou o dever de atender a fiscalização tributária.

Assim, a primeira 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; e a segunda decorre da legislação tributária, e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (BRASIL, 1966)

Falar em tributo como obrigação é um equívoco, pois o tributo não é a obrigação em si, é o objeto imediato ou mediato da relação formada pelo credor, o sujeito ativo, e o devedor, o sujeito passivo. A relação jurídica tributária é marcada pelo compulsoriedade estabelecida pelo vínculo da pessoa tributada com a tributante, fundada na lei. Não há, pois,

uma vez ocorrido o fato gerador, abertura ao princípio da autonomia da vontade. A vontade dos obrigados não subsiste. (SABBAG, 2010)

O sujeito passivo da relação tributária, sobre o qual recai o dever inescusável de dar, fazer ou não fazer – preenchidos os requisitos do tipo jurídico –, não está diante de um ônus que pode ser sopesado por uma escolha que o onera e pode deixar de onerá-lo por sua vontade. Todavia, essa condição de obrigação jurídica garante que ele também não está em estado de sujeição perante o fisco, como em momentos históricos passados. Esse desenho relacional é fruto da evolução do Direito Tributário no âmbito do Estado Democrático de Direito. (SCHOUERI, 2012).

Dado o contexto que envolve a obrigação tributária, extraem-se do CTN, os seguintes conceitos. “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, competente para exigir o seu cumprimento”; sujeito passivo da principal é “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”; e da acessória é “a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. (BRASIL, 1966)

Ademais, tem-se a competência tributária, instituto minuciosamente normatizado; que não se confunde com a função de sujeito ativo da relação, pois aquela tem um escopo bem mais amplo. A competência envolve os verbos instituir, arrecadar, fiscalizar e executar leis, serviços, atos ou decisões relativas à tributação. No entanto ela é fortemente marcada pelas limitações impostas pela CF/88 e pela lei. Estas limitações são reconhecidas no ordenamento jurídico como direitos e garantias fundamentais do cidadão. (ALEXANDRE, 2010)

O principal tópico a ser levantado sobre o tema “competência” frente ao conceito de sujeito ativo é que alguns verbos que compreendem o núcleo do tipo jurídico são delegáveis e outros não. Sendo assim, destaca-se a transcrição do artigo 7º do CTN e seus parágrafos:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos da constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Outrossim, depreende-se ainda – das notas até agora proferidas sobre tributo e obrigação tributária – a presença de um fato gerador e a constituição de um crédito por meio do lançamento. O crédito tributário, haver do credor, decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, entretanto não se confundem, visto que o crédito é a obrigação

tributária em estado ativo. (SCHOUERI, 2012)

De forma suscita, para cada um dos dois tipos de obrigação tributária o CTN, em seus artigos 114 e 115, prevê um conceito de fato gerador. O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Já da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (BRASIL, 1966)

A partir destas cláusulas, a boa doutrina desenvolve o seguinte raciocínio: a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência de uma obrigação tributária é uma hipótese fática e não um fato, devendo ser mais bem designada de hipótese de incidência do tributo ou fato gerador em abstrato; já o acontecimento no mundo dos fatos que possa ser subsumido à situação legal prevista, este sim é um fato gerador concreto e imponível. (ALEXANDRE, 2010)

Seguindo nesta senda, a ocorrência do fato concreto é supedâneo para a constituição do crédito tributário apurado em um procedimento administrativo vinculado. Quando, na parte final do conceito de tributo no CTN, lê-se que a prestação é cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, está a se referir exatamente ao nominado lançamento. (SCHOUERI, 2012)

Do Art. 142 do CTN se extraem, dentre outras conclusões, que o lançamento tende a verificar a ocorrência do fato gerador, a tornar líquido o montante do tributo devido e a identificar o sujeito passivo. Mostra-se como procedimento de exigibilidade do tributo. Consuma-se em ato documental de cobrança, por meio do qual se pode quantificar e qualificar a obrigação tributária que lhe é preexistente. Com efeito, os fatores que permitem a quantificação envolvida em todo esse complexo são: a base de cálculo e a alíquota de incidência. (SABBAG, 2011)

A base de cálculo é a quantificação do fato gerador, isto é, a expressão numérica da situação prevista como motivadora da obrigação. É um fator de multiplicação ao qual se aplicará a alíquota. Essa operação matemática resulta no produto, que é o tributo calculado. A alíquota, via de regra, é expressa em percentual, no entanto, em alguns casos, pode se encontrar tributos com alíquotas fixas. (SCHOUERI, 2012)

Resta tratar de dois dos princípios tributários essenciais para os objetivos desse estudo. A legalidade e a tipicidade.

No plano específico de aplicação do princípio da legalidade à seara tributária, retomando o disposto na seção anterior e abstraindo toda a sua carga axiomática, depreende-se dos dispositivos 146, III e 150, I da Constituição combinado com o Art. 97 do CTN, que a

lei que institui um tributo deve trazer requisitos obrigatórios, sem os quais a exação incorrerá em incompletude. São eles: fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota e multa. (SABBAG, 2011)

Já a tipicidade, que provem do termo “tipo jurídico”, garante só existir uma relação de obrigação tributária se o fato ocorrido (em concreto) preencher todos os requisitos prescritos no fato gerador abstrato. Um fato (acontecimento) só tem força para gerar uma obrigação tributária se, e somente se, subsumir-se à hipótese de incidência. (CARVALHO, 2014)

A inteligência do princípio da tipicidade passa pela distinção entre tipo jurídico e conceito jurídico. A linha a separar esse entendimento é tênue. De início, por que ambos decorrem, ponto em comum, da abstração que o legislador tenta fazer da realidade, prevendo uma situação ou fenômeno social a ser normatizado. (SCHOUERI, 2012)

Entretanto, ao passo que um conceito define, um tipo descreve. Ao analisar a definição de tributo, viu-se que um conceito tende à exaustão, afirmando-se, quando da tentativa de comparação entre enunciados ou coisas, quais pontos devem corresponder perfeitamente, sob pena de, em caso de não identidade, haver uma fuga do conceito. Nesse turno, o exemplo de que as contribuições, como espécie, encaixam-se no conceito de tributo é pertinente. (SCHOUERI, 2012)

Na aplicação da tipicidade ao mundo da tributação, sendo o tipo jurídico (fato gerador abstrato) uma prescrição de elementos característicos (também necessários e suficientes) – e não um conceito-definidor – carrega em seu cerne, então, apenas uma descrição, o qual não encontrará necessariamente situações fáticas que garantam o perfeito quadramento entre eles. O exemplo, neste caso, é o da contribuição de melhoria, que só existe no papel. (SCHOUERI, 2012)

Esclarece-se que a expressão “tipo jurídico” não se confunde com a classe “tipo”, descrita na introdução desse estudo como faixa de classificação de exações tributárias.

Diante do atalho teórico percorrido sobre esses institutos do Direito Tributário, e inspirando-se principalmente na leitura de Carvalho (2014) e de Schoueri (2013), depreende-se que são cinco os requisitos fundamentais de conceito, e mais cinco de tipo jurídico, para que uma imposição estatal determinada, quando examinada em seus elementos, frente aos requisitos do gênero tributo seja assim considerada.

São eles, no âmbito do conceito: i - ser obrigação exequível em pecúnia; ii - estar instituída plenamente em lei; iii - ser exigível mediante ação administrativa plenamente vinculada; iv - não constituir sanção de ato ilícito; e v - ser inescusável em caso de concretude da hipótese de incidência.

No âmbito do tipo jurídico, a exação deve ter, plenamente descritos em lei: i – o fato gerador em abstrato; ii – o sujeito passivo; iii – a base de cálculo; iv – a alíquota; e v – a multa por descumprimento.

4 DAS CONTRIBUIÇÕES E DAS SUAS POSIÇÕES NO STN FRENTE A OUTROS SISTEMAS

O termo “contribuição” é polissêmico e dentro do campo tributário não é diferente. Nesse estudo, quando usado sem qualificativo ou acompanhante, terá o sentido dado pela doutrina à nominada espécie: contribuições especiais.

Diferente das espécies clássicas de tributo (mormente, imposto e taxa), as contribuições têm, em seu escopo, aspectos sem os quais restarão prejudicadas. São eles a finalidade de suas receitas e a referibilidade ao contribuinte. (SOUZA, 2007)

Se as rendas de uma contribuição estiverem vinculadas à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviço público fica configurada a parafiscalidade. Por sinal, essa era a regra das contribuições até meados do século XX, tanto que uma das denominações mais antigas é a de contribuição parafiscal. (SOUZA, 2007)

Ao descrever as propriedades distintivas inerentes às contribuições – finalidade e referibilidade – Sabbag (2011) destaca que esta última só pode ser uma “referenciação” indireta, visto que a direta é elemento próprio das taxas. Em todas as contribuições, nota-se que a referência é feita à atividade estatal, outorgada ou exercida pelo ente público, e que provoca um especial benefício para uma pessoa ou grupo. Quanto à finalidade, assevera que ela traduz-se em “natureza justificadora” de cada contribuição.

Além disso, o exame sobre as contribuições será modesto se não for levado em conta a que outro sistema do complexo jurídico constitucional a exação está ligada. Cada uma de suas figuras pode tocar um regime jurídico específico, dado sua insígnia, e sendo tributo, deve seguir também o regime do STN. (VIANNA, 2013)

Com efeito, não obstante serem tipos jurídicos tributários, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, por exemplo, compreendem também o sistema de seguridade moldado pela ordem constitucional fundada em 1988. Esse sistema é baseado no binômio indissociável “custeio-prestação” (contrapartida), e em princípios próprios como o da solidariedade e o da universalidade. Como a seguridade social é dividida em mais três subsistemas (saúde, assistência e previdência), vê-se aí a complexidade a que pode chegar essa seara de classificações. (VIANNA, 2013)

Outro caso de vinculação a distintos ramos do direito é o das contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, também nominadas de corporativas. Sendo subespécies de contribuição, devem atender aos aspectos: finalístico da receita e referente ao contribuinte, além dos normativos principiológicos do STN, e mais, do regime legal administrativo que outorgou o poder de regulamentar e fiscalizar as profissões ou grupos econômicos. Outrossim, essas exações vinculam-se aos seus sujeitos ativos específicos, formando as receitas próprias dessas entidades e os respectivos sistemas confederativos e de conselhos. (SOUZA, 2007)

Desses multifacetados regramentos podem emergir imposições estatais tão anômalas que a doutrina vem preferindo tratar as contribuições caso a caso, e, quando da tentativa de abarcar toda a espécie, se faz para discutir questões que a envolve como um todo. Logo, não caberia em um breve artigo estabelecer uma exposição específica sobre cada tipo ou subtipo das contribuições especiais. (MURTA, 2008)

Põe-se então, a listar-se as contribuições especiais seguindo a lógica das classes estabelecida nesse estudo (subespécie, tipo e subtipo), com numeração meramente referencial, e ponderando-se que nem todas as figuras serão escalonadas até a última classe.

Subespécies: 1 – as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs); 2 – a para o serviço de iluminação pública (COSIP); 3 – as corporativas; e 4 – as sociais. Elas se desdobram em tipos. Como as figuras escolhidas para análise nesse trabalho encontram-se nas duas últimas subespécies, o enfoque se volta a elas.

Tipos. As corporativas (3) subdividem-se em 3.1 – contribuição profissional e 3.2 – contribuição sindical. Já as sociais (4) ramificam-se em 4.1 – sociais gerais; 4.2 – de seguridade social; e 4.3 – outras contribuições sociais. Nessa vereda, segue a análise dos tipos 3.2 e 4.2, respectivamente, contribuições sindicais e contribuições de seguridade social.

Subtipos. As contribuições sindicais são divididas em subtipos, e nominadas pela jurisprudência atual do STF assim: 3.2.1 – contribuição sindical; 3.2.2 – confederativa; 3.2.3 – dos associados; e 3.2.4 – assistencial. (BRASIL, 2014)

Os subtipos decorrentes das contribuições de custeio da seguridade social formam uma lista de sete figuras, as quais seguem arroladas com os nomes usuais e/ou as siglas e dispositivos constitucionais permissivos. (DELGADO E MUNIZ, 2010)

- Contribuição social patronal sobre a folha de pagamentos. CP. (Art. 195, I, a)
- Contribuição para financiamento da seguridade social. COFINS. (Art. 195, I, b)
- Contribuição social sobre o lucro líquido. CSLL. (Art. 195, I, c)
- Contribuição previdenciária dos segurados do RGPS. (Art. 195, II)
- Contribuição sobre a receita de loterias. (Art. 195, III)

Contribuição do importador de bens ou serviços do exterior. (Art. 195, IV)
Contribuição ao Funrural. (Art. 195, § 8º)

De toda essa gama de imposições estatais abarcadas na espécie “contribuições especiais” e considerando as conexões entre o STN e os outros sistemas, é possível que existam exações desprovidas de caráter tributário. Do ponto de vista jurídico, então, a importância de se classificar os tributos até a escala mais adequada é precedente para diferenciar o que é tributo do que não é. (SCHOUERI, 2012)

Passa-se agora às indicações e delineamentos normativos e às considerações doutrinárias sobre as duas contribuições-objetos pontuais deste trabalho: I – a contribuição previdenciária do segurado facultativo; e II – a contribuição sindical confederativa.

A primeira contribuição está encadeada no subtipo Contribuição Previdenciária dos segurados do RGPS. Autorizada pelo Art. 195, II da CF, se subdivide, então, em todas as contribuições possíveis vinculadas às duas categorias de segurado do RGPS, que são: o obrigatório e o facultativo.

Contribuem como segurado obrigatório as seguintes pessoas naturais: o empregado, o empregado doméstico, o contribuinte individual, o trabalhador avulso, e o segurado especial. Pode ser segurado facultativo o maior de quatorze anos, desde que não enquadrado nos casos de obrigatório. Esses contribuintes, e as normas a eles vinculadas, são enumerados de forma detalhada, sucessivamente, nas Leis 8.212/91 e 8.213/91, no Decreto 3.048/99, e respectivas atualizações. (BRASIL, 2014)

A doutrina e a jurisprudência entendem que, no sistema de seguridade social brasileiro, coexistem formas múltiplas de custeio, situação decorrente do princípio da diversidade da base de financiamento (Art. 194, p.º, VI, CF/88) e isso impacta na natureza do vínculo jurídico formado entre os segurados e o RGPS. (IBRAHIM, 2013)

Já o tipo “contribuições sindicais” atende ao fim de abastecer os fundos do sistema sindical, suas entidades e esferas. O arcabouço normativo dessas contribuições está baseado no Art. 8º, VI combinado com o Art. 149 da CF/88; e é detalhado na CLT, nos artigos 513, “e”; 548, “b”; e entre os Arts. 578 e 610. (BRASIL, 2014)

Desse conjunto, constata-se que das quatro exações sindicais que convivem na ordem jurídica atual, a contribuição sindical “pura” é plenamente estabelecida na lei; enquanto a confederativa, a associativa, e a assistencial são apenas previstas, remetendo-se à assembléia ou estatuto da entidade sindical as suas exatas disposições.

Retoma-se, então, a questão precípua desse estudo: a contribuição previdenciária do segurado facultativo e a contribuição confederativa sindical são tributos? Citações, remissões,

interpretações e análises qualitativas serão técnicas metodológicas utilizadas para orientar a discussão, a partir dos dados e informações tratados nessa revisão.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após as partes antecedentes que trataram da literatura resumida do tema em questão, segue a análise dos resultados em dois tópicos, cada um direcionado a uma das duas contribuições escolhidas para investigação pontual.

5.1 DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO SEGURADO FACULTATIVO

Essa exação é uma prestação previdenciária devida por aquele que se filia ao RGPS sob a categoria de segurado facultativo, seguindo os requisitos pormenorizados em lei e em regulamento (Leis 8.212/91 e 8.213/91, e Decreto 3048/99). A análise dessa prestação envolve a do próprio segurado e a do seu vínculo obrigacional com o RGPS.

O segurado facultativo é a pessoa descrita nessas normas, a par do segurado obrigatório. Esses nomes, facultativo e obrigatório, são relevantes quando se confrontam com a disciplina dos tributos, dada a compulsoriedade da relação tributária.

O segurado obrigatório não tem escolha frente à situação configuradora do nascimento do vínculo com o RGPS. Se a situação acontecer, de fato ou de direito, nascerá o vínculo obrigacional inescusável ao sujeito passivo. Dessa forma, a doutrina majoritária entende que as contribuições envolvidas nessa relação compulsória são tributos. (ALEXANDRE, 2010)

Mas quanto ao facultativo, diante da atenção aventada pelo nome, julga-se produtor aprofundar a análise para saber em que resulta essa facultatividade, e se ela tem o poder de moldar a natureza jurídica da exação em questão.

No Art. 14, da Lei 8.212/91, está escrito que: “É segurado facultativo o maior de 14 (quatorze) anos de idade que se filiar ao RGPS, mediante contribuição, na forma do art. 21, desde que não incluído nas disposições do art. 12.” O art. 12 elenca os segurados obrigatórios, opostos ao facultativo; e o art. 21 disciplina as bases de cálculo e as alíquotas da exação. A Lei 8.213 dispõe sobre o tema com rasas inovações. (BRASIL, 1991)

Ao Decreto 5.048/99, Regulamento da Previdência Social (RPS), imputa-se a carga de explicar todo o regime previdenciário, de forma que as leis 8.212 e 8.213 estão pormenorizadas naquele. E é nesse decreto que se elenca as situações de fato e de direito, e as condições que uma pessoa deve ter para ser segurado facultativo.

As aparições desse beneficiário nas leis são generalistas, tendo o RPS detalhado, entre outras, nos parágrafos do art. 11, as seguintes disposições:

§ 1º Podem filiar-se facultativamente, entre outros:

I - a dona-de-casa;

II - o síndico de condomínio, quando não remunerado;

III - o estudante; [...]

V - aquele que deixou de ser segurado obrigatório; [...]

VII - o bolsista e o estagiário que prestam serviços a empresa; [...]

IX - o presidiário que não exerce atividade remunerada nem esteja vinculado a qualquer regime de previdência social;

X - o brasileiro residente ou domiciliado no exterior, salvo se filiado a regime previdenciário de país com o qual o Brasil mantenha acordo internacional; [...]

§ 2º É vedada a filiação ao RGPS, na qualidade de segurado facultativo, de pessoa participante de RPPS, salvo na hipótese de afastamento sem vencimento e desde que não permitida, nesta condição, contribuição ao respectivo regime próprio.

§ 3º A filiação na qualidade de segurado facultativo representa ato volitivo, gerando efeito somente a partir da inscrição e do primeiro recolhimento, não podendo retroagir e não permitindo o pagamento de contribuições relativas a competências anteriores [...]

Citam-se os seguintes pontos quanto aos elementos conceituais e tipológicos formadores da exação ora analisada, frente aos requisitos para ser tributo: a prestação envolvida é pecuniária; não se trata de sanção a ato ilícito; a filiação do segurado ao RGPS se assemelha ao lançamento por homologação; a base de cálculo, a alíquota e as penalidades por inadimplemento têm sede legal; e o pólo ativo da relação é a União.

Entretanto, os seguintes requisitos do gênero tributo não foram atendidos: a legalidade tributária, e em corolário a tipicidade, são afetadas pela forma com que o Decreto 5.048/99 prevê qualidades do segurado que não foram veiculadas em lei; a falta da situação abstrata condicionante do tipo é carregada pela falta anterior; e o ato de filiação, mesmo assemelhando-se ao lançamento, é ato volitivo escusável.

Vê-se, dessa forma, o seguinte: a norma matriz de incidência dessa imposição estatal é prevista em lei, mas não de forma plena, tendo o decreto delineado inovações aceitáveis no sistema previdenciário, mas avessas no tributário.

Depreende-se dessa análise, que a contribuição previdenciária do segurado facultativo não é tributo. Entendimentos doutrinários e jurisprudenciais confirmam essa assertiva.

Segundo Ibrahim (2013), há relações jurídicas imbuídas de efeito previdenciário e tributário ao mesmo tempo: são aquelas do segurado obrigatório com o RGPS ou as que envolvem a contribuição patronal. Nesses casos, são “relações dúplices”, um mesmo fato jurídico assume aspectos dos dois ramos do direito, gerando a lógica de um antecedente e dois

conseqüentes.

Mas a filiação do segurado facultativo forma uma relação previdenciária simples, sem caráter tributário, uma relação unitária, com um antecedente e um conseqüente, assemelhando-a um vínculo concebido na previdência complementar.

É cediço que o RGPS é eminente público, mas o princípio da universalidade de acesso à previdência social abre espaço para assentar a figura típica do seguro privado no seio do regime geral público. É o que ocorre na relação do segurado facultativo com o RGPS.

A questão por trás da facultatividade desse segurado é que não existe fato gerador tributário. A contribuição do facultativo é uma “imposição securitária”, e as condições para que uma pessoa opte por ser segurado facultativo não é hipótese de incidência tributária, são condições para que ele entre no sistema. (IBRAHIM, 2013)

Ademais, as situações que excluem o segurado facultativo do sistema, não configuram hipóteses de sanção ao contribuinte. Se ele não contribuir, segundo as regras firmadas, a perda da condição de segurado é efeito próprio das regras previdenciárias.

Os tribunais já enfrentaram esse assunto; segue a ementa de um julgado do TRF da 4ª Região, o qual, entre outras questões, citou a contribuição em questão como desprovida de caráter tributário, exatamente pela falta de compulsoriedade:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADO FACULTATIVO. APOSENTADORIA RETROATIVA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ÍNDICES DE ATUALIZAÇÃO. 1. Se o INSS tivesse reconhecido o direito à aposentadoria, ao tempo do pedido administrativo, o autor não teria motivo para filiar-se à Previdência depois da cessação de sua relação empregatícia, pois deixou de exercer atividade na condição de segurado obrigatório. Aos pagamentos feitos no período em de filiação como segurado facultativo, unicamente com o intuito de impedir a perda da condição de segurado e de submeter-se a novo período de carência, enquanto tramitava a demanda judicial ajuizada em razão do indeferimento da aposentadoria, falta a compulsoriedade, característica essencial dos tributos. [...]

(TRF-4 - AC: 53551 RS 2004.04.01.053551-7, Relator: WELLINGTON MENDES DE ALMEIDA, Data de Julgamento: 19/10/2005, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 09/11/2005 PÁGINA: 120)

Esse caso específico foi objeto de Recurso Especial no Superior Tribunal de Justiça (STJ), colendo tribunal que manteve o entendimento de que a relação do segurado facultativo com o RGPS não é tributária. Segue ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADO FACULTATIVO. PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO COM O OBJETIVO DE EVITAR SUBMISSÃO A NOVO PERÍODO DE CARÊNCIA ENQUANTO PENDENTE DISCUSSÃO JUDICIAL SOBRE

SEU DIREITO DE SE APOSENTAR. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CABIMENTO. I - O INSS não reconheceu direito à aposentadoria formulado em pedido administrativo, o que levou o recorrido a ajuizar ação e a se filiar como segurado facultativo enquanto pendente o processo judicial, a fim de não perder a condição de segurado e de evitar se submeter a novo período de carência. Iniciado o recolhimento facultativo, o recorrido já reunia condições para se aposentar, mas não o fez em virtude de ato da autarquia. A fim de evitar o enriquecimento sem causa desta e levando em consideração o princípio da retributividade, impõe-se admitir que indevidas as contribuições pagas pelo recorrido, que, por isso, tem direito a repeti-las. II - Recurso especial improvido.

(STJ - REsp: 828124 RS 2006/0060122-6, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 07/11/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 14.12.2006 p. 289)

Diante do exposto, pelo firme entendimento doutrinário, e jurisprudencial, bem como pelo método empregado na análise da exação, infere-se que as conexões entre o sistema de seguridade social, especialmente o de previdência, e o sistema tributário são suficientes para fazer emergir uma figura que se assemelha a tributo, mas não é.

5.2 DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL CONFEDERATIVA

As entidades sindicais (locais e confederativas) são instituições representantes das categorias profissionais ou econômicas. Nessa esteira, possuem diversas funções, dentre as quais a postulatória, a de negociar e a de prestar assistência, ora em favor de toda a classe, ora dos associados efetivos à respectiva agremiação. (PESSOA, 2006)

Diante da classificação proposta nesse estudo, a contribuição sindical confederativa está em mesmo nível da contribuição assistencial, da associativa e do imposto sindical, sendo, todas elas, subtipos decorrentes do tipo “contribuições sindicais”, e são as principais fontes de custeio do sistema sindical.

Assim, os sindicatos são os sujeitos ativos da relação. São as pessoas responsáveis pela defesa do interesse das classes, pela busca de melhorias nas condições de trabalho e de mercado, pela celebração de ajustes coletivos, para assistência jurídica, conferência e homologação de rescisões contratuais, e demais serviços definidos em assembléia ou estatuto. Prestam relevantes serviços públicos, fazendo emergir, então, desse desenho institucional, uma relação de parafiscalidade entre elas e o Estado. (PESSOA, 2006)

Como fonte de custeio de suas atividades, essas entidades privadas dispõem do seu patrimônio, o qual nos termos do art. 548 da CLT:

Art. 548 - Constituem o patrimônio das associações sindicais:

- a) as contribuições devidas aos Sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades, sob a denominação de imposto sindical, pagas e arrecadadas na forma do Capítulo III deste Título;
- b) as contribuições dos associados, na forma estabelecida nos estatutos ou pelas Assembléias Gerais;
- c) os bens e valores adquiridos e as rendas produzidas pelos mesmos;
- d) as doações e legados;
- e) as multas e outras rendas eventuais.

A presente análise da contribuição sindical confederativa pretende, então, alcançar a sua natureza jurídica, procurando responder se ela está submetida à ordem tributária estatal e aos seus efeitos correlatos de *jus imperium* e limitação constitucional.

Na CF/88, em seu art. 8º, IV, estabeleceu-se uma contribuição que logo foi nominada de contribuição confederativa. Esse dispositivo ensejou, inicialmente, intenso debate na doutrina e nos tribunais em torno dos aspectos da configuração da sua natureza jurídica, se tributária ou não, e, por conseguinte, do seu caráter vinculante ou não a toda categoria, independentemente de filiação sindical. (PESSOA, 2006)

Doutrinadores trabalhistas, no primeiro momento, defendiam a tese de que a norma novel inserta no art. 8º, IV, da CF/88 trazia o espírito da compulsoriedade; ao passo que a maioria dos tributaristas labutava em sentido contrário. As resultantes majoritárias desse debate fixaram-se no sentido do caráter não-tributário da contribuição confederativa. (PESSOA, 2006)

Essa contribuição é plenamente estabelecida pela assembleia geral, podendo figurar nos meios particulares e contratuais próprios das instituições. O fato de estar prevista na constituição, ou que fosse prevista na lei, a semelhança da contribuição do segurado facultativo, não garante a compulsoriedade ampla dos tributos. Não só no caso da confederativa, mas da assistencial e da associativa, ou qualquer outra nos mesmos moldes, obrigam apenas os filiados ao sindicato.

Esse entendimento está contido no Precedente Normativo nº 119 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), bem como na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF).

O referido precedente do TST, que tem força vinculante no âmbito do seu direito, assim veicula a matéria:

PN.Nº 119- TST. CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS - INOBSERVÂNCIA DE PRECEITOS CONSTITUCIONAIS – (nova redação dada pela SDC em sessão de 02.06.1998 - homologação Res. 82/1998, DJ 20.08.1998). "A Constituição da República, em seus arts. 5º, XX e 8º, V, assegura o direito de livre associação e sindicalização. É ofensiva a essa modalidade de liberdade cláusula constante de acordo, convenção coletiva ou sentença normativa estabelecendo contribuição em favor de entidade sindical a título de taxa

para custeio do sistema confederativo, assistencial, revigoramento ou fortalecimento sindical e outras da mesma espécie, obrigando trabalhadores não sindicalizados. Sendo nulas as estipulações que inobservem tal restrição, tornam-se passíveis de devolução os valores irregularmente descontados."

No âmbito do STF, a ementa abaixo transcrita confirma a sólida jurisprudência, sem inovações desde então:

CONSTITUCIONAL. SINDICATO. CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELA ASSEMBLEIA GERAL: CARÁTER NÃO-TRIBUTÁRIO. NÃO COMPULSORIEDADE. EMPREGADOS NÃO SINDICALIZADOS: IMPOSSIBILIDADE DE DESCONTO. C.F., art. 8º, IV.

I.- A contribuição confederativa, instituída pela assembleia geral – C.F., art. 8º, IV – distingue-se da contribuição sindical, instituída por lei, com caráter tributário – C.F., art. 149 – assim compulsória. A primeira é compulsória apenas para os filiados do sindicato.

II- R. E. não conhecido.

(STF - RE: 198092 SP , Relator: CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 27/08/1996, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 11-10-1996 PP-38509 EMENT VOL-01845-04 PP-00843)

A questão aventada passa pela distinção entre os verbos que compõem a competência tributária. Quando a CF/88 previu a exação, não a instituiu. A instituição da exação se assemelha ao seu estabelecimento. Se as normas públicas apenas prevêm, não significa que são tributos. Mais uma vez, os princípios tributários seriam afrontados, se as contribuições sindicais instituídas em estatuto ou convenção coletiva de trabalho fossem interpretadas como tributos.

6 CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho, verificou-se a pertinência da classificação das contribuições especiais como espécie própria de tributo no Sistema Tributário Nacional, confirmando a validade e a atualidade da teoria “pentapartite”.

Na busca pelas interseções entre o STN e os sistemas que lhe estão próximos, verificou-se: que a autonomia da matéria tributária não significa isolamento; que, na verdade, o sistema tributário, apesar de autônomo, é um subsistema que compõe a atividade financeira do Estado; que a constituição informa uma vasta cobertura de seguridade social, custeada principalmente por contribuições, formando outro sistema autônomo; e que os sindicatos possuem garantias e prerrogativas que os tornam entidades financiadas por fonte mista, particular e pública.

Ademais, foi proposta uma escala de classificação que organiza, de forma adequada e

coerente, as diversas exações públicas, tendo sido utilizada na decomposição das contribuições especiais, e podendo ser aplicada a qualquer das espécies tributárias em estudos futuros.

Por conseguinte, concluiu-se que as contribuições específicas escolhidas não são tributos por não preencherem requisitos fundamentais para serem inseridas na ordem tributária; e que interseções entre os sistemas estudados, os quais abrangem exações de efeito jurídico dúplice, podem ser capazes de descaracterizá-las como tributo.

Julga-se, ainda, de relevante peso as investigações acuradas e de cunho científico sobre o assunto e o tema tratados, visto que a matéria tributária é aparentemente confusa, mas não inatingível.

Constata-se, por fim, à necessidade premente de estudos que busquem a manutenção da segurança jurídica e das garantias tributárias fundamentais do cidadão, face à engajada doutrina pró Estado-tributante, a qual é sempre acionada para legitimar os feitos legislativos ou administrativos que invadem os limites constitucionais, chancelando interpretações e entendimentos que geram insegurança, incongruência e desequilíbrio nos sistemas. Fato notório na área foi o caso da taxa municipal de iluminação pública, julgada inconstitucional pelo STF, mas que teve posterior constitucionalização com o nome de contribuição para o custeio da iluminação pública.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 5 ed. São Paulo: Método, 2010, 735 p.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 02 abr. 2014.

BRASIL. Consolidação das Leis do Trabalho. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a consolidação das leis do trabalho. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452compilado.htm>. Acesso em: 02 abr. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 abr. 2014.

BRASIL. Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048compilado.htm>. Acesso em: 02 abr. 2014.

BRASIL. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 02 abr. 2014.

BRASIL. Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 02 abr. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Contribuição previdenciária. Segurado facultativo. Pagamento de contribuição com o objetivo de evitar submissão a novo período de carência enquanto pendente discussão judicial sobre seu direito de se aposentar. Repetição de indébito. Cabimento. REsp n. 828124. Relator: Min. Francisco Falcão. Brasília, 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=REsp+828124>>. Acesso em: 02 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Sindicato. Contribuição Instituída pela Assembléia Geral: Caráter não tributário. Não compulsoriedade. Empregados não sindicalizados: Impossibilidade do desconto. C.F., art. 8º, IV. RE n. 198092-3. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 11 de outubro de 1996. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/743615/recurso-extraordinario-re-198092-sp>>. Acesso em: 02 abr. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Tributário. Contribuição previdenciária. Segurado facultativo. Aposentadoria retroativa. Repetição de indébito. Índices de atualização. Apelação cível nº 2004.04.01.053551-7/RS. Apelante: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Apelado: João Braga Rodrigues. Relator: Wellington Mendes de Almeida. Porto Alegre, 9 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1199349/apelacao-civel-ac-53551/inteiro-teor-13776454>>. Acesso em: 02 abr. 2014.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Precedente Normativo nº 119. Contribuições sindicais - inobservância de preceitos constitucionais. Disponível em: <http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/PN_com_indice/PN_completo.html#Tema_PN119>. Acesso em: 02 abr. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 105, p. 409-431, jan-dez. 2010. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67908/70516>. Acesso em 14 jan. 2014.

DELGADO, Raquel Costa; MUNIZ, Veyzon Campos. Espécies tributárias: os efeitos dos entendimentos diversos acerca do perfil das contribuições à luz do Sistema Tributário Nacional. **Direito e Práxis**, vol. 01, n. 01, p. 32-52, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/revistaceaju/article/download/1147/5064>>. Acesso em 18 dez. 2013.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**, 18 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013, 942 p.

LAKATOS, E.M.; MARCONI, M.A. **Metodologia do Trabalho Científico**, 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007, 228 p.

MURTA, Antônio Carlos Dizniz. Breves Anotações Sobre as Contribuições Especiais como Elementos Fragilizadores das Relações Jurídico-Tributárias entre o Estado e o Sujeito Passivo no Brasil. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, XVII., 2008, Brasília. **Anais...** Brasília: CONPEDI, 2008. p. 7142-7162. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manuel/arquivos/anais/brasil/03_99.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2013.

NAYLOR, Carlos Mauro. Fundamentos constitucionais do Simples Nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1848, 23 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/11529>>. Acesso em: 22 abr. 2014.

PESSOA, Flávia Moreira. Contribuições sindical, confederativa, associativa e assistencial: natureza e regime jurídicos. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 415, 26 ago. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/5634>>. Acesso em: 22 abr. 2014.

RIBEIRO, Thiago Aramizo. Extrafiscalidade e Modernidade Reflexiva: Uma Justaposição Necessária? **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, ano 1, n. 1, 2013. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/4766/4219>> Acesso em: 06 jan. 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, 1147 p.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**, 3 ed. São Paulo: Saraiva, 804 p.

SOUZA, Juraci Altino de. O regime jurídico das contribuições especiais no Direito brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1213, 27 out. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9090>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

VIANNA, João Ernesto Aragonés. **Curso de Direito Previdenciário**, 6 ed. São Paulo: Atlas, 2013, 721 p.