

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

Mirian Andrade Bobisch

**CONTRIBUIÇÃO SINDICAL:  
Inconstitucionalidade da Lei n. 13.467/2017**

Porto Alegre

2018

Mirian Andrade Bobisch

**CONTRIBUIÇÃO SINDICAL:  
Inconstitucionalidade da Lei n. 13.467/2017**

Trabalho de Conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, junto à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano.

Porto Alegre

2018

Mirian Andrade Bobisch

**CONTRIBUIÇÃO SINDICAL:  
Inconstitucionalidade da Lei n. 13.467/2017**

Trabalho de Conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, junto à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano  
Orientador

---

Prof. Andrei Pitten Velloso  
Examinador

---

Prof. Igor Danilevicz  
Examinador

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**

**Reitor: Prof. Dr. Rui Vicente Oppermann**

**Vice-Reitor: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Jane Fraga Tutikian**

**FACULDADE DE DIREITO**

**Diretor: Danilo Knijnik**

**Vice-Diretor: Rodrigo Valin de Oliveira**

**DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

**Chefe do Departamento: Prof. Glenio Jose Wasserstein Hekman**

**Chefe Substituto: Prof. Luiz Felipe Silveira Difini**

**COMISSÃO DE GRADUAÇÃO DA FACULDADE DE DIREITO**

**Coordenador: Prof. Guilherme Boff**

**Coordenadora substituta: Prof<sup>a</sup>. Kelly Lissandra Bruch**

CIP - Catalogação na Publicação

Bobisch, Mirian Andrade  
CONTRIBUIÇÃO SINDICAL: Inconstitucionalidade da  
Lei n. 13.467/2017 / Mirian Andrade Bobisch. --  
2018.  
85 f.  
Orientador: Adão Sérgio do Nascimento Cassiano.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de  
Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Porto  
Alegre, BR-RS, 2018.

1. Contribuição sindical. 2. Reforma trabalhista.  
3. Natureza jurídica. 4. Inconstitucionalidade. I.  
Cassiano, Adão Sérgio do Nascimento, orient. II.  
Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os dados  
fornecidos pela autora.

**Faculdade de Direito da UFRGS**

**Av. João Pessoa, 80 - 90040.000.**

**Centro Histórico - Porto Alegre/RS.**

**Telefone (51) 3308.3118.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço imensamente à minha querida Giulia, agora uma jovem médica, por me ter feito, às portas de minha quinta década, desejar projetar novos caminhos.

Agradeço às colegas Clarissa e Júlia, sem as quais esta sexta tentativa, muito provavelmente, também seria frustrada. Vocês foram incansáveis em me fazer ver a vida com mais leveza. E não há “dilema” que não solucionem (ir ao Posto para quê?). Obrigada! Sou grata, em particular, à Clarissa, da qual serei eternamente devedora.

Agradeço, outrossim, por ter me inspirado a desenvolver este estudo e pela valiosa orientação, ao Professor Adão Cassiano.

Agradeço, por fim, e especialmente, ao estimado amigo Leonardo, que acreditou em mim mesmo quando eu não acreditei.

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

Ives Gandra da Silva Martins

*Incivile est, nisi lege prospecta, una aliquota ejus proposita, judicare, vel respondere.*  
“É contra o Direito julgar ou responder sem examinar o texto em conjunto, apenas considerando uma parte qualquer do mesmo.”

(Celso, Digesto, liv. 1, tít. 3, frag. 24)

## RESUMO

O presente estudo tem como escopo a análise da natureza jurídica da contribuição sindical depois da entrada em vigor, em 11 de novembro de 2017, da Lei n. 13.467, de 13 de julho de 2017. Após um processo legislativo apressado, sem maiores discussões, a denominada Reforma Trabalhista alterou, entre outros, a redação dos artigos 545, 578, 579, 582, 583, 587 e 602 da CLT, tornando facultativo o pagamento da aludida contribuição. Dividem-se, agora, as opiniões quanto à constitucionalidade da mudança operada pela Reforma. Neste trabalho, busca-se verificar se são válidas estas modificações promovidas pela nova legislação em face do que dispõe a Constituição Federal. Para tanto, buscaram-se, na doutrina especializada e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria, subsídios teóricos para amparar as conclusões deste estudo. De qualquer forma, ainda que alguns defendam a legitimidade da mudança implementada, o fato é que o legislador infraconstitucional comprometeu seriamente o custeio das entidades sindicais, retirando-lhe, de forma abrupta, sem qualquer regra de transição, aquela que é a sua principal fonte de receita. Assim, contraditoriamente, ao mesmo tempo em que fortaleceu a negociação coletiva, enfraqueceu o sindicato, deixando ao arbítrio do trabalhador e do empregador a decisão de financiar as atividades dos sindicatos, estes entes que, por imposição constitucional, têm o dever de atuar na defesa dos interesses individuais e coletivos de todos os integrantes da categoria que representam.

**Palavras-chave:** Contribuição sindical. Reforma trabalhista. Natureza jurídica. Inconstitucionalidade.

## ABSTRACT

This paper aims to analyze the legal nature of the union contribution after Law no. 13.467 / 2017. After a quick legislative process, and without much discussion, the so-called Labor Reform changed the wording of articles 545, 578, 579, 582, 583, 587 and 602 of the CLT, making optional the payment of the union contribution. Opinions now differ as to the constitutionality of this change. In this paper, we intend to verify if the modifications that were made by the new legislation are valid in comparison with what the Federal Constitution says. For this, research on the matter was done in the specialized doctrine and in the jurisprudence of the Federal Supreme Court, to find theoretical subsidies in order to support the conclusions of this study. While some argue that change is legitimate, the infra-constitutional legislator has seriously compromised union funding, withdrawing its main source of revenue abruptly without any transition rule. Thus, at the same time as it strengthened collective bargaining, the legislator weakened the union, leaving the worker and the employer the decision to finance the activities of the unions, which have the duty to act in the defense of individual interests and collectives of all members of the category they represent, as required by the Federal Constitution.

**Keywords:** Union tax. Labor reform. Legal nature. Unconstitutionality.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC - Ação Declaratória de Constitucionalidade  
ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias  
ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade  
CIS - Comissão do Imposto Sindical  
CLT - Consolidação das Leis do Trabalho  
COSIP - Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública  
CPC - Código de Processo Civil  
CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil  
CTN - Código Tributário Nacional  
EC - Emenda Constitucional  
IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados  
LC - Lei Complementar  
MTE - Ministério do Trabalho e Emprego  
OJ - Orientação Jurisprudencial  
OIT - Organização Internacional do Trabalho  
PL - Projeto de Lei  
PLC - Projeto de Lei da Câmara  
RE - Recurso Extraordinário  
REsp - Recurso Especial  
RISTF - Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal  
SDC - Seção Especializada em Dissídios Coletivos  
STN – Sistema Tributário Nacional  
STF - Supremo Tribunal Federal  
STJ – Superior Tribunal de Justiça  
TCU - Tribunal de Contas da União  
TST - Tribunal Superior do Trabalho

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>PERCURSO HISTÓRICO DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL</b> .....	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>LEI N. 13.467/2017: A REFORMA TRABALHISTA</b> .....	<b>17</b>
<b>4</b>	<b>CONCEITO DE TRIBUTO</b> .....	<b>20</b>
4.1	CONCEITO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO .....	20
4.2	CONCEITO DE TRIBUTO NO CTN .....	23
<b>4.2.1</b>	<b>Elementos do conceito de tributo do art. 3º do CTN</b> .....	<b>25</b>
4.2.1.1	Caráter pecuniário da prestação tributária .....	25
4.2.1.2	Compulsoriedade da prestação tributária .....	27
4.2.1.3	Natureza não sancionatória de ilicitude .....	29
4.2.1.4	Origem legal do tributo .....	31
4.2.1.5	Natureza vinculada da atividade administrativa que é praticada para a cobrança do tributo .....	33
<b>5</b>	<b>ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS</b> .....	<b>37</b>
5.1	IMPOSTO .....	39
5.2	TAXA .....	40
5.3	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA .....	40
5.4	EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO .....	41
5.5	CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS .....	43
<b>6</b>	<b>CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS</b> .....	<b>49</b>
<b>7</b>	<b>SISTEMA DE CUSTEIO DOS SINDICATOS</b> .....	<b>52</b>
7.1	CONTRIBUIÇÕES DOS ASSOCIADOS .....	53
7.2	CONTRIBUIÇÃO ASSISTENCIAL .....	54
7.3	CONTRIBUIÇÃO CONFEDERATIVA .....	55
7.4	CONTRIBUIÇÃO SINDICAL .....	56
<b>8</b>	<b>A ADI 5.794</b> .....	<b>60</b>
<b>9</b>	<b>NATUREZA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL</b> .....	<b>63</b>
<b>10</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>76</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>78</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No dia 11 de novembro de 2017, entrou em vigor a Lei n. 13.467, de 13 de julho de 2017, que alterou a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n. 5.452/1943, a fim de adequá-la às novas relações de trabalho. Entre as modificações promovidas pela denominada Reforma Trabalhista, foi substancialmente alterado o regramento que diz respeito à contribuição sindical, ganhando nova redação os artigos 545, 578, 579, 582, 583, 587 e 602 da CLT.

A partir daí um sério debate foi estabelecido acerca da constitucionalidade destas alterações, notadamente, no que se relaciona à natureza jurídica da contribuição sindical, o que será objeto de análise no presente estudo.

O trabalho inicia com uma breve retrospectiva histórica sobre o financiamento das atividades que incumbem aos sindicatos no Brasil, na defesa e na promoção dos interesses dos integrantes da categoria que representam.

Na sequência, será abordado como ocorreu o processo legislativo que culminou com a edição da Lei n. 13.467/2017, que passou a exigir a autorização prévia e expressa para que haja o recolhimento da contribuição sindical, tanto de empregados, como de empregadores, autônomos e avulsos. Até então definida como “prestação pecuniária compulsória, tendo por finalidade o custeio das atividades essenciais do sindicato e outras previstas em lei [...]” (MARTINS, 2009, p.43), era inegável seu perfil tributário. Indaga-se, agora, da constitucionalidade da norma que introduziu na legislação a facultatividade da contribuição sindical. Tamanha a controvérsia, que foram ajuizadas vinte ações no Supremo Tribunal Federal - STF questionando a constitucionalidade dessa alteração<sup>1</sup>.

Segue-se uma investigação acerca do conceito de tributo e de seus elementos essenciais, bem como o estudo dos tipos tributários, e, mais detidamente, as contribuições especiais previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB, modalidade em que se encontra a subespécie contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

---

<sup>1</sup> ADIs 5.794, 5.912, 5.923, 5.859, 5.865, 5.813, 5.885, 5.887, 5.913, 5.810, 5.811, 5.888, 5.892, 5.806, 5.815, 5.850, 5.900, 5.950, 5.945 e ADC 55.

Em tópico seguinte, será verificado como se estrutura na atualidade o sistema de custeio dos sindicatos no Brasil, analisando as principais fontes de receita destes entes.

Analisa-se, também, a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI n. 5.794, proposta pela Confederação Nacional dos Trabalhadores em Transporte Aquaviário e Aéreo, na Pesca e nos Portos - CONTTMAF, tendo por objeto o artigo 1º da Lei 13.467/2017, o qual deu nova redação aos artigos 545, 578, 579, 582, 583, 587 e 602 da Consolidação das Leis Trabalhistas, regulamentando a contribuição sindical.

Por fim, da investigação da doutrina e da jurisprudência sobre a natureza jurídica da contribuição sindical, serão formuladas conclusões acerca da constitucionalidade ou não da alteração procedida pela Reforma Trabalhista nos dispositivos antes mencionados.

## 2 PERCURSO HISTÓRICO DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL

Para compreendermos como funciona hoje o sistema de financiamento sindical, deve-se analisar como foi seu desenvolvimento ao longo da história.

O marco inicial do sindicalismo brasileiro, segundo Iannaco (2002, p. 113-124), é o Decreto n. 19.770, de 19 de março de 1931, considerado a primeira lei sindical do País. Foi este Decreto que instituiu o regime de unicidade sindical, o qual se manteve em todas as constituições brasileiras, à exceção da Constituição Federal de 1934.

O Decreto n. 19.770, assim como o Decreto n. 24.694, de 12 de julho de 1934, continha previsão de receita sindical estabelecida por intermédio do Estado. Os sindicatos poderiam pleitear, junto aos poderes públicos, auxílios, subvenções e outros favores para prestar os serviços que lhes incumbiam, ou mesmo a criação desses quando, por falta de recursos, não os pudessem instituir ou manter. Inaugura-se, a partir de então, um novo modelo de organização sindical: os sindicatos passam a apresentar natureza quase pública, como órgãos de colaboração do Governo, sob a tutela do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio; seus estatutos devem observar forma padronizada; a autonomia de atuação é substituída pela necessidade de apresentar relatórios das atividades sindicais aos órgãos de fiscalização competentes; foi adotado o critério de agrupamento por profissões idênticas, similares e conexas em bases territoriais municipais, o chamado enquadramento sindical.

Já a Constituição de 1934 assegurava a pluralidade e a autonomia dos sindicatos, porém sem nada prever quanto ao seu custeio (MARTINS, 2009, p. 6).

A primeira Constituição a prever a possibilidade de instituição de contribuições pelos sindicatos foi a de 1937, do autoritário Estado Novo, que implementou um modelo de unicidade sindical em que se agrupavam categorias, com representação de apenas um sindicato, controlado pelo Estado. Seu art. 138 assim dispunha:

Art. 138. A associação profissional ou sindical é livre. Somente, porém, o sindicato regularmente reconhecido pelo Estado tem o direito de representação legal dos que participarem da categoria de produção para que foi constituído, e de defender-lhes os direitos perante o Estado e as outras associações profissionais, estipular contratos coletivos de trabalho obrigatórios para todos os seus associados, impor-lhes contribuições e exercer em relação a eles funções delegadas de poder público.

Portanto, além de autorizados a impor contribuições aos integrantes da categoria, associados ou não, os sindicatos exerciam também funções que lhe fossem delegadas pelo poder público, funcionando como uma espécie de braço do Poder Executivo. Arouca (2014) refere que esta Constituição “atribuiu aos sindicatos o exercício de funções delegadas do Poder Público, abrindo campo propício para a instituição de contribuições compulsórias, sendo complementada pela Lei Sindical de 1939.” (AROUCA, 2014, p.233).

Posteriormente, o Decreto n. 1.402, de 5 de julho de 1939 (Lei Sindical de 1939) regulou a associação em sindicato, dispondo que era prerrogativa destes entes impor contribuições a todos aqueles que participassem das profissões ou categorias representadas (art. 3º, alínea f), ficando os empregadores obrigados a descontar na folha de pagamento dos seus empregados as contribuições por estes devidas ao sindicato (art. 36). Além disso, o art. 38 dizia que estas contribuições, bem como as contribuições dos associados (na forma estabelecida nos estatutos ou pelas assembleias gerais) constituíam patrimônio das associações sindicais.

Em 8 de julho de 1940, foi editado o Decreto n. 2.377, dispondo sobre o pagamento e a arrecadação das contribuições devidas aos sindicatos pelos que participam das categorias econômicas ou profissionais representadas pelas referidas entidades. Esta prestação pecuniária recebeu o nome de imposto sindical e correspondia à remuneração de um dia de trabalho do empregado, paga uma vez ao ano, cujo recolhimento e aplicação foram regradados no Decreto n. 4.298, de 14 de maio de 1942.

Em 1943, a CLT reuniu sistematicamente, nos arts. 513, 548 e 578 a 610, as disposições destes quatro últimos Decretos no que diz respeito à exigência do imposto sindical. Conforme ensinamento de Arouca (2014, p. 233), a CLT “transpôs para o art. 513, letra e, a prerrogativa de ‘impor contribuições a todos aqueles que participam das categorias econômicas e profissionais ou das profissões liberais representadas’, materializando, assim, o exercício de função delegada pelo Estado”, marca também das Constituições seguintes. Portanto, o estatuto sindical brasileiro estabelecido na CLT foi bastante marcado pelo dirigismo estatal.

Com a CLT, foi criada a Comissão do Imposto Sindical - CIS, responsável pela gestão e pela aplicação das quantias transferidas ao Fundo Social Sindical (conta para a qual era vertido 20% dos valores recolhidos a título de imposto sindical, que mais

tarde passou a se chamar Conta Emprego e Salário). Nota-se, então, que o Estado começou a participar da aplicação da contribuição sindical.

O Estatuto do Trabalhador Rural (Lei n. 4.214/1963) criou o imposto sindical rural, também sujeito ao regramento da CLT acerca da matéria.<sup>2</sup>

A CIS foi extinta pela Lei n. 4.589/1964 (art. 1º), passando, então, parte das importâncias recolhidas a título de imposto sindical a serem transferidas a uma conta especial denominada "Emprego e Salário" (art. 18). Esta Lei previu, também, em seu art. 16, que seria designada uma comissão composta de representantes do Governo e de todas as entidades sindicais de grau superior para realizar os necessários estudos e apresentar relatório circunstanciado ao titular da Pasta do Trabalho, propondo a extinção ou não do Imposto Sindical, para efeito, no primeiro caso, de envio de mensagem ao Congresso Nacional.

O Decreto-Lei n. 27/1966 acresceu o art. 217 ao CTN, alterando a denominação do imposto sindical para contribuição sindical, atualização que foi realizada na CLT pelo Decreto-Lei n. 227/1967. Conforme Martins (2009, p. 8), na verdade, o imposto sindical sempre teve característica de contribuição, pois tinha um destino específico: o interesse da categoria econômica e profissional.

A contribuição sindical prevista na CLT foi recepcionada pela Constituição de 1967, conforme deflui do §1º de seu art. 159, *in verbis*:

Art 159 - É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de Poder Público serão regulados em lei.

§ 1º - Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, **na forma da lei**, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas. [grifo nosso].

Ou seja, sob a égide da Constituição de 1967, a CLT era a lei exigível para criação de contribuições para custeio do sindicato e para execução de programas de interesse das categorias pela entidade sindical representadas, sendo que a contribuição sindical cumpria tal desiderato. Além disso, continuava o sindicato a exercer funções delegadas do poder público. O art. 166 da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, praticamente repetiu o art. 159 da Constituição de 1967, conforme

---

<sup>2</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Contribuições Sindicais**: direito comparado e internacional, contribuições assistencial, confederativa e sindical. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 7-8.

ensinamento de Martins (2009, p. 9). Nesse passo, a contribuição prevista em lei seguia sendo a contribuição sindical, disciplinada nos arts. 578 a 610 da CLT.

Alterações posteriores, relativas especialmente à contribuição sindical dos trabalhadores autônomos e profissionais liberais, dos empregadores e dos rurais (Decreto-Lei n. 1.166/1971, Lei n. 6.386/1976, Lei n. 7.047/1982), em nada modificaram a estrutura da cobrança desta prestação. Continuou sendo reconhecida como prestação de natureza tributária, já que a receita assim obtida (aplicada no campo social e assistencial do sindicato) estava sujeita à apreciação pelo Tribunal de Contas da União - TCU, por exercer o sindicato função delegada do Poder Público.

Apesar de ser alvo de inúmeras críticas, qualificada como odiosa, antiquada, instrumento de corrupção e de perpetuação de dirigentes sindicais desvinculados das bases, a Constituição de 1988 manteve o desconto compulsório da contribuição sindical, incluindo a contribuição confederativa como nova fonte de custeio das entidades sindicais. Foi com esta Constituição que os sindicatos deixaram de exercer função delegada do poder público (MARTINS, 2009, p. 89). Assim dispõe o inciso IV do art. 8º:

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 [...]

Então, segundo lição de Martins (2009) nosso sistema prevê duas contribuições no citado dispositivo constitucional:

Ao utilizar a expressão “independentemente da contribuição prevista em lei, o constituinte ressaltou a existência da contribuição sindical, que é a prevista em lei, tornando, porém, explícita a existência de outra contribuição destinada ao custeio do sistema confederativo: a contribuição confederativa. (MARTINS, 2009, p.12).

Desde então, houve tentativas de extinguir a contribuição sindical, como, por exemplo, com o Projeto de Lei n. 3.669/1989, que pretendia a redução gradual da exação até a completa extinção. O Presidente Fernando Collor também tentou extingui-la, com a Medida Provisória n. 215/1990, que foi reeditada várias vezes, mas não chegou a ser convertida em lei. Mais recentemente, a Lei n. 11.648, de 31 de março de 2008, que reconheceu formalmente as centrais sindicais, alterando a

redação dos artigos 589, 590, 591 e 593 da CLT<sup>3</sup>, prevê o fim da contribuição sindical quando for disciplinada por lei a contribuição negocial<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Segundo estes dispositivos legais, 10% da receita obtida com o recolhimento da contribuição sindical é destinada à Centrais Sindicais.

<sup>4</sup> Lei n. 11.648/2008, Art. 7º - Os arts. 578 a 610 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, vigorarão até que a lei venha a disciplinar a contribuição negocial, vinculada ao exercício efetivo da negociação coletiva e à aprovação em assembleia geral da categoria.

### **3 LEI N. 13.467/2017: A REFORMA TRABALHISTA**

Em 23/12/2016, foi apresentado pelo Executivo à Câmara de Deputados Projeto de Lei - PL, que recebeu o número 6787. Pretendia-se, com este PL, a alteração do Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943, a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), e da Lei n. 6.019, de 3 de janeiro de 1974 (Lei do Trabalho Temporário). Originariamente, o PL n. 6787 previa alterações em apenas cinco pontos das referidas leis: multas administrativas; alargamento do trabalho em regime de tempo parcial; regulamentação do art. 11 da CRFB (representação no local de trabalho); de forma ainda bastante tímida, a prevalência do negociado sobre o legislado; e, por fim, a ampliação da terceirização nas atividades empresariais.

Destacam-se aqui algumas das razões que motivaram a elaboração da proposta.

Em primeiro lugar, salientado a evolução do diálogo social entre trabalhadores e empregadores a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, notadamente, o disposto no inciso XXVI do art. 7º, reconhece-se a importância que ganhou a negociação coletiva desde então. Categorias de trabalhadores como bancários, metalúrgicos e petroleiros, dentre outras, prescindem há muito tempo da atuação do Estado para promover-lhes o entendimento com as empresas. Contudo, muitos desses pactos laborais vem tendo a sua autonomia questionada judicialmente, e acabam sendo revisados pelo Judiciário, trazendo insegurança jurídica às partes quanto ao que foi negociado. Isso porque, segundo exposição de motivos do PL, não se tem um marco legal claro dos limites da autonomia da norma coletiva de trabalho.

Em segundo lugar, reconhecendo-se que, no âmbito do direito coletivo, não se verifica a mesma assimetria de poder presente nas relações individuais de trabalho, a autonomia coletiva da vontade não deve se sujeitar aos mesmos limites que a autonomia individual. Assim, o patamar civilizatório mínimo (parcelas asseguradas aos trabalhadores que são de indisponibilidade absoluta) deve ser preservado pela legislação heterônoma, e os direitos que o excedem, pela negociação coletiva, funcionando esta, então, como mecanismo de adequação das normas trabalhistas aos diferentes setores da economia e às várias conjunturas econômicas.

Nesse contexto, a proposta objetivava, basicamente, a valorização da negociação coletiva, como forma de garantir o alcance e a segurança do que foi

pactuado entre trabalhadores e empregadores. Até aquele momento, nenhuma mudança em relação à contribuição sindical havia sido apresentada.

Há de se admitir que, nesses termos, a proposta inicial do Executivo, foi bem intencionada, porque é fato inconteste que as diversas classes de trabalhadores possuem realidades setoriais diferentes. Então, favorecer a negociação coletiva com vistas a atender as características próprias de cada setor não parece ser uma medida descabida, mas que apenas busca a adequação das normas às modernas relações de trabalho.

Ocorre que o PL tramitou em regime de urgência e, sem maiores discussões, a Câmara aprovou, em 27/04/2017, o substitutivo do Deputado Rogério Marinho, o qual aumentou enormemente a quantidade de alterações pretendidas na proposta original.

Recebido no Senado em 28/04/2017, o Projeto de Lei da Câmara - PLC recebeu o número 38/2017, sendo aprovado o seu texto na íntegra no dia 11/07/2017. Em 13/07/2017, sem qualquer veto ao texto aprovado no Senado, o Presidente da República sancionou a Lei n. 13.467/2017, passando ela a vigorar a partir de 11/11/2017.

A Reforma Trabalhista que foi operada pela Lei n. 13.467/2017 alterou a redação dos artigos 545, 578, 579, 582, 583, 587 e 602 da CLT<sup>5</sup>, passando-se a exigir

---

<sup>5</sup> Art. 545. Os empregadores ficam obrigados a descontar da folha de pagamento dos seus empregados, **desde que por eles devidamente autorizados**, as contribuições devidas ao sindicato, quando por este notificados.

Art. 578. As contribuições devidas aos sindicatos pelos participantes das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação de contribuição sindical, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo, **desde que prévia e expressamente autorizadas**.

Art. 579. O desconto da contribuição sindical está **condicionado à autorização prévia e expressa** dos que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591 desta Consolidação.

Art. 582. Os empregadores são obrigados a descontar da folha de pagamento de seus empregados relativa ao mês de março de cada ano a contribuição sindical dos empregados **que autorizaram prévia e expressamente o seu recolhimento** aos respectivos sindicatos.

Art. 583. O recolhimento da contribuição sindical referente aos empregados e trabalhadores avulsos será efetuado no mês de abril de cada ano, e o relativo aos agentes ou trabalhadores autônomos e profissionais liberais realizar-se-á no mês de fevereiro, **observada a exigência de autorização prévia e expressa** prevista no art. 579 desta Consolidação.

Art. 587. Os empregadores **que optarem pelo recolhimento** da contribuição sindical deverão fazê-lo no mês de janeiro de cada ano, ou, para os que venham a se estabelecer após o referido mês, na ocasião em que requererem às repartições o registro ou a licença para o exercício da respectiva atividade.

Art. 602. Os empregados que não estiverem trabalhando no mês destinado ao desconto da contribuição sindical e **que venham a autorizar prévia e expressamente** o recolhimento serão descontados no primeiro mês subsequente ao do reinício do trabalho. [grifos nossos].

a autorização prévia e expressa para que haja o recolhimento da contribuição sindical, tanto de empregados, empregadores, autônomos e avulsos.<sup>6</sup>

Portanto, a partir da edição da Lei n. 13.467/2017, o pagamento da contribuição sindical passou a ser uma faculdade do empregador, do empregado ou do profissional liberal para com o sindicato que os representa.

Desde então, uma acirrada discussão foi estabelecida acerca da constitucionalidade destas alterações, em especial, no que se relaciona com a contribuição sindical e sua natureza jurídica, o que será objeto de investigação no presente trabalho. Para tanto, antes impõe-se a análise do conceito de tributo, porque é nele, e em seus requisitos essenciais, que se encontra o elemento que dará suporte às conclusões deste estudo. Ademais, mostra-se indispensável detalhar os tipos tributários, bem como todas as espécies de contribuições sindicais, a fim de fazer as distinções necessárias em relação à contribuição objeto deste estudo, buscando, então, no texto constitucional, as disposições que determinam a sua natureza jurídica.

---

<sup>6</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. Contribuição sindical pode ser alterada por lei ordinária federal. **Revista Consultor Jurídico**: Consultor Tributário, 11 jun. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jun-11/sergio-martins-contribuicao-sindical-alterada-lei-ordinaria>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

## 4 CONCEITO DE TRIBUTO

Em todos os Estados modernos, a principal fonte de receitas derivadas é a tributação. É por este meio que o Estado, no exercício de sua soberania, coage os indivíduos a lhe ceder parte de seu patrimônio, na forma de tributo, a fim de custear as despesas públicas.

O tributo é categoria jurídica que constitui o cerne do Sistema Tributário Nacional - STN, da qual irradia toda uma classe de conceitos subordinados. Entendê-lo, pois, é essencial para a compreensão desses diversos outros institutos relacionados à tributação.

A definição da natureza de uma exação, se tributária ou não, é imprescindível para definir o regime jurídico a ela aplicável. Sendo de natureza tributária, a ela se aplicam todas as condições e limites impostos pelo ordenamento jurídico, iniciando pelas disposições constitucionais relativas à matéria tributária, que reservam ao tributo um regime jurídico com características especiais. Consoante ensinamento de Schoueri:

Já no Brasil, como mencionado, há todo um estatuto jurídico de natureza constitucional para os tributos. Assim, confirmar a natureza tributária de uma exação é afirmá-la como jurídica e, portanto, assegurada pelo ordenamento, desde que efetuada dentro dos limites impostos pela própria Constituição. (SCHOUERI, 2013, p. 135).

Faz-se necessário, então, examinar o que é tributo.

### 4.1 CONCEITO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

A Constituição Federal organiza, no Título VI, Capítulo I, o Sistema Tributário Nacional, estabelecendo princípios gerais, limitações ao poder de tributar, competências tributárias, e a repartição de receitas tributárias. Daí se conclui que, ao estabelecer o STN, a Carta Magna, se não definiu expressamente tributo, delimitou conceitualmente o instituto, porque, se não o fizesse, estaria, em alguma medida, retirando a força do sistema que estava inaugurando, já que ele está fundado no instituto em questão.

Desse modo, segundo parte da doutrina, o conceito de tributo encontra sede na Constituição, pois “permite que se extraia do seu próprio texto qual o conceito de tributo por ela considerado.”<sup>7</sup>

Aponta no mesmo sentido o magistério de Geraldo Ataliba (2005), segundo o qual “o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo.”<sup>8</sup> E prossegue afirmando que o conceito jurídico-positivo de tributo é construído “pela observação e análise das normas constitucionais [...]. A Constituição de 1988 adota um preciso – embora implícito – conceito de tributo.”

O mesmo entendimento é adotado por Costa (2014, p. 125), para quem o conceito de tributo é extraído da própria constituição e cuja noção essencial depreende-se da leitura do capítulo dedicado à disciplina do STN.

Conclui-se, então, que, diante da inexistência de um conceito expresso de tributo em nossa Constituição, deve-se obtê-lo por meio de um raciocínio indutivo, a partir das disposições constantes no texto constitucional, em especial aquelas do Capítulo específico sobre a matéria tributária.

Porque, se assim não fosse, teríamos de aceitar que o legislador infraconstitucional está autorizado a atribuir o conteúdo que melhor lhe aprouver ao conceito de tributo, o que, por óbvio, macula a lógica sobre a qual se estrutura nosso ordenamento jurídico, de supremacia da Constituição. Portanto, é inafastável concluir que a CRFB, ainda que não explicita conceitos, estabelece o conteúdo mínimo dos institutos que nela se contêm.

Podemos, inclusive, encontrar na doutrina alguns conceitos constitucionais de tributo, tal como o de Costa:

Tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio. (COSTA, p. 125).

Também Paulsen (2013, p. 27) propõe um conceito constitucional de tributo, afirmando que se trata de “prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução,

---

<sup>7</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 5. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 26-27.

<sup>8</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 32-33.

forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público.”

Por sua vez, Heleno Torres afirma que:

Tributo é norma de competência que tem por objeto uma prestação obrigacional instituída por lei, submetida às limitações constitucionais tributárias, segundo os regimes de impostos, taxas ou contribuições, e cobrada mediante atividade administrativa vinculada. (TORRES, 2013, *online*).<sup>9</sup>

Não obstante essas ponderações, há quem defenda que, em nossa Constituição, não existe propriamente um conceito de tributo, mas apenas são definidos os tributos. É este o posicionamento de Fernando Gomes Favacho, que em sua tese de mestrado assim se manifestou:

Podemos encontrar *definições de tributos* na Constituição com facilidade. O Art. 145 diz que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. O art. 148 autoriza a União a instituir empréstimos compulsórios. O art. 149, a instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O art. 149-A diz que os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. O art. 154, II, traz ainda, os impostos extraordinários. Todos, artigos do Capítulo “Sistema Tributário Nacional”. Não encontramos, contudo, *definição do conceito de tributo* na Carta. E, para corroborar isto, a própria Constituição atribui ao Congresso Nacional, mediante lei complementar, em seu artigo 146, inciso III, alínea a., a competência para elaborar a “definição de tributos e suas espécies”. Não se olvida com isso que a análise das normas constitucionais possa vir a confirmar ou infirmar definições do conceito de tributo de inferior hierarquia, nem se deve esquecer que os tributos indicados na Constituição são tributos independentemente das notas definitórias de outros veículos introdutórios de normas. (FAVACHO, 2010, *online*).<sup>10</sup>

Para Favacho, o único critério para a definição de um conceito possível de ser encontrado na CRFB é o topográfico, ou seja, é a pertinencialidade da exação com a localização no texto constitucional, referindo que são tributos os descritos no Capítulo

---

<sup>9</sup> Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-mar-27/consultor-tributario-tributo-respeitar-valores-constitucionais>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

<sup>10</sup> Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp134830.pdf>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

I do Título VI, e também aqueles que são ligados a este capítulo por referência, tal como ocorre com as contribuições previdenciárias (art. 195).

Schoueri (2013, p. 136) também afirma que a Constituição não diz o que é tributo. Segundo o doutrinador, pelo que se extrai do art. 146, III, “a”, o constituinte deixou esta tarefa para a lei complementar<sup>11</sup>. Salienta, porém, que a competência conferida à lei complementar não é irrestrita, porque, embora a Constituição não o tenha definido, por certo, estabeleceu as características do tributo, às quais está adstrito o legislador complementar, não podendo redefini-lo, inventá-lo.

#### 4.2 CONCEITO DE TRIBUTO NO CTN

Usualmente, elaborar conceitos é tarefa concernente à doutrina, já que à lei cabe estabelecer normas de conduta. Todavia, nosso sistema comporta uma definição legal de tributo, constante no art. 3º do CTN, *in verbis*:

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

Ataliba (2005), reconhecendo que o conceito de tributo assinalado pelo Código Tributário amolda-se à noção de tributo que se pode extrair do texto constitucional, tece a seguinte crítica:

O art. 3º do CTN como mero *precepto didactico*, como o qualificaria Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competência, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa “definição” legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes. Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser “redefinidos” por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida. (ATALIBA, 2005, p. 32-33).

---

<sup>11</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...] 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 [...] [grifo nosso].

Conforme estudado no tópico antecedente, o conceito jurídico-positivo de tributo, porque contingente, pode ser construído a partir da observação do regramento constitucional acerca da matéria, mostrando-se, portanto, desnecessária, e, de certa maneira, inadequada a definição legal de tributo.

Então a doutrina, buscando corrigir as imperfeições que aponta na definição do art. 3º do CTN, vem elaborando conceitos próprios de tributo. Amaro (2017, p. 47), por exemplo, cujas críticas ao conceito legal serão abordadas nos tópicos seguintes, diz que “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”

Validando este entendimento, Ataliba diz que:

Juridicamente define-se tributo como obrigação pecuniária, *ex-lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os designios constitucionais (explícitos ou implícitos). (ATALIBA, 2005, p.34).

Costa (2014) reportando-se à redundância do conceito legal de tributo, elaborou definição semelhante:

[...] trata-se de uma relação jurídica mediante a qual o credor ou sujeito ativo - no caso, o Fisco - pode exigir do devedor - o sujeito passivo ou contribuinte - uma prestação em dinheiro, exigível mediante lei e inconfundível com sanção. (COSTA, 2014, p. 125).

Canazaro (2015), por sua vez, reproduz o que se contém no conceito legal, acrescentando a fundamentalidade dos direitos e deveres relacionados à tributação:

Tributo é um meio para atingir-se um fim. É dever fundamental materializado por meio de uma prestação pecuniária de caráter compulsório, instituído por lei, devido à entidade de direito público e cobrado mediante atividade plenamente vinculada, com vistas à promoção dos direitos fundamentais, seja mediante a geração de receita pública, seja mediante a orientação socioeconômica dos cidadãos. (CANAZARO, 2015, p. 151).

Seguindo na mesma linha, Sacha Calmon (2016) propõe o seguinte conceito:

[...] a essência jurídica do tributo é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato). Intuitivo, também, que a prestação pecuniária no caso do tributo não é feita para indenizar (recompor) nem para garantir (depósitos, fianças, cauções), admitindo cobrança administrativa. Sendo tal, a prestação pecuniária será tributo e estará, no Brasil, sob a disciplina dos princípios jurídico-tributários insertos na Constituição e nas leis de normas complementares. (CALMON, 2016, p. 366).

A despeito das críticas a este dispositivo, que serão expostas no exame de cada um dos elementos que compõem a definição legal de tributo, o fato é que a CRFB recepcionou o conceito do art. 3º do CTN. A Lei n. 5.172/1966, apesar de originariamente ter sido editada como lei ordinária, foi recepcionada pela Constituição de 1969 com *status* de lei complementar, e também pela Constituição de 1988, em razão do disposto no §5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, o que é amplamente reconhecido pela jurisprudência do STF (RE 560.626).

Neste conceito legal, estão explicitados os elementos do tributo: 1) o caráter pecuniário da prestação tributária; 2) a compulsoriedade desta prestação; 3) a natureza não sancionatória de ilicitude; 4) a origem legal do tributo; 5) a natureza vinculada da atividade administrativa que é praticada para a cobrança do tributo.

Passa-se, agora, a analisar cada um destes elementos constantes na definição legal de tributo.

#### **4.2.1 Elementos do conceito de tributo do art. 3º do CTN**

Segue análise de cada elemento.

##### **4.2.1.1 Caráter pecuniário da prestação tributária**

A prestação tributária visa a assegurar aos Estados os recursos financeiros de que precisam para a realização daqueles que são seus objetivos. Conforme ensina Paulsen (2013, p. 27), tributa-se porque há a necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do Poder Público ou, ao menos, atividades que são do interesse público, ainda que desenvolvidas por outros entes. É no mesmo sentido o magistério de Amaro:

Os tributos apresentam-se como receitas derivadas (por oposição às receitas originárias, produzidas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado para financiar a despesa pública, seja com a guerra, a defesa contra o inimigo externo e a segurança interna, seja com o bem-estar dos cidadãos. (AMARO, 2017, p. 39).

Desse modo, a CRFB outorga competência para que os entes políticos do Estado instituíam impostos, e, assim, possam obter receitas. Por isso a prestação

tributária deve ser sempre expressa em moeda (em dinheiro). Ataliba (2005, p. 35) diz que o qualificativo “pecuniária” da obrigação em questão refere-se ao seu objeto, qual seja, o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo.

Diante da impossibilidade de instituição de tributos *in specie*, *in natura* ou *in labore*, o legislador buscou, no art. 3º do CTN, deixar expressa a proibição ao pagamento de tributo que não seja por meio pecuniário, consignando que o tributo é prestação pecuniária compulsória, e acresceu, correndo o risco de incorrer em redundância, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Portanto, tributo é prestação em moeda.

Sinala-se, porém, que há quem sustente ser possível que mesmo obrigações não pecuniárias, como o serviço militar obrigatório, o trabalho desempenhado pelos jurados no Tribunal do Júri e pelos integrantes da mesa eleitoral nas eleições, a entrega de bens requisitados pelo Estado, possam ter natureza tributária, já que todos os bens e serviços são passíveis de valoração monetária. Justificam tal posição com o argumento de que a expressão cujo valor nela se possa exprimir, do citado dispositivo do CTN, abarcaria tais situações. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, em sua crítica ao caráter excessivamente ampliativo do art. 3º do CTN, diz que o legislador comete um erro grosseiro ao agregar, no dispositivo em questão, a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”, porque, em sua opinião:

[...] todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal. Com base nessa premissa, alguns entenderam que o serviço militar, o trabalho nas mesas eleitorais e aquele desempenhado pelos jurados realizariam o conceito de tributo, já que satisfazem às demais condições postas pelo citado preceito. (CARVALHO, 2005, p. 25).

Outros ainda veem no inciso XI do artigo 156 do CTN<sup>12</sup>, acrescentado pela Lei Complementar 104/2001, um permissivo para a admissão de prestação tributária de caráter não pecuniário. Esclarece-se, todavia, que a possibilidade de dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário não retira da obrigação sua expressão pecuniária, pois o que estará sendo extinta é a própria obrigação, não seu caráter monetário.

---

<sup>12</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela LCP nº 104, de 2001).

Por fim, cabe destacar que existem tributos que não cumprem a finalidade de arrecadar dinheiro aos cofres públicos, mas têm função parafiscal<sup>13</sup>. Ao analisar o que é tributo, Amaro diz:

No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos). (AMARO, 2017, p. 38).

Trata-se do fenômeno da parafiscalidade, em que os tributos amealhados visam a atender finalidades próprias da entidade que os arrecada, e não as do Estado. Neste caso, é delegada a capacidade tributária ativa (poder de arrecadação e administração do tributo) para pessoa distinta daquela que tem a competência para instituí-lo.

#### 4.2.1.2 Compulsoriedade da prestação tributária

É, especificamente, em torno deste elemento que orbita a controvérsia instalada a partir da Reforma Trabalhista, como será visto adiante.

Quanto a este aspecto do conceito legal de tributo, podemos encontrar duas correntes interpretativas. Uma que diz respeito ao adimplemento da obrigação tributária, afirmando que a compulsoriedade está relacionada à obrigatoriedade do dever de pagar o tributo. Tal traço, porém, não diferenciaria a obrigação tributária de qualquer outra obrigação jurídica, porque o credor tem, em todas elas, o direito de exigir coercitivamente a prestação objeto da obrigação.

Machado também critica esta compreensão acerca da compulsoriedade do tributo, dizendo que:

Não se diga, pois, que a prestação tributária é compulsória porque o pagamento do tributo é obrigatório. A distinção essencial há de ser vista no momento do nascimento da obrigação, e não no momento de seu

---

<sup>13</sup> Parafiscalidade é conceito que diz respeito à capacidade tributária ativa e traduz-se, segundo Costa (2014, p. 71), na “delegação, pela pessoa política, por meio de lei, de sua capacidade tributária ativa, vale dizer, das aptidões de arrecadar e fiscalizar a exigência de tributo a outra pessoa, de direito público ou privado - autarquia, fundação pública, empresa estatal ou pessoa jurídica de direito privado; esta, desde que persiga finalidade pública. Às pessoas delegatárias, em regra, atribui-se, outrossim, o produto arrecadado. Quaisquer espécies tributárias podem ser objeto de parafiscalidade, embora as contribuições do art. 149 da CR, por sua natureza finalística, revelem-se mais apropriadas a essa delegação.”

adimplemento. Por isso é que se explica a clássica divisão das obrigações jurídicas em legais, *ex lege*, e contratuais, ou decorrentes da vontade. (MACHADO, 2016, p. 57).

Surge, então, a outra interpretação possível, segundo a qual a compulsoriedade diz respeito ao nascimento da obrigação de pagar tributo, este, sim, compulsório. Ou seja, a manifestação de vontade do contribuinte é irrelevante para o surgimento da obrigação tributária, de modo que ocorrido o fato gerador<sup>14</sup>, surge a obrigação tributária (art. 113, §1º, CTN). Parece-nos ser esta a posição adotada por Carvalho quando afirma:

Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal- o “permitido”). Por decorrência, independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária. (CARVALHO, 2005, p. 25).

Aqui, então, temos um traço distintivo em relação às obrigações de natureza privada. No direito civil, impera a autonomia da vontade, o que Maria Helena Diniz (2015, p. 41) define como o poder que têm as partes “de estipular livremente, como melhor lhes convier, mediante acordo de vontade, a disciplina de seus interesses, suscitando efeitos tutelados pela ordem jurídica.” É a vontade humana, então, que legitima a relação jurídica, e não a lei, cabendo a esta apenas papel supletivo, de garantir ao credor os meios necessários ao adimplemento da obrigação assumida pelo devedor.

Diferentemente, no direito tributário, o dever jurídico de pagar tributo é imposto pela lei, independentemente do elemento vontade. Machado (2016) faz esta distinção com maestria, ao afirmar que:

É certo que as prestações contratuais também são obrigatórias, mas a obrigatoriedade, neste caso, nasce diretamente do contrato, e só indiretamente deriva da lei. Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce

---

<sup>14</sup> Diz o art. 114 do CTN:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

É esta a definição legal de fato gerador. Machado (2016, p. 124), referindo-se a essa situação, aduz que, como qualquer relação jurídica, a relação tributária surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em direito tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponível, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação. (MACHADO, 2016, p. 41-42).

Para Paulsen (2013, p. 27-28), o caráter compulsório do tributo, aliás, resta evidente na medida em que a Constituição coloca a lei, que a todos obriga, como fonte da obrigação tributária. E segue afirmando que, de fato, o art. 150, I, da Constituição Federal exige que a instituição e a majoração os tributos sejam estabelecidas por lei, o que revela a sua natureza compulsória de obrigação *ex lege*, marcada pela generalidade e cogência, independente da concorrência da vontade do sujeito passivo quanto à constituição da relação jurídica.

Amaro (2017) rechaça este elemento do conceito legal ao afirmar que:

Ao dizer que tributo é prestação pecuniária instituída em lei não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação), mas também se sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo. Por isso, não é necessária a referência à compulsoriedade da prestação tributária. ou seja, dizer que a prestação tributária é instituída em lei já expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal. (AMARO, 2017, p. 47).

Assim também Costa reporta-se à compulsoriedade contida na definição legal de tributo. Aduz que a obrigação tributária “é uma obrigação *ex lege*, vale dizer, nasce pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo, portanto, compulsória.” (COSTA, 2014, p. 126).

Basta, desse modo, a ocorrência da situação previamente prevista em lei para que nasça a obrigação tributária, ainda que o sujeito passivo não queira pagar o tributo ou desconheça a sua existência.

#### 4.2.1.3 Natureza não sancionatória de ilicitude

O tributo é receita que ingressa nos cofres públicos com a finalidade de atender as despesas do Estado. Distingue-se, então, das multas e das penalidades pecuniárias, que também são receitas derivadas instituídas por lei, porque estas têm a finalidade de preservar a ordem jurídica contra a prática de atos ilícitos, ou seja, têm natureza sancionatória. O primeiro funda-se no poder de tributar, enquanto estas últimas, no poder de punir.

Isso significa que a descrição legal de um fato (hipótese de incidência<sup>15</sup>) que, se ocorrer, dará origem à obrigação tributária deverá ser sempre um ato lícito. Conforme lição de Machado:

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. (MACHADO, 2016, p. 59).

É irrelevante, contudo, que o fato gerador do tributo tenha ocorrido em circunstâncias ilícitas, desde que satisfeita a hipótese de incidência de um tributo (esta, sim, algo necessariamente lícito). Isto significa que o tributo não poderá ter como hipótese de incidência a própria conduta ilícita, mas, se dela resultarem efeitos econômicos, a incidência do tributo é inarredável. Assim têm entendido a doutrina e a jurisprudência. Machado (2016) exemplifica sua afirmação de que o fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas da seguinte forma:

[...] tomemos o exemplo do imposto de renda: alguém percebe rendimento decorrente da exploração de lenocínio, ou de casa de prostituição, ou de jogo de azar, ou de qualquer outra atividade criminosa ou ilícita. O tributo é devido. Não que incida sobre a atividade ilícita, mas porque a *hipótese de incidência* do tributo, no caso, que é a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos*, ocorreu. Só isto. A situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária no imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Não importa como. Se decorrente de atividade lícita ou ilícita, isto não está dito na descrição normativa, vale dizer, isto não está na hipótese de incidência, sendo, portanto, irrelevante. Para que o imposto de renda seja devido é necessário que ocorra *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza*. E isto é suficiente. Nada mais se há de se indagar para que se tenha configurado o *fato gerador* do tributo em questão. (MACHADO, 2016, p. 57).

É este também o entendimento consagrado pelo STJ, conforme verifica-se no trecho da ementa do julgamento do REsp 984607/PR a seguir transcrito:

2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do "non olet", segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária.  
3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as conseqüências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a

<sup>15</sup> Machado (2016, p. 131) define "hipótese de incidência" como a descrição, contida em lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Já "fato gerador" refere-se à ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. E segue dizendo que a hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação. 4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que "importar mercadorias" é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto.<sup>16</sup>

Apesar de opiniões contrárias que defendem que a CRFB teria admitido a existência de tributo com natureza de sanção, na previsão contida no art. 182, §4º (progressividade extrafiscal do IPTU), constata-se que nenhuma das espécies tributárias guarda relação direta com atos ilícitos praticados pelo contribuinte. Isso porque a hipótese de incidência do IPTU progressivo no tempo, ainda que não desejada pelo ordenamento jurídico, é uma conduta lícita. Logo não há que se falar em sanção. O proprietário que não observa a função social da propriedade deve ser coagido a fazê-lo por meio de medida extrafiscal, consistente no aumento da alíquota do IPTU no tempo.

#### 4.2.1.4 Origem legal do tributo

Afirma Carrazza que “o princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição de República.” (CARRAZZA, 2011, p. 263-264).

Reforça o princípio da legalidade, que aparece em termos genéricos no art. 5º, o princípio da legalidade tributária insculpido no art. 150, I, da CRFB. Segundo tal norma, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Desse modo, tributos só podem ser instituídos por lei, ou ainda, os tributos nascem diretamente da lei.

Nessa senda, afirma Paulsen:

A exigência de lei pelo art. 150, I, da CF, como já ocorria nas constituições anteriores, constitui limitação constitucional à instituição de tributos. Instituído tributo sem lei, será inconstitucional a norma infralegal instituidora e, portanto, inválida, restando sem sustentação a sua cobrança. (PAULSEN, 2013, p. 29).

---

<sup>16</sup> STJ. **Recurso Especial 984.607/PR**. 2. Turma. Relator Min. Castro Meira. Julgamento: 07 out. 2008. Publicação DJe: 05 nov 2008.

Portanto, para que se exija um tributo, é necessária uma lei instituidora, a qual deverá prever, além da hipótese de incidência, todos os elementos necessários à identificação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, do *quantum debeat* (base de cálculo e alíquota) e do prazo para pagamento, conforme determina o art. 97 do CTN<sup>17</sup>. Estes são os elementos essenciais da norma jurídica tributária (definem o *an debeat* e o *quantum debeat* da obrigação tributária). Carrazza segue este norte ao afirmar que as exigências do princípio da legalidade são cumpridas quando a lei delimita, concreta e exaustivamente, o *fato tributável*.<sup>18</sup>

Não basta, porém, que o tributo seja instituído por lei, fazendo-se necessário ainda que a lei seja editada pela pessoa política expressamente autorizada na norma de competência constitucional, sem que se admita delegação ao Executivo desta faculdade. A Constituição fixa a competência exclusiva do Legislativo<sup>19</sup> para criar ou alterar tributos, atribuindo uma parcela desta competência a cada um dos entes políticos integrantes da Federação brasileira.

A princípio, a lei instituidora de tributo será a ordinária. Carrazza (2011) manifesta-se nesse sentido, afirmando que:

Em matéria tributária vigora, pois, o princípio da estrita legalidade, pelo qual os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária. Não de medida provisória, nem lei delegada, nem, muito menos, de regulamento, que a isto obsta o desígnio constitucional. (CARRAZZA, 2011, p. 290).<sup>20</sup>

---

<sup>17</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 67/2010. São Paulo: Malheiro Editores, 2011. P. 266.

<sup>19</sup> Conforme Carrazza (2011, p. 534), “o exercício da competência tributária é uma das manifestações do exercício da função legislativa, que flui da Constituição. Em suma, criar tributos é legislar [...]”.

Cabe assinalar aqui que a Constituição confere ao Executivo a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas (art. 153, §1º, CRFB), como ocorre, por exemplo, com o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), mas sempre dentro dos limites que a lei específica. Tal autorização não caracteriza exceção ao princípio da legalidade já que, como dito, a lei permite ao Executivo variar as alíquotas dos impostos (e não a base de cálculo) sob determinadas condições e dentro de certos limites.

<sup>20</sup> Com relação à possibilidade de criação de tributos por medida provisória, Carrazza (2011, p. 297) admite que o assunto foi jurisprudencialmente resolvido a partir da Emenda Constitucional 32/2001 (que incluiu o §2º no art. 62 da CRFB). Porém ressalva seu entendimento, afirmando ser inconstitucional a instituição de tributos por medida provisória, por afronta ao princípio da legalidade, máxime em matéria tributária, e, por via de consequência, à autonomia e independência do Poder Legislativo.

Segue nessa mesma linha, dizendo que “somos de parecer que o termo “lei”, contido no susodito art. 150, I, deve - feita a ressalva supra - ser entendido *stricto sensu*, isto é, no sentido de lei ordinária.”<sup>21</sup>

Somente se cogita de lei complementar nos casos em que a Constituição assim exigir, tal como ocorre com os empréstimos compulsórios (art. 148, CRFB) e com os impostos de competência residual da União (art. 154, I, CRFB).

Do que foi exposto, pode-se concluir que, tendo em conta que a vontade da lei (na obrigação tributária) sobrepõe-se à vontade das partes (na obrigação entre particulares), o princípio da legalidade tributária constitui limitação insuperável à ação em matéria tributária, seja para criar o tributo, seja para cobrá-lo, alcançando todas as espécies tributárias previstas na Constituição.

#### 4.2.1.5 Natureza vinculada da atividade administrativa que é praticada para a cobrança do tributo

A exigência do tributo pelo Poder Público é uma atividade vinculada, ou um poder vinculado, como preferem os administrativistas. Isto significa que, ocorrido o fato gerador, o Fisco deverá, obrigatoriamente, constituir o crédito tributário, por meio do lançamento, marco inicial do procedimento de exigibilidade do tributo.

Diz o art. 142 do CTN<sup>22</sup>, que a atividade de lançamento do crédito tributário é vinculada e obrigatória, ou seja, deve ser executada pela autoridade administrativa sob quaisquer circunstâncias, regra que não comporta exceções, tampouco discricionariedade<sup>23</sup>. Atividade vinculada, segundo ensina Machado (2016, p. 62) é

---

<sup>21</sup> A ressalva a que se refere Carrazza diz respeito aos empréstimos compulsórios (art. 148 CRFB), aos impostos de competência residual da União (art. 154, I, CRFB), às contribuições sociais (art. 195, §4º, CRFB) e também ao imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, na vigência do prazo estipulado na EC 3/1993 (art. 2º). (CARRAZZA, 2011, p.. 266 ; 290-291).

<sup>22</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>23</sup> Na lição de Machado (2016, p. 62), atividade discricionária é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa dispõe de liberdade para decidir sobre a conveniência e a oportunidade de agir e sobre como agir. A lei estabelece um *fin* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir.

aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir. A lei não estabelece apenas o fim a ser alcançado, a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente vinculada ao comando legal.

Portanto, no que respeita à atividade administrativa de cobrança de tributos, a autoridade pública está irrestritamente vinculada à lei, que estabelece todas as condições para o exercício deste ato administrativo. Consoante ensinamento de Schoueri:

[...] não é só a exigência do tributo que deve estar prevista em lei, mas também o modo de sua cobrança. A Administração Pública não pode decidir se quer ou não cobrar o tributo, nem de quem ela quer cobrar. Não pode dispensar, por sua vontade, alguém do pagamento do tributo, mesmo que haja razões humanitárias para tanto. (SCHOUERI, 2013, p. 148).

Na mesma linha é a lição de Machado:

De qualquer forma, ressalta, claro, do conceito de tributo que a cobrança há de ser feita na oportunidade, pela forma e pelos meios estabelecidos na lei, sem que à autoridade caiba decidir se cobra de fulano e deixa de cobrar de beltrano, por este ou por aquele motivo. Ou tributo é devido, nos termos da lei, e neste caso há de ser cobrado, ou não é devido, também nos termos da lei, e neste caso não será cobrado. (MACHADO, 2016, p. 63).

Cabe, então, ao administrador tão só aplicar o comando legal ao caso concreto. Nem mesmo em caso de indeterminação ou vagueza do texto da lei, poderá o agente público preenchê-la com sua própria interpretação. Neste caso, a integração da norma jurídica deverá ocorrer normativamente, isto é, por meio de atos regulamentares infralegais, como portarias, regulamentos e instruções normativas, que compõem a legislação tributária.

Em sua crítica ao conceito legal de tributo do CTN, Amaro (2017, p. 44), questiona se o Código teria ignorado a questão da parafiscalidade ao dispor, na parte final do art. 3º, que tal tipo de prestação pecuniária será cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Isto porque, no setor da parafiscalidade, em que entidades não estatais são credoras de tributos, a cobrança não se dá *para* o Estado nem é realizada *pela* Administração Pública.

Luciano Amaro ressalta este aspecto da cobrança de tributos, dizendo que:

Cabe recordar, porém, não ser apenas o Estado o titular da capacidade de arrecadar tributos, pois, na campo da chamada parafiscalidade, há tributos que são arrecadados por entidades não estatais. as quais a lei confere a condição de beneficiárias de ingressos financeiros por ela instituídos, tendo em vista os fins públicos ou de interesse público perseguidos por essas entidades. (AMARO, 2017, p. 40).

Assim, se se admite que contribuições deste tipo não são arrecadadas por pessoa estatal, mas por pessoas privadas com finalidades públicas, não poderia o conceito legal de tributo conter a característica de ser ele cobrado mediante atividade vinculada da administração.

Outro aspecto do conceito legal que salienta Amaro em sua crítica é em relação aos impostos cujo lançamento se dá por homologação (art. 150 CTN)<sup>24</sup>. Neste caso, como o sujeito passivo tem o dever de efetuar o pagamento do tributo sem lançamento prévio e sem análise prévia por parte da autoridade tributária (cabe ao sujeito passivo da obrigação apurar o montante devido e proceder ao recolhimento aos cofres públicos), não se pode dizer que a cobrança do tributo ocorre por meio de atividade administrativa plenamente vinculada.

Portanto, fica evidente, conforme esclarece Amaro (2017, p. 45-46), que o tributo, fiscal ou parafiscal, e independentemente da modalidade de lançamento, sendo “instituído por lei, deve ser pago na forma da lei, não se podendo atrelar à prestação tributária a disponibilidade que, como regra, caracteriza os direitos patrimoniais dos particulares.” A questão, então, resolve-se da seguinte forma: em relação aos atos que devem ser praticados pela autoridade ou pelos administradores das entidades credoras, no caso dos tributos parafiscais, estes estão obrigados ao estrito cumprimento da lei, não podendo dispor sobre o conteúdo da obrigação tributária, exceto em virtude de autorização legal.

É este, talvez, o mais controverso dos elementos do conceito do art. 3º, pois se argumenta que o legislador teria tomado como pressuposto para a definição de tributo,

---

<sup>24</sup> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. [...] Amaro (2017, p. 393) refere-se a este tipo de lançamento aduzindo que cuida de tributos “que, por sua natureza (multiplicidade de fatos geradores, de caráter instantâneo, como tipicamente, se dá com os chamados tributos indiretos e com os tributos sujeitos a retenção na fonte), têm o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo, vale dizer, sem que o sujeito ativo deva lançar para tornar exigível a prestação pecuniária.”

o regime jurídico a ele aplicável. Quer dizer, se determinada prestação é tributo, então a cobrança deve ser realizada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

## 5 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

De acordo com Carrazza (2011, p. 556), classificar é o procedimento lógico de dividir conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos. Pode haver tantas classificações quantos forem os critérios utilizados pelo classificador, todas elas boas, mas mais úteis ou menos úteis conforme as necessidades daquele que as manipula.

O tributo, tal qual conceituado no art. 3º do CTN, é gênero que comporta várias espécies. Embora os tributos submetam-se a regras gerais comuns, há normas específicas para cada uma de suas espécies, ou seja, cada uma possui regime jurídico próprio. Daí a importância de distinguir cada espécie tributária (“natureza específica do tributo”, conforme diz o art. 4º do CTN).

Sabe-se que uma classificação jurídica deve tomar como ponto de partida a norma jurídica. No caso dos tributos, devemos partir das normas jurídicas tributárias constantes na Constituição Federal. Esta, quando outorga competência para criação das espécies tributárias, já indica as características de cada uma delas, e também aponta o regime jurídico que lhes é próprio. Assim, conforme leciona Ataliba (2005, p. 125), “qualquer classificação que se pretenda fazer, no Brasil, deve atender não só às exigências científicas como aos cânones constitucionais, sob pena de resultar inútil e inoperante. Qualquer equívoco, nesta matéria, leva à inconstitucionalidade.”

Segundo art. 145 da CRFB, as pessoas políticas poderão instituir impostos, taxas e contribuições melhoria. Além destas três espécies tributárias, o texto constitucional também alude aos empréstimos compulsórios (art. 148), às contribuições especiais (art. 149), entre elas as contribuições para a Previdência Social (arts. 149 e 195), e à contribuição para custeio dos serviços de iluminação pública (art. 149-A).<sup>25</sup> Não há, entretanto, consenso doutrinário quanto ao número de

---

<sup>25</sup> 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:

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.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002). Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

espécies tributárias que podem ser distinguidas em nosso sistema, o que varia, por exemplo, conforme o autor considere as últimas como variações dos tipos previstos no art. 145 da CRFB.

Dessa forma, Carrazza (2011, p. 558) entende que os tipos tributários são apenas os três identificados no art. 145, pois “os empréstimos compulsórios (tributos cuja receita há de ser devolvida ao contribuinte) e as “contribuições” (tributos com destinação especificada nos arts. 149 e 195 da CF) podem ser reconduzidos às modalidades imposto, taxa ou, no caso daqueles, até, contribuição de melhoria.”<sup>26</sup>

Já Paulsen (2013, p. 36) entende que são cinco as espécies tributárias estabelecidas na Constituição: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição especial. É este também o magistério de Costa (2014, p. 130). A jurisprudência do STF tem seguido nessa mesma linha:

Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.<sup>27</sup>

Machado (2016, p. 65), por sua vez, considera os empréstimos compulsórios como categoria autônoma, não com natureza jurídica específica, classificando, então, em quatro as figuras tributárias de nosso sistema: impostos, taxas, contribuições de melhoria e as contribuições sociais, estas últimas subdivididas em contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e contribuições da seguridade social.

Com relação às espécies de tributos que o CTN arrola, lembra-se que este Código foi editado em uma época em que não havia ainda amadurecido suficientemente o entendimento acerca da natureza de algumas exações; por isso

---

<sup>26</sup> Ataliba (2005, p. 125) também adota um critério tricotômico de classificação dos tributos, no caso, o mesmo adotado no art. 145 da Constituição.

<sup>27</sup> STF. **Recurso Extraordinário 146.733/SP**. Relator Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, Julgamento: 29 jun. 1992, Publicação DJ: 06 nov. 1992.

previu como tributos, em seu art. 5º, apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Serão examinadas, agora, as espécies tributárias indicadas acima.

## 5.1 IMPOSTO

Extrai-se dos arts. 145, I, 153, 155 e 156 CRFB, que os impostos são espécie de tributo que não está vinculada a uma atuação estatal.

A definição legal de imposto, do art. 16 do CTN, harmoniza-se às disposições constitucionais em matéria tributária:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Eles incidem sobre revelações de riqueza do contribuinte (PAULSEN, 2013, p. 38), tal como aquisição de renda, circulação de mercadorias, propriedade predial e territorial urbana. Os fatos geradores dos impostos, são situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado (não exigem contraprestação por parte do Estado). Daí relevância destes tributos.

Além disso, conforme art. 167, IV, CRFB, é vedada a vinculação da receita derivada de impostos a determinado órgão, fundo ou despesa, salvo exceção expressa na própria Constituição.

Por fim, ressalta-se que a repartição de competências entre os entes políticos para instituição de impostos foi realizada no texto constitucional de acordo com a materialidade do tributo, possuindo a União, ainda, competência residual e extraordinária, consoante disposições do art. 154<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

## 5.2 TAXA

Pode-se extrair do art. 145, II, CRFB, que taxas são tributos vinculados a uma atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo, que pode consistir no exercício do poder de polícia ou na prestação de serviço público específico e divisível, em utilização efetiva ou potencial. É isso, também, que diz o art. 77 do CTN<sup>29</sup>.

Portanto, as taxas possuem caráter de contraprestação, isto é, paga-se a taxa pelos serviços específicos e divisíveis prestados pelo Estado (ou por ter sido colocado à disposição do contribuinte serviço desta natureza) ou pelo poder de polícia exercido pelo Estado. Porém não podem ser cobradas taxas relativamente a serviços que a Constituição reputa públicos e gratuitos, como os de saúde e de educação<sup>30</sup>.

Destaca-se que as taxas não se confundem com os impostos na medida em que não podem ter idêntica base de cálculo (aspecto material da hipótese de incidência), conforme dicção do §2º do art. 145 da CRFB, e parágrafo único do art. 77 do CTN.

## 5.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Conforme art. 145, III, CRFB, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. A melhoria a que se refere o dispositivo constitucional é, conforme jurisprudência firmada pelo STF, a valorização imobiliária<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

<sup>30</sup> CRFB, Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:  
[...] IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais; Nesse sentido a Súmula Vinculante 12 do STF: A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal.

<sup>31</sup> Nesse sentido, transcreve-se ementa do RE 114.069, Segunda Turma do STF, Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 15/04/1994, publicado em 30/09/1994: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. CF/67, art. 18, II, com a redação da EC nº 23/83. CF/88, art. 145, III. I. - Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o quantum da valorização imobiliária. II. - Precedentes do STF: RREE 115.863 e 116.147 - SP (RTJ 138/600 e 614). III. - R.E. conhecido e provido.

Esta exação pretende, ao menos em parte, recuperar o custo da obra junto àqueles que se beneficiaram especialmente do resultado. Nas palavras de Costa:

Sendo assim, os proprietários de imóveis valorizados em decorrência de obra pública, realizada com recursos advindos dos impostos pagos por todos, devem ser chamados a contribuir aos cofres públicos em razão do especial benefício obtido com o sacrifício geral. Arcando os proprietários de imóveis valorizados com o custo da obra, total ou parcialmente, todos os particulares são recolocados em pé de igualdade perante o Poder Público. Noutro dizer, utilizando-se do instrumento da contribuição de melhoria, prestigia-se a ideia de isonomia, impedindo que seja onerada toda a coletividade quando da obra pública resultar benefício especial para alguns. (COSTA, 2014, p. 144).

A norma do art. 81 do CTN refere-se exatamente a este destino do produto da arrecadação da contribuição de melhoria, ou seja, fazer frente ao custo da obra<sup>32</sup>.

#### 5.4 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Apesar das controvérsias, a maior parte da doutrina afirma que o empréstimo compulsório tem, sim, natureza de tributo. Na jurisprudência, esta questão já está sedimentada, pois o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 111.954-3/PR, reconheceu a natureza tributária deste tipo de exação<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

<sup>33</sup> Empréstimo Compulsório - Dec. - Lei 2.047, de 20/7/1983. Súmula 418. A Súmula 418 perdeu validade em face do art. 21, parágrafo 2º, II, da Constituição Federal (redação da Emenda Constitucional 1/69). Não há distinguir, quanto à natureza, o empréstimo compulsório excepcional do art. 18, parágrafo 3º, da Constituição Federal, do empréstimo compulsório especial, do art. 21, parágrafo 2º, II, da mesma Constituição Federal. Os casos serão sempre os da lei complementar (CTN, art. 15) ou outra regularmente votada (art. 50 da Constituição Federal). O empréstimo sujeita-se às imposições da legalidade e igualdade, mas, por sua natureza, não à anterioridade, nos termos do art. 153, parágrafo 29, "in fine", da Constituição Federal (demais casos previstos na Constituição). O Dec. - Lei 2.047/1983, contudo, sofre de vício incurável: a retroação a ganhos, rendas - ainda que não tributáveis - de exercício anterior, já encerrado. Essa retroatividade é inaceitável (art. 153, parágrafo 3º, da Constituição Federal), fundamento diverso do em que se apoiou o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido, declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei 2.047, de 20.7.1983. (RE 111954, rel. min. Oscar Corrêa, P, j. 1-6-1988, DJ de 24-6-1988).

Súmula 418 STF: O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.

Pois bem, o regime jurídico desta espécie tributária pode ser extraído do art. 148 CRFB, que diz:

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".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Embora a designação adotada para esta figura não seja a mais adequada, já que “empréstimo” remete a uma obrigação contratual (logo voluntária), aqui temos uma obrigação tributária, que, conforme explorado acima, por ser *ex lege*, deverá ser cumprida independentemente da concorrência da vontade do sujeito passivo quanto à constituição da relação jurídica.

Exsurge do inciso I da norma constitucional que o empréstimo compulsório só poderá ser instituído para atender situações específicas e excepcionais. No magistério de Schoueri (2013, p. 204), a CRFB não refere “qual a hipótese que o legislador poderá escolher para tal espécie, mas apenas a caracteriza por sua restituibilidade (daí ser um empréstimo), e por sua finalidade (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou, ainda, investimento de caráter urgente e de relevante interesse nacional).” Portanto, poderá ser instituído diante de uma necessidade estatal, representando a exação uma forma de ingresso temporário de recursos nos cofres públicos.

No CTN<sup>34</sup>, tal espécie tributária está normatizada no art. 15. Lembra-se, porém, que o inciso III não foi recepcionado pela CRFB, já que esta é taxativa ao estabelecer as hipóteses em que se pode editar um empréstimo compulsório.

Destaca-se, por fim, que a CRFB estabeleceu que os empréstimos compulsórios só podem ser instituídos por lei complementar, bem como que os

---

<sup>34</sup> Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

recursos advindos deste tipo de exação têm aplicação vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

## 5.5 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Finalmente, temos a derradeira espécie tributária, composta pelas contribuições previstas nos arts. 149 e 149-A da CRFB. São elas: contribuições sociais, contribuições interventivas, contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (COSIP).

Hoje não remanescem mais dúvidas quanto à natureza tributária destas contribuições, já que a Constituição de 1988<sup>35</sup> deixa claro que a elas se aplicam as normas gerais de direito tributário, bem como os princípios da legalidade e da anterioridade tributária (quanto a este, devem ser ressalvadas as contribuições da seguridade social, que possuem regramento específico). A jurisprudência do STF também é firme no reconhecimento, sob a égide da Constituição Federal de 1988, da natureza tributária das contribuições especiais<sup>36</sup>.

Na doutrina, porém, não há consenso quanto à classificação deste tipo de tributo, tampouco quanto a seu *nomen juris*, aduzindo, nesse sentido, Machado (2016) que “com características ora de imposto, ora de taxa, as contribuições ditas paraestatais, ou sociais, ou de previdência, constituem para a doutrina jurídica, nacional e estrangeira, um ponto de intermináveis controvérsias.” (MACHADO, 2016, p. 422).

Amaro (2017), seguindo a mesma trilha, acrescenta

Não atentar para caráter *accidental* dessa “contrapartida” é que tem levado a considerar certas exações como figuras anfíbias, que ora são uma coisa

---

<sup>35</sup> 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.** [grifo nosso]

<sup>36</sup> Transcreve-se, nesse sentido, trecho do acórdão no RE 146.733-9/SP, Rel. Ministro Moreira Alves, J: 29/06/1992, DJ: 01/07/1992: “Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.”

(imposto) ora outra (taxa), o que, por si, já seria um indicador de que não devem ser nem uma coisa nem outra. (AMARO, 2017 p. 107).

Filia-se àqueles que veem nas contribuições uma categoria própria, um outro grupo de tributos, composto de exações cuja tônica, segundo Amaro (2017, p. 106),

[...] não está nem no objetivo de custear funções gerais e indivisíveis do Estado (como ocorre com os impostos) nem uma utilidade divisível produzida pelo Estado e fruível pelo indivíduo (como ocorre com os tributos conhecidos como taxa de polícia, taxa de serviço, pedágio e contribuição de melhoria, que reunimos no segundo grupo). (AMARO, 2017, p. 106).

As contribuições, tal como os empréstimos compulsórios, são finalísticas, ou seja, só podem ser instituídas para atender as finalidades previstas nos arts. 149 e 149-A da CRFB. Seguindo essa linha de raciocínio, Machado (2016) define “contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.” (MACHADO, 2016, p. 423). Reportando-se a essa característica das contribuições especiais, Carrazza (2011, p. 619), diz que constituem tributos qualificados constitucionalmente por suas finalidades.

Partilhando de igual entendimento, Amaro afirma:

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. (AMARO, 2017, p. 106).

Quando, acima, Amaro referiu ao caráter acidental das contribuições especiais estava a tratar da referibilidade relacionada com esta exação. Explica-se. Aqui, como já dissemos, há ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinado grupo de contribuintes (um grupo social, econômico, profissional), sendo destes que se busca o custeio por meio das contribuições. Amaro entende que “

[...] a atividade a cuja execução se destina a receita arrecadada não é necessariamente referível ao contribuinte, embora possa sê-lo, em maior ou menor grau, atualmente ou no futuro, efetiva ou eventualmente. Vale dizer, a existência ou não dessa referibilidade (da atividade ao contribuinte) é um dado acidental (que pode ou não estar presente) e não essencial (ou seja, não indispensável na identificação da exação). (AMARO, 2017, p. 106-107).

Por outro lado, Paulsen (2013, p. 43-44) entende que a referibilidade é requisito inerente às contribuições, sejam sociais, do interesse de categorias profissionais ou

econômicas, de intervenção no domínio econômico ou mesmo de iluminação municipal. Porém este autor situa a referibilidade no custeio da atividade<sup>37</sup>, que deve, obrigatoriamente, se dar entre os integrantes do grupo por ela beneficiado. Só excepciona da referibilidade as contribuições sociais de seguridade social, “pois o art. 195 da Constituição, ao impor seu custeio por toda a sociedade, estabeleceu expressamente uma especial solidariedade entre toda a sociedade, forçando, assim, a referibilidade ampla ou global de tal subespécie.” Desse modo, extrai-se que a referibilidade, essa correspondência lógica entre os contribuintes e o benefício trazido pela contribuição, é o elemento que legitima a cobrança do tributo de uma certa classe ou categoria de contribuintes.

O que se quer dizer com o que foi exposto é que, na verdade, o que se destaca é a destinação do tributo a uma atuação específica. E é exatamente essa finalidade para a qual será destinada a arrecadação que determinará a espécie da contribuição especial.

Não se pode confundir, porém, as finalidades que justificam a instituição de contribuições com o fato gerador da respectiva obrigação tributária. As contribuições para custeio da seguridade social, por exemplo, têm por finalidade exatamente o custeio da seguridade social, sendo que seus fatos geradores são o pagamento da folha de salários a empregados e de remuneração a autônomos, a receita ou o faturamento, o lucro, que nada têm a ver com a finalidade deste tributo.

Daí também se extrai que não é pelo fato gerador que se deve examinar a natureza destes tributos, tal como determina o art. 4º do CTN<sup>38</sup>. Veja-se que a contribuição do empregado à Previdência Social, por exemplo, não caracteriza imposto de renda, ainda que o fato gerador desta contribuição seja o recebimento de salário, sendo este a sua base de cálculo. Portanto, em relação às contribuições especiais, não se aplica o art. 4º do CTN, já que, como exhaustivamente afirmado nas linhas anteriores, elas são tributos finalísticos, instituídos à vista de determinadas finalidades, sendo relevante, então, para a análise desta espécie tributária saber qual o destino do produto arrecadado.

---

<sup>37</sup> É esse também o magistério de Schoueri (2013, p. 221), que afirma ser a referibilidade o corolário da justificação das contribuições especiais, esclarecendo que, se é possível, no todo da sociedade, identificar um grupo ao qual é voltada uma atuação estatal, é aceitável que tal atuação seja suportada por aquele grupo, no lugar de toda a sociedade.

<sup>38</sup> Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Resumindo, com base no magistério de Carrazza (2011, p. 620-621), ao contrário do que fez com os demais tributos, a CRFB, não estabeleceu, a não ser de forma incidental, quais devem ser as hipóteses de incidência e bases de cálculo das contribuições especiais. O art. 149 não aponta a regra-matriz destas contribuições, mas indica-lhes a finalidade. Nas exatas palavras de Carrazza, as contribuições especiais “não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras-matrizes, mas, sim, por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá este tipo de exação sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais.” (CARRAZZA, 2011, p. 621).

Afirmção que é reforçada no magistério de Marco Aurélio Greco:

Quando a Constituição atribui a competência à União, para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuições sociais ou no interesse de categorias profissionais, não está enumerando fatos geradores (materialidades de hipótese de incidência), mas qualificando fins a serem buscados com sua instituição. [...] A ideia de causa não é a ideia informadora da contribuição. A ideia informadora é a ideia de fim, de resultado, de objetivo. (GRECO, 2000, p. 38).

Passa-se a analisar brevemente cada uma das subespécies das contribuições especiais.

As contribuições de intervenção no domínio econômico destinam-se ao custeio da atividade interventiva da União no domínio econômico, regido pelos arts. 170 e 192 da Constituição Federal. Têm, então, como o próprio nome diz, caráter interventivo, devendo os recursos obtidos com este tipo de exação ser destinados estritamente ao custeio da atividade de intervenção. Nas palavras de Machado:

São elementos essenciais para a caracterização de uma contribuição de intervenção no domínio econômico tanto o efeito produzido pela própria contribuição, que por si mesma caracteriza uma intervenção, como o destino do produto de sua arrecadação ao financiamento da atividade estatal interventiva. (MACHADO, 2016, p. 66).

Conforme magistério de Costa:

[...] caracterizam-se por serem *tributos setoriais*, isto é, por abrangerem ramos da atividade econômica específicos, como o canavieiro, o da navegação mercantil, etc. Daí restar evidente o caráter extrafiscal dessas contribuições, pois constituem instrumentos autorizados à União voltados ao direcionamento do comportamento dos particulares, nos diversos segmentos do domínio econômico.” (COSTA, 2014, p. 153).

As contribuições sociais, por sua vez, funcionam como instrumento de atuação do Estado na área social, o que deve necessariamente observar os objetivos estabelecidos na CRFB, no Título “Da Ordem Social”. Nesse sentido, Paulsen afirma:

Não há, pois, uma carta branca ao legislador para a criação e tributos simplesmente justificados como destinados à uma finalidade social. A validade da contribuição dependerá da finalidade buscada que, necessariamente, terá de encontrar previsão no Título atinente à Ordem Social. (PAULSEN, 2013, p. 46).

Note-se que as finalidades sociais são variadas, sendo a seguridade social apenas uma delas. As contribuições que se destinam a atender esta área específica são denominadas contribuições sociais de seguridade social, e sujeitam-se ao regramento do art. 149, assim como todas as demais contribuições sociais, bem como ao do art. 195 da CRFB.

A contribuição para custeio do serviço de iluminação pública foi instituída pela EC n. 39/2002, a qual inseriu o art. 149-A, e seu parágrafo único, no texto constitucional, outorgando competência aos Municípios e ao Distrito Federal para criar contribuição destinada ao custeio da iluminação pública. Diz o referido dispositivo:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.  
Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Esta norma decorreu de articulação de prefeitos de inúmeros Municípios brasileiros, inconformados com o reconhecimento da inconstitucionalidade, pelo Pretório Excelso, das taxas que vinham instituindo para custear o serviço público em comento, no intuito de apresentar uma emenda para incluir no texto constitucional a previsão de um tributo específico com esta finalidade. Era firme a jurisprudência do STF no sentido de que, sendo a iluminação pública um serviço público de caráter geral (que não atende, portanto, os requisitos do art. 145, II, CRFB), somente poderia ser custeada por receita resultante da cobrança de impostos, nunca por intermédio de taxa. Matéria, inclusive, sumulada no verbete n. 670 da Suprema Corte<sup>39</sup>.

Então, a EC n. 39/2002 introduziu na CRFB a previsão de uma “contribuição” (e não taxa) para esta finalidade, cuja constitucionalidade foi, posteriormente,

---

<sup>39</sup> Súmula 670 STF: **O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.**

declarada pelo STF, entendendo ser a COSIP um tributo de caráter *sui generis*, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte<sup>40</sup>.

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em cujo domínio sustenta-se que ainda se situa o objeto deste estudo, serão examinadas mais detidamente no tópico seguinte.

---

<sup>40</sup> STF. **Recurso Extraordinário 573.675-0/SC**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento: 25 mar. 2009. Publicação DJe: 22 maio 2009.

## 6 CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS

A Constituição outorga competência à União, no art. 149, para instituir contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, com a finalidade de obtenção de recursos para financiar as atividades de instituições representativas e fiscalizatórias de categorias profissionais ou econômicas. São as chamadas contribuições profissionais ou corporativas.

Da dicção do art. 149, CRFB, retira-se o caráter instrumental das contribuições que arrola, prestando-se elas, pois, a atender uma finalidade predeterminada constitucionalmente. Merece guarida, neste passo, o magistério de Machado:

A contribuição social caracteriza-se como de interesse das categorias profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização dessa categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção da entidade associativa. (MACHADO, 2016, p. 426).

Carrazza esclarece que estas contribuições:

Destinam-se a custear entidades (pessoas jurídicas de direito público ou privado) que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses. (CARRAZZA, 2011, p. 646).

Referiu-se no item antecedente que a CRFB não estabeleceu quais devem ser as hipóteses de incidência e bases de cálculo das contribuições especiais, salvo para as contribuições sociais, às quais o constituinte traçou, no art. 195, os contornos da hipótese tributária, e para as contribuições de intervenção no domínio econômico, cujas bases de cálculo encontram-se arroladas no art. 149, §2º, III. Quanto às contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, o constituinte nada referiu, porém não há como se admitir outra materialidade que não a pertença àquela categoria.

Portanto, o fundamento das contribuições reside no fato de se pertencer a um determinado grupo. Daí, logicamente, sucede um dever de solidariedade dos integrantes das categorias profissionais ou econômicas para financiar a atuação das entidades representativas no interesse destes grupos.

Schoueri afirma, com relação à referibilidade desta subespécie de contribuição, que “a identificação de quem deve arcar com as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica deve dar-se a partir da finalidade de cada uma delas.”<sup>41</sup> E acrescenta que, neste caso, “a referibilidade não é individual, mas ao grupo em questão. Não são as contribuições devidas por uma atuação estatal provocada por um contribuinte (esse seria o caso das taxas); ao contrário, é movida pela existência de um grupo, que é a categoria profissional ou econômica em questão.”<sup>42</sup> Analisando as contribuições de intervenção no domínio econômico e alguns julgados do STF acerca de tais exações, o autor afirma que, em todos os casos, encontra-se a referibilidade a um grupo, que justifica que este suporte a atuação estatal. E vai além, destacando que “é proposital a referência àqueles que “motivaram” a intervenção, não necessariamente àqueles que dela se beneficiaram [...]. É a referibilidade, mais uma vez insista-se, que caracteriza o gênero das ‘contribuições verdadeiras’.”<sup>43</sup>

A lei, ao criar este tipo de contribuição, já define como sujeito ativo, isto é, quem realiza a cobrança, arrecada e administra o tributo são as próprias instituições que se beneficiam do valor arrecadado para o custeio de suas atividades de organização, regulamentação e fiscalização das categorias profissionais e econômicas que representam. Temos aqui uma vinculação direta da entidade representativa com o contribuinte. Trata-se, desse modo, de um tributo com finalidade parafiscal, isto é, “o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.” (MACHADO, 2016, p. 69).

Machado (2016, p. 426-27), reconhecendo, portanto, a natureza tributária da contribuição sindical prevista em lei, chega a essa conclusão, de que é a entidade representativa o sujeito ativo da relação tributária, analisando o que diz o texto constitucional acerca das contribuições sindicais. Afirma o doutrinador:

A esta conclusão se chega através da interpretação do art. 149, combinado com o art. 8º, IV, da vigente CF. Realmente, este último dispositivo estabelece que *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*

---

<sup>41</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 222.

<sup>42</sup> *op. cit.*, p. 223.

<sup>43</sup> *op. cit.*, p. 224.

*contribuição prevista em lei.* A contribuição prevista em lei, no caso, é precisamente a contribuição social a que se refere o art. 149, restando claro, portanto, que a ressalva está a indicar a entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, como a credora das duas contribuições. Uma, a contribuição fixada pela Assembleia-Geral, de natureza não tributária. A outra, prevista em lei, com fundamento no art. 149 da CF, é a espécie de contribuição social que se cuida. [grifos no original].

Incluem-se nesta categoria, segundo Leandro Paulsen (2013, p. 48), as contribuições para os conselhos de fiscalização profissional, a contribuição sindical e as contribuições vertidas para os novos serviços sociais autônomos que atendem a setores específicos, como o Serviço Social do Transporte (SEST) e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT). Carrazza (2011, p. 646) enquadra aqui as contribuições arrecadadas, de seus filiados, pelos sindicatos, as contribuições que os advogados e os estagiários pagam à Ordem dos Advogados do Brasil, as contribuições que os médicos pagam ao Conselho Regional de Medicina, etc. Sinalase que, com relação à contribuição sindical, desde a edição da Lei n. 13.467/2017, não é mais pacífico o enquadramento nesta categoria, já que, agora, questiona-se sua natureza tributária, matéria que será abordada adiante.

## 7 SISTEMA DE CUSTEIO DOS SINDICATOS

Para que as entidades sindicais desempenhem as atividades que lhe incumbem, na defesa e na promoção dos interesses dos integrantes da categoria que representam, precisam auferir receitas.

Encontram-se, na atualidade, como fontes de receitas dos sindicatos, os bens e valores adquiridos e as rendas por eles produzidas, as doações e legados, as multas e outras rendas eventuais, e as contribuições sindical e associativa, conforme prevê o art. 548 da CLT. Além destas, temos ainda a contribuição confederativa (primeira parte do inc. IV, art. 8º, CRFB) e a contribuição assistencial (art. 513, e, CLT). Daí extrai-se uma classificação das fontes de receita em fontes de custeio primárias e fontes de custeio secundárias. Entre as fontes de custeio primárias, encontramos as contribuições sindicais. Já as rendas produzidas por bens e valores, as doações, os legados, as multas e as rendas eventuais representam as fontes de custeio secundárias.<sup>44</sup>

Importa-nos estudar as contribuições que cabem aos sindicatos, pois, entre estas espécies de receitas, encontramos aquela que é objeto deste estudo. Martins (2009, p. 28) e Yamamoto (2017, p. 429) identificam, como as principais modalidades de financiamento dos sindicatos profissionais da atualidade, as contribuições dos associados, a contribuição assistencial, a contribuição confederativa e a contribuição sindical.

---

<sup>44</sup> LEBRE, Eduardo Antônio Temponi. **Sistema Jurídico de Custeio dos Sindicatos**. São Paulo: Iglu, 1997. p. 55-56.

## 7.1 CONTRIBUIÇÕES DOS ASSOCIADOS

Também chamadas de contribuições estatutárias ou associativas ou sociais, encontram fundamento na disposição da alínea *b* do art. 548 da CLT<sup>45</sup>, correspondendo às contribuições dos associados, na forma estabelecida nos estatutos ou pelas Assembleias Gerais. Nas palavras de Eduardo Lebre (1997, pp. 86-7), “é uma obrigação de natureza privada, definida nos estatutos das associações sindicais ou pelas assembleias gerais [...] sendo devida apenas pelos associados da respectiva entidade sindical.”

Conforme ensina Martins (2009), “contribuição associativa é a prestação pecuniária, voluntária, paga pelo associado ao sindicato em virtude de sua filiação à agremiação.” (MARTINS, 2009, p. 145). Arouca (2014, p. 231), por sua vez, destaca que a contribuição associativa obriga os filiados, atribuindo-lhes, conforme a disciplina estatutária, o direito de participação e de utilização dos serviços. Ou seja, além de poderem usufruir dos serviços prestados pelo sindicato, os filiados têm direito de voz e de votar e ser votado nas assembleias para cargos de direção.

A contribuição associativa destina-se ao custeio de serviços prestados exclusivamente aos associados. A aplicação desta verba está inserida dentro da autonomia coletiva privada, constituindo receita desvinculada, de aplicação discricionária, respeitando exclusivamente a vontade da assembleia geral<sup>46</sup>. Trata-se de uma contribuição voluntária, já que é paga ao sindicato por força da própria associação, constituindo espécie de mensalidade do filiado.

Embora o art. 545 da CLT disponha que os empregadores só podem descontar a contribuição associativa da folha de pagamento mediante autorização prévia e expressa do trabalhador, a Justiça do Trabalho tem admitido o desconto pela tão só remessa, pelo sindicato, do rol dos sócios. Isso porque se reconhece a sindicalização como expressão de cidadania do trabalhador, e tem propósito de inclusão social, conforme ensina Arouca (2014, p. 232).

---

<sup>45</sup> Art. 548 - Constituem o patrimônio das associações sindicais: [...] b) as contribuições dos associados, na forma estabelecida nos estatutos ou pelas Assembleias Gerais; Da redação deste dispositivo, fica claro que só os sindicatos têm a prerrogativa de instituir e cobrar a contribuição associativa.

<sup>46</sup> LEBRE, Eduardo Antônio Temponi. **Sistema Jurídico de Custeio dos Sindicatos**. São Paulo: Iglu, 1997. p. 88.

## 7.2 CONTRIBUIÇÃO ASSISTENCIAL

Também chamada de taxa assistencial, sua instituição encontra fundamento na alínea e do art. 513 da CLT<sup>47</sup>. Trata-se de contribuição alcançada pelos integrantes das categorias profissionais ou econômicas ou das profissões liberais representadas pelo sindicato, em função da assistência (jurídica, médica, odontológica) por ele prestada e também pela participação deste na negociação coletiva ou no ajuizamento do dissídio coletivo, objetivando cobrir as despesas daí decorrentes.

Inicialmente, considerada a redação do referido dispositivo legal, foi entendida como uma contribuição obrigatória para todos os membros das categorias profissionais e econômicas. Hoje, porém, doutrina e jurisprudência entendem, majoritariamente, por ser a contribuição assistencial prevista em acordo coletivo ou em convenção coletiva ou em sentença normativa, que é uma prestação voluntária (não compulsória), atingindo associados e não associados, estes desde que concordem com o pagamento. Nesse sentido é o Precedente Normativo 119 da SDC/TST:

Nº 119 CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS - INOBSERVÂNCIA DE PRECEITOS CONSTITUCIONAIS – (mantido) - DEJT divulgado em 25.08.2014.  
"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, revigoração 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."

E também a OJ nº 17 da Seção de Dissídios Coletivos do TST:

17. CONTRIBUIÇÕES PARA ENTIDADES SINDICAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DE SUA EXTENSÃO A NÃO ASSOCIADOS. (mantida) - DEJT divulgado em 25.08.2014  
As cláusulas coletivas que estabeleçam contribuição em favor de entidade sindical, a qualquer título, obrigando trabalhadores não sindicalizados, são ofensivas ao direito de livre associação e sindicalização, constitucionalmente assegurado, e, portanto, nulas, sendo passíveis de devolução, por via própria, os respectivos valores eventualmente descontados.

---

<sup>47</sup> Art. 513. São prerrogativas dos sindicatos:

[...] e) impor contribuições a todos aqueles que participam das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas.

É este também o entendimento do STF, que, reafirmando jurisprudência da Corte, fixou, em repercussão geral, a inconstitucionalidade da imposição de contribuição assistencial compulsória por acordos e convenções coletivas de trabalho, em razão da sua natureza jurídica não tributária, tal como ocorre com a contribuição confederativa<sup>48</sup>.

Todavia, mesmo depois desta decisão do STF, há julgados no sentido de que é válida a instituição de contribuição assistencial a todos os integrantes da categoria, desde que regularmente aprovada em assembleia geral e garantido o direito de oposição do trabalhador ao desconto<sup>49</sup>.

No âmbito da Organização Internacional do Trabalho - OIT, verifica-se que o órgão ao qual compete a averiguação de denúncias de violação a direitos sindicais, o Comitê de Liberdade Sindical, admite a imposição de uma quota de solidariedade aos não associados do sindicato, em razão da aplicação *erga omnes* das vantagens por ele obtidas na negociação coletiva (Verbete n. 112).

### 7.3 Contribuição Confederativa

A contribuição confederativa é a prestação pecuniária, espontânea, fixada pela assembleia geral do sindicato, tendo por finalidade custear o sistema confederativo

---

<sup>48</sup> Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. 2. Acordos e convenções coletivas de trabalho. Imposição de contribuições assistenciais compulsórias descontadas de empregados não filiados ao sindicato respectivo. Impossibilidade. Natureza não tributária da contribuição. Violação ao princípio da legalidade tributária. Precedentes. [...] Logo, o que ficou proclamado foi que a contribuição confederativa, à luz do disposto no art. 8º, IV, da Carta Magna, por não se revestir de caráter tributário, somente pode ser cobrada pelas entidades sindicais de seus respectivos filiados. Esse mesmo raciocínio aplica-se às contribuições assistenciais que, em razão da sua natureza jurídica não tributária, não podem ser exigidas indistintamente de todos aqueles que participem das categorias econômicas ou profissionais, ou das profissões liberais, mas tão somente dos empregados filiados ao sindicato respectivo. (ARE 1.018.459/PR, Rel. Ministro Gilmar Mendes, J: 22 fev. 2017, DJe: 10 mar. 2017)

<sup>49</sup> Nesse sentido a decisão no Recurso Ordinário 0021501-97.2016.5.04.0103, da 3ª Turma do TRT4, de relatoria do Juiz Convocado Luís Carlos Pinto Gastal, J: 20/06/2017, DEJT: 27/06/2017: "A receita obtida por meio da arrecadação da contribuição assistencial destina-se a toda a categoria representada pelo sindicato, pois é em seu favor, e não apenas dos associados, que reverte o proveito da atuação sindical no que tange à representação administrativa e judicial dos interesses gerais da respectiva categoria (artigos 8º, III, da Constituição e 513, "a", da CLT) e, em especial, as conquistas obtidas na negociação coletiva. É certo que tais dispositivos legais devem ser interpretados de acordo com a atual ordem constitucional, principalmente com os incisos IV e V do artigo 8º. Portanto, desde que aprovada em assembleia geral e fixada no contexto da negociação coletiva de trabalho, em convenção coletiva ou acordo coletivo de trabalho, assegurado o direito de oposição, válida a sua cobrança. Tal entendimento foi consolidado pela Súmula 86 do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região: CONTRIBUIÇÃO ASSISTENCIAL. DESCONTOS. NÃO FILIADO. A contribuição assistencial prevista em acordo, convenção coletiva ou sentença normativa é devida por todos os integrantes da categoria, sejam eles associados ou não do sindicato respectivo."

não só da categoria profissional, mas também da categoria econômica<sup>50</sup> (MARTINS, 2009, p. 83). Trata-se de contribuição que foi introduzida no sistema de custeio sindical com a Constituição de 1988, prevista que foi na primeira parte do art. 8º, IV. Então, embora com previsão constitucional, cabe à assembleia estabelecer a contribuição confederativa.

Assim como todas as demais contribuições sindicais até aqui estudadas, esta também é espontânea, ou seja, depende, de manifestação da vontade do integrante da categoria em contribuir, pois não é compulsória. O STF entende que esta contribuição só pode ser exigida dos filiados ao sindicato, nos termos da Súmula 666 e da Súmula Vinculante 40 daquela Corte<sup>51</sup>.

A contribuição confederativa está excluída da pauta de reivindicações da negociação coletiva, já que o inc. IV do art. 8º CRFB diz que “a assembleia geral fixará a contribuição”, não podendo, portanto, ser fixada em acordo ou convenção coletiva. Tampouco poderá ser prevista em sentença normativa. Somente à assembleia geral cabe instituí-la e fixar todas as suas bases. Logo, por não ser criada pela lei, a maioria da doutrina entende que a contribuição confederativa não se reveste de caráter tributário.

#### 7.4 CONTRIBUIÇÃO SINDICAL

Feitas todas as considerações necessárias à compreensão do conceito de tributo, bem como à distinção em relação às demais espécies tributárias e de contribuições próprias dos sindicatos, finalmente, sinala-se a existência da contribuição sindical. Tratada nos arts. 578 a 610 da CLT, teve anteriormente a denominação de imposto sindical, nomenclatura alterada com o Decreto-Lei n. 27/1966, que deu nova redação ao inc. I do art. 217 do CTN. Segundo Martins:

---

<sup>50</sup> Esclarece-se que o sistema confederativo compreende sindicato, federação e confederação, sendo estes dois últimos assim definidos, segundo dispõe a CLT:

Art. 533 - Constituem associações sindicais de grau superior as federações e confederações organizadas nos termos desta Lei.

Art. 534 - É facultado aos Sindicatos, quando em número não inferior a 5 (cinco), desde que representem a maioria absoluta de um grupo de atividades ou profissões idênticas, similares ou conexas, organizarem-se em federação.

Art. 535 - As Confederações organizar-se-ão com o mínimo de 3 (três) federações e terão sede na Capital da República.

<sup>51</sup> Súmula 666 STF: A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.

Súmula Vinculante 40 STF: A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.

A nomenclatura *imposto* não era mais adequada, pois apenas parte da arrecadação era destinada ao Estado e o restante era dividido pelo sistema sindical. Logo, era destinada a entidade diversa do Estado, que utilizava a maior parte do valor arrecadado. Na verdade, porém, constituía-se em contribuição, dado seu destino especial: atender os interesses profissionais e econômicos sindicais, sendo também uma espécie do gênero tributo. Agora, fala-se em *contribuição sindical*, indicando que sua arrecadação é vinculada a uma finalidade, que é o custeio do sistema sindical, sendo que parte do valor arrecadado será destinado ao Estado. Trata-se de contribuição de interesse de categoria profissional e econômica, nos termos do art. 149 da Constituição. [grifos no original]. (MARTINS, 2009, p. 43).

O produto de sua arrecadação destina-se ao custeio das atividades do sindicato, como assistência jurídica (a todos os integrantes da categoria, mesmo aos não filiados), creche, prevenção de acidente de trabalho, etc. (art. 592 da CLT).

Conforme art. 580 da CLT, a contribuição sindical será recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá: (a) para os empregados, na importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho; (b) para os agentes ou trabalhadores autônomos e para os profissionais liberais, na importância correspondente a 30% do maior valor-de-referência fixado pelo Poder Executivo, vigente à época em que é devida a contribuição sindical; e (c) para os empregadores, na importância proporcional ao capital social da firma ou empresa, mediante a aplicação das alíquotas especificadas no inciso III. Salienta-se que os advogados, por força do disposto no art. 47 da Lei n. 8.906/1994, ficam desobrigados do recolhimento desta contribuição com o pagamento da taxa anual à Ordem dos Advogados do Brasil.

Os valores correspondentes serão recolhidos em estabelecimento bancário integrante do sistema de arrecadação de tributos federais (art. 586 CLT) e mantidos em conta própria da Caixa Econômica Federal, em nome de cada uma das entidades sindicais beneficiárias, que poderão movimentá-los mediante ordem bancária ou cheque com as assinaturas conjuntas do presidente e do tesoureiro da entidade sindical. Caso o empregador desconte o valor e não faça o respectivo recolhimento, sem prejuízo de ação criminal, sofrerá multa administrativa (art. 598 CLT). Atrasando o recolhimento, o empregador pagará multa de 10% no primeiro mês de mora, mais juros e correção monetária (art. 600 CLT).

A Caixa Econômica Federal creditará as quantias arrecadadas, repartindo-as conforme determina o art. 589, em benefício das entidades que compõem o sistema confederativo, da Conta Especial Emprego e Salário e da central sindical a que estiver filiado o sindicato respectivo. Embora atualmente o sindicato não mais exerça função

delegada do Poder Público, 20% da importância arrecadada dos empregadores e 10% da importância arrecadada dos empregados são destinados à Conta Especial Emprego e Salário, cujos valores, segundo dispõe a Lei n. 4.589/1964, devem ser acrescidos ao orçamento do MTE. Os sindicatos, na condição de responsáveis pela gestão do valor arrecadado com a contribuição sindical compulsória (de natureza tributária), constituindo receita pública, estão sujeitos à competência fiscalizatória do TCU, o que não viola a autonomia sindical, conforme jurisprudência do STF<sup>52</sup>.

Em caso de não pagamento da contribuição, cabe às entidades sindicais promoverem a cobrança judicial, perante a Justiça do Trabalho (art. 114, III, CRFB). Na lição de Martins (2009), segundo o art. 606 da CLT:

O Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) faz o respectivo lançamento, expede a certidão de dívida ativa da contribuição sindical, cuja cobrança se faz com os mesmos privilégios de que goza a Fazenda Pública, de acordo com Lei n. 6.830/80, com exceção do foro especial. Logo, há a constituição do crédito da contribuição sindical pelo lançamento da autoridade do MTE e sua inscrição como dívida ativa. (MARTINS, 2009, p. 93).

Nota-se, então, que a certidão expedida nestes moldes constitui título executivo extrajudicial, sendo passível de ação executiva. Ocorre, todavia, que, dado que o MTE não está aparelhado para atender a exigência legal, a certidão, como regra, simplesmente foi desprezada<sup>53</sup>. Esclarece-se. Na prática, a jurisprudência admite a ação ordinária de cobrança, para constituir título executivo judicial, sendo, neste caso, imprópria a exigência da certidão de dívida ativa<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> No julgamento do MS 28465/DF (J: 18/03/2014, DJe: 03/04/2014), pela 1ª Turma do STF, o Rel. Min. Marco Aurélio aduziu:

O artigo 5º, inciso V, da Lei nº 8.443/92 afasta qualquer dúvida. Confirmam:

Art. 5º A jurisdição do Tribunal abrange:

[...] V - Os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebam contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social;

Os sindicatos, entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, prestam serviços de interesse público e social e são destinatários de contribuição. O caso é de simples subsunção.

<sup>53</sup> AROUCA, José Carlos. **Curso Básico de Direito Sindical**. 4. ed. São Paulo: LTr, 2014, p. 237.

<sup>54</sup> RECURSO DE REVISTA. AÇÃO DE COBRANÇA. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. ART. 606 DA CLT  
1. Se a entidade sindical opta pela ação ordinária de cobrança, que tem por finalidade a constituição de um título executivo judicial, é descabida a exigência de apresentação de certidão de dívida ativa.  
2. A via judicial para a percepção da contribuição sindical não se restringe à hipótese da ação executiva prevista no art. 606 da CLT, sendo possível o ajuizamento de ação cognitiva para o reconhecimento de dívida decorrente do não recolhimento da contribuição sindical. Precedentes do TST.  
(TST-RR-1437-84.2013.5.02.0052, 4ª Turma, Relator Min. João Oreste Dalazen, J: 29/06/2016, DJe: 29/07/2016)

Apesar de dispensável a certidão a que se refere o art. 606, conforme se opte pela via ordinária para cobrança da contribuição sindical, a Justiça do Trabalho considera requisito imprescindível, à propositura de qualquer das ações, a publicação dos editais a que alude o art. 605 da CLT.

Por fim, afirma, ainda, Martins (2009, p. 75) que, em vista da natureza tributária da contribuição sindical, os prazos de decadência e prescrição são os previstos no CTN (arts. 173 e 174).

## 8 A ADI 5.794

A partir da edição da Lei n. 13.467/2017, foram ajuizadas vinte ações no STF questionando a constitucionalidade das alterações promovidas nos artigos da CLT que tratam da contribuição sindical: as ações diretas de inconstitucionalidade 5.794, 5.912, 5.923, 5.859, 5.865, 5.813, 5.885, 5.887, 5.913, 5.810, 5.811, 5.888, 5.892, 5.806, 5.815, 5.850, 5.900, 5.950, 5.945 e a ação declaratória de constitucionalidade 55. Os processos foram apensados à ADI 5.794, julgada em 29/06/2018, com acórdão ainda não publicado.

Por 6 votos a 3, o Supremo decidiu que são compatíveis com a Constituição os dispositivos da Reforma Trabalhista que extinguiram a obrigatoriedade da contribuição sindical e condicionaram o seu pagamento à prévia e expressa autorização dos empregados, empregadores, autônomos e avulsos.

No que diz respeito ao aspecto formal, a maioria do Plenário entendeu que a Lei não contempla normas gerais de direito tributário, dispensando, então, a edição de lei complementar para tratar da matéria, conforme prevê o art. 146, III, a, da CRFB.

Da mesma forma, como a Lei impugnada não disciplinou nenhum benefício fiscal (subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão) não é exigível a edição de lei específica, como previsto no art. 150, §6º, da CRFB.

Já no que diz respeito ao aspecto material, o Supremo posicionou-se no sentido de que a CRFB traz, no inc. V, do art. 8º, o princípio da liberdade sindical, que garante a livre associação profissional ou sindical, de sorte que ninguém é obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado a sindicato. Estando garantida ao trabalhador e ao empregador a liberdade de se associar ou não a uma entidade sindical, deverá ser voluntária a contribuição a essa representação. Ademais, reconheceu-se que o inc. IV do art. 8º evidencia que a contribuição sindical, na forma da lei, é subsidiária como fonte de custeio em relação à contribuição confederativa, instituída em assembleia geral. Nesse contexto, não se pode admitir que a Constituição consagre a liberdade de associação, sindicalização e expressão (artigos 5º, IV e XVII, e 8º, *caput*) e, ao mesmo tempo, imponha uma contribuição compulsória a todos os integrantes das categorias econômicas e profissionais.

Asseverou-se, também, que a contribuição sindical não foi constitucionalizada no texto da CRFB, não havendo nele comando que determine a sua compulsoriedade. Desse modo, nos termos do art. 149 da CRFB, cabe exclusivamente à União, por meio de lei ordinária, instituir, extinguir ou modificar a natureza de contribuições.

Portanto, a decisão acerca do modelo de gestão sindical a ser adotado no Brasil é, acima de tudo, uma escolha política, devendo ser tomada pelo Legislativo, e respeitada pelo STF.

Ressaltou-se ainda que a Reforma pretende a evolução de um sistema sindical centralizador, arcaico e paternalista para um modelo mais moderno, baseado na liberdade. O antigo modelo não estimulava a competitividade e a representatividade. A contribuição compulsória vinha gerando oferta excessiva e artificial de associações sindicais. No Brasil, há hoje cerca de 17 mil sindicatos; todavia, este número não significou aumento do bem-estar de nenhuma categoria. Nesse contexto, era comum os sindicatos atuarem em atividades políticas, mantendo estreitos laços com partidos políticos. Assim, exigir que os indivíduos financiem atividades políticas com as quais nem sempre concordam, por intermédio de contribuições sindicais compulsórias, como era no modelo anterior, viola a garantia fundamental da liberdade de expressão.

O sustento dos sindicatos por contribuições voluntárias, não ameaça a liberdade sindical, pois a principal fonte de custeio destes entes é a contribuição associativa, assim como ocorre com as demais associações. O STF já reconheceu, inclusive, na ADI 2.522, a constitucionalidade de normas que afastam o pagamento compulsório de contribuição sindical, por não consubstanciar violação da independência dos sindicatos, visto não expressar interferência na sua organização.

Finalmente, o Plenário entendeu que a ausência de regras de transição entre o regime compulsório e o facultativo, apesar de desejável, não é suficiente para incompatibilizar a nova legislação com o texto constitucional.

Ficaram vencidos o relator, Ministro Edson Fachin, e os ministros Rosa Weber e Dias Toffoli, para os quais as alterações levadas a efeito pela Reforma Trabalhista são inconstitucionais.

Do ponto de vista formal, argumentaram que, segundo dispõe o art. 589 da CLT, parte da arrecadação obtida com contribuição sindical obrigatória é destinada à Conta Especial Emprego e Salário, caracterizando, então, receita pública. Destacaram, neste aspecto, que a jurisprudência do STF reconhece a necessidade de prestação de contas dos sindicatos ao TCU, porque lidam com dinheiro público.

Conforme art. 113 do ADCT, a proposição legislativa que altere receita pública deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, o que não foi demonstrado nos autos.

Sob o aspecto material, afirmaram que a inexistência de uma fonte de custeio obrigatória inviabiliza o direito constitucionalmente reconhecido a um regime sindical, que é sustentado no tripé da unicidade sindical, representatividade obrigatória e custeio das entidades sindicais por meio de um tributo, a contribuição sindical, expressamente autorizada pelo art. 149 da CRFB.

Ressaltaram, por fim, que, ainda que se mostrasse possível a mudança do modelo sindical pela Lei n. 13.467/2017, deveria ter sido observado um período de transição para a implantação de novas regras relativas ao custeio das entidades sindicais.

Nesse contexto, o STF, por maioria e nos termos do voto do Ministro Luiz Fux, que redigirá o acórdão, julgou improcedentes os pedidos formulados nas ações diretas de inconstitucionalidade e procedente o pedido formulado na ação declaratória de constitucionalidade, para reconhecer a constitucionalidade das alterações promovidas pela Lei n. 13.467/2017, nos artigos 545, 578, 579, 582, 583, 587 e 602 da CLT.

## 9 NATUREZA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL

Até a edição da Lei n. 13.467/2017, era amplamente reconhecida a natureza tributária da contribuição sindical prevista no art. 578 da CLT. Hoje, dividem-se as opiniões.

Ocorre que a Reforma Trabalhista implementada pela lei em questão, como visto em tópico precedente, alterou os artigos 545, 578, 579, 582, 583, 587 e 602 da CLT, passando a exigir autorização prévia e expressa dos trabalhadores para desconto da contribuição sindical, e tornando opcional o recolhimento por parte dos empregadores. Portanto, seu pagamento agora é dependente de um ato de vontade, já que pretendeu o legislador reformista tornar facultativa a contribuição sindical, faltando, pois, conforme afirmam alguns, um dos elementos essenciais à caracterização de tal prestação como tributo.

Defende-se, em sentido contrário ao quanto decidido pelo STF no julgamento da ADI 5.794, que o caráter tributário da contribuição sindical decorre do próprio texto constitucional, da conjugação do disposto inc. IV, art. 8º, in fine, com o caput do art. 149, bem como da forma como o constituinte de 1988 estruturou o regime sindical brasileiro no art. 8º da CRFB.

Cabe lembrar, ao início, que o texto constitucional é um todo coerente, tal como ensina Eros Roberto Grau:

[...] assim como jamais se interpreta um texto normativo, mas sim o direito, não se interpretam textos normativos constitucionais, isoladamente, mas sim a Constituição, no seu todo. Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer norma da Constituição impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dela – da norma - até a Constituição. (GRAU, 2006, p. 166).

Desse modo, a interpretação sistemática (e também a teleológica) das normas inscritas na CRFB permite concluir que o legislador originário quis que o custeio das atividades das entidades sindicais ocorresse por meio de um tributo. Vejamos.

O art. 149 da CRFB atribuiu competência exclusiva à União para instituir contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, que, como vimos anteriormente, são uma das espécies tributárias. O inciso I do art. 150 exige que tributos sejam criados por intermédio de lei. Por sua vez, o art. 8º, IV, diz que a assembleia geral fixará a contribuição para custeio do sistema confederativo da

representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei. Logo, fica claro que a contribuição prevista em lei é a contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas a que se refere o art. 149, de caráter tributário. Aqui está, então, a competência constitucional para instituição, por lei, de contribuição compulsória com o objetivo de sustentar as corporações de categorias profissionais e econômicas na defesa de direitos e interesses dos seus membros.

Dessarte, a Constituição outorga competência à União, no art. 149, para criar contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, com a finalidade de obtenção de recursos para financiar as atividades de instituições representativas de categorias profissionais ou econômicas. Prestam-se elas, pois, a atender uma finalidade predeterminada constitucionalmente.

Por oportuno, registra-se, com apoio na doutrina especializada, que:

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. 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 tributária. [grifos nossos]. (MARTINS, 2015, *online*).<sup>55</sup>

Há muito, a jurisprudência do STF firmou-se nesse sentido, de que a contribuição instituída por lei tem natureza de tributo, razão pela qual é obrigatória para todos os membros da categoria. Transcreve-se, a respeito, excerto de decisão da Relatoria do Ministro Carlos Velloso, no RE 198.092/SP:

A contribuição confederativa, instituída pela assembléia 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.”<sup>56</sup>

<sup>55</sup> Disponível em:

<[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/95932/2015\\_martins\\_ives\\_contribuicao\\_sindical.pdf?sequence=1](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/95932/2015_martins_ives_contribuicao_sindical.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 11 set. 2018.

<sup>56</sup> STF. Recurso Extraordinário 198.092/SP. 2ª Turma. Relator Min. Carlos Velloso. Julgamento: 27/08/1996. Publicação: 11.10.1996. Seguem a mesma linha as decisões no AgR no RE 352.740/SP, Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, J. 02/04/2003, DJ 25/04/2003; no AgR no RE 496.456/RS, Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, J. 30/06/2009, DJ 21/08/2009 11.10.1996; no AgR no RE 302.513/DF, Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, J. 24/09/2002, DJ. 31/10/2002; no AgR 224885-6/RS, Min. Ellen Gracie,

Verifica-se, então, que o posicionamento do Pretório Excelso tem sido, a partir da Constituição de 1988, no sentido de distinguir a contribuição sindical das contribuições de natureza confederativa e daquelas de índole assistencial, e qualificar a primeira, por imperativo constitucional (art. 8º, IV, in fine, e art. 149, caput) como tributo, e, como consequência desta natureza tributária (e não o contrário), exigível compulsoriamente dos integrantes da categoria econômica ou profissional, independentemente de filiação sindical.

Corroborando esta afirmação, cita-se outra decisão daquela Corte, esta monocrática (DJe: 22/02/2013), na qual o Ministro Celso de Mello não conheceu da ADPF 126 diante da ausência, no caso, de qualquer estado de incerteza ou de insegurança no plano jurídico. Isso porque já reconhecida pelo STF, em inúmeros julgamentos proferidos em face da Constituição de 1988, a plena legitimidade constitucional da contribuição sindical, que se qualifica como modalidade de tributo expressamente previsto no próprio texto da lei fundamental. Mencionou o ínclito Ministro:

Não se pode desconhecer, contudo, no exame da controvérsia em questão, que **a “obrigatoriedade da contribuição sindical”** (fls. 09), prevista, ela mesma, no próprio texto constitucional (CF, art. 8º, IV, “in fine”, e art. 149), **resulta da circunstância de referida contribuição qualificar-se como modalidade tributária**, subsumindo-se à noção de tributo (CTN, art. 3º e art. 217, I), considerado, sob tal perspectiva, o que dispõem os preceitos constitucionais acima mencionados, notadamente o que se contém no art. 149 da Lei Fundamental.

Embora se reconheça que a Constituição atual, em certa medida, inovou o modelo sindical brasileiro, abrandando a marca corporativa de rígido controle estatal (característica do Estado Novo), fica claro que o constituinte de 1988, a despeito das pesadas críticas que este sistema suscita, optou pelo financiamento dos sindicatos por meio de um tributo. Trata-se de custeio estatal, por intermédio de um tributo, não apenas autorizado constitucionalmente, mas expresso na parte final do inciso IV do artigo 8º, especificamente para essa finalidade. E este tributo continua sendo a contribuição sindical, regulada nos arts. 578 e seguintes da CLT.

A este propósito, colacionamos a valiosa lição de Celso Ribeiro Bastos:

---

Segunda Turma,, J: 08/06/2004, DJ: 06/08/200; e também no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 692.369-8/SP, Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, J: 30/06/2009; DJe: 21/08/2009. Note-se que, neste último caso, o Agravo Regimental foi interposto de decisão monocrática da Relatora que negou seguimento a Agravo de Instrumento dos recorrentes, com fulcro no art. 557 do CPC/73 e art. 21, §1º, do RISTF, porque o acórdão recorrido não divergiu da jurisprudência dominante daquela Corte.

Se a unicidade sindical é um dos esteios sobre os quais se alicerça 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 o imposto sindical, cuja capitulação constitucional vem agora feita no art. 149 da Lei Maior. (BASTOS, 2004, p. 555).

De forma similar, manifesta-se Sérgio Pinto Martins:

Nosso sistema de receita sindical, ainda é, portanto, daqueles em que as contribuições sindicais são asseguradas pelo Estado, principalmente no que diz respeito à contribuição prevista em lei, que é a sindical, pois no regime corporativista era necessário que o Estado assegurasse as receitas sindicais, justamente porque o sindicato era a *longa manus* daquele. (MARTINS, 2009, p. 12).

Também destacando as premissas em que se funda o sindicalismo brasileiro ao comentar as limitações que a Carta Magna impõe à organização sindical nos incisos do art. 8º, Sússekind preceitua que:

E o que se segue, nos incisos II e IV, é uma afronta ao princípio universalizado da liberdade sindical, visto que impõe a unicidade sindical compulsória por categoria e autoriza contribuições obrigatórias em favor das associações que formam o sistema confederativo de representação sindical.  
[...] A Assembleia Constituinte brasileira de 1988, apesar de ter cantado em prosa e verso que asseguraria a liberdade sindical, na verdade a violou, seja ao impor o monopólio de representação sindical e impedir a estruturação do sindicato conforme a vontade do grupo de trabalhadores ou de de empresários, seja ao obrigar os não associados a contribuir para a associação representativa da categoria. (SÜSSEKIND, 2005, p. 1.137).

Pode-se, então, verificar que temos nossa própria liberdade sindical, cujo conteúdo material difere daquele previsto na Convenção n. 87 da OIT<sup>57</sup>, e está delineado no texto constitucional. Nosso modelo funda-se em três premissas: unicidade sindical (art. 8º, II, CRFB), representação obrigatória de toda a categoria pelo único sindicato existente (art. 8º, III) e a contribuição sindical compulsória (art. 8º, IV, *in fine*, c/c *caput* do art. 149)<sup>58</sup>.

<sup>57</sup> A Convenção n. 87 da OIT, de 9 de junho de 1948, trata da liberdade sindical e da proteção ao direito de sindicalização. A plena liberdade sindical, nos moldes desta Convenção, não admite sindicato único, contribuição compulsória ou sindicato por categoria. Portanto, o Brasil ainda não a ratificou.

<sup>58</sup> Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: (...) 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. III – ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas; 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. 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.

Ainda que a estrutura sindical ditada pela atual Constituição tenha feições corporativas (ou neocorporativas, como qualifica Amauri Mascaro do Nascimento<sup>59</sup>), ou seja, de liberdade sindical mitigada, é um modelo que guarda coerência, e, insiste-se, deve ser considerado em sua integralidade, sob pena de desconfiguração, frustrando vários direitos sociais que foram alcançados por conta deste sistema.

Referindo-se à unicidade sindical prevista no inc. II do art. 8º, Amauri Mascaro do Nascimento afirma que:

Não há como compatibilizar o nosso sistema com a liberdade plena porque nele é proibido criar mais de um sindicato na mesma base territorial e categoria, com o que a autonomia das entidades sindicais é comprometida com essa proibição. Da mesma proibição resulta uma segunda consequência, nosso sistema não é de pluralidade sindical [...]. Segue-se também que o trabalhador não tem, diante da unicidade sindical imposta pela lei, liberdade de escolha de sindicatos, porque o que lhe é garantido é apenas o direito de ingressar ou de se dissociar do sindicato, mas o sindicato perante o qual ele terá essa liberdade é apenas um, o único possível para ele, o sindicato da categoria. (NASCIMENTO, 2009, p. 184-185).

Portanto, há uma certa relativização da liberdade sindical neste regime estabelecido na Constituição de 1988.

Na medida em que a CRFB determina o sindicato único por categoria profissional ou econômica, a contribuição sindical compulsória é consequência lógica e necessária para a sustentabilidade dos sindicatos. As decisões do STF sempre reconheceram essa dependência entre unicidade sindical e contribuição sindical obrigatória. Nesse sentido, acertadamente assinalou Sepúlveda Pertence no RMS 21758:

A admissibilidade da contribuição sindical imposta por lei é inseparável, no entanto, do sistema de unicidade (CF, art. 8., II), do qual resultou, de sua vez, o imperativo de um organismo central de registro das entidades sindicais, que, a falta de outra solução legal, continua sendo o Ministério do Trabalho (MI 144, 3.8.92, Pertence).<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> Com a CRFB de 1988, “Os sindicatos têm plena liberdade perante o Estado. O sistema brasileiro é neocorporativista, na medida em que mescla elementos que identificam um sindicalismo de liberdade sindical com mecanismo residuais do corporativismo e com os sindicatos como pessoas jurídicas de direito privado atuando em um modelo de unicidade sindical. (NASCIMENTO, 2009, p. 186)

<sup>60</sup> STF. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 21758/DF**. 1ª Turma. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento: 20/09/1994. Publicação DJ: 04/11/1994.

Pertence, na mesma linha, asseverou na ADI 1076, que tratou da vedação de financiamento de campanhas eleitorais por contribuições de entidades sindicais ou de classe:

Razoabilidade da proibição questionada, com relação às entidades sindicais, dada a limitação do princípio constitucional de sua liberdade e autonomia pela regra, também constitucional, da unicidade, que - além de conferir-lhes poder de representação de toda uma categoria, independentemente da filiação individual dos que a compõem -, propicia a manutenção da contribuição sindical, estabelecida por lei e de inequívoco caráter tributário, cujo âmbito de incidência também se estende a todos os integrantes da categoria respectiva.<sup>61</sup>

Da mesma forma, a Suprema Corte, reconhecendo a relação entre a unicidade sindical no Brasil e a extensão da negociação coletiva à toda a categoria (e não apenas aos empregados filiados aos sindicatos), sempre afirmou a constitucionalidade da contribuição sindical e também a sua natureza jurídica de tributo (ADPF 126 e RE 180.745).

Sabe-se que, por imposição constitucional (art. 8º, III), cabe ao sindicato a defesa dos direitos e dos interesses de todos os membros da categoria profissional ou econômica que representa, a ele associados ou não<sup>62</sup>. O fato de não ser ele associado não significa que não pertença à categoria.

A Constituição de 1988 acolheu, nos incisos I e II do art. 8º, este critério de organização dos sindicatos em categorias, nada obstante, para muitos, o conceito de categoria previsto em lei (art. 511, §§ 1º e 2º) represente modelo autoritário de controle do estado sobre a atividade sindical, incompatível, portanto, com a liberdade e a autonomia sindicais.

Acerca do tema, leciona Yamamoto:

A "liberalização sem liberdade" forjada pela CF/88 instituiu um modelo sindical em que todos os trabalhadores de uma determinada categoria são obrigatoriamente representados por um sindicato, independentemente de sua filiação. Eis aqui o real fundamento do imposto sindical. [...] Goste ou não do sindicato de sua categoria, todos os trabalhadores desta irão se submeter às regras que tal entidade irá negociar com o patronato. (YAMAMOTO, 2017, p. 430).

<sup>61</sup> STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1076/DF**. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento: 15/06/1994, Plenário. Publicação DJ: 07/12/2000.

<sup>62</sup> Consoante lição de Arouca (2014, pp. 258-59), o STF entende por categoria o conjunto de trabalhadores que operam em uma mesma atividade econômica ou em atividades econômicas afins, conforme a conceituação dada pelo §2º do art. 511 da CLT.

No nosso modelo sindical, todos os interesses tutelados ou conquistados pelo sindicato em nome da categoria profissional produzirão efeitos sobre a totalidade dos trabalhadores (inclusive os não filiados) que a integram ou que venham a integrá-la no período de vigência do instrumento normativo correspondente. Como todo empregado pertence a uma determinada categoria profissional, esse fato, por si só, já o qualifica a ser contemplado pelos benefícios econômicos que sejam, porventura, estabelecidos por seu sindicato quando da negociação coletiva.

A este respeito, é oportuno o magistério de Mancur Olson:

Essa confiança generalizada na afiliação compulsória seria de esperar, pois os sindicatos são tipicamente grandes organizações que lutam por benfeitorias para grupos grandes ou latentes. Um sindicato trabalha primariamente por salários altos, melhores condições de trabalho, uma legislação favorável aos trabalhadores e coisas semelhantes. Coisa que, por sua própria natureza, não podem ser negadas a nenhum trabalhador em particular no grupo representado pelo sindicato. **Os sindicatos existem para a “negociação coletiva”, e não para a negociação individual.** [grifo nosso]. (OLSON, 2015, p. 89).

E prossegue Olson afirmando:

Negociação coletiva, guerra e serviços estatais básicos são semelhantes no fato de que as “benfeitorias” dos três atingem a todos os membros do grupo pertinente, tenha o indivíduo ou não apoiado o sindicato, servido o exército ou pagado impostos. **A compulsão está presente nos três, e tem de estar.** [grifo nosso]. (OLSON, 2015, p. 104).

Vale referir, outrossim, o ensinamento de Amauri Mascaro do Nascimento:

As convenções coletivas têm efeito *erga omnes* sobre toda a categoria, distanciando-se, assim, nesse ponto, o sistema legal de convênios coletivos dos padrões adotados pelos países que consideram o sindicato uma associação de direito privado. Nesses países, as convenções só são aplicadas aos sócios, e não aos não associados. Sobre esse ponto nossa impressão é que o efeito *erga omnes*, apesar das críticas que recebe, evita a necessidade de estender as convenções coletivas aos não sócios. Essas extensões, em alguns países, são administrativas. Nesse caso, parece-nos preferível a extensão por força de lei, como no Brasil, do que a extensão por ato administrativo. (NASCIMENTO, 2009, p. 185-186).

Disso decorre que terá a entidade sindical de dispensar parte de sua receita para cumprir tal mister, e, ao prever uma contribuição compulsória para filiados e não filiados, o que se pretende é garantir ao sindicato uma contrapartida de todos os beneficiados por sua atuação. Enquanto nosso regime sindical estiver vinculado à unicidade e os resultados obtidos na negociação coletiva alcançarem também os não

associados dos sindicatos, é necessário manter um tributo para financiar esse sistema, sob pena de inviabilização do seu funcionamento.

Devemos rememorar, nesse passo, que o ordenamento jurídico é um todo coerente. Assim, se a entidade sindical tem o dever de atuar na defesa dos interesses individuais e coletivos de todos os integrantes da categoria que representa, consequência lógica é assegurar-lhe uma receita compulsória devida por todos eles. Isso porque, conforme magistério de Süssekind (2005) “não parece justo que um grande número de trabalhadores sejam beneficiados pelas conquistas logradas pelo sindicato com esforço dos seus filiados, que contribuíram para conquistá-las, e permaneçam à margem das organizações profissionais sem contribuir de alguma forma para elas.” (SÜSSEKIND, 2005, p. 1.169).

Também merece guarida, nessa toada, a lição de Ives Gandra Martins:

Defendi, à luz da nova lei suprema, a tese de que tal contribuição, em face do “caput” do artigo 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 artigo 8º, inciso IV, a exata razão de sua exigência como perfil de natureza tributária.<sup>63</sup> [grifos nossos]. (MARTINS, 2015, *online*).

A jurisprudência construída pelo STF sob a égide da Constituição de 1988 reconhece que a contribuição sindical, por força das disposições constitucionais já mencionadas, tem caráter de tributo e, em consequência disso, é compulsória para todos os integrantes de uma categoria profissional ou econômica. E esta compulsoriedade está fundada no próprio texto constitucional:

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

<sup>63</sup>Disponível em:

<[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/95932/2015\\_martins\\_ives\\_contribuicao\\_sindical.pdf?sequence=1](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/95932/2015_martins_ives_contribuicao_sindical.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 11 set. 2018.

8º, II) e a própria contribuição sindical de natureza tributária (art. 8º, IV) - marcas características do modelo corporativista resistente -, dão a medida da sua relatividade (cf. MI 144, Pertence, RTJ 147/868, 874); nem impede a recepção questionada a falta da lei complementar prevista no art. 146, III, CF, à qual alude o art. 149, à vista do disposto no art. 34, §§ 3º e 4º, das Disposições Transitórias (cf. RE 146733, Moreira Alves, RTJ 146/684, 694).<sup>64</sup>

Seguiu a mesma trilha o Min. Gilmar Mendes, ao distinguir a contribuição sindical da contribuição assistencial, no seguinte julgado:

Para melhor entender a controvérsia, é imperioso distinguir a contribuição sindical, prevista na Constituição (art. 8º, parte final do inciso IV) e instituída por lei (art. 578 da CLT), em prol dos interesses das categorias profissionais, **com caráter tributário (logo obrigatório)**, da denominada contribuição assistencial, também conhecida como taxa assistencial. Esta última é destinada a custear as atividades assistenciais do sindicato, principalmente no curso de negociações coletivas, e não tem natureza tributária. A questão encontra-se, inclusive, pacificada pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, no sentido de que somente **a contribuição sindical prevista especificamente na CLT, por ter caráter tributário, é exigível de toda a categoria, independentemente de filiação.**<sup>65</sup> [grifos nossos].

Acrescenta-se que a natureza tributária da contribuição sindical encontra assento também no art. 217 do CTN, recepcionado que foi como lei complementar pela Constituição de 1988, por força do disposto no §5º do art. 34 do ADCT. O mencionado dispositivo, com a redação que lhe deu o Decreto-lei n. 27, de 14.11.1966, estabeleceu que as disposições do CTN não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições, que indica, o que tornou evidente que a contribuição sindical é um tributo.

Ora, afirmar que a contribuição sindical tem caráter tributário equivale a afirmar que esta contribuição é compulsória. Tributo é, por definição, compulsório<sup>66</sup>. Ou seja, basta a ocorrência da situação previamente prevista em lei para que nasça a obrigação tributária. No caso, o fato gerador está descrito, de forma cristalina, no art. 578 da CLT<sup>67</sup>. É o pertencer, participar, fazer parte da categoria, e apenas isso, que

<sup>64</sup> STF. **Recurso Extraordinário 180.745/SP**. Relator Min. Sepúlveda Pertence. 1ª Turma. Julgamento: 24 mar. 1998. Publicação: 08 maio 1998.

<sup>65</sup> STF. **Recurso Extraordinário com Agravo 1.018.459/PR**, Relator Min. Gilmar Mendes, Julgamento: 24 fev.2017, Publicação DJe: 10 mar. 2017.

<sup>66</sup> Reporta-se o leitor ao item 4.2.1.2 antecedente, em especial, à passagem que diz que, “a manifestação de vontade do contribuinte é irrelevante para o surgimento da obrigação tributária, de modo que ocorrido o fato gerador, surge a obrigação tributária (art. 113, §1º, CTN).”

<sup>67</sup> Art. 578. As contribuições **devidas aos sindicatos pelos participantes das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades** serão, sob a denominação de contribuição sindical, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo, desde que prévia e expressamente autorizadas. [grifo nosso].

determina o surgimento da obrigação tributária. Portanto, pela tão só participação de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, nasce a obrigação tributária de recolhimento da contribuição sindical.

E nem se fale em violação da liberdade de associação e da liberdade sindical pelo reconhecimento de que a contribuição sindical seja imposta aos trabalhadores independentemente de filiação ao sindicato, conforme argumento recorrentemente utilizado por aqueles que entendem inconstitucional a contribuição sindical compulsória.

Primeiro, porque a liberdade de associação prevista no *caput* do art. 8º (que se confunde com a liberdade sindical no plano individual) não exclui o dever do sindicato de defender os interesses da categoria. Mesmo os trabalhadores não filiados pertencem à categoria, e, por consequência, são representados pelo único sindicato existente. Daí decorre, como medida de justiça, que todos os abrangidos pelo resultado da negociação, independentemente da filiação, devem dar a sua cota de contribuição, por meio de um tributo, em razão do esforço coletivo empreendido pelo sindicato. Logicamente, sucede um dever de solidariedade dos integrantes das categorias profissionais ou econômicas para financiar a atuação das entidades representativas no interesse destes grupos. A garantia constitucional individual de não se filiar ao sindicato, portanto, mantém-se íntegra diante da compulsoriedade da contribuição sindical.

Segundo, a liberdade sindical (que, no plano coletivo, diz respeito à autonomia das entidades sindicais para se auto-organizarem, sem qualquer interferência externa - art. 8º, I, CRFB) é, na verdade, potencializada pelo custeio das atividades do sindicato por meio de um tributo, pois não há autonomia sem dinheiro.

Finalmente, para que se possa falar em liberdade sindical plena, nos moldes ditados pela OIT, não basta que as contribuições ao sindicato sejam facultativas, mas que os trabalhadores possam escolher qual entidade vai defender seus direitos e interesses (pluralidade sindical), e só para esta contribuir, caso queiram usufruir dos benefícios por ela conquistados nas negociações coletivas. Na unicidade, não há opção. A representação pelo único sindicato existente é compulsória, assim como deve ser também a contribuição.

Pelo exposto, quer pela conjugação da parte final do inciso IV do art. 8º com o *caput* do art. 149, quer pela forma como estruturado o sistema sindical na Constituição

de 1988, a natureza tributária da contribuição sindical, e sua consequente compulsoriedade, claramente decorrem do texto constitucional.

Dessa maneira, ao pretender alterar a natureza tributária da contribuição sindical (portanto, compulsória), o reformador trabalhista agiu em desconformidade com os preceitos constitucionais acerca da matéria, passando ao largo do princípio da hierarquia das normas.

Sabe-se que a contribuição sindical compulsória, tal como prevista na CLT em 1943 (com a alteração na nomenclatura operada pelo Decreto-Lei n. 229/1967), foi recepcionada pela Constituição de 1988, na medida em que, com ela, não se incompatibilizou. Nesse sentido, vêm se manifestando a jurisprudência (RE 180.745/SP, Min. Sepúlveda Pertence) e também a doutrina:

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 88. Vale dizer, como tributo. (MARTINS, 2015, *online*).<sup>68</sup>

Na mesma linha, Sússekind (2005) destacou que “as normas legais pertinentes são não somente compatíveis com o Estatuto Fundamental, mas necessárias ao funcionamento do sistema sindical por ele adotado.” (SÜSSEKIND, 2005, p. 1.143).

Como lei ordinária que é, a CLT pode tanto criar a contribuição sindical como modificá-la. Não pode, todavia, alterar a sua natureza tributária. Isso porque, se foi a Constituição que lhe atribuiu caráter compulsório, apenas uma emenda constitucional poderia modificar sua essência. Dito de outro modo, com apoio no magistério de Ives Gandra:

Em nenhum momento, o artigo 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.

[...] 1) A contribuição sindical mencionada pela Constituição (art. 8º inc. IV) tem natureza tributária (art. 149) e objetiva sustentar as corporações de

---

<sup>68</sup> Disponível em:

<[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/95932/2015\\_martins\\_ives\\_contribuicao\\_sindical.pdf?sequence=1](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/95932/2015_martins_ives_contribuicao_sindical.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 11 set. 2018.

categorias profissionais e econômicas, na defesa de seus interesses e direitos [...]. (MARTINS, 2015, *online*).<sup>69</sup>

Prossegue o doutrinador afirmando que a “matéria tem que ser examinada à luz da Constituição, e não da legislação ordinária trabalhista, neste aspecto.”<sup>70</sup>

Em verdade, a Reforma não extinguiu a contribuição sindical, mas a modificou em um aspecto crucial, tornando-a facultativa. Alterou, então, a sua natureza tributária, à revelia dos marcos constitucionais já exaustivamente tratados, pois, conforme ensina Carrazza (2011), ao exercer a competência tributária, o legislador encontra limites jurídicos:

Um primeiro limite ele encontra na observância das normas constitucionais. O respeito devido a tais normas é absoluto e sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária. De fato, as normas legais têm sua validade vinculada à observância e ao respeito aos limites erigidos pelas normas constitucionais. (CARRAZZA, 2011, p. 537).

Lembra-se, também, a doutrina de Ferreira Filho, no sentido de que a Constituição “é a base da ordem jurídica e a fonte de sua validade. Por isso, todas as leis a ela se subordinam e nenhuma pode contra ela dispor.” (FERREIRA FILHO, 2003, p. 21).

As mudanças introduzidas pela Reforma, assim, afrontam o conteúdo do inciso IV do art. 8º da CRFB, que diz que a lei deve prever uma contribuição para sustento das entidades sindicais, independentemente da decisão da assembleia geral, com caráter tributário e obrigatório para todos os integrantes da categoria.

O legislador reformista não atentou, outrossim, para o regime sindical estabelecido na Carta Magna. É flagrante a inconstitucionalidade material das alterações procedidas nos artigos 545, 578, 579, 582, 583, 587 e 602 da CLT, diante da concreta possibilidade de fulminar o estatuto sindical articulado na Constituição de 1988, considerado um direito fundamental social. Preservadas as demais premissas do modelo vigente (unicidade sindical e representação ampla de toda a categoria), a ausência de uma fonte de financiamento compulsória impede a efetivação deste estatuto sindical. Transcreve-se, por oportuno, o magistério de Valdyr Perrini:

---

<sup>69</sup> Disponível em:

<[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/95932/2015\\_martins\\_ives\\_contribuicao\\_sindical.pdf?sequence=1](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/95932/2015_martins_ives_contribuicao_sindical.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 11 set. 2018.

<sup>70</sup> *Ibid.*

Trocando em miúdos, das duas uma: ou se elimina de uma vez por todas a unicidade sindical e seus desdobramentos remanescentes mediante alteração constitucional que traslade o ordenamento jurídico para as bandas da pluralidade, elegendo como responsáveis pelo custeio da organização do sindicato exclusivamente aqueles que se beneficiam com sua atuação; ou se mantém o sindicato único com a excrescência representada pelo dever de representar e defender os direitos de associados e não associados, mantendo-se a única fonte de custeio existente para propiciar essa hercúlea tarefa sobre os ombros de todos os beneficiários, sob pena de fragilizar a organização sindical de forma incompatível com o delineado constitucionalmente e propiciar o enriquecimento sem causa dos não associados que paradoxalmente continuariam se beneficiando com a atuação do sindicato sem precisarem custeá-la. (PERRINI, 2017, p. 222).

Como consequência de tudo que foi neste estudo discutido, deve ser considerada inconstitucional a facultatividade objetivada pelo legislador reformista, na medida em que vai de encontro ao regime sindical constitucional de unicidade e de ampla representatividade das categorias pelos sindicatos, características que, repisa-se, permanecem íntegras em nossa Constituição, bem como na medida em que a natureza tributária (portanto, compulsória) da contribuição sindical decorre do próprio texto constitucional.

## 10 CONCLUSÃO

Depois de várias tentativas frustradas de extinguir a contribuição sindical, prestação vista por muitos como mecanismo de corrupção e de perpetuação de dirigentes sindicais desvinculados das bases, em 13/07/2017, o Presidente da República sancionou a Lei n. 13.467/2017.

Esta lei, que ficou conhecida como Reforma Trabalhista, se não estirpou definitivamente a contribuição sindical de nosso sistema, foi responsável por atingi-la de forma bastante severa. É que foi alterada redação dos artigos 545, 578, 579, 582, 583, 587 e 602 da CLT, passando-se a exigir a autorização prévia e expressa para que haja o recolhimento da contribuição sindical, tanto de empregados, como de empregadores, de autônomos e de avulsos. Portanto, foi extinta a obrigatoriedade da contribuição sindical, e, faltando-lhe elemento essencial, a compulsoriedade, segundo argumentam alguns, esta contribuição, agora, não poderia mais ser classificada como tributo.

Em sentido contrário a este entendimento e à decisão proferida pelo STF no julgamento da ADI 5.794, neste trabalho, objetivou-se demonstrar que o legislador reformista, ao tornar facultativa a contribuição sindical, agiu em desconformidade com os preceitos constitucionais que regem a matéria.

Defendeu-se que o caráter tributário da contribuição sindical decorre do próprio texto da Constituição Federal, da conjugação do disposto inc. IV, art. 8º, *in fine*, com o *caput* do art. 149, bem como da forma como o constituinte de 1988 estruturou o regime sindical brasileiro no art. 8º da CRFB. E, sendo assim, não poderia o legislador infraconstitucional alterar a sua natureza tributária, retirando-lhe a compulsoriedade.

Segundo estudado anteriormente, a Constituição previu um regime sindical de natureza constitucional que está sustentado em três pilares: unicidade sindical, representatividade obrigatória e custeio das entidades sindicais por meio de um tributo, ou seja, a contribuição sindical. Uma vez que a CRFB determina o sindicato único por categoria profissional ou econômica, a contribuição sindical compulsória é consequência lógica e necessária para a sustentabilidade dos sindicatos.

Ocorre, todavia, que o legislador infraconstitucional optou por tornar a contribuição sindical facultativa, a despeito da manutenção dos dois outros pilares do sistema sindical constitucional (unicidade e representação compulsória da categoria),

o que, conforme se argumentou no tópico antecedente, só seria possível por meio de emenda à Constituição.

Conclui-se, então, que, ao tornar a contribuição sindical dependente de um ato de vontade dos trabalhadores, pretendendo retirar-lhe o caráter tributário (decorrente, como se viu, do próprio texto constitucional), o reformador trabalhista agiu em desconformidade com os mandamentos constitucionais acerca do tema, deslegitimando a principal fonte de financiamento dos sindicatos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

AROUCA, José Carlos. **Curso Básico de Direito Sindical**. 4. ed. São Paulo: LTr, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. v. 2: arts. 5 a 17. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2018

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Constituicao/Constituicao67.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 1.402, de 5 de julho de 1939. **Regula a associação em sindicato**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1402.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1402.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 2.377, de 8 de julho de 1940. **Dispõe sobre o pagamento e a arrecadação das contribuições devidas aos sindicatos pelos que participam das categorias econômicas ou profissionais representadas pelas**

**referidas entidades.** Disponível em:

<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-2377-8-julho-1940-412315-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 4.298, de 14 de maio de 1942. **Dispõe sobre o recolhimento a aplicação do imposto sindical e dá outras providências.**

Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-4298-14-maio-1942-414332-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. 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/del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm)> Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.589, de 11 de dezembro de 1964. **Extingue, a Comissão do Imposto Sindical, a Comissão Técnica de orientação Sindical, cria órgãos no Ministério do Trabalho e Previdência Social, e dá outras providências.**

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L4589.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4589.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. 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.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.648, de 31 de março de 2008. **Dispõe sobre o reconhecimento formal das centrais sindicais para os fins que especifica, altera a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e dá outras providências.**

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/l11648.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11648.htm)>. Acesso em: 11 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017. **Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nos 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho.**

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 984.607/PR.** 2ª Turma.

Relator Min. Castro Meira. Julgamento: 07 out. 2008. Publicação DJe: 05 nov. 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 114.069/SP**. 2ª Turma. Relator Min. Carlos Velloso. Julgamento: 15 abr.1994. Publicação DJ: 30 set. 1994.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 573.675-0/SC**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento: 25 mar. 2009. Publicação DJe: 22 maio 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 111.954-3/PR**. Relator Min. Oscar Corrêa. Julgamento: 01 jun. 1988. Publicação DJ: 24 jun. 1988.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 146.733-9/SP**. Relator Min. Moreira Alves. Julgamento: 29 jun. 1992. Publicação DJ: 01 jul. 1992.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo 1.018.459/PR**, Relator Min. Gilmar Mendes, Julgamento: 24 fev. 2017, Publicação DJe: 10 mar.2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança 28.465/DF**. 1ª Turma. Relator Min. Marco Aurélio. Julgamento: 18 mar. 2014. Publicação DJe: 03 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1076/DF**. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento: 15 jun. 1994, Plenário. Publicação DJ: 07 dez. 2000.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 21758/DF**. 1ª Turma. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento: 20 set.1994. Publicação DJ: 04 nov. 1994.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 198.092/SP**. 2ª Turma. Relator Min. Carlos Velloso. Julgamento: 27 ago.1996. Publicação: 11 out.1996.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 180.745/SP**. Relator Min. Sepúlveda Pertence. 1ª Turma. Julgamento: 24 mar. 1998. Publicação: 08 maio 1998.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 146.733/SP**. Relator Min. Moreira Alves. Tribunal Pleno. Julgamento: 29 jun. 1992, Publicação DJ: 06 nov. 1992.

\_\_\_\_\_. Tribunal Superior do Trabalho. **Recurso de Revista 1437: 84.2013.5.02.0052**. 4ª Turma. Relator Min. João Oreste Dalazen. Julgamento: 29 jun. 2016. Publicação DJe: 29 jul. 2016.

CALCINI, Ricardo Souza. **A Contribuição Sindical e seu Recolhimento Facultativo**. Rev. do Trib. Reg. Trab. 10ª Região, Brasília, v. 22, n. 1, 2018. Disponível em: <<http://revista.trt10.jus.br/index.php/revista10/article/view/209/194>>. Acesso em: 7 jul. 2018.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 67/2010. São Paulo: Malheiro Editores, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva: 2005.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

DALLEGRAVE NETO, José Affonso; KAJOTA, Ernani (Coord). **Reforma Trabalhista ponto a ponto**. São Paulo: LTr, 2017.

DANTAS JÚNIOR, Aldemiro Rezende. Fim da Contribuição Sindical Obrigatória: consequências para as entidades sindicais e categorias representadas. **Rev. Trib.**

**Reg. Trab. 3ª Reg.**, Belo Horizonte, edição especial, p. 271-287, nov. 2017.

Disponível em:

<[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/127095/2017\\_dantas\\_jr\\_aldemiro\\_fim\\_contribuicao.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/127095/2017_dantas_jr_aldemiro_fim_contribuicao.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 15 jul. 2018.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro, volume 3**: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do Conceito de Tributo**. Tese apresentada em 2010 à PUC-SP, para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário. Disponível em:

<<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp134830.pdf>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000.

IENNACO, Luiz Antônio de Paula. O Sindicalismo Brasileiro na Nova Ordem Socioeconômica Mundial. **Rev. Trib. Reg. Trab. 3ª Reg.**, Belo Horizonte, 35 (65): 113-124, jan./jun.2002, pp. 113-24. Disponível em:

<[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/73097/2002\\_iennaco\\_luiz\\_sindicalismo\\_brasileiro.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/73097/2002_iennaco_luiz_sindicalismo_brasileiro.pdf?sequence=1&isAllowed=y)> Acesso em: 30 jul. 2018.

LEBRE, Eduardo Antônio Temponi. **Sistema Jurídico de Custeio dos Sindicatos**. São Paulo: Iglu, 1997.

LIMA FILHO, Francisco das C. **Ilegitimidade Constitucional da Contribuição Sindical Obrigatória**. 21 out. 2009. Disponível em:

<<https://www.anamatra.org.br/artigos/978-ilegitimidade-constitucional-da-contribuicao-sindical-obrigatoria-08588345273014479>>. Acesso em: 7 jul. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiro, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Contribuição Sindical e sua Natureza Jurídica**. Rev. TST, Brasília, v. 81, n. 1, jan./mar. 2015. Disponível em: <[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/95932/2015\\_martins\\_ives\\_contribuicao\\_sindical.pdf?sequence=1](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/95932/2015_martins_ives_contribuicao_sindical.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 11 set. 2018.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Contribuições Sindicais: direito comparado e internacional**. Contribuições Assistencial, Confederativa e Sindical. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Contribuição sindical pode ser alterada por lei ordinária federal**. **Revista Consultor Jurídico**: Consultor Tributário, 11 jun. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jun-11/sergio-martins-contribuicao-sindical-alterada-lei-ordinaria>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Compêndio de Direito Sindical**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2009.

OLSON, Mancur. **A Lógica da Ação Coletiva: Os Benefícios Públicos e uma Teoria dos Grupos Sociais**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 5. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013.

PERRINI, Valdyr. A inconstitucionalidade do fim da contribuição sindical obrigatória compulsória e o quadripé do peleguismo, In: DALLEGRAVE NETO, José Affonso; KAJOTA, Ernani (Coord.). **Reforma Trabalhista ponto a ponto**. São Paulo: Ltr, 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região. **Recurso Ordinário 0021501-97.2016.5.04.0103**. 3ª Turma. Relator Juiz Convocado Luís Carlos Pinto Gastal. Julgamento: 20 jun. 2017. Publicação DEJT: 27 jun. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SÜSSEKIND, Arnaldo; MARANHÃO, Délio; VIANNA, Segadas; TEIXEIRA FILHO, João de Lima. **Instituições de Direito do Trabalho**. v. 2, 22. ed., São Paulo: LTr, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. Tributo precisa respeitar valores constitucionais. **Revista Consultor Jurídico**: Consultor Tributário, 27 mar. 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-mar-27/consultor-tributario-tributo-respeitar-valores-constitucionais>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

YAMAMOTO, Paulo de Carvalho. Qual Liberdade? O Cinismo como Figura Retórica da Reforma Trabalhista; o caso da contribuição sindical. In: \_\_\_\_\_. **Resistência**: aportes teóricos contra o retrocesso trabalhista. São Paulo: Expressão Popular, 2017.