



ACOMPANHAMENTO PLENUS

PROCURADORIAS

SINOPSE DE ESTUDO

- DIREITO TRIBUTÁRIO -
SEMANA 4





SUMÁRIO

1 – CONCEITO DE TRIBUTO	3
2 – ESPÉCIES DE TRIBUTOS.....	3
2.1 IMPOSTOS	5
2.2 TAXAS.....	6
Fonte: ALEXANDRE, Ricardo. op. cit. p. 76.....	9
2.3 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	12
2.4 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS	14
2.5. CONTRIBUIÇÕES.....	18
2.5.1. CLASSIFICAÇÃO	20
2.5.1.1. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	21
2.5.1.2. CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS - CORPORATIVAS.....	28
2.5.1.3. CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE..	33
2.5.1.4. CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP	34



1 – CONCEITO DE TRIBUTO

O conceito de tributo tem morada legal, conforme preceitua o art. 3º do CTN:

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.

O tema foi devidamente tratado na sinopse da semana 16, à qual se remete o leitor.

2 – ESPÉCIES DE TRIBUTOS

O CTN, no art. 5º (“Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”), adota a teoria da tripartição (ou tripartite) das espécies tributárias:

Teoria da Tripartição:

- 1) Impostos;
- 2) Taxas; e
- 3) Contribuição de Melhoria.

O STF, no entanto, ao enfrentar a controvérsia acerca da classificação dos tributos em espécie, tem adotado a teoria da pentapartição (ou pentapartite), segundo a qual são consideradas espécies de tributo, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais:

Teoria da Pentapartição:

- 1) Impostos;
- 2) Taxas;
- 3) Contribuição de Melhoria;
- 4) Empréstimos Compulsórios; e
- 5) Contribuições Especiais.

Sendo assim, prevalece que o ordenamento pátrio adota a teoria pentapartite ou da pentapartição. Entretanto, caso uma questão objetiva indique qual a teoria adotada pelo CTN, esta será a tripartite, pois o referido código não elenca as contribuições especiais nem os empréstimos compulsórios.¹

Observe que, segundo o CTN, a **NATUREZA JURÍDICA do tributo** (se é imposto, taxa etc.) é determinada pelo FATO GERADOR da respectiva obrigação, sendo irrelevantes as características formais adotadas pela lei, bem como a destinação final de seu produto, conforme se extrai do art. 4º respectivo:

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

¹ Vale lembrar que o CTN é anterior à CF/88, tendo sido recepcionado com *status* de lei complementar (embora tenha sido editado como lei ordinária).



I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Todavia, é necessário ponderar que o art. 4º do CTN se harmoniza com a teoria tripartite, mas não com a teoria pentapartite. Dessa forma, conforme destaca Eduardo Sabbag, “o art. 4º, I e II, do CTN, não se aplica aos empréstimos compulsórios e às contribuições”, pois são considerados tributos finalísticos².

Atenção!

Nessa parte introdutória do Direito Tributário, a palavra VINCULADO aparece com três acepções diferentes. Observe a seguinte tabela, elaborada com base na obra de Ricardo Alexandre³:

Nº	Acepção	Significados
1ª	Quando trata do CONCEITO de tributo.	Significa que a <i>atividade de arrecadação</i> é vinculada .
2ª	Quanto ao FATO GERADOR (hipótese de incidência) - ou seja, quanto à previsão legal para incidência do imposto.	Tributo Vinculado: a cobrança do tributo é vinculada a uma atividade estatal especificamente voltada ao contribuinte (ex. taxas – só podem ser cobradas, dentre outras hipóteses, pelo <i>exercício regular do Poder de Polícia</i> – e contribuições de melhoria). Portanto, não pode o Estado cobrar taxa sem que tenha feito uso do Poder de Polícia (atividade estatal específica). Tributo não Vinculado: o Estado não precisa realizar nenhuma atividade específica relativa ao devedor para que ocorra a cobrança do tributo. Ex.: impostos. Ou seja, se você é proprietário de um imóvel, deve pagar IPTU, sem necessidade de que o Município realize qualquer ato para “merecer” o imposto*.
3ª	Quanto à ARRECADAÇÃO DO TRIBUTO .	Tributo de arrecadação vinculada: o produto da arrecadação só pode ser usado com despesas determinadas. Ex. empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Tributo de arrecadação não vinculada: o produto da arrecadação pode ser utilizado para qualquer finalidade. Ex. impostos.

2 SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

3 ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 15. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021. p. 50.



* Por isso que é tecnicamente equivocada a famosa frase: “*Não vou pagar IPVA, ninguém tapa esses buracos nas ruas!*”. Como visto, o IPVA é imposto e, portanto, **tributo não vinculado**. O Estado não é obrigado a manter ruas bem pavimentadas para que você seja obrigado a pagar o IPVA (ele deve manter as ruas bem pavimentadas por outros motivos, como o dever de prestar serviços públicos de qualidade, *mas não porque se cobra IPVA*).

Por fim, é necessário advertir que a Lei nº 4.320/64 enuncia um conceito **legal de tributo para o Direito Financeiro, diferente do trazido pelo CTN**:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

2.1 IMPOSTOS

Conceito: para Ricardo Alexandre, “**são tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor)**”⁴.

Conforme esclarece o Autor, são tributos de arrecadação não vinculada, visto que sua receita se presta ao financiamento das atividades gerais do Estado, remunerando os serviços universais que não gozam de referibilidade⁵.

A Constituição Federal confere aos entes federativos a competência tributária para instituir determinados impostos:

a) União: art. 153 (II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, IGF e IS) + competência tributária residual da União (art. 154, I, CF) + competência extraordinária para instituir Impostos extraordinários de Guerra.

b) Estados (e DF*): art. 155 (ITCMD, ICMS e IPVA).

c) Municípios (e DF*): art. 156 (IPTU, ITBI e ISS).

*competência cumulativa do DF: art. 147 da CF.

Segundo Ricardo Alexandre, “no tocante aos impostos, todavia, a Constituição Federal exige que lei complementar de caráter nacional defina os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, a).” O objetivo é assegurar a uniformidade da incidência tributária em todo o território nacional, de forma a concretizar o princípio da isonomia⁶.

Princípio da capacidade contributiva dos impostos: de acordo com o art. 145, §1º, CF:

“§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração

4 Ibidem. p. 58.

5 Ibidem. p. 59.

6 Ibidem. p. 60.



tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Nessa linha, Ricardo Alexandre esclarece que “a Constituição não impõe a aplicação do referido princípio a todos os tributos, mas apenas aos impostos e somente quando possível”. No entanto, o STF entende que, sempre que possível, “nada impede que o princípio da capacidade contributiva seja levado em consideração na criação de taxas”⁷.

Assim, conforme destaca Eduardo Sabbag, vem progredindo o entendimento, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a outras espécies tributárias, considerando suas particularidades⁸. Nessa ordem, o Autor destaca trecho do voto do Min. Edson Fachin nas ADIs n. 4.762 e 4.697:

“(...) a progressividade deve incidir sobre todas as espécies tributárias, à luz da capacidade contributiva do contribuinte. Além disso, considerada a funcionalização da tributação para a realização da igualdade, esta é satisfeita por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas do povo. Em síntese, a progressividade e a capacidade contributiva são os fundamentos normativos do Sistema Tributário Nacional. Por conseguinte, esses princípios incidem sobre as contribuições sociais de interesse profissional. (...)”⁹.

Ademais, do dispositivo mencionado (art. 145, §1º, da CF), extrai-se que o legislador adotou a classificação dos impostos como **reais** ou **pessoais**. Conforme dispõe Ricardo Alexandre:

- a) **impostos reais**: “são reais os impostos que, em sua incidência, não levam em consideração aspectos pessoais, aspectos subjetivos”. Ex.: IPTU, ICMS, IPI.
- b) **impostos pessoais**: “são pessoais os impostos que incidem de forma subjetiva, considerando os aspectos pessoais do contribuinte”. Ex.: IR¹⁰.

2.2 TAXAS

A Constituição e o CTN trazem enunciados acerca das taxas:

Constituição Federal

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

I - impostos;

⁷ Ibidem. p. 62.

⁸ SABBAG, Eduardo. op. cit.

⁹ Ibidem.

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. op. cit. p. 61.



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; (...)

CTN

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.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967)

Assim, eis a síntese de alguns pontos essenciais destacados por Ricardo Alexandre sobre as taxas:

I. “O ente competente para instituir e cobrar a taxa é aquele responsável pela prestação do respectivo serviço ou pelo exercício do respectivo poder de polícia”¹¹.

II. “As taxas são tributos **retributivos** ou **contraprestacionais**”¹²;

III. É possível a cobrança de taxa pelo Estado nos seguintes casos:

“a) o exercício regular do poder de polícia, que legitima a cobrança da *taxa de polícia*; e

b) a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição que possibilita a cobrança de *taxa de serviço*.”¹³

IV. Taxas de polícia: “têm por fato gerador o exercício regular do poder de polícia (atividade administrativa) cuja fundamentação é o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado”¹⁴. O art. 78 do CTN conceitua poder de polícia. Vejamos:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se *regular* o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

¹¹ Ibidem. p. 62.

¹² Ibidem. p. 63.

¹³ Ibidem. p. 63.

¹⁴ Ibidem. p. 63.



V. Taxas de serviço: são cobradas mediante a disponibilização de serviços públicos divisíveis e específicos¹⁵. O art. 79 do CTN caracteriza os serviços que podem ensejar a cobrança de taxas:

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

I - utilizados pelo contribuinte:

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

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

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

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

VI. É inconstitucional a cobrança de taxa destinada a remunerar o serviço de limpeza de logradouros públicos, uma vez que é serviço de natureza indivisível (não se pode identificar os usuários de tal serviço)¹⁶.

VII. O STF adota a classificação dos serviços públicos como gerais ou específicos. Gerais seriam aqueles cujo benefício abrange toda a população, sem destinatários certos, também chamados de serviços universais. Estes devem ser financiados pela arrecadação dos impostos. Já os serviços públicos específicos ou singulares são aqueles cuja utilização é individual e mensurável, com usuários identificados ou identificáveis¹⁷.

VIII. Ressalta-se que enquanto as taxas de polícia demandam o efetivo exercício do poder de polícia, as taxas de serviços podem ser cobradas mesmo sem a utilização efetiva do serviço, ou seja, com **utilização efetiva ou potencial** por parte do contribuinte¹⁸.

Note-se, no entanto, que, em decisões mais recentes, o STF tem considerado que o simples fato de existir um órgão estruturado a exercer permanentemente a atividade de fiscalização, já permite a cobrança da taxa de polícia a todos que sujeitam a tal fiscalização. Dessa feita, mesmo que o órgão fiscalizador não comprove ter realizado fiscalizações individualizadas no estabelecimento de cada contribuinte, é possível presumir o efetivo exercício do poder de polícia.

Ricardo Alexandre adverte que não se pode considerar que o STF passou a aceitar a cobrança de taxa sem o efetivo exercício do poder de polícia. O entendimento da Corte reside na possibilidade de presunção do exercício de tal poder, quando há órgão estruturado que exerça a atividade de fiscalização de forma permanente.

Nesse sentido:

Nos termos da jurisprudência da Corte, a taxa de renovação de licença de funcionamento é constitucional, desde que haja o efetivo exercício do poder de polícia, o qual é demonstrado pela mera existência de órgão administrativo que possua estrutura e competência para a realização da atividade de fisca-

¹⁵ Ibidem. p. 65.

¹⁶ Ibidem. p. 66.

¹⁷ Ibidem. p. 67.

¹⁸ Ibidem. p. 68.



lização. STF. 1ª Turma. RE 856185 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 04/08/2015.

IX. Base de cálculo das taxas: a Constituição prevê que as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos (art. 145, §2º, CF). Acrescenta-se que, sendo a taxa um tributo vinculado cuja base de cálculo está relacionada a respectiva atividade exercida pelo Estado, a referida base de cálculo está adstrita à mensuração econômica dessa atividade, sob pena de haver enriquecimento sem causa do Estado¹⁹.

X. Por fim, Ricardo Alexandre apresenta a seguinte tabela para diferenciar taxas de serviço de preços públicos:

TAXAS DE SERVIÇO	PREÇOS PÚBLICOS (TARIFAS)
“- Regime jurídico de direito público; - O vínculo obrigacional é de natureza tributária (legal), não admitindo rescisão; - O sujeito ativo é uma pessoa jurídica de direito público; - O vínculo nasce independentemente de manifestação de vontade (compulsório); - A receita arrecadada é derivada; - Sujeita-se aos princípios tributários (legalidade, anterioridade, noventena etc.).”	“- Regime jurídico de direito privado; - O vínculo obrigacional é de natureza contratual, admitindo rescisão; - O sujeito ativo pode ser pessoa jurídica de direito público ou de direito privado; - Há necessidade de válida manifestação de vontade para surgimento do vínculo (é facultativo); - A receita arrecadada é originária; - Não se sujeita aos princípios tributários.”

Fonte: ALEXANDRE, Ricardo. op. cit. p. 76.

IMPORTANTE!

- **Súmula Vinculante 12:** A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal.

- **Súmula Vinculante 19:** A taxa cobrada *exclusivamente* em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

- **Súmula Vinculante 29:** É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

- **Súmula Vinculante 41:** O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

- **Súmula 595 STF:** É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural.

- **Súmula 665 STF:** É constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela Lei 7.940/1989.

- **Súmula 667 STF:** Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa.

¹⁹ Ibidem. p. 69.



A seguir, alguns julgados sobre o tema, cujos resumos foram extraídos do site Dizer o Direito²⁰:

“É inconstitucional taxa de combate a sinistros instituída por lei municipal. A prevenção e o combate a incêndios são atividades desenvolvidas pelo Corpo de Bombeiros, sendo consideradas atividades de segurança pública, nos termos do art. 144, V e § 5º da CF/88.

A segurança pública é atividade essencial do Estado e, por isso, é sustentada por meio de impostos (e não por taxa). Desse modo, não é possível que, a pretexto de prevenir sinistro relativo a incêndio, o Município venha a se substituir ao Estado, com a criação de tributo sob o rótulo de taxa.

Tese fixada pelo STF: “A segurança pública, presentes a prevenção e o combate a incêndios, faz-se, no campo da atividade precípua, pela unidade da Federação, e, porque serviço essencial, tem como a viabilizá-la a arrecadação de impostos, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim.”

STF. Plenário. RE 643247/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 1º/8/2017 (repercussão geral) (Info 871).”

“A atividade desenvolvida pelo Estado no âmbito da segurança pública é mantida ante impostos, sendo imprópria a substituição, para tal fim, de taxa.”

STF. Plenário. ADI 4411, Rel. Marco Aurélio, julgado em 18/08/2020 (Info 992).

“As taxas municipais de fiscalização e funcionamento não podem ter como base de cálculo o número de empregados ou o modo de atividade exercida pelo contribuinte. STF. 2ª Turma. ARE 990914/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 20/6/2017 (Info 870).”

“A taxa de fiscalização e funcionamento pode ter como base de cálculo a área de fiscalização, na medida em que traduz o custo da atividade estatal de fiscalização. STF. 1ª Turma. RE 856185 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 04/08/2015.”

“Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos. STF. Plenário. RE 838284/SC, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 19/10/2016 (repercussão geral) (Info 842 e 844).”

“Em um determinado Município, foi instituída uma taxa de localização e funcionamento de estabelecimento industrial e comercial. Assim, os estabelecimentos comerciais e industriais eram obrigados a pagar uma taxa ao Município por conta da fiscalização que ele exercia nesses empreendimentos (taxa de poder de polícia). Comumente, era conhecida como “alvará de funcionamento”. Ocorre que a lei municipal previu que a base de cálculo dessa taxa seria o número de empregados da empre-

²⁰ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Portal Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://www.dizerodireito.com.br>>.



sa. Assim, quanto mais trabalhadores, maior a base de cálculo.

Esse critério escolhido é constitucional?

NÃO. O STF entendeu que o número de empregados não pode ser utilizado como base de cálculo para a cobrança da taxa de localização e funcionamento de estabelecimento industrial e comercial.

O legislador municipal, ao escolher o número de empregados para fixar a base de cálculo, levou em consideração qualidades externas e estranhas ao exercício do poder de polícia, sem pertinência quanto ao aspecto material da hipótese de incidência.

A taxa é tributo contraprestacional (vinculado), usado na remuneração de atividade específica, seja serviço ou exercício do poder de polícia e, por isso, não pode fixar a base de cálculo usando como critério os sinais presuntivos de riqueza do contribuinte.

O valor das taxas deve estar relacionado com o custo do serviço que as motiva, ou com a atividade de polícia desenvolvida. STF. 1ª Turma. RE 554951/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 15/10/2013 (Info 724).”

“O valor cobrado pelo Tribunal de Justiça para que o interessado possa desarquivar autos de processos findos possui natureza jurídica de TAXA. As taxas somente podem ser instituídas por meio de lei em sentido estrito (princípio constitucional da legalidade tributária).

Se essa taxa de desarquivamento é instituída por Portaria do TJ, é inconstitucional.

STJ. Corte Especial. AI no RMS 31170-SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 18/4/2012.”

“É inconstitucional lei estadual que cria taxa de fiscalização da exploração de recursos hídricos na qual o valor cobrado é muito superior em relação ao custo da atividade estatal relacionada.”

STF. Plenário. ADI 6211. Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 04/12/2019.

Compete privativamente à União instituir a Taxa de Fiscalização de Funcionamento (TFF) recolhidas ao Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FIS-TEL), devida pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações e de uso de radiofrequência, anualmente, pela fiscalização do funcionamento das estações.

Tese fixada pelo STF:

“A instituição de taxa de fiscalização do funcionamento de torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz é de competência privativa da União, nos termos do art. 22, IV, da Constituição Federal, não competindo aos Municípios instituir referida taxa.”

STF. Plenário. RE 776594/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 2/12/2022 (Repercussão Geral – Tema 919) (Info 1078).



São inconstitucionais normas municipais que disciplinam a cobrança de:

- taxa para a emissão de guias para a cobrança de IPTU (taxa de prestação de serviços).

- taxa para prevenção e extinção de incêndio (taxa de serviço de bombeiros).

Essas normas ofendem o art. 145, II e § 2º, da CF/88.

STF. Plenário. ADPF 1.030/RS, Rel. Min. Flávio Dino, julgado em 18/03/2024 (Info 1128).

Ademais, é relevante analisar a tese de repercussão geral nº 1085 do STF, julgada em **10/04/2020**:

Tese de repercussão geral nº 1085

A inconstitucionalidade de majoração excessiva de taxa tributária fixada em ato infralegal a partir de delegação legislativa defeituosa não conduz à invalidade do tributo nem impede que o Poder Executivo atualize os valores previamente fixados em lei de acordo com percentual não superior aos índices oficiais de correção monetária.

Nos precedentes que originaram esse entendimento, o Tribunal destacou que:

“(...) 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem acompanhado um movimento de maior flexibilização do Princípio da Legalidade em matéria de delegação legislativa, desde que o legislador estabeleça o desenho mínimo que evite o arbítrio.

2. Diante dos parâmetros já traçados na jurisprudência da Corte, a delegação contida no art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.716/98 restou incompleta ou defeituosa, pois o legislador não estabeleceu o desenho mínimo que evitasse o arbítrio fiscal.

3. Esse entendimento não conduz a invalidade da taxa SISCOMEX, tampouco impede que o Poder Executivo atualize os valores previamente fixados na lei, de acordo com os índices oficiais, conforme amplamente aceito na jurisprudência da Corte. (...)”

(RE nº 1.095.001/SC-AgR, Segunda Turma, de minha relatoria, DJe de 28/5/18)

Por fim, cabe destacar que, conforme a jurisprudência do STF, as custas judiciais e emolumentos têm natureza de taxa. Assim, o Tribunal fixou o entendimento de que “a fixação de custas judiciais sem limite máximo ofende o princípio da inafastabilidade da jurisdição” e de que “a vinculação das taxas judiciárias e dos emolumentos a entidades privadas ou mesmo a serviços públicos diversos daqueles a que tais recursos se destinam subverte a finalidade institucional do tributo” (ADI 2211, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-216 DIVULG 03-10-2019 PUBLIC 04-10-2019).

2.3 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

O tributo tem previsão constitucional:

Constituição Federal

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



(...)

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

A seguir, alguns pontos importantes, conforme doutrina de Ricardo Alexandre:

I. Contribuições de melhoria são tributos vinculados, pois sua cobrança depende de atuação estatal específica (a realização de obra pública que tenha como consequência um incremento do valor de imóveis pertencentes aos potenciais contribuintes)²¹;

II. Não é todo benefício proporcionado pela obra ao particular que legitima a cobrança de contribuição de melhoria, é necessária a valorização imobiliária²²;

III. O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária. A base de cálculo do referido tributo é o valor acrescido (a diferença entre os valores inicial e final do imóvel beneficiado)²³;

IV. Não é legítima a cobrança de contribuição de melhoria “com intuito de obter recursos a serem utilizados em obras futuras, uma vez que a valorização só pode ser aferida após a conclusão da obra”²⁴;

V. O STF entende que a realização de pavimentação nova, suscetível de vir a caracterizar benefício direto a imóvel determinado como incremento de seu valor pode justificar a cobrança de contribuição de melhoria. No entanto, o mero recapeamento de via pública já asfaltada constitui simples serviço de manutenção e conservação, não ensejando a cobrança de contribuição de melhoria²⁵;

VI. A cobrança de contribuição de melhoria possui fundamento no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa²⁶;

VII. “O Estado não pode cobrar, a título de contribuição de melhoria, mais do que gastou com a obra”, sob pena de configurar enriquecimento sem causa do próprio Estado (limite total), existindo também um limite individual, que é o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel²⁷. Ressalta-se que essa regra de limites total e individual está prevista apenas no CTN (legislação infraconstitucional), não constando no texto constitucional. Vejamos o dispositivo:

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.

VIII. Cálculo da contribuição de melhoria, conforme previsão do CTN:

a) a lei instituidora da contribuição de melhoria deve estabelecer a determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição (art. 82, I, “c”, do CTN);

21 ALEXANDRE, Ricardo. op. cit.. p. 77.

22 Ibidem. p. 77.

23 Ibidem. p. 77.

24 Ibidem. p. 77.

25 Ibidem. p. 78.

26 Ibidem. p. 78.

27 Ibidem. p. 79.



b) “a contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra (...) pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização” (art. 82, §1º, do CTN).

Ricardo Alexandre aduz que “o fator individual de valorização é obtido pela divisão da valorização individual do imóvel pela soma das valorizações individuais dos imóveis beneficiados”. Muito embora seja explanado esse raciocínio para o cálculo da contribuição de melhoria, também deve ser considerada correta a tradicional afirmativa de que a base de cálculo da contribuição de melhoria é a diferença entre os valores iniciais e finais dos imóveis valorizados²⁸.

IX. Outras previsões importantes do CTN:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

2.4 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

A previsão da instituição de empréstimos compulsórios está no art. 148 da CF/88:

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.

²⁸ Ibidem. pp. 80 e 82.



Cabe destacar os seguintes pontos, conforme doutrina de Ricardo Alexandre:

I. “A competência para a criação de empréstimos compulsórios é **exclusiva** da União”²⁹;

II. “A instituição de empréstimos compulsórios só é possível mediante **lei complementar**”³⁰;

III. O art. 15 do CTN prevê uma terceira situação que ensejaria a instituição de empréstimo compulsório: a “conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo”. No entanto, o citado dispositivo (art. 15, III, do CTN) não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, portanto os empréstimos compulsórios só podem ser instituídos nas hipóteses constitucionalmente previstas³¹;

IV. Nos casos de calamidade pública ou guerra externa, em razão da maior urgência e relevância da situação, não há necessidade de obedecer aos princípios da anterioridade e da noventena;

V. É tributo de **arrecadação vinculada**. Portanto, os recursos provenientes de empréstimos compulsórios devem ser vinculados à despesa que fundamentou sua instituição³²;

VI. A tributação de empréstimo compulsório deve ser acompanhada da referida previsão de restituição do valor arrecadado, visto que se trata de “empréstimo”, ainda que compulsório. O STF entende que a restituição do valor arrecadado a título de empréstimo compulsório deve ser efetuada na mesma espécie em que realizado o recolhimento³³.

A propósito, convém destacar a Súmula nº 553 do STJ a respeito do empréstimo compulsório sobre energia elétrica. Esse tributo foi instituído antes da Constituição de 1988 e, à semelhança dos Planos Collor, Bresser, etc., originou uma série de demandas judiciais:

Súmula nº 553 do STJ

Nos casos de empréstimo compulsório sobre o consumo de energia elétrica, é competente a Justiça estadual para o julgamento de demanda proposta exclusivamente contra a Eletrobrás. Requerida a intervenção da União no feito após a prolação de sentença pelo juízo estadual, os autos devem ser remetidos ao Tribunal Regional Federal competente para o julgamento da apelação se deferida a intervenção.

Na mesma linha, o STJ veiculou no **informativo 656** a seguinte tese a respeito do caso:

“No empréstimo compulsório sobre energia elétrica, são devidos juros remuneratórios sobre a diferença de correção monetária não paga nem convertida em ações, no percentual de 6% ao ano, nos termos do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.512/1976.”

29 Ibidem. p. 84.

30 Ibidem. p. 84.

31 Ibidem. p. 85.

32 Ibidem. p. 85.

33 Ibidem. p. 86.



(EDv nos EAREsp 790.288-PR, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, por maioria, julgado em 12/06/2019, DJe 02/09/2019)

Ou seja, analisando as controvérsias acerca do cálculo da correção monetária sobre o empréstimo compulsório no período da sua vigência, o STJ decidiu que devem incidir juros remuneratórios de 6% a.a. sobre a diferença de correção não paga ou não convertida em ações (uma das opções estabelecidas pela legislação supracitada).

COMO ESSE ASSUNTO É COBRADO EM PROVAS:

Ano: 2020 / Banca: CESPE / Órgão: SEFAZ-AL / Prova: Auditor Fiscal

A respeito da competência tributária e do conceito e da classificação dos tributos, julgue o item a seguir:

Os empréstimos compulsórios podem ser instituídos pela União, entre outros casos, na hipótese de existência de conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisitivo.

RESPOSTA: ITEM ERRADO.

Ano: 2017 / Banca: CESPE / Órgão: DPU / Prova: Defensor Público Federal

A respeito das espécies tributárias existentes no sistema tributário brasileiro, julgue o item que se segue.

No cálculo do valor de determinada taxa, pode haver elementos da base de cálculo de algum imposto, desde que não haja total identidade entre uma base e outra.

RESPOSTA: ITEM CERTO.

Ano: 2017 / Banca: MPE-PR / Órgão: MPE-PR / Prova: Promotor Substituto

Quanto às taxas, assinale a alternativa incorreta:

- a) As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.
- b) É constitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma e outra.
- c) Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, o texto constitucional diferencia taxas decorrentes do exercício do poder de polícia daquelas de utilização de serviços específicos e divisíveis, facultando, em ambos os casos, a prestação potencial do serviço público.
- d) Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, a regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização.
- e) O fato gerador da taxa de serviço é a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.

RESPOSTA: ITEM C.

Ano: 2017 / Banca: FCC / Órgão: TJ-SC / Prova: Juiz Substituto

Município X cobra taxa por coleta de lixo urbano, feita por empresa contratada pela Administração municipal. O tributo é calculado sobre o valor, atribuído por lei municipal, da frente para a via pública do imóvel em que se dará a coleta, medida em metros lineares. O tributo é julgado inconstitucional. A taxa não pode ser cobrada porque



- a) a base de cálculo é semelhante ao valor venal do imóvel, base de cálculo do IPTU.
- b) a base de cálculo não é apropriada para prestação de serviços, prestando-se, somente, para o caso de taxa por exercício de poder de polícia.
- c) o serviço público é prestado por particular contratado, sendo, portanto, caso de cobrança de preço público diretamente pelo contratado.
- d) o serviço é, por natureza, indivisível, tendo em vista a impossibilidade de pesar o lixo no momento da coleta.
- e) a base de cálculo não tem pertinência com o serviço prestado ou posto à disposição.

RESPOSTA: ITEM E.

Ano: 2017 / Banca: CESPE / Órgão: TJ-PR / Prova: Juiz Substituto

O município de Curitiba – PR instituiu, por lei ordinária, taxa de coleta e remoção de lixo para os imóveis urbanos situados em seu território, estabelecendo como base de cálculo do tributo a área construída do imóvel, que, multiplicada pelo valor de R\$ 2, resultaria no valor do tributo devido pelo contribuinte.

Acerca dessa situação hipotética e dos preceitos constitucionais pertinentes ao poder de tributar, assinale a opção correta.

- a) A utilização da área construída do imóvel como parte da base de cálculo do tributo em questão, por também compor a base de cálculo do IPTU, torna inconstitucional a instituição do mencionado tributo.
- b) A restrição constitucional para que haja identidade da base de cálculo atinge apenas as contribuições, e não as taxas, sendo, portanto, constitucional o tributo em questão.
- c) O serviço de coleta e remoção de lixo em questão pode adotar um dos elementos de base de cálculo de impostos, desde que não haja identidade completa e o valor pago pelo contribuinte seja proporcional ao serviço que lhe é prestado.
- d) A coleta e remoção de lixo é serviço público inespecífico e indivisível, por beneficiar toda a coletividade, sendo, portanto, inconstitucional a instituição da referida taxa.

RESPOSTA: ITEM C.

Ano: 2015 / Banca: FCC / Órgão: TJ-RR / Prova: Juiz Substituto

Observe a seguinte notícia, do Informativo do STF nº 777: “PSV: remuneração do serviço de iluminação pública (Enunciado 41 da Súmula Vinculante) - O Plenário acolheu proposta de edição de enunciado de súmula vinculante com o seguinte teor: ‘O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa’. Assim, tornou vinculante o conteúdo do Verbete 670 da Súmula do STF”.

A vedação mencionada justifica-se porque

- a) trata-se de serviço *uti universi*, devendo ser custeado por impostos ou pela instituição de contribuição específica para seu custeio, pelos municípios.
- b) se trata de *uti singuli*, porém de natureza indelegável, devendo por essa razão ser custeado exclusivamente por impostos.
- c) caso seja delegada sua prestação ao particular, a remuneração se dará por tarifa, e não por taxa.
- d) o serviço de iluminação pública não admite prestação sob nenhum tipo de concessão e, portanto, seria incabível a remuneração de um concessionário privado por meio da cobrança do usuário.
- e) embora se trate de serviço público indivisível, o seu custeio já está embutido nos preços públicos pagos aos concessionários de fornecimento de energia elétrica, conforme disposições contratuais padronizadas pela ANEEL.



RESPOSTA: ITEM A.

2.5. CONTRIBUIÇÕES

Conforme já salientado, as contribuições se classificam como umas das espécies tributárias do Sistema Tributário Nacional, à luz da teoria pentapartite. Encontram fundamento no art. 149, caput, da CRFB/88:

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.

O STF já tem se posicionado no entendimento de que não há dúvidas quanto à submissão das contribuições às normas gerais de Direito Tributário, justamente por possuírem natureza tributária. Inclusive a matéria tem reserva de lei complementar, conforme art. 146, III, “b”, da CF:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

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

Em síntese, as contribuições são tributos que se adstringem à solidariedade em relação aos integrantes de um determinado grupo social ou econômico, na busca de uma dada finalidade. Elenca Luciano Amaro que é a exata circunstância de as contribuições terem destinação específica que as diferenciam dos impostos. São, portanto, tributos afetados à execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica, que pode se aproveitar ou não ao contribuinte.

De outro modo, é cediço que a natureza do tributo é definida pelo fato gerador. De certa forma, o destino da arrecadação não é critério relevante para a configuração de espécies tributárias. Porém, tais diretrizes somente se aplicam aos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Em relação às contribuições e aos empréstimos compulsórios, por serem estes tributos de arrecadação vinculada, o destino do que foi arrecadado é de suma importância nas respectivas caracterizações.

Ou seja, sendo a contribuição um tributo de natureza vinculada, caso a finalidade da exigência de uma dada contribuição seja alterada, pode-se dizer também que a natureza do tributo fica comprometida.

O Professor Marco Aurélio Greco salienta que, no caso de alteração da finalidade de uma contribuição, altera-se a própria exigência. De todo modo, não necessariamente deixará a contribuição de ter previsão constitucional, ou contrariará a legislação infraconstitucional. Assim, ela poderá subsistir como novo tributo, desde que obedeça aos requisitos de validade, eficácia e vigência do tributo em que restou



depois de descaracterizado.

Isso significa que de nada adianta nomear um tributo de “contribuição”, se o que se configura tem natureza de imposto, taxa ou outrem.

A competência para edição das contribuições é atribuída à **União**, conforme o art. 149 da CF. Trata-se de uma **competência de natureza exclusiva**. Todavia, há uma **exceção** para que os **Estados, o DF e os Municípios** possam instituir contribuições, e está disposta no § 1º do aludido artigo 149 da CF:

Art. 149 [...]

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Tal exceção diz respeito ao regime próprio de previdência dos servidores públicos. Além do mais, deve-se ter máxima atenção, pois a redação foi profundamente alterada pela EC nº 103/2019.

Ainda, convém lembrar que a expressão “regime previdenciário” não abrange a prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e farmacêuticos. Entretanto, nada impede que estes serviços sejam oferecidos aos servidores de tais entes, desde que a adesão não seja compulsória. É o entendimento do STF no RE 573.540.

Outra exceção, embora não esteja presente no art. 149 da CF, diz respeito à COSIP, que é a contribuição para custeio do Serviço de Iluminação pública. A redação que prevê a cobrança dessa contribuição se encontra no art. 149-A da CF, vejamos:

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Nesse diapasão, somente os Municípios e o DF podem realizar a cobrança da COSIP. Sendo assim, nem todas as contribuições estão adstritas à competência exclusiva da União.

Contribuição	Competência para editar
Contribuições Sociais	União (Exceção para os demais entes instituírem contribuição previdenciária aos seus servidores)
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)	União



Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas	União
Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP)	Municípios e DF

2.5.1. CLASSIFICAÇÃO

Existem diversas classificações doutrinárias quanto às contribuições. Para fins de concurso público, no entanto, a mais relevante é a posição de Josiane Minardi e Ricardo Alexandre, segundo o qual as contribuições se subdividem em dois grandes grupos: Contribuições Especiais e Contribuições para Benefícios Diferenciais.

As contribuições especiais se subdividem em três espécies: contribuições sociais, corporativas e de intervenção no domínio econômico. Por sua vez, as contribuições sociais se subdividem em: contribuições de seguridade social, contribuições outras de seguridade social e em contribuições sociais gerais.

As contribuições por benefícios diferenciais são assim classificadas por apresentarem característica de serem devidas por um benefício que, embora favoreça a coletividade como um todo, é correspondente aos seus contribuintes de modo especial. Subdividem-se em contribuição de melhoria e contribuição para o custeio de iluminação pública (COSIP).

As contribuições especiais são tributos ditos teleológicos, justamente por terem finalidade específica. São constantemente utilizadas pelo Poder Público como instrumento na concretização de determinadas políticas.

Anteriormente, era comum as contribuições especiais serem identificadas como tributos parafiscais. Embora utilizadas na concretização de determinado ideal do poder público, vinculado a uma atividade específica, não necessariamente podemos dizer que todas as espécies de contribuição se enquadram como tributos de natureza parafiscal.

Por outro lado, contribuição especial, nas lições de Hugo de Brito Machado (este classifica contribuição especial como contribuição social), pode ser conceituada como **uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida**. Ele adota a literalidade do art. 149 da CF, ou seja, subdivide as contribuições em contribuições de intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e de seguridade social.

As contribuições sociais de intervenção no domínio econômico vinculam-se ao órgão do Poder Público incumbido de desenvolver ações intervencionistas, ou de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal na economia.

Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas devem constituir receita nos orçamentos das entidades representativas dessas categorias, enquanto as contribuições de seguridade social constituem receita no orçamento da seguridade.

Resumindo, enquanto, para Josiane Minardi, as contribuições especiais subdividem-se em três espécies: contribuições sociais, corporativas e de intervenção no domínio econômico; para Hugo de Brito Machado, que segue a literalidade do art. 149 da CF, as contribuições especiais caracterizam-se como



contribuições sociais e subdividem-se em: contribuições de intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e de seguridade social.

São ideias que se cruzam e podem facilmente confundir o aluno na hora de realizar uma prova objetiva. Muito cuidado na interpretação de ambas as classificações!

Embora a classificação de Hugo de Brito Machado seja a mais aceita no meio acadêmico, a classificação utilizada por Josiane Minardi é a que tem sido cobrada em concursos com mais frequência.

Josiane Mainardi	Hugo de Brito Machado
Contribuições especiais: - Contribuições sociais (contribuições de seguridade social, contribuições outras de seguridade social e contribuições sociais gerais) - Contribuições corporativas - Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE)	Contribuições sociais: - Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) - Contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas - Contribuição de seguridade social
Contribuições por benefícios diferenciais: - Contribuições de melhoria - Contribuição para o custeio de iluminação pública (COSIP)	

2.5.1.1. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Contribuições sociais são uma espécie da contribuição especial prevista no art. 149 da CF. De acordo com Ricardo Alexandre, terminologicamente é incorreto utilizar o termo como gênero, visto que é apenas a subespécie utilizada pela União para arrecadar recursos tributários e atuar na área social³⁴.

De acordo com o Autor, sujeitam-se a uma divisão em três outras, a saber:

- a) contribuições de seguridade social;
- b) outras contribuições sociais; e as
- c) contribuições sociais gerais.

Tal subdivisão é corroborada pelo posicionamento do STF no RE 138.284-8/CE. Apesar de gerar certa dúvida ao reducionismo ao se adotar a classificação de “gerais” e “outras”, essa é a terminologia adotada pelo STF³⁵.

Contribuições de seguridade social são aquelas destinadas a custear os serviços relacionados à saúde, à previdência e à assistência social. Tais direitos de seguridade social estão previstos no art. 194 da CRFB/88 e regulados no art. 195 da CF:

³⁴ Ibidem. p. 92.

³⁵ Ibidem. p. 92.



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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

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

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. (Vide Emenda constitucional nº 106, de 2020)

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

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

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

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.



§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas “b” e “c” do inciso I do caput. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§ 11. São vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 (sessenta) meses e, na forma de lei complementar, a remissão e a anistia das contribuições sociais de que tratam a alínea «a» do inciso I e o inciso II do caput. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. (Revogado). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 14. O segurado somente terá reconhecida como tempo de contribuição ao Regime Geral de Previdência Social a competência cuja contribuição seja igual ou superior à contribuição mínima mensal exigida para sua categoria, assegurado o agrupamento de contribuições. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 15. A contribuição prevista no inciso V do caput poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do caput o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 17. A contribuição prevista no inciso V do caput não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, I, «b», e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do caput a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 19. A devolução de que trata o § 18 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

O artigo acima traz as diretrizes bastantes que determinam as bases econômicas suficientes sobre as quais podem incidir as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social.

A propósito, na linha do que preceitua o inciso II do referido artigo, o STF fixou a seguinte tese de repercussão geral:

Tese de repercussão geral nº 723:



“É constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do segurado especial prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991”

Entretanto, o dispositivo também traz em seu § 4º a possibilidade de se instituir contribuições outras que sejam destinadas à manutenção ou à expansão da seguridade social. É a denominada “outras contribuições sociais”.

Dessa forma, conforme destaca Ricardo Alexandre, a competência residual da União em instituir novos tributos pode ser dividida em duas hipóteses:

- a) para instituir novos impostos (art. 154, I da CF); e
- b) instituir novas contribuições sociais de financiamento de seguridade social.

Deve-se observar, em ambos os casos, a exigência de lei complementar, o critério da não cumulatividade e a técnica da inovação quanto às bases de cálculo e fatos geradores³⁶.

De acordo com o Autor, exigir inovação significa dizer que “um novo imposto deve possuir base de cálculo e fato gerador diferentes daqueles que servem para incidência de impostos já existentes”. No mesmo sentido, uma contribuição “só pode ser criada se o seu fato gerador e sua base de cálculo forem diferentes daqueles definidos para as contribuições já criadas”³⁷.

Ricardo Alexandre esclarece que a edição por lei complementar somente é obrigatória para aqueles impostos que não têm previsão constitucional. Se a fonte já está expressa no texto constitucional, vale a regra geral, qual seja, a de se poder utilizar lei ordinária. Tal jurisprudência é pacífica no STF (RE 148.754/RJ)³⁸.

Quanto às contribuições sociais gerais, de acordo com Ricardo Alexandre, são as “destinadas à atuação da União nas áreas sociais que não sejam passíveis de enquadramento nos subsistemas da seguridade social (saúde, previdência e assistência social)”³⁹.

A contribuição social para o salário educação é um dos exemplos clássicos. Tal contribuição foi criada na CRFB/69. Na época, a contribuição não possuía caráter obrigatório, como possui na CRFB/88 atualmente. Encontra fundamento no art. 212, § 5º, da CF:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

[...]

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006).

36 Ibidem. p. 93.

37 Ibidem. p. 93.

38 Ibidem. pp. 93-94.

39 Ibidem. pp. 94-95.



Vale ainda mencionar o seguinte julgado do STF:

INFO 984

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A COMISSÃO PAGA PELAS SEGURADORAS AOS CORRETORES DE SEGUROS. ART. 22, CAPUT, III E § 1º, DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.876/1999. MATERIALIDADE PREVISTA NO ART. 195, I, DA CF. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE. 1. A contribuição social a cargo da empresa, prevista no art. 22, caput, III e § 1º, da Lei 8.212/1991, com a redação conferida pela Lei 9.876/1999, incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, tem apoio nas hipóteses dos incisos I a IV do art. 195 da Constituição Federal, razão pela qual pode ser veiculada por legislação ordinária, sendo inexigível a edição de lei complementar (CF, art. 195, § 4º). 2. É possível concluir, sem extrapolar as possibilidades semânticas, que o legislador constitucional, ao eleger como grandeza tributável os rendimentos do trabalho da pessoa física (CF, art. 195, I, “a”), permitiu a incidência da referida contribuição sobre a comissão paga pelas seguradoras aos corretores de seguro. 3. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

ATENÇÃO! NOVIDADE LEGISLATIVA:

A EC nº 108 de 2020, além de outras alterações, acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 212 da CF, assim dispondo:

§ 7º É vedado o uso dos recursos referidos no caput e nos §§ 5º e 6º deste artigo para pagamento de aposentadorias e de pensões. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

A EC nº 108/2020 entrou em vigor na data de sua publicação (27/08/2020) e produzirá efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 2021.

Após alguma discussão sobre diversas inovações legislativas, o STF foi provocado a se manifestar a respeito da exação. Tal entendimento foi firmado na Súmula 732:

Súmula 732 - É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/96.

Nessa ordem, Ricardo Alexandre destaca que a contribuição do salário educação “não é uma fonte destinada ao custeio da seguridade social e, sendo assim, sua criação não depende de lei complementar”, apesar de se configurar como contribuição de natureza social geral. O STF corrobora com tal posicionamento na ADC 3/DF⁴⁰.

Outro exemplo constantemente lembrado são as contribuições criadas pela LC 110/01. Criada

⁴⁰ Ibidem. p. 96.



logo após o período das mudanças, planos econômicos que buscavam enfrentar a hiperinflação dos anos entre 1987 e 1991 (Planos Bresser, Verão, Collor I e Collor II).

Na linha do que preconiza Ricardo Alexandre, o STF reconheceu, no RE 226.855-7, o direito ao pagamento dos expurgos concernentes aos Planos Verão e Collor I. Diante disso, visando evitar a enxurrada de ações judiciais e viabilizar o pagamento de passivos da Caixa Econômica Federal - CEF, a União editou a LC 110/01. Tal legislação instituiu duas contribuições sociais devidas pelos empregadores e destinadas a custear o pagamento⁴¹.

Trata-se da contribuição devida em caso de despedida de empregado sem justa causa, em que atribui alíquota de 10% sobre o montante de todos os depósitos de FGTS devidos durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas. E a contribuição mensal, devida à alíquota de 0,5% sobre a remuneração, do mês anterior, a cada trabalhador.

Conforme esclarece o Autor, a contribuição mensal foi instituída provisoriamente pelo prazo de 60 meses a partir da primeira exigibilidade. Quando as ações relativas a essa contribuição começaram a ser julgadas pelo STF, o tributo já estava extinto por decurso do prazo, o que levou inúmeras ações a perder parcialmente o objeto. Entendeu ainda a Colenda Corte que se tratava de contribuições sociais gerais, e não de contribuições para a seguridade social⁴².

Não obstante a finalidade de cobrir os gastos da CEF com o pagamento dos expurgos inflacionários relativos às contas vinculadas do FGTS, consoante destaca Ricardo Alexandre, diferentemente da contribuição para o salário educação, as referidas contribuições não estavam previstas na CF. Isso poderia induzir pela necessidade de instituição do tributo através de LC, por possuir natureza de contribuição residual. Entretanto, apenas as contribuições residuais destinadas a seguridade social é que necessitam de LC para sua instituição. O tema poderia ter sido regido através de lei ordinária. Diante disso, a LC 110/01 é complementar apenas na forma, sendo, entretanto, materialmente ordinária⁴³.

Cuidado: Alteração legal recente foi a que revogou o artigo 1º, da LC 110/2001, que tratava da contribuição de 10% (dez por cento) paga pelos empregadores quando da rescisão de contratos de trabalho sem justa causa, incidente sobre o saldo atualizado dos depósitos de FGTS realizados ao longo do contrato. A Lei nº. 13.932/2019, fruto da MP 889/19, através do artigo 12, extinguiu a referida contribuição. Máxima atenção, então!

Esse mesmo art. 1º da LC 110/01 foi revogado pela MP 905 (MT do Contrato de Trabalho Verde e Amarelo). Por seu turno, a MP 905 foi completamente revogada pela MP 955, o que poderia conduzir à ideia “revogação da revogação” da referida contribuição social. Entretanto, a MP 955 não promoveu qualquer alteração na Lei nº. 13.932/2019, que permanece vigente. Portanto, depreende-se que, de fato, a referida contribuição está revogada.

Não obstante, o STF já considerou constitucional a referida contribuição (hoje revogada):

Tese de Repercussão Geral nº 846:

⁴¹ Ibidem. p. 96.

⁴² Ibidem. p. 97.

⁴³ Ibidem. p. 97.



É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída.

Há também as contribuições para os serviços sociais autônomos (SESI, SESC, SENAI, etc.), conhecidos como integrantes do “Sistema S”. Conforme destaca Ricardo Alexandre, são pessoas jurídicas de direito privado, não integrantes da administração pública, mas que realizam atividades de interesse público, legitimando-se como destinatários do produto da arrecadação de contribuições, de acordo com o art. 240 da CF⁴⁴:

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

De acordo com o Autor, parcela da doutrina entende que as contribuições para os serviços sociais autônomos são corporativas, o que poderia acarretar a impossibilidade de cobrança a instituições que não tenham por objeto social uma atividade enquadrada no âmbito de atuação do respectivo serviço social⁴⁵.

Apesar de a controvérsia doutrinária persistir, o STJ tem se posicionado no sentido de que os empregados das empresas prestadoras de serviços não podem ser excluídos dos benefícios sociais das entidades em questão, quando inexistente entidade específica para amparar a categoria profissional a que pertencem. Nesse sentido, no Resp 662.911, da 1ª Turma, o STJ tem entendido por incluir a presente contribuição no rol das contribuições sociais.

Quando a matéria foi tratada pelo STF, no RE 396.266-6/SC, discutiu-se se as contribuições para o SEBRAE poderiam ser tratadas de maneira diferente do que já vinha colacionando o STJ.

De acordo com Ricardo Alexandre, a discussão se deu no fato de que a lei instituidora da contribuição se referir ao tributo “como um adicional das alíquotas para Sesi, Senai, Sesc, Senac”. Muitos enxergaram que a contribuição para o SEBRAE teria a mesma natureza jurídica para os demais serviços sociais autônomos⁴⁶.

O Autor destaca que o STF colacionou que os objetivos institucionais do SEBRAE têm, por natureza, o incentivo à criação e ao desenvolvimento de micro e pequenas empresas, de acordo o art. 179 da CF e o art. 9º da Lei nº 8.029/90, consistindo em uma evidente intervenção no domínio econômico⁴⁷. Vejamos:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

⁴⁴ Ibidem. pp. 97-98.

⁴⁵ Ibidem. p. 98.

⁴⁶ Ibidem. p. 100.

⁴⁷ Ibidem. pp. 100-101.



Art. 9º Compete ao serviço social autônomo a que se refere o artigo anterior planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micros e pequenas empresas em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica.

Parágrafo único. Para a execução das atividades de que trata este artigo poderão ser criados serviços de apoio às micro e pequenas empresas nos Estados e no Distrito Federal.

Nesse sentido, conforme sintetiza Ricardo Alexandre, à luz do referido precedente, o STF não considera a contribuição destinada ao SEBRAE como contribuição de natureza social e sim de intervenção no domínio econômico (RE-AgR 404.919). Todavia, o STF não exige vinculação direta do contribuinte ou que ele seja beneficiário da atuação do SEBRAE para que tenha obrigação de recolher a respectiva contribuição⁴⁸.

Por fim, cabe destacar que, para o STF, é admissível a adoção de um regime não-cumulativo para contribuições sociais como o COFINS, desde que previsto em lei e observados determinados princípios constitucionais:

Tese de Repercussão Geral nº 34:

É constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade a COFINS dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva global e não-confisco.

2.5.1.2. CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS - CORPORATIVAS.

Preleciona Ricardo Alexandre que as contribuições corporativas são “aquelas criadas pela União com o objetivo para-fiscal de obter recursos destinados a financiar atividades de interesses de instituições representativas ou fiscalizatórias de categorias profissionais ou econômicas”. Os exemplos mais comuns são as **contribuições sindicais** e as destinadas ao **custeio das entidades de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas**⁴⁹.

A contribuição sindical está prevista no art. 8º, IV, da CF. Vejamos:

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;

São estabelecidas duas contribuições:

1) a fixada pela assembleia geral para o custeio do sistema confederativo do respectivo sindicato; e

⁴⁸ Ibidem. p. 101.

⁴⁹ Ibidem. p. 105.



2) a fixada em lei, cobrada de todos os trabalhadores.

A chamada contribuição confederativa (1) é voluntária, sendo paga apenas pelos trabalhadores sindicalizados. Inclusive há Súmula Vinculante nesse sentido:

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

Essa contribuição confederativa, de acordo com Ricardo Alexandre, não possui natureza tributária, justamente por lhe faltar compulsoriedade, nos termos do art. 3º do CTN, e a contribuição não ser estatuída em lei, e sim por assembleia-geral⁵⁰.

Quanto à segunda contribuição, para Ricardo Alexandre, tratava-se de um tributo. No entendimento do STJ, até mesmo os empregados públicos e servidores estatutários civis eram obrigados a pagar tal contribuição. Entretanto, os aposentados não estavam sujeitos ao seu adimplemento, por não possuírem vínculo funcional com a administração pública (Resp 1.225.944/RS)⁵¹.

Tal tributo, necessariamente, precisa ser previsto em lei, conforme a dicção final do inciso IV do art. 8º da CF. Assim, durante muito tempo, foi realizada a cobrança da contribuição sindical compulsoriamente de todos os trabalhadores celetistas, por existir a previsão na Consolidação das Leis Trabalhistas.

Entretanto, com a nova redação trazida pela Lei nº 13.467/2017 (Reforma Trabalhista), a contribuição perdeu o seu caráter compulsório e passou a ter caráter facultativo. Dessa forma, a nova redação trazida pela Reforma Trabalhista deu novo sentido a contribuição sindical existente na CLT. Podemos afirmar que retirou seu alcance compulsório de contribuição tributária, dando uma nova identidade à contribuição sindical.

Ademais, editou-se a MP 873/2019 com o objetivo de trazer ainda mais rigor, visando impedir que a contribuição fosse aprovada por meio de assembleias ou acordos e convenções coletivas sobre os quais o trabalhador sequer tem conhecimento. Assim, passou a exigir autorização **individual, por escrito**, além de determinar que o pagamento deve ser feito por meio de **boleto** enviado ao domicílio do empregado, ou, em caso de impossibilidade, à sede da empresa.

Atenção!

Contudo, a MP 873/2019 caducou em 28 de junho de 2019, pois não foi confirmada pelo Congresso Nacional.

A seguir, o comparativo entre as diferenças nos artigos pré e pós reforma trabalhista:

Texto pré-reforma	Texto pós-reforma
-------------------	-------------------

⁵⁰ Ibidem. p. 105.

⁵¹ Ibidem. p. 106.



Art. 578 - As contribuições devidas aos Sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação do “imposto sindical”, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo.	Art. 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, <u>desde que prévia e expressamente autorizadas.</u>
Art. 579 - A contribuição sindical é devida por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591.	Art. 579. O desconto da contribuição sindical <u>está condicionado à autorização prévia e expressa dos que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional,</u> 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 por estes devida aos respectivos sindicatos. [...]	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 <u>dos empregados que autorizaram prévia e expressamente o seu recolhimento aos respectivos sindicatos.</u>
Art. 587. O recolhimento da contribuição sindical dos empregadores efetuar-se-á no mês de janeiro de cada ano, ou, para os que venham a estabelecer-se após aquele mês, na ocasião em que requeiram às repartições o registro ou a licença para o exercício da respectiva atividade.	Art. 587. Os <u>empregadores que optarem pelo recolhimento da contribuição sindical</u> 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.

Como ficou muito bem delineado, a contribuição antes considerada compulsória, agora precisa de prévia autorização do empregado para que possa ocorrer. Em razão dessa mudança abrupta, várias entidades sindicais entraram com ações no STF para que tais artigos fossem considerados inconstitucionais.

O STF, ao enfrentar a questão, chegou ao entendimento de que a Reforma Trabalhista não comporta normas gerais de Direito Tributário, nos termos do art. 146, III, “a”, da CF. Dessa forma, não havia necessidade de a referida compulsoriedade ser extinta por meio de LC.

Indo um pouco mais além, o STF também definiu que não houve ofensa ao art. 150, § 6º, da CF, pois a norma impugnada não versava a respeito de nenhum dos benefícios fiscais nele mencionados (subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão). Tal posicionamento ficou expresso na ADI 5794/DF.

De mais a mais, a CF garantiu, no caput do art. 8º, a livre associação profissional ou sindical, não sendo sensato atribuir natureza de tributo à contribuição expressa no inciso IV. Até mesmo porque não foi tratado de forma expressa a natureza compulsória da contribuição, bem como não foi trabalhada no capítulo pertinente à ordem financeira e tributária.

Seria contraproducente admitir a existência de uma contribuição tributária, portanto, de natureza compulsória, e a garantia de livre associação, sindicalização e expressão no próprio texto constitucional.



Dessa forma, conclui-se que **a Lei nº 13.467/2017 “suprime a natureza tributária da contribuição, seja em relação aos sindicalizados, seja quanto aos demais”** (ADI 5794, Relator(a): EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-083 DIVULG 22-04-2019 PUBLIC 23-04-2019).

Já as **contribuições corporativas**, para o custeio das entidades de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas, estão previstas no art. 5º, XIII, da CF, que declara o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, mas prevê a possibilidade de lei estabelecer qualificações profissionais necessárias para o exercício desse direito. Vejamos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

Tal autorização constitucional permitiu a criação de instituições descentralizadas que fiscalizam o exercício de determinadas profissões e atividades, bem como exercem a representatividade, coletiva ou individual, dos interesses da categoria profissional. Exemplos desses entes são a OAB, o CREA, o CRC, o CRECI etc.

De acordo com Ricardo Alexandre, essas entidades detêm o exercício de atividade de polícia administrativa, uma vez que regulamentam e fiscalizam o exercício de profissões. Atividade típica estatal exercida sob regime jurídico de direito público. Defende a doutrina que se trata de autarquias corporativas e que as anuidades por elas cobradas enquadram-se como tributos de espécie de contribuições corporativas⁵².

Tem entendido o STF que, por desenvolverem atividade típica estatal, abrangendo o poder de polícia, de tributar e de punir, essa atividade não pode ser delegada, excetuando-se a Ordem dos Advogados do Brasil. É o colacionado na ADI 1.717 e na ADI 3.026.

O STF também tem entendido que as anuidades cobradas pelos conselhos de fiscalização, excetuando-se novamente a OAB, são verdadeiras contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (RE 138.284/CE).

De acordo com Ricardo Alexandre, as anuidades pagas à OAB não possuem natureza jurídica tributária, sendo exação sui generis, assim como é sui generis a entidade que as cobra. A implicação prática é que a execução das referidas anuidades segue o regime previsto no CPC, e não o da lei de execução fiscal. O STJ ainda se posiciona que a OAB tem natureza de autarquia, mas não se caracteriza como Fazenda Pública (Resp 541.504/SC)⁵³.

No entanto, recentemente, o STF fixou a seguinte tese de repercussão geral (julgada em **27/04/2020**):

Tese de repercussão geral nº 732:

⁵² Ibidem. p. 107.

⁵³ Ibidem. p. 108.



É inconstitucional a suspensão realizada por conselho de fiscalização profissional do exercício laboral de seus inscritos por inadimplência de anuidades, pois a medida consiste em sanção política em matéria tributária.

É interessante observar que a referida tese foi fixada, tomando por base a natureza tributária das anuidades cobradas pela Ordem dos Advogados do Brasil, abrindo-se, portanto, uma divergência entre o entendimento do STJ e o do STF. Para melhor compreensão, transcreve-se o inteiro teor do acórdão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL. ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - OAB. SANÇÃO. SUSPENSÃO. INTERDITO DO EXERCÍCIO PROFISSIONAL. INFRAÇÃO DISCIPLINAR. ANUIDADE OU CONTRIBUIÇÃO ANUAL. INADIMPLÊNCIA. NATUREZA JURÍDICA DE TRIBUTO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIA PROFISSIONAL. SANÇÃO POLÍTICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. LEI 8.906/1994. ESTATUTO DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL.

1. A jurisprudência desta Corte é no sentido de que as anuidades cobradas pelos conselhos profissionais caracterizam-se como tributos da espécie contribuições de interesse das categorias profissionais, nos termos do art. 149 da Constituição da República. Precedentes: MS 21.797, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001; e ADI 4.697, de minha relatoria, Tribunal Pleno, DJe 30.03.2017.

2. As sanções políticas consistem em restrições estatais no exercício da atividade tributante que culminam por inviabilizar injustificadamente o exercício pleno de atividade econômica ou profissional pelo sujeito passivo de obrigação tributária, logo, representam afronta aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal substantivo. Precedentes. Doutrina.

3. Não é dado a conselho de fiscalização profissional perpetrar sanção de interdito profissional, por tempo indeterminado até a satisfação da obrigação pecuniária, com a finalidade de fazer valer seus interesses de arrecadação frente a infração disciplinar consistente na inadimplência fiscal. Trata-se de medida desproporcional e caracterizada como sanção política em matéria tributária.

4. Há diversos outros meios alternativos judiciais e extrajudiciais para cobrança de dívida civil que não obstaculizam a percepção de verbas alimentares ou atentam contra a inviolabilidade do mínimo existencial do devedor. Por isso, infere-se ofensa ao devido processo legal substantivo e aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, haja vista a ausência de necessidade do ato estatal.

5. Fixação de Tese de julgamento para efeitos de repercussão geral: “É inconstitucional a suspensão realizada por conselho de fiscalização profissional do exercício laboral de seus inscritos por inadimplência de anuidades, pois a medida consiste em sanção política em matéria tributária.”

6. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com declaração de inconstitucionalidade dos arts. 34, XXIII, e 37, §2º, da Lei 8.906/1994.

STF. Plenário. RE 647885, Rel. Edson Fachin, julgado em 27/04/2020.



Atualmente, tem-se, portanto, a seguinte divergência: a anuidade cobrada pela OAB possui natureza tributária⁵⁴?

STJ: NÃO

Os créditos decorrentes da relação jurídica travada entre a OAB e os advogados não compõem o erário e, conseqüentemente, não têm natureza tributária.

STJ. 1ª Turma. REsp 1574642/SC, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 16/02/2016.

STF: SIM

As anuidades cobradas pelos conselhos profissionais **caracterizam-se como tributos da espécie contribuições de interesse das categorias profissionais**, nos termos do art. 149 da Constituição da República.

STF. Plenário. RE 647885, Rel. Edson Fachin, julgado em 27/04/2020.

[2.5.1.3. CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE.

A competência para instituir as CIDEs é **exclusiva da União**, nos termos do art. 149 da CF. Podem ser instituídas por lei ordinária, ostentando natureza extrafiscal. A finalidade precípua não é arrecadar, mas intervir em determinada situação social ou econômica.

São tributos criados finalisticamente para intervir em uma dada situação no cenário político ou econômico, sendo compatíveis com as disposições constitucionais. A intervenção ocorre pelo aumento ou diminuição da carga tributária sobre a atividade que se quer estimular ou desestimular.

Por exemplo, se o Estado tiver por interesse aumentar a concorrência sobre a indústria de automóveis, uma medida viável seria a diminuição do imposto de importação incidente nas operações de aquisição destes bens no mercado externo. De acordo com Ricardo Alexandre, “já nas CIDE a intervenção ocorre pela destinação do produto da arrecadação a uma determinada atividade, que, justamente por conta desse “reforço orçamentário”, tem-se por incentivada”⁵⁵.

A CIDE mais comum e mais lembrada é a CIDE-combustíveis, por possuir fato gerador delineado na CF. A intervenção se concretiza pela destinação do produto da arrecadação a determinadas atividades. O art. 177, § 4º, da CF, disciplina a destinação dos recursos angariados através desta contribuição.

Vejamos:

Art. 177. [...]

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus

54 CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Anuidade da OAB possui natureza tributária?** Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em:

<<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/c5f441cd5f43eb2f2c024e1f8b5d00cd>>. Acesso em: 04/01/2021

55 Ibidem. p. 102.



derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - a alíquota da contribuição poderá ser: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) diferenciada por produto ou uso; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - os recursos arrecadados serão destinados: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

d) ao pagamento de subsídios a tarifas de transporte público coletivo de passageiros. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Para Ricardo Alexandre, a União possui autonomia relativa para instituir as CIDE, pois, se não se desviar do elemento finalístico, a liberdade para instituir CIDE é ampla. A CF colabora por não ter explicitado quais as bases econômicas sobre as quais o tributo pode agir⁵⁶.

2.5.1.4. CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP

Conforme destaca Ricardo Alexandre, “o serviço de iluminação pública não observa os requisitos de especificidade e divisibilidade, necessários à possibilidade de financiamento mediante a instituição de taxa”, como já vimos anteriormente⁵⁷. Tal entendimento encontra fundamento na Súmula vinculante 41 do STF. Vejamos:

Súmula Vinculante 41 - O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Em razão da impossibilidade de se utilizar da taxa para a cobrança do custeio de serviço de iluminação pública, o correto é que se fosse utilizada parte da arrecadação decorrente dos impostos. Todavia, os Municípios alegavam que não havia recursos disponíveis para financiar este serviço.

Sendo assim, o legislador constituinte derivado, por meio da EC 39/2002, acrescentou o art. 149-A ao texto constitucional, que prevê a criação da Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP). A competência de instituição da COSIP é dos Municípios e do DF.

Com efeito, quanto à COSIP:

i) a competência é adstrita somente aos Municípios e o DF;

⁵⁶ Ibidem. p. 104.

⁵⁷ Ibidem. p. 109.



- ii) a arrecadação é vinculada ao custeio do serviço de iluminação pública; e
- iii) a cobrança é facultada a ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica.

A propósito, em agosto de 2020 o STF fixou a seguinte tese a respeito da aplicação dos recursos:

Tese de Repercussão Geral nº 696:

É constitucional a aplicação dos recursos arrecadados por meio de contribuição para o custeio da iluminação pública na expansão e aprimoramento da rede.

Por fim, diante da dificuldade de identificar os usuários do serviço de iluminação pública, entende o STF que não ofende o princípio da isonomia a lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica (RE 573.675-SC).

Ainda, de acordo com o Tribunal Supremo, não é considerada afronta ao princípio da capacidade contributiva a progressividade da alíquota da referida contribuição. Tal princípio assevera que as pessoas devem ser tributadas de acordo com a sua situação financeira.

Sendo assim, é viável cobrar a COSIP mais cara de quem consome mais energia elétrica. Afinal, podemos pressupor que aqueles que gastam mais energia elétrica possuem condição financeira melhor. Lógica essa da progressividade de alíquotas. Aqueles que possuem maiores gastos com energia elétrica podem contribuir proporcionalmente ao que consome e ao que potencialmente é capaz de pagar.