

A DISTINÇÃO ENTRE INTERESSE PÚBLICO E PRIVADO NAS CONTRIBUIÇÕES NO INTERESSE DAS CATEGORIAS ECONÔMICAS

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito da Universidades Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Tributário e Constitucional.

Examinarei a questão, pelo prisma exclusivo da Constituição Federal, segundo a interpretação que tenho emprestado às contribuições especiais cobradas no interesse das categorias, no curso dos últimos anos ¹.

¹ À luz do sistema constitucional tributário anterior, o Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2 (CEU Centro de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1977), cuidou das contribuições especiais, veiculando estudos de Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Eros Roberto Grau, Fábio Leopoldo de Oliveira, Geraldo Ataliba, Hamilton Dias de Souza, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Leonel de Andrade Velloso, Ruy Barbosa Nogueira, Ylves José de Miranda Guimarães e Zelmo Denari, tendo o 2º Simpósio Nacional de Direito Tributário concluído que: “Qual a natureza jurídica das contribuições previstas no art. 21, 2º, I, da CF?

O Plenário, por expressiva maioria, acatou a posição predominante nas Comissões de que as contribuições especiais têm natureza tributária e que são contribuições especiais as contribuições ao Fundo PIS-Pasep.

As diversas comissões assim se manifestaram, inclusive em relação aos votos vencidos: “A natureza jurídica é de tributo. Permanecem com essa natureza de tributo também as contribuições que, pela EC 8/77, foram deslocadas do art. 21, § 2º, I, para o art. 43, X, da CF.

A natureza jurídica é de tributo. Mas, as do item X do art. 43 da CF, redação da EC não são tributárias, salvo a contribuição sindical porque também está incluída no item 2º do art. 21 da CF’ (voto vencido)’.

A natureza é tributária, não interferindo com essa afirmação o novo texto introduzido pela EC 8, de 14/4/77, mesmo porque o art. 43 da CF separa em seu n. I a competência para instituição de tributo e no n. X para instituição de contribuições sociais. Algumas destas, entretanto, estariam compreendidas no art. 21, § 2º, I, da CF. Em vista disso é tributo por estar adequado ao seu conceito doutrinário e legal (art. 3º do CTN).

Permanecem com essa natureza de tributo também as contribuições que, pela EC 8/77, foram referidas no n. X do art. 43 e omitidas na nova redação do art. 21, § 2º, I.

Ives Gandra da Silva Martins

Quando, a convite dos constituintes, em audiência pública perante a Sub-Comissão dos tributos, defendi, em 1987, a necessidade de tornar explícita, no texto supremo, a existência de cinco espécies tributárias (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais) - tese de resto, também exposta por Gilberto de Ulhôa Canto, no dia em que foi ouvido pelos constituintes – meu intuito foi, com isso, afastar a polêmica que se instalara sobre a natureza jurídica das exações exigidas na vigência da Constituição de 67 e da Emenda n. 1/69.

O texto final consagrou, na sessão I, os três grandes princípios gerais, a saber:

- 1) o princípio das cinco espécies tributárias (arts. 145, 148 e 149);
- 2) o princípio da lei complementar (art. 146);

Com a mesma natureza devem ser entendidas as contribuições ao fundo PIS-Pasep.

Têm natureza tributária. O desmembramento feito pelo art. 43 —em dois itens (I e X)— constitui apenas uma exceção das contribuições do n. X ao princípio contido no art. 153, § 29.

As contribuições previstas no art. 21, § 2º, I, da CF são tributos pertencentes à espécie tributária considerada pela 2ª. Reunião Regional Latino-Americana de Direito Tributário como contribuições especiais, sendo contribuições plenas aquelas incluídas no referido dispositivo e parafiscais, enquanto forma não prevista especificamente no Capítulo do Sistema Tributário mas prevista no n. X do art. 43 da Carta Magna.

A natureza jurídica das contribuições previstas no art. 21, § 2º, I, da CF é tributária, configurando espécie de tributo denominada contribuições especiais. Não existem contribuições tributárias plenas e tributárias parafiscais. Ou são contribuições especiais e, como tal, de natureza tributária ou não o são. Verificada esta hipótese não serão tributos' (posição minoritária).

As contribuições previstas no art. 21, § 2º, I, da CF têm natureza tributária, porém a contribuição para o fundo PIS-Pasep não se enquadra nesse dispositivo constitucional. A contribuição do fundo PIS-Pasep não tem natureza tributária" (posição vencedora apenas em uma das comissões)" (Manual de contribuições especiais, cit., p. 28/9).

3) o princípio da capacidade contributiva (art. 145 § 1º) ².

² Os dispositivos (145, § 1º, 146, 148 e 149 da CF) estão assim redigidos:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

....

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

.....;

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#)

No que concerne às contribuições especiais, o Constituinte, atribuindo-lhes natureza tributária, consagrou três modalidades, como, já ocorrera no direito pretérito, a saber:

1) sociais;

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

I - será opcional para o contribuinte; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

.....

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.

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”.

- 2) intervenção no domínio econômico,
- 3) no interesse das categorias ³.

Quanto à primeira delas, os arts. 193 a 231 abrem um leque maior para hospedar imposições, objetivando atender os diversos aspectos do interesse social prestigiados na lei suprema, cujo perfil foi esculpido à luz de um Estado do Bem Estar Social.

No concernente às contribuições de intervenção no domínio econômico, tenho entendido que apenas serão de exação possível, em graves desequilíbrios da ordem econômica.

É que a contribuição de intervenção no domínio econômico é instrumento de planejamento, sendo o planejamento econômico, para o setor privado, apenas facultativo, nos termos do art. 174 da lei maior ⁴. Se, ao cuidar da ordem econômica,

³ Escrevi, em 1976, para a 2ª Reunião Regional Latino-Americana de Direito Tributário (As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos), co-ed. Assoc. Bras. de Dir. Financeiro/OAB-RGS/Inst. dos Advgs. Do RGS/Fac. de Dir. da UFRGS/Inst. Internac. de Direito Público e Empresarial, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1976: “Por este enfoque, compreende-se que preferimos justificar a posição do constituinte como favorável a possuir especificações rígidas quanto a todos os tributos e transformar contribuições em uma verdadeira vala residual tributária para qualquer espécie que se pretenda criar diferente das demais.

Por esta razão, não aceitamos o posicionamento pretendido de que toda a espécie tributária ou é imposto ou taxa, mas sim aquela outra de que todas as espécies tributárias ou são imposto ou taxas ou contribuição de melhoria ou empréstimo compulsório, sendo que o não enquadramento em qualquer destas espécies permitiria o enquadramento na mais genérica das formas impositivas, qual seja, as contribuições.

Tal posicionamento nos leva, de um lado, a ter uma grande fluidez nas formas tributárias, não permitindo que espécies apenas semelhantes entre si, possam se confundir. O imposto só pode ser imposto se preencher todos os requisitos da definição do direito positivo. O mesmo em relação às taxas, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório. E o que não for qualquer das 4 espécies, automaticamente poderá ganhar o perfil de contribuição especial se com os elementos que conformam sua imposição na lei suprema” (p. 24/5).

⁴ O “caput” do art. 174 da C.F. está assim redigido:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

a Constituição consagra os princípios da livre iniciativa e livre concorrência, como seus princípios maiores, hospedando, pois, os princípios da economia de mercado como sua opção de desenvolvimento, à evidência, a intervenção mediante cobrança dessa contribuição só se legitima para regularizar setores descompassados da economia.⁵

Já no que se refere à terceira modalidade prevista no sistema constitucional tributário, ou seja, a contribuição no interesse das categorias, tenho para mim que se trata de uma contribuição especial, vinculada à autonomia sindical. Por estar preordenada a esse objetivo, não me parece que possa o Governo deslegitimá-la, tornando-a instrumento de política tributária ou de arrecadação fora de seus objetivos⁶.

⁵ Escrevi: “Não há como confundir os dois regimes. São distintos. No primeiro, o Estado atua como agente vicário na exploração própria da atuação particular, regida por normas que pertinem ao direito privado e, no segundo, o segmento privado pode atuar como agente acólito do Estado na prestação de serviços públicos, que não se confundem com os aspectos pertinentes ao artigo 173.

Não consigo vislumbrar outra interpretação, tendo procurado expor, em inúmeros estudos, esta minha inteligência - que reitero no presente trabalho -, ainda recentemente o fazendo, em palestra, perante ministros da Suprema Corte e do Superior Tribunal de Justiça, em Seminário Jurídico sobre Concessões em Foz de Iguaçu da Escola Nacional da Magistratura e da Academia Internacional de Direito e Economia (8/6/2001).

Ora, as contribuições de intervenção no domínio econômico só podem referir-se ao regime jurídico do artigo 173, visto que aquele de prestação de serviços públicos, diz respeito à própria atuação do Estado na ordem econômica.

Centrado, pois, nesta análise é que entendo ser a contribuição imposição excepcional e extraordinária, apenas possível em casos de marcante descompasso de mercado. Fora desta rara hipótese, entendo não ser possível a utilização de tal mecanismo tributário para aumentar a arrecadação de uma Federação maior que o PIB” (As contribuições no sistema tributário brasileiro, *Dialética/ICET*, 2003, p. 334).

⁶ Na ADI 2006-4, cujo julgamento de mérito, já foi principiado com um voto favorável a ser instrumento de política tributária (Ministro Eros Grau) e outro contrário (Ministro Marco Aurélio) a tal exegese, consta deste último voto o seguinte: “Vale dizer que a fonte viabilizadora da existência das entidades sindicais é a contribuição sindical”, disse o ministro, ressaltando ser preciso se compreender que as microempresas e as

Com efeito, reza o artigo 149 “caput” que:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Como se percebe, as contribuições no interesse das categorias, sobre terem natureza tributária, foram concebidas como instrumento de atuação das categorias profissionais ou econômicas, em suas respectivas áreas.

A expressão “como instrumento de sua atuação” não diz respeito à atuação do governo nas referidas áreas, **mas sim das próprias categorias profissionais ou econômicas, nos campos que lhes pertinem.** Se assim não fosse – ou seja, se tivessem sido concebidas como instrumento de atuação do governo, e não das categorias – através delas o Poder Público poderia eliminar ou reduzir a atuação das diversas categorias, maculando a autonomia sindical e violentando os incisos II e IV do art. 170, que impõem o respeito à propriedade privada e à livre concorrência⁷.

empresas de pequeno porte despontam no cenário nacional em grande número contribuindo de acordo com a envergadura que alcançarem.

“Afastar-se, mediante mera interpretação do parágrafo 4º, do artigo 3º da Lei 9317/96, a contribuição social, já que o preceito apenas revela que a inscrição no Simples dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, é olvidar o objeto respectivo, inviabilizando a própria organização da categoria econômica” (Site do STF. 01/03/2007). Há pedido de vista do Min. Carlos Aires Brito.

⁷ O artigo 170 “caput” e os incisos II e IV estão assim redigidos:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

.....

II - propriedade privada;

Ives Gandra da Silva Martins

A única leitura plausível é, pois, de que se trata de instrumento de fortalecimento das categorias profissionais ou econômicas, para que atuem nas áreas que lhes são próprias, **na defesa dos interesses legítimos de seus participantes**.

Enquanto todos os tributos objetivam o interesse público, como consequência de política desenvolvimentista, social ou fiscal, as contribuições no interesse das categorias, é desenhada - como o próprio nome está dizendo- “no interesse da categoria”. Difere, portanto, na sua finalidade, de todos os demais tributos.

E tal inteligência parece-me restar fundamentada e fortalecida pelas normas do “caput” e do inciso IV, do art. 8º, que declaram:

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

....

*“IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, **independentemente da contribuição prevista em lei**.”. (grifos meus)*

Da leitura de ambos os dispositivos, verifica-se, de um lado, o propósito de assegurar a liberdade associativa sindical com recursos advindos do sistema

.....

IV - livre concorrência;

.....”.

tributário e, de outro, permitir o recebimento de contribuições confederativas da representação de seus filiados ⁸.

Tenho me manifestado, de resto, com base na orientação jurisprudencial hoje consagrada, que a primeira das contribuições enunciadas, ou seja, a que é fixada pela assembléia da categoria, obriga apenas, os que, no exercício da opção da livre associação, participem de suas entidades representativas ⁹. À nitidez, prestigiou, o constituinte, a liberdade de associação: aquele que optar por não se sindicalizar, claramente, não está obrigado a contribuir, até por que, se estivesse, inexistiria a liberdade preconizada no “caput” do enunciado legislativo. A norma do inciso IV estaria a fulminar a garantia prevista na cabeça do artigo ¹⁰.

⁸ Celso Bastos comenta: “Se a unidade sindical é um dos esteios sobre os quais se alicerça a nossa vetusta estrutura sindical, a cobrança de quantias obrigatórias, levadas a efeito com a força própria da atuação estatal, constitui-se no outro.

Inicialmente cobrava-se apenas o imposto sindical, cuja capitulação constitucional vem agora feita no art. 149 da Lei Maior: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”. A sua natureza é tributária, dependendo de lei para sua instituição, sujeitando-se, outrossim, ao princípio da anterioridade e a outros que cercam a atividade arrecadadora do Estado.

Essa contribuição, no caso dos trabalhadores, corresponde ao salário de um dia por ano. Quanto aos empregadores, o seu montante é variável, segundo o respectivo capital.

Além dessa, surge, com fulcro no dispositivo que ora comentamos, uma segunda contribuição, sem qualquer prejuízo à anterior, que continua a vigorar nos mesmos moldes, até eventual alteração por lei” (Comentários à Constituição do Brasil, 2º vol., Ed. Saraiva, 2004, p. 553).

⁹ A Súmula 666 do STF tem a seguinte dicção: “A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao Sindicato”.

¹⁰ Estão o “caput” e o inciso assim redigidos:

“Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema

No que concerne, entretanto, à outra contribuição, que é cobrada com base em previsão legal - como implícito está na expressão “independente da contribuição prevista em lei”-tem natureza tributária, é obrigatória e não comporta desonerações. É tributária porque sua previsão encontra-se no já citado artigo 149, ou seja, entre os princípios gerais (o das espécies tributárias) do sistema tributário brasileiro.

É obrigatória porque é dela –mais do que da contribuição confederativa- que os sindicatos dependem, para atuação nas suas respectivas áreas. Por essa razão, houve por bem, o constituinte, declarar que a contribuição confederativa deve ser cobrada “independente daquela prevista em lei”, ou seja, daquela que, por ser obrigatória para a preservação de autonomia sindical, não permite que a liberdade de associação possa impedir a manutenção das entidades representativas das categorias profissionais e econômicas, pois elas são necessárias ao regime democrático ¹¹.

Por fim, não admite desonerações, pois, se o fizesse, a União poderia inviabilizar a existência de sindicatos, se, na hipótese máxima, desonerasse da própria contribuição ou reduzisse a imposição tributária à sua mínima expressão.

Das 5 espécies –de rigor, sete- é, portanto, a única que não comporta desonerações.

confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;” (grifos meus).

¹¹ *Escrevi: “Tendo em vista que a Constituição, diversamente do que faz em relação aos impostos, às taxas e à contribuição de melhoria, não estabelece o âmbito de incidência das contribuições previstas no seu artigo 149, poderia o legislador ao instituí-las, eleger qualquer fato como hipótese de incidência da contribuição instituída? Esse fato poderia ser inclusive um daqueles já incluídos no âmbito de incidência dos impostos?*

Entendo que não. Deve haver referibilidade para aquele que tenha um benefício direto ou indireto. Qualquer atribuição desvinculada de qualquer referibilidade direta ou indireta não é de possível eleição, à luz do artigo 149 da Constituição Federal.

Desta forma, se não houver referibilidade e vinculação do sujeito passivo ao objetivo colimado, mesmo que indireta, não pode a contribuição ser exigida” (As contribuições no sistema tributário brasileiro, Dialética/ICET, 2003, p. 343).

Os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria,-imposições clássicas- assim como as contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico são todos instrumentos impositivos que o Estado pode utilizar para, formulando políticas tributárias, implementar políticas públicas afinadas com linha filosófica ou ideológica dos detentores do poder da ocasião, desde que subordinadas aos quadrantes da Constituição.

São instrumentos de política de distribuição de renda, de um lado, ou de políticas públicas, de outro, para atender os objetivos máximos desejados pela sociedade, através de seus representantes.

São, pois, instrumentos necessários à implantação de políticas públicas, comportando, após as ponderações propiciadas pela discussão democrática, desonerar o contribuinte de sua exigência, desde que nos termos do § 6º do art. 150, assim redigido:

“§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))”¹².

¹² Escrevi: “A Emenda Constitucional n. 3 deu nova redação ao parágrafo, antes assim redigido: “Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal”.

.....

“À evidência, a expressão “lei específica” não é feliz. Toda a lei que tratar das desonerações mencionadas é específica se ordinária, posto que o cuidar genericamente pertine à lei complementar, em nível de princípios gerais, ou implica delegação de competência legislativa proibida nesta matéria, salvo exceção constitucional, ao Poder Executivo. A lei, portanto, ou poderá ser exclusiva ou tratar de outras matérias além daquelas mencionadas, mas será sempre específica” (O Sistema Tributário na Constituição, 6ª ed., Ed. Saraiva, 2007, p. 345/346).

Onerar ou desonerar relativamente a essas exações é matéria de interesse público, de política de arrecadação, de política tributária com vistas à realização da Justiça fiscal e ao desenvolvimento econômico.

Já as contribuições no interesse das categorias são instrumentos de política das categorias profissionais ou econômicas, e não dos governos, tendo sido previstas pelo Constituinte exclusivamente para atender às necessidades e à liberdade de atuação nas áreas respectivas de cada categoria. Não são instrumentos de políticas públicas, mas de políticas próprias das categorias econômicas ou profissionais, que definem suas linhas, nos quadros de sua conformação e atuação.

Não comportam, portanto, desonerações, visto que não pode o Poder Público manejar instrumento capaz de sufocar ou reduzir a autonomia sindical, como é o caso da eliminação de receitas necessárias à sua existência. Ao contrário, das duas outras exações previstas (contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico), que comportam desonerações por força de políticas públicas, as contribuições no interesse das categorias não as comportam, pois não são destinadas a políticas públicas. SUA DESTINAÇÃO ESPECÍFICA É EXCLUSIVAMENTE PARA O INTERESSE DAS CATEGORIAS ECONÔMICAS OU PROFISSIONAIS.

Leia-se, inclusive, o texto do art. 179 da C.F., que prescreve a adoção de políticas públicas para as empresas de pequeno porte, cuja redação é a seguinte:

*“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” (grifos meus) ¹³ .*

¹³ Manoel Gonçalves Ferreira Filho é cético sobre o dispositivo. Comenta-o: “Boas intenções. Aqui está uma norma programática, plena de boas intenções, que parte do princípio (não jurídico mas político-social) do favorecimento à pequena empresa e até à microempresa. Lamentavelmente isto contraria a índole do

Em nenhum momento, fez menção, o constituinte, às contribuições de interesse das categorias, mas exclusivamente às contribuições sociais de natureza previdenciária. Nem mesmo alude às contribuições de intervenção no domínio econômico, estas apenas exigíveis para recompor setores descompassados da economia, como instrumentos de planejamento econômico regulatório, embora também possam ser vistas como instrumento de política pública ¹⁴.

O mesmo se diga da letra “d” do inciso III do artigo 146 da C.F., cuja redação repito:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#)”.

Cuida, o dispositivo, apenas das contribuições previdenciárias e do PIS.

Parece-me, pois, dentro de um sistema tributário coerente, que as contribuições no interesse das categorias não comportam desonerações, a título de implementação de políticas públicas, o que é, de rigor, inadmissível para contribuições deste jaez. A

capitalismo; conseqüentemente, mesmo que aplicado, o princípio não terá maior efeito” (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 2, Ed. Saraiva, 1999, p. 192).

¹⁴ *É interessante notar que ao falar em desonerações no § 6º do art. 150 retro-citado, o constituinte fala em “...que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição...”. Vale dizer, apesar de ter a contribuição natureza tributária, o constituinte usa da expressão tributo ou contribuição.*

sua desoneração a pretexto de realização de políticas públicas, prejudicaria a contribuição sindical, a atuação das entidades representativas, podendo fulminar a intenção do legislador maior de preservar a autonomia sindical, razão pela qual, para as empresas de pequeno porte, sequer o constituinte colocou-as entre as imposições capazes de sofrer o processo redutor ou supressor ¹⁵.

Em outras palavras, apesar de o constituinte falar em “tributos e contribuições” e o Supremo Tribunal Federal dar natureza tributária às contribuições especiais, o art. 179, dedicado às empresas de pequeno porte, apenas considerou passível de desoneração, entre todas as contribuições, aquelas de natureza previdenciária. Sobre mais nenhuma pode haver desonerações ou reduções impositivas.

À luz destes argumentos, não me deterei em outros, tais como de ilegalidades instrumentais, inconstitucionalidades formais ou violências materiais à lei suprema por parte da Lei 9317/96, da L.C. 123/06 ou da IN-SRF N. 9/99. A meu ver, a legislação infraconstitucional não poderia desonerar as empresas de pequeno porte, à luz de políticas públicas objetivando favorecê-las, do recolhimento da contribuição sindical, conduta nem sequer PERMITIDA PELO ART. 179 da Lei Suprema, que apenas **admitiu tratamento preferencial para as contribuições sociais previdenciárias.**

¹⁵ No RE 146.733-9, o Ministro Moreira Alves, relator, declara: “No tocante às contribuições sociais —que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento--, não só as referidas no artigo 149 —que se subordinam ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional-- têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social, previstas no artigo 195, que pertence ao título “Da ordem social” (Contribuições Sociais, Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 17, Ed. Resenha Tributária/CEU Centro de Extensão Universitária, 1992, São Paulo, p 537).

No que diz respeito a desonerações de contribuição sindical, tais instrumentos legislativos infraconstitucionais são de manifesta violência à lei maior, sobre ser, a IN 9/99, também ilegal, por hospedar hipóteses desonerativas não previstas na lei, como procurei demonstrar no presente estudo ¹⁶.

...(16).

São Paulo, Fevereiro de 2008.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

IGSM/mos/p2007-015 fecomercio – ADAPTADO EM ARTIGO

¹⁶ *Sobre a legislação infra-constitucional, em parecer que me foi dado examinar, manifestou-se o eminente advogado Luís Antônio Flora: “Ademais, a IN 9/99 (atual 608/06), editada por autoridade incompetente, além de regulamentar, interpreta a lei. Verifica-se que a Lei do SIMPLES dispensa as empresas optantes do pagamento das demais contribuições instituídas pela União.*

Ora, é regra basilar de direito que a isenção “é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração” (art. 176 do CTN).

Além do mais, deve-se interpretar “literalmente a legislação tributária que disponha sobre... outorga de isenção” (art. 111 do CTN), evidentemente para se evitar que o intérprete estenda e amplie o benefício sem fundamento preciso.

No caso do SIMPLES, a dispensa (“isenção”) não foi expressa e a normativa em questão interpreta de forma ampla. Em resumo, ela interpreta onde a lei não interpretou.

As isenções tributárias, por integrarem o sistema constitucional tributário brasileiro, precisam também submeter-se aos seus princípios diretores (legalidade, igualdade, segurança jurídica, etc.).

Tanto a competência para tributar como a competência para isentar estão submetidas ao princípio da legalidade (art. 150, I). A Constituição não deixa dúvida no sentido de que ninguém deve recolher o tributo ou deixar de fazê-lo (isenção), total ou parcialmente, senão em virtude de lei” (p. 25 do parecer a que tive acesso).