REGIME CONSTITUCIONAL DA PARAFISCALIDADE

GERALDO ATALIBA

Professor na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

SUMÁRIO: — *Poder tributário — Destinação pública dos tributos — Princípio da legalidade — Requisitos constitucionais — Contribuição previdenciária — Os demais tributos parafiscais — Pessoas públicas e privadas — Regime jurídico da parafiscalidade — Impôsto sindical — Conclusões.*

a) *Perspectiva geral da questão.* Estabelecida a distinção entre poder tributário e capacidade tributária e entendido que o primeiro é atributo da soberania — inerente ao poder público de que investida a sociedade política, portanto — e a segunda competência atribuível, segundo critérios político-administrativos, a delegados do soberano, verifica-se, no estado moderno, que enquanto aquêle é indelegável e inalienável, esta, pelo contrário, pode ser deferida a terceiros. [1] "A expressão *poder tributário* indica, segundo a concepção moderna, o poder geral do estado, aplicado a um setor determinado da atividade estatal, a *imposição*", ou poder tributário. [2]

Consiste o poder tributário na faculdade ínsita ao poder político de impor tributos. No estado de direito — visceralmente vinculado ao princípio da legalidade — tal poder se explicita na competência para a edição de normas genéricas e abstratas descrevendo situações de fato capazes de, verificadas, dar origem à obrigação de prestar certa quantia

1) "Esta separação torna possível distinguir, uma da outra, estas duas principais funções — legislação e atividade para a execução da pretensão — e tomar a cada uma nas suas características" (Hensel, *op. cit.*, pág. 28). V. também Fonrouge, *Derecho Financiero*, vol. I, págs. 272 e segs.

2) Hensel, *op. cit.*, pág. 27.

de dinheiro (tributo) ao poder público; daí a expressão *obligatio ex lege*.

Já a capacidade tributária é a competência para, na forma da lei, dar as providências concretas tendentes à arrecadação dos tributos. Consiste na atividade *infralegal* de fiscalizar as atividades dos contribuintes, verificar e apurar oficialmente a ocorrência dos fatos hipotèticamente descritos pela lei, determinar o *quantum* do débito e vinculá-lo seu desempenho. À lei — em regra — incumbirá ordenar os demais a determinada pessoa, o contribuinte, e exigir sua prestação.[6]
cuidarem elas de atribuir o poder tributário às pessoas políticas e reger

É próprio das Constituições disciplinar o exercício dos podêres. Daí aspectos.

Nossa Constituição definiu êsse poder, repartiu-o pelas diversas pessoas que ela mesma criou e, numa hipótese, exarou explìcitamente quem devia arrecadar (art. 21). É implícito que, nas demais, a competência para arrecadar será de quem possuir a de instituir. Ora, quem pode o mais, pode o menos. Quem tem *poder tributário*, quem é investido da competência para instituir tributos, pode ditar a forma e os meios mais convenientes — a seu critério — de se proceder às atividades menores de arrecadação. Daí conferirem certas leis alguns tributos à arrecadação de pessoas públicas ou privadas — estas com finalidades de interêsse público — diversas do estado. Sob a designação de *parafiscalidade*, ao que parece empregada pela primeira vez no Relatório Schuman,[4] quer-se referir o fenômeno que para o direito financeiro se apresenta como a *atribuição* de certos tributos a *pessoas diversas* do próprio estado.

Não basta isto, entretanto, para que se caracterize a *parafiscalidade*. Na verdade, o regime de coleta de tributos mediante comissionados do poder público, os *appaltatori* da tradição italiana, modernos publicanos, não constitui novidade alguma, tendo sido, aliás, a forma tradicional de arrecadação, até mesmo durante certo período posterior à instauração do estado de direito.

---

3) O mesmo é o ensinamento de Hensel: "Poder tributário e competência tributária, portanto, não coincidem. Podem ser atribuídas competências tributárias também a entes que em si não possuam podêres derivados de um direito de soberania estatal. *As comunas exercitam numerosas competências* tributárias sem possuírem direito de soberania" (*Diritto Tributario*, pág. 32, em nota de rodapé). V. também Blumenstein. *Sistema*, pág. 35.

4) V. Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução*, pág. 445.

Efetivamente, para que se tenha aquilo que se convencionou chamar de *parafiscalidade* é necessário o concurso de outro fator; ou seja, que a receita assim levantada reverta em proveito da própria entidade que a arrecadada. Define-se, destarte, a *parafiscalidade* como a instituição do tributo *em favor* de entes *diversos* do estado, arrecadados por êles próprios. [5] Tais tributos são denominados parafiscais. É a tributação a que Trotabás, chama de *extra-orçamentária.* [6]

É verdade, por outro lado, que tais entidades podem ter outras fontes de receitas, tais como dividendos, juros, lucros, *royalties* e rendas de naturezas diversas, as quais, por destituídas de caráter tributário, não configuram a *parafiscalidade.* Da mesma forma, a arrecadação de tributos por entes diversos do estado não é *parafiscalidade*, se o produto não reverte em próprio benefício.

b) *Princípio da destinação pública dos tributos.* Não só é tradição quase universalmente consagrada que os tributos têm por finalidade prestar-se ao custeio de finalidades públicas, como a êles é mesmo inerente tal caráter. É da própria natureza dos tributos o caráter publicístico de sua aplicação. No Brasil, como em todos os estados de direito, é princípio constitucional eminente a destinação pública dos tributos. [7]

Daí poder-se, desde logo, fixar a premissa de que as *pessoas titulares da parafiscalidade* hão de ser públicas ou, quando privadas, dotadas de escopos de interêsse público, assim qualificados idôneamente pela ordem jurídica.

É inconstitucional, pois, a outorga a ente voltado para fins privados — ainda que coletivos — de tributos, para seu custeio, mesmo que parcial.

Nada impede o estado de auxiliar entidades privadas, quando o entenda conveniente ou oportuno; de dotá-las, periòdicamente, até, de subvenções, auxílios etc. Quaisquer limites ou vedações a tais amparos seriam indiretos e sempre de caráter político. O que não pode é conferir-lhes tributos, que a isto obsta o peremptório princípio da destinação pública dos mesmos. Não é sutil, mas patente a diversidade de situações: na primeira hipótese o estado arrecada tributos e os converte em receita

---

5) Em têrmos bem genéricos, é o mesmo o conceito da parafiscalidade no Brasil, como no direito francês. Veja-se Lucien Mehl: *"Les taxes parafiscales sont des prélèvements obligatoires opérés au profit d'organismes publics (autres que des collectivités territoriales) ou des groupements d'intérêt général, sur leurs usage ou ressortissants, par ces organismes eux-mêmes ou par l'administration et qui, non intégrés, au budget général, sont affectés au financement de certaines des dépenses desdits organismes"* (*Science et technique Fiscales,* pág. 192).

6) *Science et Technique Fiscales,* pág. 258.

7) Antônio Roberto Sampaio Dória, *Princípios...,* pág. 53.

sua; ulteriormente, subsidia certas entidades com dinheiro de seus cofres. Tudo mediante lei. Na segunda hipótese, confere capacidade e mesmo a titularidade de certos tributos a determinadas pessoas. Evidentemente devem estas ser, senão públicas, pelo menos voltadas para finalidades qualificadas como de interêsse público, pena de inconstitucionalidade insanável.

c) *Princípio da legalidade e parafiscalidade.* Afirmar o princípio da legalidade é reconhecer a exigência de que os tributos sòmente podem ser criados mediante lei. Quer isto dizer que à lei incumbe descrever as hipóteses de incidência; determinar os sujeitos passivos, em tese; fixar as alíquotas e estabelecer a base imponível ou — para usar a feliz expressão de Berliri — seu *parâmetro.* Ditar, enfim, todos pressupostos da instauração da obrigação tributária. Pois bem; tôda esta matéria é privativa da lei. Por pertencer à essência mesma do *poder* público; por consistir visceralmente em atributo ínsito à soberania, esta matéria é indelegável e insuscetível de ser deferida a outrem.

Conferida que é pela Constituição a competência para instituir tributos às pessoas políticas — no Brasil, União, Estados e Municípios — só a êstes sêres se pode reconhecer como legítimo o direito de fazê-lo.

Bem outro é o aspecto da questão quando se trata de atividade — por definição — *infralegal,* tendente à apuração *in concretu* do crédito tributário e sua realização. Esta atividade, meramente administrativa e essencialmente vinculada, pode ser delegada a terceiros, bastando que três requisitos sejam presentes; que se respeite em tôda plenitude o princípio da legalidade; que se resguardem as condições que asseguram a vinculação desta atividade e que se observem procedimentos hábeis a garantir a tutela jurisdicional dos direitos subjetivos dos contribuintes.

Como já se assinalou, oportunamente, para que se configure o que em direito financeiro se costuma reconhecer como *parafiscalidade,* deve o tributo ser estabelecido em benefício da *entidade arrecadante,* ou — em outras palavras — que seu produto se destine a *seus* cofres, seja receita *sua.*

Logo, sempre que pessoa diversa do estado arrecade tributos os quais, entretanto, constituam receita dêle — ou quando pessoa distinta do estado receba subvenção, auxílio ou coisa que o valha — não se cogita da *parafiscalidade.*

Completando êste sintético apanhado do essencial sôbre o princípio da legalidade, resta mencionar o problema da regulamentação das leis tributárias nesta matéria. Vasta é a doutrina alienígena sôbre a faculdade regulamentar. Ela é quem, alhures, dita os limites desta competência e estabelece nas relações entre esta e a lei. O mesmo não pode ocorrer

no Brasil, cuja Constituição adotou solução original — relativamente ao resto do mundo — e estritíssima. Entre nós, só o órgão de cúpula do poder administrativo, como órgão do poder público, exerce a atividade regulamentar, mediante decretos. Êstes desenvolvem-se em área *infralegal* e sòmente se justificam quando necessários à *fiel execução da lei*.

Em que pese a evolução do direito público, no sentido de dilatar o âmbito do poder regulamentar, e a tendência universal a reconhecer certa modificação qualitativa na própria natureza da atividade legislativa, fenômeno a que não podemos assistir impassíveis, como que dissensibilizados diante das exigências do desenvolvimento econômico e social que impõe atenuações e reparos incessantes aos inflexíveis princípios de organização política que, há quase dois séculos, vêm regendo a estruturação do estado ocidental, a hirta solução adotada pela nossa Carta Magna obsta decididamente a que se admita como normal qualquer solução que discrepe da apontada.[8]

d) *Requisitos constitucionais da parafiscalidade no Brasil.* O tributo parafiscal pode revestir a natureza do impôsto, taxa, contribuição de melhoria ou "contribuição" previdenciária, no Brasil. Oportunamente aludiu-se à circunstância de o direito brasileiro não reconhecer as *contribuições especiais*, como gênero. Daí a inviabilidade de qualquer justificação de algumas destas exações por esta via. Subsumindo-se rigorosamente, em tôda extensão, ao conceito de tributo, participam de sua natureza, integralmente e — via de conseqüência — submetem-se cabalmente ao mesmo regime jurídico que aquelas os *tributos parafiscais* Reconhecíveis e identificáveis que são as espécies tributárias por seus fatos geradores, deve-se em cada caso — observadas os lindes intransponíveis postas pela Carta Magna — desvendar a natureza da exigência, para aplicar-lhe o regime jurídico próprio, conforme a espécie, sempre submetido aos (e norteado pelos) princípios constitucionais.

Assim, temos impôsto, taxa, contribuição de melhoria ou "contribuição" previdenciária conforme se verifique configurado êste ou aquêle fato gerador. E o conjunto de regras e princípios jurídicos — vale dizer: o regime jurídico — a aplicar-se ao deslinde das questões por tais tributos suscitadas será aquêle mesmo da entidade que revestirem.

---

8) A propósito é útil ver o precioso estudo de San Tiago Dantas sôbre a faculdade regulamentar — competência normativa, portanto — das autarquias, em hipóteses excepcionais, quando isto seja absolutamente necessário ao desempenho do seu *munus*, como instrumento essencial de suas finalidades (v. "Poder Regulamentar das Autarquias", *in Problemas de Direito Positivo*, pág. 201 e segs.); v. também Bilac Pinto, "Separação de Podêres", *in Revista de Direito Administrativo*, vol. VI, pág. 243.

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

No sistema brasileiro impõe-se divisão fundamental e radical do campo da parafiscalidade em dois setores visceralmente distintos: o tributo previdenciário, vulgarmente conhecido como contribuição previdenciária, de que trata o inciso XVI do art. 157 da Constituição e todos os demais tributos parafiscais.

Tais são as características daquele, tão nítidos os seus contornos, tão marcante sua fisionomia que se justifica lógica e metològicamente sua ereção a categoria a parte, típica e peculiar, *a se stante,* em oposição a todos os restantes tributos parafiscais.

e) *A chamada "contribuição" previdenciária.* O tributo previsto pelo inciso XVI do art. 157 da Constituição é complexo, como complexo é o dispositivo constitucional que dêle cuida.

Quanto ao próprio enunciado do inciso XVI, há que, inicialmente, afirmar — por despiciendo que pareça — que a *contribuição* (entendida a expressão como concurso) da União não reveste, nem poderia fazê-lo, caráter tributário. É evidente que a Lei Magna não pretendeu referir-se à categoria tributo. Nem seria lógico ou científico que o fizesse.

Instrumento que é a constituição de organização do estado, distribui funções e encargos pelas pessoas políticas que cria, impondo, aqui e ali, obrigações a certos órgãos, como até aos súditos do estado que erige.

Neste mandamento temos, simplesmente, a imposição de um dever à União, dever êste de natureza constitucional e radicalmente diverso do tributário, essencialmente legal. Além do que, não seria lògicamente possível a outorga de poder a uma pessoa para que o exercesse sôbre si mesma. Nem disso se pode inferir que às demais se o conferiu. Impossibilidade jurídica absoluta — tanto quanto o *contrato consigo mesmo,* objeto de tão vasta, longa, e profunda discussão da teoria geral do direito — afasta qualquer cogitação tendente a seu desenvolvimento, mesmo em plano teórico.

Caráter tributário possuem a *contribuição* do empregador e do empregado. Embora seu enunciado sugira, com certa singeleza, tratar-se de ônus de igual natureza para ambos, ligeira meditação sôbre o exato fato gerador da obrigação de cada qual evidencia cuidar-se, na verdade, de tributos distintos. Por outro lado, há que anotar que só se estará em presença de "contribuição" previdenciária quando a exigência tributária se destinar a favorecer a *maternidade e ocorrer às conseqüências da invalidez, velhice, doença e morte.* Isto é claro e evidente e resulta dos próprios têrmos do inciso constitucional.

Importa, pois, salientar desde logo que só se terá aquilo que o direito brasileiro reconhece como tributo previdenciário quando a destinação dêste fôr tal. Inversamente, não será *tributo previdenciário* aquêle não destinado a tais precisas, taxativas e específicas finalidades.

f) *O elemento teleológico na definição do tributo previdenciário.* É já cediço que a Constituição não cria tributos, mas estabelece a competência para instituí-los. [9] Dada a rigidez do sistema tributário brasileiro, o legislador ordinário não é livre — como alhures — de criar os tributos que deseje, quando o queira e pela forma que entenda conveniente. Muito ao contrário; sòmente pode fazê-lo nos têrmos e limites de outorgas expressas da Constituição. Pois o legislador da União, ao criar o tributo previdenciário — usando da competência que lhe é específica e restritamente conferida pela Constituição — só poderá fazê-lo para a exclusiva finalidade já prèviamente posta pela própria Lei Magna. Entendemos que a *contribuição* do empregador reveste a natureza de impôsto — o que demonstraremos a seguir. Sustenta a doutrina mais avançada e mais rigorosa — entendimento do qual participamos convictos — que a destinação do impôsto não lhe altera a natureza, não influindo sôbre sua estrutura e regime jurídico. Opõem-se mesmo os mais lúcidos doutrinadores a que se inclua na definição do impôsto a sua destinação. Sustentam que o próprio desta espécie tributária é destinar-se a alimentar os cofres públicos, exaurindo-se a preocupação do tributarista com ela, no exato momento em que se extingue a relação tributária.

Hipóteses há, porém — e a presente é expressão desta verdade —, em que o uso da competência constitucional está vinculado ao preenchimento de determinados fins. No caso a instituição de um tributo está *constitucionalmente* prêsa a tal destinação.

É, pois, exigência constitucional inarredável, no caso, a integração do elemento teleológico na própria definição e essência dêste tributo (o previdenciário).

g) *A "contribuição" do empregador.* Ao prever esta espécie tributária, vulgarmente chamada de *contribuição previdenciária,* a Constituição não lhe descreveu nem definiu o fato gerador. Não é isto, aliás, novidade, que o mesmo acontece no respeitante a todos os demais tributos a que se refere, direta ou indiretamente, o diploma constitucional.

---

9) A nossa Constituição usa, corretamente, a expressão *decretar.*

"Decretar significa criar por lei. Logo, o que a Constituição outorga aos Estados não é um impôsto, mas a competência legislativa para criá-lo, instituí-lo, regulá-lo. A Constituição não cria impôsto: partilha, distribui a competência legislativa para criá-lo. Isso é óbvio" (A. A. Falcão, *Direito Tributário Brasileiro,* pág. 233).

Limita-se êle a estabelecer a possibilidade de ser a *contribuição* exigida de empregador e empregado e a impor que a produto dêste tributo reverta em benefício de finalidades determinadas, conhecidas como *previdenciárias*.

Ao legislador ordinário compete, desempenhando pràticamente sua competência, editar a lei instituidora do tributo, o que o faz — como dito e repetido — descrevendo legislativamente a hipótese de incidência, ou fato gerador.

Pois, o fato gerador do tributo previdenciário, *para o empregador* — ou seja: o fato jurídico a que a lei atribui a virtude de, quando verificado, dar nascimento à obrigação, a cargo do empregador, de prestar o tributo — é o pagamento de salário ou retribuição de trabalho de qualquer natureza, desde que contratual e não eveitual. É, pròpriamente, o ato jurídico extintivo do débito do empregador para com o assalariado ou seu assimilado (*assimilado, entenda-se bem, para êste efeito*). É, em suma, *pagar salários*. Não basta, entretanto, isto para que nasça a respectiva obrigação tributária. É necessário — por imperativo constitucional — que a quantia arrecadada vá alimentar um órgão (por isso mesmo chamado previdenciário), que favoreça à maternidade e ocorra às conseqüências da doença, invalidez, velhice e morte (art. 157, XVI, da Constituição federal).

Esta circunstância é, pois, pressuposto necessário, *sine qua non*, da configuração do tributo previdenciário. É que — como visto — nesta hipótese particular, a Constituição faz incluir-se na própria definição do tributo sua destinação. Vem esta, assim, a integrar o próprio conceito da entidade tributária, que, portanto, só mediante a seguinte descrição será reconhecível: impôsto exigido do empregador, por ocasião e tendo por base o pagamento de remuneração contratual, não eventual, por prestação de trabalho de qualquer natureza, *para fins previdenciários*.

h) *Natureza da "contribuição" do empregador*. Muito embora use, expressamente, a Constituição o têrmo *contribuição*, do exame do fato gerador do tributo previdenciário — a que se refere o art. 157, XVI da Lei Magna — se vê que (pelo menos — e por enquanto — no que respeita ao empregador) não se conforma êle ao *conceito científico de contribuição especial*, tal como desenvolvido pela doutrina.

Tendo por critério distinção de fundamento exclusivamente jurídico, diretamente ligado à natureza da relação jurídica que se estabelece entre o poder público e o contribuinte (na forma da lei constitucionalmente competente para discipliná-la), podem-se distinguir as espécies tributárias com rigor e perfeição, pelo menos teòricamente, dado que

não desconhecemos as dificuldades práticas que, muitas vêzes, quase levam o exegeta à perplexidade.

Na verdade, aquilo que a legislação freqüentemente chama de *contribuição* ("tributo que onera sòmente determinada classe ou grupo de pessoas, ou cujo produto tem particular destinação, na qual o grupo ou classe onerados possam ter especial interêsse, sem entretanto, que a obrigação seja proporcional à vantagem do contribuinte")[10] muitas vêzes, a rigor, nada mais é do que impôsto.

A contribuição especial — da qual nosso sistema só conhece a espécie consagrada sob o *nomem iuris* de "de melhoria" (*di miglioria, special assessment, betterment tax, beltrage*) — caracteriza-se, exação vinculada que é, pelo especial fundamento jurídico mediato consistente na circunstância de vincular-se a uma particular *vantagem* do contribuinte ou em *despesa* maior e especial do poder público, por aquêle provocada, de tal forma que só se configura o débito se há a *despesa* ou o *benefício*, sendo sempre essencial que o débito seja *proporcionado* diretamente à despesa ou à vantagem referida.[11]

Ora, é patente que a contribuição previdenciária brasileira não corresponde a êste último conceito. Nela não se vêem configurados quaisquer dos pressupostos que definem a contribuição especial. Não se vê qualquer relação direta entre o pagamento e a previdência, da perspectiva do empregador. Menos ainda vantagem *"especial"*, em favor do empregador, ou despesa *"especial"* por êle causada.

Efetivamente, vê-se da análise do fato gerador da *contribuição* do empregador, que longe de poder classificar-se como exação vinculada, para êste, tal tributo é verdadeiro impôsto. A justificativa está na expressa previsão constitucional; o fundamento, no poder de império do estado. O fato gerador, a simples prática de ato jurídico de conteúdo econômico, expressivo de capacidade tributária: pagar salários. Sob êste aspecto, a vinculação do produto a determinada finalidade não exerce qualquer influência na natureza e estrutura da própria hipótese de incidência.

i) *A "contribuição" do empregado.* Quanto à *contribuição* do empregado, reveste, sem dúvida alguma, o caráter genérico de exação *vinculada*. Porque, efetivamente, êste não pode ser compelido à prestação, se não existir instituição previdenciária em funcionamento, capaz de, com relação a êle, favorecer à maternidade e ocorrer às conseqüências da velhice, doença, invalidez e morte. Quer dizer: a exigência tributária é vinculada à existência de órgão previdenciário. Seu funda-

10) Giannini, *I Concetti...*, pág. 94.
11) *Idem*, pág. 95.

mento, portanto, além do poder tributário está na referibilidade direta a uma atuação concreta — atual ou potencial — do estado: a previdência social, organismo e atividade.

Excluída a possibilidade de configurar o impôsto, que a própria Constituição estabelece a vinculação e, implìcitamente — mas não menos incisivamente —, a referibilidade aos empregados, resta verificar se estamos diante de taxa ou contribuição especial.

Sem retomarmos a discussão do conceito e característica desta espécie tributária, apenas recordamos que a essencial e mais típica nota definidora dela está na proporcionalidade direta e rigorosa entre a importância exigida (o débito tributário) e o benefício recebido. Ora basta simples confronto visual entre êste requisito e a estrutura da *contribuição* do empregado, em exame, para que desde logo se faça patente a invencível impossibilidade de acomodarem-se recìprocamente as duas noções. Com efeito, o tributo previdenciário é fixado mediante complexos cálculos contábeis, segundo critérios atuariais, baseados na lei de probabilidades, sempre tendo em vista os totais finais proporcionados pela visão estimativa de conjunto da arrecadação geral e das despesas também gerais. Nem seria possível o estabelecimento de qualquer proporcionalidade, mesmo relativa, entre o tributo e o eventual benefício. Daí forçoso concluir-se pela exclusão da possibilidade de o tributo previdenciário, pago pelo empregado, revestir a figura da contribuição especial.

Resta, como se vê, a taxa. Terminado êste trabalho de exclusão progressiva, conclui-se, negativamente, que o tributo previdenciário, no que tange ao empregado, deve ser taxa.

Pôr-se-á a prova o método empregado, tentando formular, já agora em têrmos positivos, a mesma conclusão.

A base de cálculo do tributo está na própria importância do salário ou remuneração recebida. O momento da ocorrência do fato gerador é aquêle do recebimento do salário. O fato gerador, por sua vez, consiste no próprio recebimento do salário, ou na disponibilidade jurídica de sua expressão financeira, vinculado — condição constitucional — (tal recebimento) à existência e funcionamento de organismo previdenciário que lhe (ao empregado) beneficie.

Ora, a vinculação constitucionalmente estabelecida entre a exação e a previdência (como organismo e como atividade) torna obrigatório o reconhecimento da caracterização do tributo previdenciário a cargo do empregado, como taxa.

Daí aplicar-se o regime jurídico do impôsto ou da taxa a tal tributo, conforme o sujeito passivo seja empregador ou empregado.

Portanto, para que surja a obrigação tributária a cargo do empregador, basta a exigência legal precedendo à ocorrência do fato gerador. Já, com referência à obrigação que colhe o empregado, o fato gerador é qualificado, requerendo-se além da lei, a direta referibilidade a êle, da atuação do organismo previdenciário, em cujo proveito reverte, obrigatòriamente, o produto arrecadado.

j) *Tributo previdenciário e parafiscalidade.* Insere-se a "contribuição" previdenciária na parafiscalidade, exatamente porque a lei erigiu autarquias — pessoas distintas do estado [12] — como organismos previdenciários para a específica finalidade de desempenhar as atividades concretas tendentes a favorecer à maternidade e ocorrer às conseqüências da invalidez, doença, velhice e morte.

Às autarquias previdenciárias foi conferida pela lei a sujeição ativa dêste tributo. Deferido a elas o encargo de desempenhar a atividade chamada de *previdência social,* o produto dêste tributo reverte em seu proveito.

Não se inscreveria a chamada contribuição previdenciária no estudo da parafiscalidade se a lei, ao invés de instituir autarquias, às quais cometer tais encargos, os deferisse a órgãos já existentes da administração direta, ou nesta inserisse nôvo órgão não personalizado.

Só desta observação já se vê que em nada, absolutamente nada, difere a *parafiscalidade* do regime tributário normal. Nenhuma novidade ou peculiaridade dignas de nota oferece aquela com relação a isto. A parafiscalidade está integralmente sujeita ao mesmo regime jurídico que a tributação em geral.

k) *Os demais tributos parafiscais.* Dezenas de pessoas diversas do estado cobram, no Brasil, tributos em benefício próprio. [13] Dotadas de feições variadas e matizes diversos, vão se multiplicando com o correr do tempo, voltadas para as mais diferentes finalidades.

Como regra, extraem tais recursos de categorias determinadas de contribuintes, prèviamente — como aliás não poderia deixar de ser — discriminadas pela lei.

---

12) O têrmo essencial da definição da autarquia, enquanto categoria jurídica, é sua personalidade pública. Cf. o magnífico estudo de Celso Antônio Bandeira de Mello, "Fundações Públicas", trabalho pioneiro entre nós de investigação da natureza jurídica das fundações públicas (*in Revista dos Tribunais,* vol. 338, pág. 62).

13) Quando aqui se fala em próprio benefício, quer-se referir ao benefício das próprias finalidades. Que esta fórmula sintética, usada por abreviação lógica, não induza a inteligência errônea do que se quis significar.

Pessoas públicas e privadas, de âmbito nacional, estadual ou municipal, realizando obras públicas, prestando serviços materiais diversos, fornecendo bens, promovendo os mais variados fins e desenvolvendo as mais diferentes atividades vão se propagando e diversificando, crescendo e sendo multiplicadas com o correr do tempo, a ponto de hoje avultar a parafiscalidade acima do próprio chamado orçamento direto do estado. [14]

Corporações profissionais (Ordem dos Advogados do Brasil, Conselho Federal de Medicina, Conselho Federal de Engenharia e Arquitetura, Instituto Nacional do Mate); instituições de crédito popular (Caixas Econômicas); órgãos de fomento e polícia econômica (Instituto do Açúcar e do Álcool, Instituto Brasileiro do Café); estabelecimentos de serviços (Administração do Pôrto do Rio de Janeiro, Comissão do Vale do São Francisco); entidades de planejamento econômico regional (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste, Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia); pessoas privadas prepostas a atividade de promoção social (Serviço Social da Indústria, Serviço Social do Comércio); ou aprimoramento profissional (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, [14a] Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial); entes de assistência (Legião Brasileira de Assistência, Serviço Social Rural); serviços de fomento de atividades fundamentais (Banco Nacional de Habitação) etc., pessoas públicas ou privadas, revestidas das mais distintas formas, sob os mais dissemelhantes matizes, cada qual titular de um tributo, fazem cheio de vida o panorama da parafiscalidade, enriquecendo-o com mil e uma sutilezas, nuanças e particularidades.

Não nos será possível — nem seria compatível com o objeto e dimensões dêste trabalho — entregarmo-nos aos atrativos de tão arrebatador tema, em profundidade.

Ficando na superfície e colhendo sòmente os aspectos fundamentais e essenciais, anotaremos aquilo de interessante à nossa tese fundamental.

1) *Pessoas públicas e privadas.* As pessoas a que o estado pode conferir capacidade tributária, outorgando-lhes tributos para que arrecadem em seu proveito — como muitas vêzes dito — podem ser de direito público ou privado. [15]

---

14) Afonso Almiro, *Contrôle Financeiro das Autarquias*, pág. 31.

14a) Carlos Medeiros Silva sustenta — acertadamente, a nosso ver — que o SENAI é autarquia federal, ao contrário das demais instituições congêneres. V. parecer *in Revista de Direito Administrativo*, vol. III, pág. 424.

15) "Sujeito ativo ou credor, no sentido em que o toma o direito tributário, é a pessoa pública cuja administração financeira pode pretender arrecadar as prestações devidas, independentemente de servir-se, neste procedimento, de organização própria ou alheia, ou de dever transferir, parcial ou totalmente, as somas recolhidas a outra pessoa" (Hensel, *op. cit.* pág. 74).

Às pessoas de direito público não políticas, ou legais — às quais o ínclito Ruy Cirne Lima chama de meramente administrativas — designa a doutrina de autarquias. Na verdade, tôda pessoa pública que não seja União, Estado ou Município, no Brasil, é autarquia. [16]

Às pessoas privadas, reserva a doutrina a qualificação de paraestatais. [17] São entidades de direito privado desempenhando atividades reputadas de relevante interêsse social, transcendente à própria coletividade, imediatamente vinculadas a ela. Pessoas criadas compulsòriamente, em decorrência da lei e alimentadas por recursos coativamente levantados em outros meios; outras vêzes simplesmente autorizadas por lei. Estas "não se confundem com as autarquias, nem se identificam com as entidades estatais." [18]

Como muito bem o assinala o insigne administrativista Hely Lopes Meirelles, a entidade paraestatal "justapõe-se ao Estado, sem o integrar como o autárquico, ou aleiar-se como o particular". [18a] É que são pessoas privadas perseguindo fins de *interêsse público,* em oposição a *fins públicos.*

Em razão disto, confere-lhes a lei a titularidade de certos tributos e a capacidade tributária necessária à sua arrecadação. [19]

m) *Regime jurídico da parafiscalidade.* Muito embora essa multiplicidade e variedade de entidades — de cujos setores de atividade não se teve a mais remota pretensão de fazer rol exaustivo — se constitua no ainda tumultuário campo material sôbre o qual se aplica a parafiscalidade, o regime jurídico desta é tão simples e ordenado, em seus princípios, quanto o da própria fiscalidade. Aliás, é idêntico. Porque, efetivamente, não passam os tributos parafiscais de impôsto ou taxa, conforme a configuração de seus fatos geradores.

---

16) Sôbre o tema, v. Celso Antônio Bandeira de Mello, "Fundações Públicas", *in Rvista dos Tribunais,* vol. 338, págs. 62 e segs. e *Normas Gerais de Direito Financeiro e Regime Jurídico das Autarquias,* Geraldo Ataliba, págs. 26 e segs.

17) O melhor estudo existente sôbre as entidades paraestatais, entre nós, acomodando as categorias ao direito brasileiro, é de Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro,* págs. 293 e segs.

18) Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro,* pág. 293. É êste ilustre jurispublicista, ainda, quem leciona que "o étimo da palavra paraestatal está a indicar que se trata de ente disposto paralelamente ao Estado, ao lado do Estado, para realizar atividades quase estatais" (*op. cit. loc. cit.*).

18a) *Op.* e *loc. cits.*

19) O professor Hely Lopes Meirelles discerne incisivamente, embora implìcitamente, o poder tributário da capacidade tributária: "...às entidades paraestatais podem ser conferidas determinadas prerrogativas estatais, como, por exemplo, a arrecadação de taxas ou contribuições parafiscais... Tais vantagens... só as exercita em nome do Estado, e não por direito próprio..." (*op. cit.,* pág. 295).

"A doutrina tem demonstrado que as "contribuições parafiscais" não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, nem tributo de natureza mista; em determinados casos, são simples impostos com destinação e, noutros, verdadeiras taxas", é o pensamento do vigoroso jurista gaúcho A. A. Becker, que afirma:

"E a "contribuição parafiscal" possui a referida natureza jurídica porque a destinação do tributo; a sua maior ou menor proporção (em relação à base de cálculo) e a posição do sujeito passivo em relação à hipótese de incidência do tributo, não exercem qualquer influência sôbre a natureza jurídica do tributo." [20]

Verificado que no Brasil não existe a contribuição especial (salvo a espécie "de melhoria"), e que aquilo que certa doutrina chama de simples "contribuição", não é senão puro impôsto, verificar-se-á que todos os tributos parafiscais são impôsto ou taxa, nenhuma originalidade exibindo que justifique sua ereção a categoria à parte.

A única circunstância — aliás externa — que tem induzido tratamento doutrinário diferenciado à matéria, está no fato de o sujeito ativo de tais tributos ser não uma pessoa polvtica, mas administrativa, ou privada (esta sempre dotada de finalidade de interêsse público).

Daí se vê que não cabe, no Brasil — em face da rigidez do nosso sistema e da expressa enumeração das três espécies tributárias clássicas, pela Constituição, com a exclusão *ipso facto* de qualquer outra —, faltar em tributo intermediário. Esta expressão não quer dizer nada, não tem valor científico algum e sòmente serve para dissimular a perplexidade de escritores mais apressados e menos informados. [21]

Na hipótese de decidir-se o poder público a superar os preconceitos e a inércia que o peiam e vencer as resistências criadas pelos grandes interêsses excusos que lhe obstaculam a ação — obedecendo, aliás, ao imperativo constitucional do art. 30 — e providenciar para que, por exemplo, o Departamento Nacional de Estradas de Rodagem cobre a contribuição de melhoria, teremos também êste tributo inserido na *parafiscalidade* — sempre, é claro, que em benefício das autarquias que o cobrarem, dado que à lei é lícito conferir-lhes a titularidade de qualquer tributo, observada a competência do legislador.

---

20) Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, pág. 350.

21) Bem o contrário ocorre na França, onde, dada a flexibilidade do sistema, tal é a liberdade do legislador ordinário que pôde até inventar uma nova espécie tributária entendida por alguns como híbrida. Cf. Trotabas, Lafferrière e Waline, cit. *Il ressort de ce qui précéde, que la parafiscalité est un phénomène financier intermédiaire entre la taxe et l'impôt. Il est cependant plus proch de celui-ci" (Science et Technique Fiscales*, Lucien Mehl, pág. 196). V. também §§ 162 e segs. dêste livro.

Quanto ao regime jurídico da parafiscalidade em geral — já foi dito — é o mesmo que o dos demais tributos, sem qualquer alteração de fundo ou de forma. Conforme o fato gerador do tributo parafiscal se acomode ao conceito de impôsto, taxa ou contribuição de melhoria, tal será o regime aplicável.

Esta afirmação, no direito brasileiro, tem as mais sérias conseqüências. Primeiramente, à semelhança do que ocorre universalmente, implica em acarretar a incidência de tôdas as regras referentes à espécie tributária pertinente, assim como a imediata aplicabilidade dos princípios hermenêuticos e de sua atuação técnica; por outro lado, especìficamente no Brasil, a incursão nos princípios constitucionais próprios e, particularmente, no da rigidez. Quer dizer: observar-se-á, no caso do fato gerador típico de impôsto, a discriminação dos arts. 15, 19 e 29 e o regime próprio do art. 21, conforme a hipótese.

Donde a inconstitucionalidade do tributo parafiscal federal, estadual ou municipal que exceda a esfera circunscrita estabelecida por êstes mandamentos, ou violente a partilha ou a exclusividade da arrecadação estadual, no caso do impôsto nôvo. Se o tributo parafiscal consistir em taxa, a exigência da direta referibilidade de uma atuação concreta qualquer da entidade titular do tributo (justificadora da própria exação) ao obrigado.

n) *Impôsto sindical.* Sindicato é "a associação para fins de estudo, defesa e coordenação dos seus interêsses econômicos ou profissionais de todos os que, como empregadores e empregados, agentes ou trabalhadores autônomos ou profissionais liberais, exerçam, respectivamente, a mesma atividade ou profissão ou atividades e profissões similares e conexas". [22]

"Os sindicatos têm a faculdade legal de representar, perante as autoridades administrativas e judiciárias, os interêsses individuais dos associados relativos à sua atividade ou profissão, [23] gozando ainda das prerrogativas de "celebrar contratos coletivos de trabalho", "eleger ou designar os representantes da respectiva categoria ou profissão liberal", "colaborar com o Estado como órgãos técnicos e consultivos no estudo e solução dos problemas que se relacionam com a respectiva categoria ou profissão liberal" e "impor contribuições a todos aquêles que participem das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas". [24]

---

22) Art. 511 da Consolidação das Leis do Trabalho.
23) Art. 558 da Consolidação das Leis do Trabalho.
24) Art. 513 da Consolidação das Leis do Trabalho.

Adquire existência legal o sindicato, mediante o seu registro. [25]

Do exposto se verifica imediatamente tratar-se de entidade privada perseguindo finalidades de interêsse público. Daí a imediata conclusão no sentido de que estas associações profissionais revestem rigorosamente a natureza jurídica de entidades paraestatais, tal como muito bem definidas por Hely Lopes Meirelles. [26]

Impõe-se, portanto, concluir inicialmente que o tributo que beneficie esta entidade inscrever-se-á na parafiscalidade, pelas razões já abundantemente expostas.

Foi o impôsto sindical instituído pelos arts. 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho. Verifica-se da leitura do art. 579 que seu fato gerador consiste na participação em "determinada categoria econômica ou profissional" ou "profissão liberal". [27]

A base ou parâmetro dêste impôsto, para o empregado, corresponde à remuneração de um dia de trabalho e, para os empregadores, em importâncias estabelecidas em tarifa proporcional, que tem por base o vulto de seu capital.

Sôbre a importância dêste elemento da hipótese de incidência, que é o parâmetro, para a exata determinação da rigorosa natureza daquela (fato gerador), nada há que acrescentar às categóricas advertências do insigne Amílcar de Araújo Falcão. [28] Baseados em seus ensinamentos, podemos concluir imediatamente que, para o empregador, o impôsto sindical constitui-se em impôsto *sôbre o patrimônio*. Conseqüência desta circunstância está em que, como abundantemente demonstrado pelo insigne catedrático da Faculdade Nacional de Direito, tal impôsto incide no art. 21 da Constituição, sujeito a seu regime jurídico, peculiarizado pela exclusividade da arrecadação estadual e obrigatoriedade da partilha do produto respectivo pelas pessoas políticas. [29]

Para o empregado, o impôsto sindical tem um fato gerador "de estado". Consiste, precisamente, em êle *participar* — ser participante — de determinada categoria econômica ou profissional etc.

Exigido que é mediante diploma normativo expedido pela União, recomenda a economia que imediatamente se percorra a Constituição

---

25) Arts. 512 e 558 da Consolidação das Leis do Trabalho.

26) *Direito Administrativo Brasileiro, loc cit.*

27) Art. 579 da Consolidação das Leis do Trabalho.

28) *Direito Tributário Brasileiro,* págs. 343 e segs.

29) V. Amílcar Falcão, *Sistema Tributário Brasileiro,* págs. 119 e segs.

Federal, examinando-se os dispositivos do art. 15, a fim de determinar a possibilidade de subsunção dêste fato gerador a qualquer daquelas hipóteses abertas pelos seus diversos incisos. Porque, com efeito — desde que o exato fato gerador dêste tributo corresponda rigorosamente ao seu *nomem juris* de impôsto —, dada a rigidez do sistema constitucional tributário e a maior rigidez ainda da própria discriminação de rendas, sòmente se reconhecerá como lícito à União exigir tais impostos legìtimamente, quando possam ser convalidados pelas cédulas do art. 15.

Verificada a impossibilidade de isto ocorrer, incidirá o impôsto — como dito — no art. 21, sujeitando-se, *ipso facto*, a seu regime específico.

o) *Considerações finais.* Nasceu e floresceu a parafiscalidade, no Brasil, durante o regime discricionário de 1937, quando nem mesmo as autoridades editôras da Constituição a obedeciam rigorosamente.

Imitado ou — o que é pior — simplistamente transplantado do sistema jurídico fascista que vigia em parte da Europa — convertido pràticamente que estava o estado brasileiro em estado unitário — não foram a nominal adoção do princípio federal e o mecanismo constitucional, cuja estrutura fundamental vinha desde 34, obstáculo a que medrassem soluções empíricas, improvisadas, injurídicas e flagrantemente violadoras do sistema. É curial que, com a promulgação da Constituição de 46, tôda essa estrutura devia ser revista, para enquadrar-se no nôvo sistema criado, como propôs Vítor Nunes.

Entretanto, isto não foi feito. Como resultado, temos que, no quanto diz respeito à parafiscalidade — grande parte dela incidente no campo concorrente do artigo 21 da Constituição — não tem sido observado o princípio da exclusividade da arrecadação estadual e da partilha do produto de tais arrecadações. Por outro lado, há impostos parafiscais cujo pressuposto justifica a competência estadual privativa, sendo flagrante a inconstitucionalidade dêles por *invasão de competência.* [30]

Em suma, deve tôda a parafiscalidade ser revista, para enquadrar-se com rigor no sistema constitucional tributário brasileiro. Na verdade, não podia mesmo o conjunto de institutos atabalhoada e simplistamente importados do direito italiano da pré-guerra — unitário e totalitário — calhar, ao acaso, no nosso sistema, pelo menos a partir de 1946. A isto obstam os princípios democrático e federal, da autonomia municipal, da rigidez e tantos outros.

---

30) Exemplo típico é a "taxa" de 1% sôbre transferências de imóveis, legitimadoras do impôsto de transmissão imobiliária intervivos, de competência estadual, originàriamente, pela Constituição de 46 e de competência municipal depois da emenda constitucional n.º 5.

Ao contrário entretanto, de reformular tais institutos, postulando soluções consentâneas com o espírito e o sistema da vigente Constituição, o que se tem é o agravamento gradativo dêste panorama, com a multiplicação de tributos viciados pelos mesmos defeitos, deformando a prática do nosso sistema e inquinando sua perfeição tão decantada por uns — juristas estudiosos e competentes — e vilipendiada por outros — contabilistas de visão curta e precária.

Conclusões. 1. Poder tributário e capacidade tributária não se confundem, embora aquêle compreenda esta.

2. Pode tributário é o atributo da soberania consistente no poder de instituir tributos. Capacidade é a faculdade de desempenhar a ação *infralegal* de exigir e arrecadar tributos.

3. O poder tributário é, no Brasil, inalienável e indelegável. A capacidade tributária, de natureza eminentemente administrativa, é exercitável, conforme o determine a lei, pelo titular do poder tributário, diretamente, ou indiretamente, por terceiros.

4. Consiste a parafiscalidade na instituição de tributos, em favor de pessoas diversas do estado, arrecadados por elas próprias.

5. Pode a *parafiscalidade,* no Brasil, ser dividida em dois setores: a *"contribuição"* previdenciária e os demais tributos parafiscais.

6. A chamada *contribuição previdenciária* não é *contribuição especial,* tal como reconhecida pela doutrina. O tributo a que se refere o inciso XVI do art. 157 da Constituição só é constitucionalmente exigido quando seu produto se destine a favorecer a maternidade e ocorrer às conseqüências da doença, invalidez, velhice e morte.

7. O fato gerador do tributo previdenciário é diverso, conforme se trate de referi-lo ao empregado ou ao empregador. A *contribuição* do empregado é, sem dúvida, *exação vinculada.* Mais precisamente, taxa.

8. A *"contribuição"* do empregador é, nitidamente, um impôsto.

9. Os demais tributos parafiscais, arrecadados e exigidos por pessoas diversas do estado, tanto públicas quanto privadas — estas dotadas de finalidades de interêsse público — configurar-se-ão como impôsto ou taxa, conforme seus respectivos fatos geradores revistam esta ou aquela estrutura jurídica.

10. O regime jurídico da parafiscalidade é rigorosamente o mesmo que o da tributação comum, submetida que está aquela a idênticos princípios e regras jurídicas, em tôda sua extensão.