



SUPLEMENTO TRABALHISTA

115/11

CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL URBANA — QUESTÕES POLÊMICAS

Rodrigo Caramori Petry ()*

1. Introdução

As entidades sindicais patronais (sindicatos, federações e confederações sindicais)⁽¹⁾ assumem relevante papel na defesa dos interesses dos empresários empregadores no Brasil. A mais destacada função dessas entidades de direito privado está na representação das classes empregadoras em face das entidades sindicais dos empregados, atuando em negociações e dissídios coletivos com vistas à resolução dos conflitos de interesses na esfera laboral.

Mas os sindicatos patronais também prestam serviços voltados ao atendimento dos interesses gerais da classe empresarial empregadora⁽²⁾, especialmente mediante a elaboração de estudos e orientações sobre os problemas que afetam a atividade empresarial, assim como atuação perante autoridades administrativas ou judiciais.⁽³⁾

Em razão do alcance de sua representatividade coletiva e da utilidade das informações que coletam e produzem sobre as atividades econômicas, as entidades sindicais patronais também podem ser chamadas a colaborar como o Governo, exercendo

função técnica ou consultiva no interesse de solucionar questões relacionadas à determinada categoria econômica que representem.⁽⁴⁾

Tais entidades são mantidas mediante a arrecadação de diversas receitas, dentre elas, a chamada “contribuição sindical patronal”, de natureza tributária e exigível de todos os que façam parte de uma categoria econômica.⁽⁵⁾ As entidades sindicais também realizam outras cobranças, mas sem caráter tributário e exigíveis apenas dos filiados à entidade sindical. São elas, fundamentalmente: i) contribuição confederativa,⁽⁶⁾ ii) contribuição assistencial⁽⁷⁾ e iii) mensalidade sindical.⁽⁸⁾

(4) Nesse sentido, veja-se a previsão dos arts. 513 e 514 da CLT (prerrogativas e deveres dos sindicatos).

(5) Como já amplamente reconhecido pelo STF (ADIn n. 1.076-0/DF, RE n. 180.745-8/SP, dentre outros).

(6) Prevista expressamente no art. 8º, IV, primeira parte, da CF, como já reconhecido pelo STF: “A contribuição confederativa, instituída pela assembleia geral — CF, art. 8º, IV — distingue-se da contribuição sindical, instituída por lei, com caráter tributário — C.F., art. 149 — assim compulsória. A primeira é compulsória apenas para os filiados do sindicato.” (STF, 2ª Turma, RE n. 177.529-7/SP, Rel. para acórdão Min. Carlos Velloso, j. por maioria em 13.5.1997, DJ em 3.10.1997). Veja-se nesse sentido a Súmula n. 666 do STF: “A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.”

(7) Como já decidido pelo Tribunal Superior do Trabalho (TST), a contribuição negocial, também chamada de contribuição assistencial ou outra denominação (art. 513, “e”, da CLT), fixada em convenção coletiva, acordo ou sentença normativa, e devida ao sindicato para cobrir custos da atuação em negociações ou dissídios coletivos, só pode ser exigida dos sindicalizados, e não genericamente da categoria (Precedente Normativo n. 119 do TST). A jurisprudência do STF mostra indefinição no assunto (RE n. 189.960-3/SP, AgRegRE n. 224.885-6/RS e AgRegAI n. 396.235-4/SP).

(8) Baseada na prerrogativa expressa no art. 548, “b” da CLT.

(*) Rodrigo Caramori Petry é Professor, Advogado e Consultor Tributário em Curitiba-PR. Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC-PR.

(1) Observe-se que as centrais sindicais somente são reconhecidas no sistema sindical da categoria profissional (Lei n. 11.648/2008).

(2) Que no meio rural, nos termos do DL n. 1.166/1971, inclui os proprietários rurais de maior porte, tidos como “empregadores em potencial”, hipótese polêmica (STJ, REsp n. 660.463/SP).

O art. 592 da CLT prevê também funções assistenciais aos sindicatos, compreendendo até mesmo assistência médica e odontológica, dentre outras.

Ainda é de se ressaltar que, devido à diversidade de fundamentos legais, costuma-se distinguir as contribuições sindicais cobradas das categorias econômicas ou profissionais urbanas daquelas cobradas das categorias rurais.

No presente artigo abordaremos os principais aspectos polêmicos em torno da contribuição sindical patronal urbana (CSPU), que, nos termos do art. 149 da Constituição Federal de 1988⁽⁹⁾, é um tributo da espécie "contribuição de interesse das categorias econômicas". Dentre outros aspectos, estudaremos: i) a dispensa de lei complementar para instituição ou modificação da contribuição; ii) a determinação e a possibilidade de atualização monetária do valor de referência (antigo "MVR") usado para calcular a contribuição; iii) a não inclusão, na base de cálculo da contribuição devida pela classe empregadora (capital social), de eventual valor de capital social a integralizar; iv) a impossibilidade da adoção de base de cálculo ou de alíquotas diferentes daquelas prescritas pela CLT; e v) a constitucionalidade da isenção concedida por lei às micro e pequenas empresas do regime SIMPLES de tributação.

2. As contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas

O *caput* do art. 149 da Constituição Federal prevê ser da competência da União Federal a instituição de "contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas"⁽¹⁰⁾. Trata-se aqui de norma de competência legislativa tributária mista, ou seja, cumula caráter receptivo e prospectivo, já que teve por objetivo receber contribuições

que já existiam antes da Constituição de 1988, e, ao mesmo tempo, autorizar a eventual instituição de outras contribuições (a depender da organização de novas subcategorias profissionais ou econômicas além das já existentes).

Para a adequada compreensão do conteúdo da norma de competência acima aludida cabe-nos perquirir, primeiramente, o que são e quais são as categorias profissionais e econômicas cujo interesse financeiro (financiamento) deve ser atendido por meio da cobrança e arrecadação de contribuições, tributos que, ao mesmo tempo, servem de "instrumento de atuação da União Federal". As definições estão no *caput* do art. 511 da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-lei n. 5.452/1943) em conjunto com seus §§ 1º e 2º, dispositivos que permitem apontar o seguinte quadro:

Categoria econômica	É o conjunto de pessoas jurídicas ou físicas empregadoras, que exercem determinadas atividades econômicas idênticas, similares ou conexas, com fins lucrativos, e entre as quais se reconhece um vínculo social formado por interesses econômicos em comum.
Categoria profissional	É o conjunto de pessoas físicas que exercem determinadas atividades profissionais idênticas, similares ou conexas, na condição de empregado, trabalhador avulso, trabalhador autônomo ou profissional liberal, e entre as quais se reconhece um vínculo social formado por interesses profissionais em comum.

Com base na Constituição Federal e na legislação em vigor, podemos assim classificar as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas:

Contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas					
Grupo	Espécie	Subesp.	Tipo (contribuinte)	Legislação	Alíquota / Base
Contrib. de categorias profissionais	Contrib. sindical obreira	Urbana	Empregado (inclusive p/ opção do profissional liberal (art. 585 CLT)) ou trabalhador avulso	Arts. 580, I, e 583 (primeira parte), da CLT	1/30 ou 3,33% da remuneração do mês março ou 1 jornada ⁽¹¹⁾
			Autônomo (empregador/não)	Art. 580, II, CLT	30% do MVR ⁽¹²⁾
			Profissional (empregador/não)	Art. 580, II, CLT	30% do MVR

(9) "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 (...)."

(10) A atuação da União Federal no interesse das categorias profissionais e econômicas se restringe fundamentalmente ao registro das organizações sindicais (art. 8º, I, CF) e à fiscalização das

profissões regulamentadas, por intermédio dos conselhos profissionais (arts. 5º, XIII; 21, XXIV; 22, XVI; e 170, CF).

(11) Art. 582 da CLT. A contribuição deve ser descontada do salário, pelo empregador.

(12) O problema consiste em definir o que seria hoje o "valor-base" equivalente ao antigo "MVR" (Maior Valor de Referência), já que seu uso foi extinto em 1991, como demonstraremos adiante.

SUPLEMENTO TRABALHISTA LTR

Reg. Div. Cens. Div. Públ. DPF nº 1658-p209/73 ISSN 15169146

REDAÇÃO: DIRETOR - ARMANDO CASIMIRO COSTA - DET - SÃO PAULO 749

REDATOR - ARMANDO CASIMIRO COSTA FILHO - DRT - SÃO PAULO 9.513

PROPRIEDADE DA LTR EDITORA LTDA.

www.ltr.com.br

Redação: Rua Jaguaribe, 571 — Fone/Fax (11) 2167-1101
e-mail: redacao@ltr.com.br — CEP 01224-001 — São Paulo - SP
Vendas: Rua Jaguaribe, 571 — Fone/Fax: (11) 2167-1101
CEP 01224-001 — São Paulo — SP

Composição: Linotec — (11) 3208-9121
Impressão: Editora Gráficos Unidas
Rua Bueno de Andrade, 218 — (11) 3208-4321

Contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas					
Grupo	Espécie	Subesp.	Tipo (contribuinte)	Legislação	Alíquota / Base
			Servidor público civil ⁽¹³⁾	Art. 580, I, CLT (conforme STF)	1/30 ou 3,33% da remun. do mês março
		Rural	Trabalhador rural (empregado ou prestador de serviço eventual (v.g. safra agrícola))	Art. 1º, I, "a" do DL n. 1.166/71	1/30 ou 3,33% do salário mínimo no mês de março ⁽¹⁴⁾
			Explorador (proprietário/não) de pequena área rural para subsistência (imóvel igual ou inferior a 2 módulos rurais)	Art. 1º, I, "b" do DL n. 1.166/71 (Lei n. 9.701/98)	30% do MVR ⁽¹⁵⁾
	Contrib. corporativa		Profissionais liberais em geral (exceto advogados, conf. STJ)	Lei profissional + Lei n. 6.994/82 ⁽¹⁶⁾	Até 2 MVR
			Sociedades profissionais (exceto advogados, conf. STJ)	Lei profissional + Lei n. 6.994/82	2 a 10 MVR conforme capital social
Contrib. de categorias econômicas	Contrib. sindical patronal	Urbana	Empregador pessoa física empresário/firma individual (equiparada à p. jurídica) ⁽¹⁷⁾	Art. 580, III e §4º, da CLT	0,8% a 0,02% sobre o valor do capital social
			Empregador pessoa jurídica sociedade empresarial ou sociedade simples	Art. 580, III e §4º, da CLT	0,8% a 0,02% sobre o valor do capital social
			Empregador pessoa jurídica sem capital social registrado (mas c/ atividade econômica) ⁽¹⁸⁾	Art. 580, III, §5º da CLT	0,8% a 0,02% sobre o valor equiv. a 40% do faturamento/ano
		Rural	Empregador rural pessoa jurídica organizada em sociedade empresarial	Art. 1º, II, "a" do DL n. 1.166/71	0,8% a 0,02% sobre o valor do capital social ⁽¹⁹⁾
			Empregador rural pessoa física que exerce atividade econômica	Art. 1º, II, "a" do DL n. 1.166/71	0,8% a 0,02% sobre o valor da terra nua explorada ⁽²⁰⁾
			Explorador de área rural para subsistência (proprietário/não) em imóvel > 2 módulos rurais	Art. 1º, II, "b" do DL n. 1.166/71 (Lei n. 9.701/98)	0,8% a 0,02% sobre o valor da terra nua explorada ⁽²¹⁾
			Proprietário pessoa jurídica de mais de um imóvel rural com área total > 2 módulos rurais	Art. 1º, II, "c" do DL n. 1.166/71 (Lei n. 9.701/98)	0,8% a 0,02% sobre o valor do capital social ⁽²²⁾
			Proprietário pessoa física de mais de um imóvel com área total > 2 módulos rurais	Art. 1º, II, "c" do DL n. 1.166/71 (Lei n. 9.701/98)	0,8% a 0,02% sobre o valor da terra nua explorada ⁽²³⁾

(13) A cobrança de contribuição sindical obreira dos servidores públicos civis é duvidosa, levantando polêmica. O STF tem decidido a favor da cobrança, ainda que a CLT diga respeito apenas aos trabalhadores da iniciativa privada (o art. 566 vedava inclusive a sindicalização de servidores), o que restou revogado pela CF/1988. O STF entendeu que o inciso VI do art. 37, da CF, ao garantir o direito do servidor à livre associação sindical, também acaba por garantir o financiamento do sindicato dos servidores públicos mediante cobrança de contribuição compulsória, de natureza tributária indicada pelo art. 8º, IV, in fine, atraindo também subsidiariamente as normas da CLT sobre o tema (STF, 1ª Turma, ROMS n. 21.758-1/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. unânime em 20/09/1994, DJ em 4.11.1994). Já para o servidor militar é proibida sindicalização (art. 142, IV, CF).

(14) Art. 4º, § 2º, do Decreto-lei n. 1.166/1971 c/c art. 582 da CLT.

(15) Art. 4º, § 3º, do Decreto-lei n. 1.166/1971 c/c art. 580, II, da CLT (580, "b", na redação original).

(16) Para o STJ, a contribuição dos advogados (OAB) está fora das limitações da Lei n. 6.994/1982.

(17) Via de regra é inscrito no regime Simples Nacional, sendo isento da contribuição sindical patronal.

(18) A instituição que demonstrar não ter finalidade lucrativa em sua atividade estará isenta (§ 6º do art. 580).

(19) Art. 4º, § 1º c/c art. 580, III, da CLT (580, "c", na redação original da CLT).

(20) Art. 4º, § 1º c/c art. 580, III, da CLT (580, "c", na redação original da CLT).

(21) Art. 4º, § 1º c/c art. 580, III, da CLT (580, "c", na redação original da CLT).

(22) Art. 4º, § 1º c/c art. 580, III, da CLT (580, "c", na redação original da CLT).

(23) Art. 4º, § 1º c/c art. 580, III, da CLT (580, "c", na redação original da CLT).

Quanto à identificação das diversas categorias propriamente ditas (v.g. indústria, comércio, etc. e suas subdivisões), veja-se a classificação indicativa contida no Quadro de Atividades e Profissões ao qual faz alusão o art. 577 da CLT, que foi recepcionado pela CF/1988 com função exemplificativa (não taxativa) do enquadramento sindical (STF, ROMS n. 21.305-1/DF; STJ, REsp n. 238.127/RJ e TST, AIRR n. 111640-97.2005.5.15.0128)⁽²⁴⁾.

Note-se que algumas fórmulas de incidência e tipos de contribuintes são alvo de polêmicas, algumas já decididas pelos tribunais, outras ainda em curso de solução. Os debates envolvendo as contribuições corporativas (v.g. OAB, CRM), a contribuição sindical dos trabalhadores urbanos (incluindo os autônomos e profissionais liberais, mesmo que empregadores) ou a contribuição sindical rural, não serão objeto de análise no presente artigo. Focamos agora a contribuição sindical patronal urbana.

Observe-se também que não constam da tabela acima, como contribuintes da contribuição sindical patronal, os entes políticos (União, Estados, DF e Municípios) e demais entidades sem fins lucrativos e sem atividade econômica, inclusive os sindicatos e os empregados dos próprios sindicatos⁽²⁵⁾. Essas entidades, ainda que venham a ser empregadoras (tendo empregados, regidos pela CLT), são isentas.

3. História da contribuição sindical: da para fiscalidade pura à natureza tributária

A contribuição sindical foi primeiramente instituída com base na Constituição de 1937, sendo regulamentada sucessivamente pelos Decretos-leis ns. 1.402/1939 e 2.377/1940, e pelo Decreto n. 3.035/1941, sob a denominação de "imposto sindical", impropriamente, já que não ostentava natureza tributária. Depois, a Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-lei n. 5.452/1943) previu a cobrança sindical (arts. 578 a 610), denominando-a "contribuição", aqui também sem caráter tributário.

Mesmo após a Constituição de 1946, a contribuição sindical ainda continuou em vigor com caráter parafiscal (entenda-se como sendo cobrada em paralelo ao sistema tributário), passando por um longo período de indefinição nos anos seguintes.

(24) A Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) é utilizada precipuamente para padronizar o Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) administrado pela Receita Federal, mas serve de base para enquadramento fiscal inclusive por outras administrações tributárias, além da federal. Assim como a tabela de atividades econômicas a que faz alusão o art. 577 da CLT, pode a CNAE ser utilizada como uma classificação indicativa (não vinculante), diante de dificuldades na tarefa de classificação de atividades para o enquadramento sindical. Observe-se ainda que micro e pequenas empresas não formam uma categoria econômica própria, para fins de enquadramento sindical, pois o movimento econômico/receita bruta da atividade não é critério para identificação de uma categoria econômica.

(25) Vedando a sindicalização de empregados dos sindicatos, veja-se o parágrafo único do art. 525 da CLT.

O Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) não atribuiu natureza jurídica tributária à contribuição sindical. Pouco depois, a edição do Decreto-lei n. 27/1966 alterou a redação do art. 217 do *Codex* apenas para explicitar que a codificação tributária e as regras limitadoras da incidência de certos tributos lá contidas não interferiam na continuidade da contribuição sindical instituída pela CLT, que prosseguia fora do sistema tributário, assim como diversas outras contribuições. A Emenda Constitucional n. 18/1965 não alterou esse panorama.

A Constituição de 1967 também não modificou o caráter puramente parafiscal da contribuição sindical, limitando-se, no Capítulo da Ordem Econômica e Social, a prever a possibilidade dos sindicatos cobrarem contribuição para seu financiamento, ainda em paralelo ao sistema tributário⁽²⁶⁾.

Foi somente com a Emenda n. 1/1969 que o texto da CF/1967 passou a prever expressamente no Capítulo do Sistema Tributário (art. 21, § 2º)⁽²⁷⁾ as "contribuições de interesse de categorias profissionais". Entendidas em sentido estrito, tais contribuições se referiam apenas às contribuições sindicais da classe trabalhadora e às contribuições corporativas (OAB, CREA, etc.), pois estava ausente do § 2º do art. 21 da nova Constituição a expressão "categorias econômicas", que representava desde a edição da CLT a classe patronal no sistema sindical (vide art. 511, §§ 1º e 2º).

Mas compreendemos que essa ausência de alusão às categorias econômicas no § 2º do art. 21 foi apenas um ato falho do constituinte derivado elaborador da Emenda n. 1/1969, superável por uma interpretação integrada dos dispositivos da Constituição: deveria se entender aqui a disposição do art. 21, § 2º em conjunto com o disposto no art. 166, § 1º, que fazia alusão à contribuição sindical em geral, comportando o interesse de ambas as categorias: profissional e econômica⁽²⁸⁾. Assim era possível concluir que ambas as espécies de contribuição sindical, ou seja, tanto a da classe trabalhadora quanto a da classe patronal, deveriam estar compreendidas

(26) "Art 159 — É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de Poder Público serão regulados em lei. § 1º — Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas."

(27) Na redação original: "Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre: (...) § 2º A União pode instituir: I — contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 8, de 1977)."

(28) "Art. 166. É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de poder público serão regulados em lei. § 1º Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas."

no gênero tributário a partir da CF/1969, juntamente com as contribuições corporativas.

Esse raciocínio segue a linha de entendimento manifestada pelo Ministro do STF Carlos Velloso quando de seu voto vencedor no julgamento do RE n. 129.930-4/SP, ocasião na qual ele caracterizou como tributária a contribuição sindical patronal expressamente desde a EC n. 1/1969⁽²⁹⁾.

Entretanto, tempos depois a Emenda Constitucional n. 8/1977 extraiu as contribuições sindicais (envolvendo as categorias profissionais e as econômicas) do regime tributário, ao inserir o inciso X no art. 43 da Constituição de 1969. Tal dispositivo deu a entender ser de competência do Congresso Nacional, paralelamente, legislar sobre tributos e sobre contribuições sociais previdenciárias e sindicais. Pelo fato de tratar as contribuições ali dispostas como algo apartado dos tributos (citados no inciso I do mesmo art. 43), entendeu o STF, no julgamento do RE n. 99.848-9/PR⁽³⁰⁾ (dentre outros), que a EC n. 8/1977 retirou a natureza tributária das contribuições ali indicadas, atribuindo-lhes novamente um caráter inteiramente parafiscal.

Embora as contribuições sindicais não tenham feito parte do citado julgamento do STF, já que o caso concreto em litígio só envolvia a contribuição previdenciária, as razões do julgado são aplicáveis às contribuições sindicais patronais e obreiras, deixando de fora apenas às contribuições corporativas, que também são de interesse de categorias profissionais. Ou seja, por força da EC n. 8/1977, o § 2º do art. 21 da CF/1969 passou a compreender como "contribuições de interesse de categorias profissionais" no sistema tributário apenas as contribuições corporativas, cobradas pelas entidades de fiscalização das profissões regulamentadas (OAB, CREA, CRM, etc.). As demais contribuições profissionais (contribuições sindicais obreiras) deixaram de ser tributo a partir da EC n. 8, juntamente com as contribuições sindicais patronais.

Seja após a CF/1969 ou mesmo após a EC n. 8/1977, em nível infralegal ainda continuava em vigor a normatização instituída pela antiga CLT para a contribuição sindical urbana, embora com algumas mudanças, sobretudo as operadas pelas Leis ns. 6.386/1976 e 7.047/1982 no que diz respeito à fórmula de cálculo da contribuição, como explicitaremos adiante. Em relação às contribuições sindicais patronais e obreiras rurais, houve previsão própria desde a Lei n. 4.214/1963⁽³¹⁾.

(29) STF, 2ª Turma, j. unânime em 7.5.1991, DJ em 16.8.1991. Nesse mesmo julgamento, o Ministro Velloso parece ignorar intencionalmente que a Emenda Constitucional n. 8/1977 tenha extraído as contribuições sindicais (das categorias profissionais e das econômicas) do regime tributário, conforme comentamos no texto acima.

(30) STF, 1ª Turma, Rel. Ministro Rafael Mayer, j. unânime em 10.12.1984.

(31) Sucetida pelo DL n. 789/1969 e depois pelo DL n. 1.166/1971 e alterações de seu regime (Leis ns. 8.022/1990, 8.847/1994, 9.701/1998 e 9.393/1996).

A estrutura normativa da contribuição sindical urbana (CLT) foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, que passou a lhe conformar inequivocamente como um tributo, atribuindo-lhe os efeitos jurídicos próprios, conforme seus arts. 149 e 8º, IV, parte final⁽³²⁾. A recepção tributária pela nova Constituição recebeu a chancela do Supremo Tribunal Federal (vide RE n. 180.745/SP)⁽³³⁾.

Diversas foram as iniciativas do Poder Executivo e do Poder Legislativo no sentido da extinção da contribuição sindical (urbana e rural), desde meados dos anos 1950 até mais recentemente, quando em 1990, por meio da Medida Provisória n. 236⁽³⁴⁾, o Governo federal da época fixou a extinção paulatina da cobrança. O governo seguinte, justificando ser melhor uma extinção imediata, vetou o projeto de lei de conversão daquela MP, e gerou efeito contrário: manteve indefinidamente a cobrança.

Outras iniciativas nunca vingaram, e a contribuição assim permanece válida no ordenamento jurídico brasileiro, até o presente momento⁽³⁵⁾. Mas o Legislativo nacional ainda é fórum de debates para novas iniciativas no sentido da extinção da contribuição sindical, com certo apoio do Poder Executivo⁽³⁶⁾. O tema é muito debatido ao lado da proposta de substituição da unicidade pela pluralidade sindical.

De qualquer forma, tendo em vista todo o exposto, resta claro e evidente que a partir da Constituição de 1988 não há mais dúvidas de que a contribuição sindical é um tributo, e, portanto, está sujeita às limitações aplicáveis ao poder de tributar.

4. A regra-matriz de incidência da contribuição sindical patronal urbana (CSPU)

A contribuição sindical urbana, como gênero (compreendendo a patronal e a obreira), encontra

(32) "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;". Observe-se que o dispositivo trata de duas contribuições: i) a contribuição confederativa, exigível dos associados e prevista por meio de assembleia geral do sindicato; e ii) a contribuição sindical, prevista em lei e exigível de todos que pertençam à categoria econômica ou profissional independentemente de associarem-se formalmente ao sindicato.

(33) STF, 1ª Turma, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, j. unânime em 24.3.1998, DJ em 8.5.1998.

(34) Reeditada sucessivamente como MP n. 258 e 275, ambas de 1990, antes do projeto de sua conversão em lei ser levado à apreciação.

(35) O debate sobre a extinção ou não da contribuição sindical é tão antigo quanto a própria cobrança, e outras iniciativas legais na direção da extinção já foram tentadas antes, sem sucesso. Nesse sentido, veja-se o art. 16 da Lei n. 4.589/1964, *ipsis litteris*: "Art. 16. O Poder Executivo, através do Ministro do Trabalho e Previdência Social designará uma comissão composta de representantes do Governo e de todas as entidades sindicais de grau superior para realizar os necessários estudos e apresentar relatório circunstanciado ao titular da Pasta do Trabalho, propondo a extinção ou não do Imposto Sindical, para efeito no primeiro caso, de envio de mensagem ao Congresso Nacional."

(36) A Lei n. 11.648/2008 já prevê, inclusive, em seu art. 7º, a futura substituição da contribuição sindical por contribuição que deverá ser desvinculada do caráter tributário, chamada "contribuição negocial".

previsão nos arts. 578 a 610 da CLT. A receita arrecadada é dividida entre as entidades sindicais e o Ministério do Trabalho⁽³⁷⁾. A espécie chamada "contribuição sindical patronal urbana" encontra-se mais detalhada no art. 580, *caput* e seu inciso III. Vejamos brevemente seus principais componentes normativos.

4.1. Hipótese de incidência

O fato de uma pessoa jurídica (ou física equiparada à jurídica)⁽³⁸⁾ se caracterizar dentro de uma categoria econômica desencadeia a obrigação de pagar a CSPU. Por razões práticas, a lei escolhe como aspecto temporal para realização do fato o mês de janeiro de cada ano. O fato gerador ocorre dentro do território nacional.

4.2. Sujeito ativo e sujeito passivo

Sujeito ativo da CSPU é o sindicato⁽³⁹⁾ correspondente à atividade econômica preponderante da empresa, localizado em seu território (vide art. 8º, II, CF)⁽⁴⁰⁾.

Sujeito passivo da CSPU é a pessoa pertencente a uma categoria econômica (para maiores detalhes, veja-se o quadro geral apontado no item 2 do presente artigo).

(37) Em regra, a distribuição da receita é a seguinte (art. 589 da CLT): 60% para o sindicato; 15% para a federação; 5% para a confederação e 20% para o Ministério do Trabalho e Emprego ("conta especial emprego e salário"). O STF já decidiu que a destinação de parte da contribuição sindical à União Federal (MTE) é constitucional (STF, 2ª Turma, AgRegRE n. 279.393-1/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, j. unânime em 6.9.2005, DJ em 30.9.2005).

(38) Em tese, pode um empresário individual ser contribuinte da CSPU. Isso é excepcional, pois a maioria dos empresários individuais possui regime Simples de tributação (LC n. 123/2006), o que os isenta da CSPU. No caso de microempreendedor individual (MEI) a inscrição no SIMPLES é regra absoluta.

(39) Aqui o polo ativo da obrigação tributária é ocupado por pessoa jurídica de direito privado, contrariando a regra do art. 119 do CTN ("Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento."). Trata-se de situação absolutamente excepcional, que só pode ser admitida mediante interpretação constitucional que entenda que o art. 8º, IV, da CF recepcionou a contribuição sindical na forma como fixada pela legislação pré-constitucional, quando tinha caráter parafiscal, e não tributário. A sujeição ativa sindical também não foi prevista pelo art. 7º do CTN, pois o Código foi editado sob a vigência da CF/1946 (com a redação da EC n. 18/1965), quando a contribuição sindical ainda não tinha natureza tributária, sendo inteiramente ignorada pelo Código.

(40) "Art. 8º (...) II — é vedada a criação de mais de uma organização sindical, em qualquer grau, representativa de categoria profissional ou econômica, na mesma base territorial, que será definida pelos trabalhadores ou empregadores interessados, não podendo ser inferior à área de um Município;" Porém, haverá mais de um sindicato/sujeito ativo quando a empresa possuir mais de uma atividade econômica. Nesse caso, deve-se dividir o montante do capital social a servir de base para cálculo da contribuição, na mesma proporção do faturamento representado pelas diversas atividades da empresa, e recolher a contribuição para os sindicatos respectivos. Também se deve dividir o capital social da empresa na proporção do faturamento de cada um de seus estabelecimentos (v.g. matriz e filiais), quando em territórios diversos, sujeitos a sindicatos distintos (vide art. 581 da CLT).

4.3. Base de cálculo e alíquotas

A base de cálculo e as alíquotas da CSPU estão previstas no art. 580, *caput* e inciso III, com redação dada pela Lei n. 7.047/1982⁽⁴¹⁾, *ipsis litteris*:

"Art. 580. A contribuição sindical será recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá: (...) III — para os empregadores, numa importância proporcional ao capital social da firma ou empresa, registrado nas respectivas Juntas Comerciais ou órgãos equivalentes, mediante a aplicação de alíquotas, conforme a seguinte Tabela progressiva:

Classes de Capital	Alíquota
1. até 150 vezes o maior valor de referência	0,8%
2. acima de 150, até 1.500 vezes o maior valor de referência	0,2%
3. acima de 1.500, até 150.000 vezes o maior valor de referência	0,1%
4. acima de 150.000, até 800.000 vezes o maior valor de referência	0,02%"

O cálculo da contribuição leva em conta a aplicação cumulativa das alíquotas, ou seja, cada faixa de capital social da empresa é tributada com a alíquota correspondente, à semelhança do que ocorre com a base de cálculo do imposto de renda pessoa física, que também é separada por faixas de valor. Entretanto, as alíquotas do IRPF são progressivas, ao contrário do que ocorre com a CSPU, na qual as alíquotas são regressivas⁽⁴²⁾. O valor da contribuição sindical patronal corresponderá ao somatório dos resultados obtidos nas diversas faixas de tributação, a não ser que o capital social da entidade empregadora seja igual ou inferior a 150 vezes o maior valor de referência (MVR), situação na qual haverá apenas uma alíquota aplicável (0,8%).

Independentemente do valor do capital social, a CLT previu um valor mínimo de contribuição, correspondente a 60% do MVR. E também há um valor máximo: o equivalente ao maior cálculo limite da tabela, ou seja, o valor correspondente à alíquota de 0,02% sobre a faixa de capital social de 800.000 vezes o MVR.

(41) Originalmente, em 1943, o art. 580 da CLT previa a cobrança de valores fixos em moeda da época (Cruzeiro) em ordem crescente conforme o valor total do capital social do empregador. Assim, os empregadores com capital social até R\$ Cr\$ 10.000,00 pagavam Cr\$ 30,00; e, no fim da tabela, aqueles cujo capital fosse maior de Cr\$ 10.000.000,00 pagavam Cr\$ 5.000,00. Era um sistema mais simples e menos comprometido com a isonomia entre os pagantes. Foi a Lei n. 6.386/1976 que primeiramente alterou o sistema de cálculo previsto na CLT para a contribuição sindical patronal, ao fixar quatro faixas de capital social sobre as quais eram aplicadas alíquotas ad valorem (percentuais) diversas, de forma regressiva conforme maior fosse o capital social (como ainda é hoje), variando de 0,5% até 0,01%. Posteriormente, a Lei n. 7.047/1982 majorou as alíquotas para os patamares ainda atualmente previstos no art. 580 da CLT (variando de 0,8% até 0,02%).

(42) "Art. 580. (...) § 1º A contribuição sindical prevista na tabela constante do item III deste artigo corresponderá à soma da aplicação das alíquotas sobre a porção do capital distribuído em cada classe, observados os respectivos limites."

Para calcular a contribuição sindical patronal é essencial conhecermos o chamado "MVR". Como defini-lo atualmente? Responderemos adiante, no tópico 5.2.

5. Questões polêmicas em torno da contribuição sindical patronal urbana

5.1. Dispensa de lei complementar para instituição ou modificação da CSPU

A instituição ou modificação da regra-matriz de incidência das contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, previstas no art. 149 da Constituição Federal, não depende da edição de lei complementar. Também não há exigência de que essas contribuições venham a ter seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes esboçados primeiramente em uma lei complementar de caráter geral, como é o CTN, para que somente em um segundo momento lógico sejam instituídas, por meio de lei ordinária.

Sabemos que o *caput* do art. 149 da Constituição, ao mesmo tempo em que autoriza à União instituir contribuições, o faz exigindo que o exercício dessa competência tributária preste obediência ao art. 146, III, do Texto Magno. O que significa essa remissão ao art. 146, III? Primeiramente, observamos que do inteiro teor do inciso III do art. 146 só interessa diretamente ao presente estudo o contido nas alíneas "a" e "b", no que determinam:

"Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III — estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

Para nós, a referência feita ao art. 146, III pelo art. 149 quer afirmar especialmente que a instituição de contribuições pela União Federal deverá obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária, aplicáveis a todos os tributos. Além de afastar eventuais dúvidas acerca da natureza tributária das contribuições, a alusão ao art. 146, III também teve o condão de determinar a expressa aplicação às contribuições, no que couber, dos dispositivos contidos no Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966). O CTN é um documento legislativo que, editado ainda sob a vigência da CF/1946 (com a redação da Emenda n. 18/1965), sequer reconhecia as contribuições como espécie tributária.

Alguns estudiosos defendem tese pela exigência de lei complementar para a instituição de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e o fazem com o seguinte raciocínio: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios possuem, de fato, suas definições elementares em lei complementar,

que é representada pelo CTN⁽⁴³⁾, o que obedece a uma pretensa "exigência" do art. 146, III, "a", da Constituição. Ao mesmo tempo, o CTN não trouxe definição do tributo chamado "contribuição", nem esboçou seus elementos básicos de incidência (fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes). Por tal motivo, seria exigível uma lei complementar para prever os elementos básicos das contribuições, antes de sua instituição por lei ordinária. Tal procedimento garantiria segurança jurídica e evitaria conflitos de competência, já que as contribuições em sua maior parte não possuiriam suas hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes indicados ou esboçados pela CF ou pelo CTN, ao contrário dos demais tributos.

Em relação às contribuições sindicais, tal exigência é claramente descabida, por, ao menos, duas razões: i) a regra de competência do art. 149 da CF (refletida no art. 8º, IV), possui caráter receptivo, ou seja, recepcionou as contribuições sindicais anteriores à CF/1988, e ao fazê-lo, constitucionalizou seus elementos básicos de incidência (fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes) como estavam em vigor à época⁽⁴⁴⁾, não havendo razão pela qual entender necessária a "prévia" definição dos elementos básicos de incidência dessas contribuições em uma lei complementar;⁽⁴⁵⁾ ii) as contribuições sindicais são tributos de competência exclusiva da União Federal, não havendo nenhum potencial conflito de competência a ser evitado por meio de regras a serem estabelecidas em lei complementar, ao contrário do que pode ocorrer com os impostos em geral, para os quais a CF exige definição prévia, em lei complementar, de fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

A jurisprudência do STF, desde há muito tempo, entende não haver exigência de lei complementar para a instituição ou alteração das contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas,

(43) O CTN (Lei n. 5.172/1966) foi recepcionado pela CF/1988 com status de lei complementar (STF, Pleno, RE n. 556.664/RS (repercussão geral), Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado unânime em 12.6.2008, publicado no DJe em 14.11.2008).

(44) Sobre a recepção de tributos pré-constitucionais e a constitucionalização de seus elementos pela Constituição de 1988, veja-se também o caso da contribuição ao PIS: PENTRY, Rodrigo Caramori. Contribuições PIS/PASEP e COFINS. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 182/183 e 207/208.

(45) Os textos que preveem normas de competência legislativa tributária para contribuições muitas vezes possuem caráter receptivo, e se limitam a afirmar a recepção do tributo que já estava em vigor antes da Constituição de 1988. Geralmente tais dispositivos não discriminam de forma expressa quais são os elementos normativos (fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes) do tributo recepcionado, pela simples razão de que tais elementos já eram conhecidos pelo Constituinte de 1988. Então, ao observador menos avisado parece que a Constituição de 1988 não previu os elementos básicos de incidência das contribuições recepcionadas. Puro engano. As contribuições recepcionadas pela Constituição de 1988 são recepcionadas com todos os seus elementos pré-constitucionais, desde que não contrariem a nova Constituição. É o caso da contribuição sindical urbana, cujos elementos normativos previstos pela CLT foram constitucionalizados pelos arts. 149 e 8º, IV, da CF, com as devidas adaptações.

como o são as contribuições sindicais: "Sindicato: contribuição sindical da categoria: recepção. (...) nem impede a recepção questionada a falta de lei complementar prevista no art. 146, III, CF, à qual alude o art. 149, à vista do disposto no art. 34, §§ 3º e 4º, das Disposições Transitórias (...)." (46)

5.2. Definição e possibilidade de atualização do extinto MVR previsto na CLT

Para calcular a contribuição sindical patronal das sociedades empresariais é essencial conhecermos o chamado "MVR" e sua representação atual. O maior valor de referência era originalmente fixado pelo Poder Executivo, conforme previsto pelo § 2º do art. 580 da CLT na redação dada pela Lei n. 6.386/1976.

Posteriormente, o MVR foi extinto em fevereiro de 1991 por força da Lei n. 8.177/1991 (47). O art. 21 da Lei n. 8.178/1991 determinou o critério de substituição do MVR, pelo qual ele passaria a ser representado em cruzeiros (moeda da época). Foram ali previstas cinco faixas de valor para substituir o MVR, conforme a região do Brasil, variando de Cr\$ 1.599,75 (v.g. Ceará) até Cr\$ 2.266,17 (v.g. São Paulo).

Em seguida, o art. 1º da Lei n. 8.383/1991 instituiu a Unidade Fiscal de Referência (UFIR) como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos e de valores expressos em Cruzeiros na legislação tributária federal, determinando a utilização do valor de Cr\$ 126,8621 como divisor para se calcular o valor de 1 UFIR. Assim sendo, o MVR previsto pela CLT como base para distribuição das alíquotas da contribuição sindical passou a ser representado, por exemplo, em São Paulo, por 17,86 UFIR (resultado de Cr\$ 2.266,17 divididos por Cr\$ 126,8621). O art. 2º, § 1º, "b" da Lei n. 8.383/1991 previu ser o IPCA-E (48) o índice de atualização adequado para atualizações da UFIR a partir de 1º.2.1992 em diante.

(46) STF, 1ª Turma, RE n. 180.745-8/SP. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. unânime em 24.3.1998, DJ em 8.5.1998. Apenas não concordamos com esse julgado do STF quando aplica os §§ 3º e 4º do art. 34 do ADCT para justificar a desnecessidade de lei complementar para instituição de contribuições sindicais, pois para nós a dispensa de lei complementar advém do próprio art. 149, e não do art. 34 do ADCT. Veja-se o teor dos dispositivos apontados pelo STF no caso: "Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor (...) § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto. § 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição." O plenário do STF já reconheceu ser dispensável a edição de lei complementar para instituição de contribuições de qualquer espécie, bastando lei ordinária (STF, Pleno, RE n. 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 26.11.2003, DJ em 27.2.2004).

(47) "Art. 3º Ficam extintos a partir de 1º de fevereiro de 1991: (...) III — o Maior Valor de Referência (MVR) e as demais unidades de conta assemelhadas que são atualizadas, direta ou indiretamente, por índice de preços."

(48) Índice de preços ao consumidor amplo, série especial, calculado pelo IBGE.

O art. 29, § 3º, da Medida Provisória n. 1.973/67, de 26.10.2000, extinguiu a UFIR, preservando sua atualização monetária até aquele momento e estabelecendo que os valores por ela representados deveriam ser convertidos para a nova moeda em vigor no Brasil (o Real), de acordo com o valor da unidade de UFIR vigente para o ano 2000 (fixado pela Portaria MF n. 488/1999), correspondente a R\$ 1,0641. A citada MP foi reeditada sucessivamente, e finalmente convertida na Lei n. 10.522, em 2002.

Portanto, seguindo as regras dadas pela legislação federal em matéria monetária, é possível concluir que o extinto MVR passou a representar R\$ 19,00 (resultado da multiplicação de 17,86 UFIR por R\$ 1,0641), no Estado de São Paulo, lembrando que o valor equivalente ao MVR em UFIR variava por regiões do Brasil.

A conclusão acima é corroborada pela Nota Técnica CGRT/SRT/MTE n. 5/2004 editada pela Coordenação Geral das Relações de Trabalho (órgão da Secretaria das Relações do Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego), por meio da qual o Governo Federal objetivou solucionar as inúmeras dúvidas acerca do valor base para o cálculo da contribuição sindical, antigamente representado pelo MVR.

O Ministério do Trabalho e Emprego não se comprometeu com a atualização monetária da tabela de cálculo da contribuição sindical patronal depois do ano 2000, alegando ausência de disposição legal expressa e o respeito ao princípio da liberdade sindical. Em face disso, para não serem prejudicadas pela inflação, as entidades sindicais de grau superior passaram a elaborar suas próprias fórmulas de atualização da tabela, e usam índices diversos, dentre os mais comuns o IGP-M e o INPC.

A matéria é polêmica, envolvendo questionamento em torno da legalidade tributária, que exige lei para fixação da base de cálculo dos tributos ou sua majoração. Porém, sob tal ótica, entendemos que o procedimento das entidades sindicais patronais é legítimo, pois a base de cálculo da contribuição sindical já está fixada em lei (capital social), sendo a "atualização" do MVR um procedimento que dispensa autorização legal, já que encontra suporte no § 2º do art. 97 do CTN (49). Tal dispositivo esclarece estar dispensada a regra da legalidade tributária quando se tratar de simples atualização da base de cálculo de um tributo.

Em se tratando de atualizar o MVR, existem julgamentos do Poder Judiciário apontando como válida a aplicação do índice IPCA-E, o que nos parece bastante adequado, já que contempla o índice defi-

(49) "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) II — a majoração de tributos (...). §2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo."

nido legalmente pela Lei n. 8.383/1991 para atualizações posteriores à instituição da UFIR⁽⁵⁰⁾.

Apenas para que se tenha uma noção do impacto financeiro da contribuição sindical patronal e de sua atualização, assim como da diversidade dos valores da tabela sob a ótica do Ministério do Trabalho em relação ao que é determinado pelas confederações sindicais patronais que administram o tributo, vejamos as tabelas abaixo. Elas apontam os diferentes valores para cálculo da contribuição sindical para três dos principais setores da atividade

econômica no Brasil: comércio, indústria e produção rural. Comparamos à tabela do MTE, que está congelada. O valor atual do parâmetro equivalente ao MVR é muito diverso entre as confederações, e se distancia do valor apontado na Portaria CGRT/SRT/MTE n. 04/2005, que indicou um MVR "congelado" e generalizado em R\$ 19,00. O valor de referência atual, ou "novo MVR" (2011) adotado pela CNC vale R\$ 237,00; conforme a CNI é de R\$ 135,88, e pela CNA (agricultura e pecuária) é de R\$ 38,47⁽⁵¹⁾. Vejamos as tabelas abaixo:

Contribuição sindical patronal (urbana ou rural)			
Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) — Tabela sem atualização desde 2000			
Linha	Classe de Capital Social ou VTN ⁽⁵²⁾ (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a adicionar (R\$)
01	Até R\$ 1.425,62	Contribuição Mín.	R\$ 11,40
02	De R\$ 1.425,63 a R\$ 2.851,25	0,8%	-
03	De R\$ 2.851,26 a R\$ 28.512,45	0,2%	R\$ 17,11
04	De R\$ 28.512,46 a R\$ 2.851.245,00	0,1%	R\$ 45,62
05	De R\$ 2.851.245,01 a R\$ 15.206.640,00	0,02%	R\$ 2.326,62
06	Acima de R\$ 15.206.640,00	Contribuição Máx.	R\$ 5.367,95

Contribuição sindical patronal urbana			
Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) — Tabela para 2011			
Linha	Classe de Capital Social (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a adicionar (R\$)
01	Até 17.778,00	Contribuição Mín.	R\$ 142,22
02	De 17.778,01 a 35.556,00	0,8%	-
03	De 35.556,01 a 355.560,00	0,2%	R\$ 213,34
04	De 355.560,01 a 3.555.600,00	0,1%	R\$ 568,90
05	De 3.555.600,01 a 189.632.000,00	0,02%	R\$ 29.013,70
06	Acima de 189.632.000,00	Contribuição Máx.	R\$ 66.940,10

Contribuição sindical patronal urbana			
Confederação Nacional da Indústria (CNI) — Tabela para 2011			
Linha	Classe de Capital Social (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a adicionar (R\$)
01	Até 10.191,00	Contribuição Mín.	R\$ 81,53
02	De 10.191,01 a 20.382,00	0,8%	-
03	De 20.382,01 a 203.820,00	0,2%	R\$ 122,29
04	De 203.820,01 a 2.038.200,00	0,1%	R\$ 326,11
05	De 2.038.200,01 a 108.704.000,00	0,02%	R\$ 16.631,71
06	Acima de 108.704.000,00	Contribuição Máx.	R\$ 38.372,51

(50) TRF da 4ª Região, 2ª Turma, Apel.Reex. n. 5001387-95.2010.404.7200/SC, Rel. Vânia Hack de Almeida, j. unânime em 9.11.2010 (trata da atualização do MVR usado também para as contribuições corporativas cobradas pelos conselhos de fiscalização das profissões regulamentadas).

(51) As tabelas CNC, CNI e CNA são atualizadas ano a ano (as primeiras pelo IGP-M e a última pelo INPC).

(52) Como já vimos na tabela constante do item 2 do presente artigo, o capital social, base de cálculo da contribuição sindical patronal, é substituído pelo valor da terra nua (VTN) da propriedade rural apenas quando se trate de contribuinte pessoa física, ou seja, pessoa para a qual não se registra capital social.

Contribuição sindical patronal rural

Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA) — Tabela para 2011

Linha	Classe de Capital Social ou VTN (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a adicionar (R\$)
01	Até 2.886,14	Contribuição Mín.	R\$ 08
02	De 2.886,15 a 5.772,29	0,8%	-
03	De 5.772,30 a 57.722,98	0,2%	R\$ 34,63
04	De 57.722,99 a 5.772.297,87	0,1%	R\$ 92,36
05	De 5.772.297,88 a 30.785.588,65	0,02%	R\$ 4.710,20
06	Acima de 30.785.588,65	Contribuição Máx.	R\$ 10.867,31

5.3. O capital social "a integralizar" não pode ser tributado pela CSPU

O art. 580, III, da CLT determina que a CSPU dos empregadores organizados em sociedades com capital social registrado na Junta Comercial ou órgão equivalente (cartórios de registro civil das pessoas jurídicas) devem recolher a contribuição tendo por base de cálculo o "capital social registrado".

Entretanto, dúvidas podem surgir quando a sociedade venha a ter parte de seu capital social subscrito e integralizado pelos sócios, e outra parte apenas subscrita, aguardando integralização. Demonstraremos que o capital social ainda não integralizado pelos sócios não deve entrar na base de cálculo da contribuição sindical.

Do ponto de vista prático, não é incomum que em determinado exercício fiscal uma empresa venha a receber aumento de capital social, restando registrado na Junta Comercial uma referência a capital social integralizado e outra referência a capital social a integralizar. Considerando que o fato gerador da contribuição sindical patronal ocorre no mês de janeiro de cada ano, interessa-nos ter em mente que, caso se constate, no período de 1º até 31 de janeiro (data-limite para o pagamento da contribuição), estar ou ficar registrado um montante de capital social a integralizar posteriormente, o valor de capital a integralizar não deve ser tributado.

Conscientes da importância da contribuição sindical para manutenção dos relevantes serviços que as entidades sindicais patronais prestam a seus associados, na defesa de seus interesses individuais e coletivos, estudamos a questão também sob a ótica do entendimento oficial das entidades e órgãos competentes e interessados na arrecadação da contribuição sindical patronal⁽⁵³⁾. Buscamos a orientação oficial da Federação das Indústrias do Estado do Paraná, da Confederação Nacional da Indústria, do Ministé-

(53) Insta observar que a inadimplência ou o recolhimento a menor da contribuição sindical patronal pode gerar transtornos à atividade operacional das empresas ou sociedades simples, já que a participação em licitações ou a renovação contratos administrativos dependem de regularidade quanto ao recolhimento do tributo sindical.

rio do Trabalho e Emprego em Brasília-DF e da Superintendência Regional do Ministério do Trabalho e Emprego no Paraná, e não obtivemos posições definidas sobre a questão. Tendo em vista esse "vácuo regulamentar", cabe-nos apresentar diretamente o nosso entendimento.

Para nós, a contribuição sindical patronal deve ser calculada apenas sobre o valor do capital social efetivamente integralizado, não devendo fazer parte da base de cálculo da contribuição o montante de capital social a integralizar, ainda que conste expressamente da certidão da Junta Comercial. Não nega nossa afirmação o fato de que a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) se refere textualmente a "capital social registrado" (o que poderia fazer alguns defenderem a ideia de tributar o capital social a integralizar, já que também estaria "registrado" na Junta, assim como o integralizado). Não seria medida de justiça obrigar o contribuinte a recolher um tributo (contribuição sindical patronal) sobre mera expectativa de capital social.

Em se tratando a contribuição sindical patronal de um tributo recepcionado pela Constituição Federal de 1988 (art. 149 e art. 8º, IV, *in fine*), deverá seu cálculo referir-se a uma manifestação de riqueza (princípio da capacidade contributiva objetiva) como medida de justiça tributária. Embora saibamos que originalmente a contribuição sindical não ostentava natureza tributária, a partir da Constituição de 1988 não há mais dúvidas de que se trata efetivamente de um tributo.

Disso resulta que, sendo a figura do "capital social a integralizar" uma mera promessa dos sócios em tornar efetivo o valor do capital dentro do patrimônio da sociedade empresária, não podemos considerar tal montante na base de cálculo de um tributo que mira o patrimônio social⁽⁵⁴⁾.

(54) Note-se que o "capital social a integralizar" não é considerado relevante pelas próprias entidades sindicais e por entidades públicas ou privadas com função social (v.g. SESI) interessadas na arrecadação da contribuição, quando se trata de comprovar a capacidade financeira de empresas interessadas em participar de licitações ou ajustes contratuais diversos. Prova disso é que, em diversos editais de licitação dessas entidades, constatamos a recorrente exigência de determinado valor "X" mínimo de "capital social efetivamente integralizado", desconsiderando-se o capital social total (o que poderia incluir eventual capital a integralizar).

Daí, por todas as razões acima expostas, estamos convictos de que a contribuição sindical patronal deve ter como base de cálculo apenas o capital social subscrito e integralizado, excluindo-se da tributação os valores de capital social a integralizar. A tarefa de discriminar tais valores é da Junta Comercial ou órgão equivalente, que fica responsável por prestar as devidas informações que dão amparo ao lançamento do tributo contribuição sindical patronal (art. 197 do CTN)⁽⁵⁵⁾. E com base nessas informações, é viável à entidade sindical identificar os valores devidos a cada ano, conforme houver a integralização do capital social diferida no tempo, apurando-se o subscrito e o integralizado em 31 de janeiro de cada exercício fiscal.

5.4. Impossibilidade de adotar base de cálculo diversa da apontada pela CLT

Como vimos no item 5.1, a norma de competência legislativa tributária prevista pelo art. 149 da Constituição de 1988, reforçada pelo inciso IV do art. 8º, recepcionou e, assim, constitucionalizou os elementos básicos de incidência da contribuição sindical patronal urbana (fato gerador, base de cálculo e contribuintes), na forma como estavam em vigor à época da promulgação da nova Carta Magna.

Dessa forma, não há como aceitar que legislação posterior venha a alterar o esboço da contribuição sindical patronal urbana, traçado na Constituição. Da mesma forma, o princípio da liberdade sindical não é fundamento para atribuir liberdade aos sindicatos que queiram alterar os elementos normativos básicos da CSPU. Trata-se aqui de um tributo, integralmente obediente ao cânone da legalidade tributária.

Entretanto, fiando-se em uma pretensa "liberdade sindical ampla", algumas entidades sindicais patronais, por iniciativa própria, estão alterando a base de cálculo e as alíquotas para a cobrança da CSPU, em flagrante inconstitucionalidade. Tal fato tem se manifestado especialmente na área sindical ligada à atividade de ensino, por iniciativa da própria Confederação patronal do setor, a CONFENEN. Tal entidade, orientada de forma equivocada pelo Ministério do Trabalho e Emprego⁽⁵⁶⁾, pelo menos desde o ano 2000 calcula e orienta a cobrança do valor da CSPU pelas entidades sindicais do ensino mediante uma tabela na qual a base de cálculo é o salário mínimo em vigor no ano anterior à cobrança⁽⁵⁷⁾, e as alíquotas

(55) "Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que dispõem com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I — os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício (...)."

(56) A própria CONFENEN informa que, em 1994, consultou formalmente o MTE acerca do uso do salário mínimo como critério válido para calcular a CSPU diante da extinção do MVR. O Ministério, por meio da Secretaria das Relações do Trabalho, afirmou à CONFENEN oficialmente que "o valor da contribuição sindical devida pelos que participarem de uma determinada categoria econômica, profissional ou profissão liberal é estipulado pela própria categoria." (disponível em www.confenen.com.br, acesso em 30.6.2011). Com base nisso, foi publicada a Resolução CONFENEN n. 1/2000.

variam de 60% até 2.500%, conforme o número de alunos matriculados na instituição de ensino contribuinte.

Analisando o caso, o Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região já se manifestou acertadamente⁽⁵⁸⁾, entendendo pela invalidade da alteração dos critérios de cálculo estabelecidos na letra da CLT para a contribuição sindical,⁽⁵⁹⁾ e já foi acompanhado pelo TRT da 23ª Região, que também afirmou ser vedada a vinculação do cálculo/atualização do tributo ao salário mínimo (art. 7º, IV, da CF)⁽⁶⁰⁾. Ao mesmo tempo, outras instituições sindicais da atividade do ensino elaboram tabelas alternativas àquela publicada pela CONFENEN,⁽⁶¹⁾ gerando insegurança no setor.

5.5. Constitucionalidade da isenção concedida às micro e pequenas empresas

Quando da instituição do regime simples Federal pela Lei n. 9.317/1996, foi prevista isenção da contribuição sindical patronal em benefício das micro e pequenas empresas (MPEs) inscritas no regime simplificado e favorecido (art. 3º, § 4º)⁽⁶²⁾, com base na autorização ampla concedida pelo art. 170, IX, da Constituição⁽⁶³⁾, em conjunto com seu art. 179⁽⁶⁴⁾. Os dispositivos, para o STF, relativizaram a obrigatoriedade da contribuição sindical em prol do incentivo às MPEs no Brasil. A Lei n. 9.317/1996 foi, nesse tópico, reconhecida pelo STF como constitucional, ao menos em juízo prévio, já que a ADI n. 2.006-4/DF, que tratava da questão, teve apenas análise liminar, em virtude da revogação da Lei n. 9.317/1996 pela LC n. 123/2006⁽⁶⁵⁾.

(57) O valor do salário mínimo no caso é aquele em vigor no ano anterior da cobrança da contribuição.

(58) Lembremos que a partir da EC n. 45/2004 (no que alterou o art. 114 da CF), o julgamento das ações envolvendo a CSPU passa a ser de competência da Justiça do Trabalho, razão pela qual agora é fundamental acompanhar a jurisprudência de seus tribunais sobre o tema.

(59) TRT 3ª Reg., 10ª Turma, Rel. Des. Márcio Flávio Salem Vidigal, j. unânime em 15.2.2011. No mesmo Tribunal existem ao menos outros 4 julgamentos, da 3ª, 5ª, 7ª e 9ª Turmas, todos no mesmo sentido.

(60) TRT 23ª Reg., 2ª Turma, RO n. 00220.2009.007.23.00-9, Rel. Des. Beatriz Theodoro, j. unânime em 27.1.2010, DEJT/TST 1º.2.2010.

(61) É o caso do Sindicato dos Estabelecimentos Particulares de Ensino no Rio de Janeiro, que publicou em sua Circular n. 1/2010 uma tabela na qual o valor da CSPU é um valor em R\$ conforme o número de empregados na instituição contribuinte (disponível em www.sineperj.org.br, acesso em 15.6.2011).

(62) "Art. 3º (...) § 4º A inscrição no SIMPLES dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União." O dispositivo era genérico, mas a Receita Federal sempre entendeu que a contribuição sindical patronal estava albergada pela isenção, dispensando, assim, as micro e pequenas empresas de contribuir com os sindicatos patronais (Instruções Normativas ns. 9/1999, 34/2001, 250/2002, 355/2003 e, finalmente, a de n. 608/2006).

(63) "Art. 170. A ordem econômica (...) seguintes princípios: (...) IX — tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País."

(64) "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."

(65) STF, Pleno, ADI-MC n. 2.006-4/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. unânime em 1º.7.1999.

A LC n. 123/2006, ao instituir o regime Simples Nacional, também previu isenção da contribuição sindical patronal às micro e pequenas empresas inscritas nesse regime simplificado e favorecido (art. 13, § 3º)⁽⁶⁶⁾, benefício também aplicável ao microempresário individual,⁽⁶⁷⁾ com regime ainda mais simples (art. 18-A, § 3º, VI).

No julgamento da ADI n. 4.033/DF⁽⁶⁸⁾ (questionando a isenção da LC n. 123), o STF reafirmou posição no sentido da constitucionalidade da referida isenção, que, na visão da maioria dos ministros, não violou a regra do § 6º do art. 150 (exigência de lei específica)⁽⁶⁹⁾ nem o art. 146, III, "d", da CF,⁽⁷⁰⁾ já que esse último dispositivo apenas prevê um rol mínimo de tributos que devem constar do regime simplificado para micro e pequenas empresas, não impedindo que outros tributos possam inclusive ser objeto de isenção, como ocorre com a contribuição sindical patronal. Decisão difícil, pois se trata de uma isenção que reduz muito a receita das entidades sindicais patronais, já que mais de 95% das empresas do Brasil ficaram isentas, por serem MPes⁽⁷¹⁾.

Na ADI n. 4.033/DF, o STF acabou decidindo novamente que os arts. 170, IX e 179 da Constituição relativizam a generalidade do tributo sindical patronal em prol das micro e pequenas empresas, sem prejuízo à isonomia ou à liberdade sindical.

Mas há outra discussão em torno da isenção da contribuição sindical patronal em relação às micro e pequenas empresas inscritas no Simples Nacional, que não foi expressamente abordada pela ADI n. 4.033/DF. Diz respeito à existência ou não da isenção em face do art. 53 da LC n. 123/2006 e de sua revogação pela LC n. 127/2007. O citado art. 53 constava do Capítulo da LC n. 123 relativo à simplificação das relações de trabalho, e previa a dispensa temporária do pagamento da contribuição sindical patronal (além de outras contribuições), apenas em benefício do empresário individual com receita bruta anual de até R\$ 36.000,00 (atualmente classificado como "microempresário individual" por força da LC n. 127).

(66) "§ 3º As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo."

(67) O MEI é uma categoria criada pela LC n. 128/2008, que para esse efeito inseriu o art. 18-A na LC n. 123/2006 (é o empresário individual com receita bruta de até R\$ 36.000,00/ano e outras condições).

(68) STF, Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. por maioria em 15.9.2010, DJe em 7.2.2011.

(69) "§ 6º Qualquer subsídio ou isenção (...) relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima numeradas ou o correspondente tributo ou contribuição (...)"

(70) "Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) 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."

(71) O SEBRAE-SP apurou que 98% das empresas no Brasil seriam MPes, conforme dados de dez./2004.

Tal dispositivo gerou uma contradição com o § 3º do art. 13 da mesma LC n. 123, que já previa isenção ampla para todas as micro e pequenas empresas (incluindo a contribuição sindical patronal). A explicação para tal contradição é simples: originalmente, o texto do art. 13 da LC n. 123 aprovado no Congresso tinha um § 4º, que excluía a contribuição sindical patronal da isenção tributária geral prevista no § 3º. Porém, antes de promulgar a lei, o Presidente da República vetou tal disposição, sob a justificativa de que seria um retrocesso não isentar todas as MPes da contribuição sindical, até porque desde o regime Simples da Lei n. 9.317/1996 a isenção vigorava plenamente. Porém, olvidou-se de vetar também o art. 53, II da LC n. 123, cuja regra isentiva específica era mera decorrência do disposto no § 4º do art. 13.

Diante disso, e imediatamente após o início da vigência do regime da LC n. 123/2006, o Congresso editou a LC n. 127/2007, revogando o art. 53, solvendo assim as dúvidas e evitando uma interpretação equivocada no sentido de que apenas o microempresário individual estaria isento da contribuição sindical patronal.

Entretanto, alguns sindicatos, estudiosos e até mesmo tribunais regionais do trabalho vêm adotando outra interpretação do art. 53 da LC n. 123/2006 e de sua revogação, concluindo por uma das seguintes alternativas: i) o art. 53 desde sempre teria limitado a isenção da contribuição sindical patronal apenas ao microempresário individual, jamais beneficiando as demais micro e pequenas empresas, e, diante de sua revogação pela LC n. 127, o microempresário individual deveria passar a recolher tal contribuição; ou II) o art. 53 teria isentado as micro e pequenas empresas em geral do pagamento do tributo sindical (raciocínio que ignora a redação do *caput* desse artigo), e, diante de sua revogação, todas elas deveriam passar a pagá-lo⁽⁷²⁾.

Tais interpretações são equivocadas, pois: i) o STF já decidiu que a isenção da contribuição sindical para todas as MPes se fundamenta no § 3º do art. 13 da LC n. 123/2006, não revogado; e II) o art. 53 foi revogado pela LC n. 127/2007 justamente pelo fato de contradizer a isenção ampla do § 3º do art. 13, o que gerava dúvidas⁽⁷³⁾.

(72) Nesse sentido: "As microempresas e empresas de pequeno porte recolhem a contribuição sindical patronal normalmente, pois o art. 53 da Lei Complementar n. 123/06 foi revogado pela Lei Complementar n. 127/07 e não há qualquer exceção para tais empresas." (MARTINS, Sergio Pinto. Contribuições sindicais. 5. ed., 2009, p. 55). Essa inclusive é a visão externada por diversos julgados de TRTs, o que gera insegurança, pois, mediante outros fundamentos, contrariam a posição do STF na ADI n. 4.033/DF (v.g. TRT da 9ª Região, 1ª Turma, autos n. 00093-2008-661-09-00-8-ACO-29604-2008, j. em 5.8.2008, DJPR em 22.8.2008). A 1ª Turma do TST, chamada a se pronunciar sobre a questão, decidiu tratar-se de matéria infraconstitucional e não julgou o mérito no caso (AIRR 1375940-41.2009.5.09.0016, Rel. Min. Lelio Bentes Corrêa, j. em 9.2.2011, publicado em 18.2.2011).

(73) No mesmo sentido, veja-se a Nota Técnica CGRT/SRT do Ministério do Trabalho n. 2/2008.