

p  
Acr. Trib. At.  
n. 15  
1998

Coordenação do Professor Alcides Jorge Costa

ISSN 1415-8124

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

15



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIAL  TICA

São Paulo - 1998

*Decálogo*

LIVRARIA EDITORA

decalogo@mandamentos.com.br  
(31) 3226-7717-3274-25

Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H-8H

Temos um advogado junto ao Pai. Leve Crieta e Justa!

## A Parafiscalidade e a Constituição Federal de 1988

Luiz Mélega

*Advogado em São Paulo.*

1. Defendem a teoria da parafiscalidade os tributaristas que fazem distinção entre *tributos fiscais e tributos parafiscais* como ponto de vista doutrinário ou simplesmente didático, metodológico ou terminológico. O tributo fiscal seria aquele cuja cobrança não objetiva senão arrecadação de recursos financeiros para os cofres públicos, com endereço à sustentação dos encargos que são próprios do órgão central da administração, como defende Fábio Fanucchi.<sup>1</sup>

Tributo parafiscal seria aquele cuja cobrança procura obter recursos que se destinarão a suportar encargos que não são próprios da administração central do Estado mas que, não obstante isso decorrem de atividades que ao Governo interessa sejam desenvolvidas. Tais recursos seriam, então, reservados a prover os encargos *paralelos* da administração pública direta.

2. O saudoso mestre José Nabantino Ramos ensina que "o conceito de segurança, que tradicionalmente se circunscrevia à defesa contra agressões externas e internas, evoluiu nos dois últimos séculos. Ampliou-se para proteger também o cidadão contra as insídias da doença, da velhice e de outras situações penosas, reclamando, para esse fim novo, extenso e nobre serviço público, a ser custeado por amplas contribuições pecuniárias."<sup>2</sup> Citando Cesarino Júnior, esclarece que foi a Alemanha de Bismarck o primeiro país a perceber que todas as instituições de previdência deixadas à livre iniciativa do trabalhador<sup>01</sup> em regra, bem pouco conseguiam; elaborou, então, aquele país, uma legislação geral de seguros sociais, promulgando uma série de leis já a partir de 1883, reunidas em Código, posteriormente, em 1911. Terminada a segunda Grande Guerra Mundial, continua o ilustre mestre, o Inventário Schuman, em 1946, "classificando as várias espécies de receitas, designou, com o nome afortunado de *parafiscalidade*, uma classe nova da Ciência das Finanças, que abarcaria tanto as contribuições para o seguro social, como outras que, segundo Morselli, visam a atender as necessidades de grupos profissionais econômicos e de grupos sociais."<sup>3</sup>

2.1 Para Mauro Giusti essas contribuições têm natureza tributária, porque "il soggetto attivo è sempre una persona giuridica di diritto pubblico, l'imposizione è sempre obbligatoria e coattiva, la fonte è sempre nella legge."<sup>4</sup>

3. Baleeiro, versando o tema parafiscalidade, ensina que a expressão *parafiscal* parece ter alcançado prestígio depois que a empregou o Inventá-

<sup>1</sup> Fábio Fanucchi. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Resenha Tributária, v. 2, p. 178.

<sup>2</sup> José Nabantino Ramos. *Sistema Brasileiro de Direito Econômico*, p. 21.

<sup>3</sup> Gontijo. *A Parafiscalidade*. Apud José Nabantino Ramos. *Sistema*, cit., p. 22.

<sup>4</sup> Mauro Giusti. *La Finanza Pubblica della Prolezione Sociale*. Milano, Giuffrè, 1967, p. 45.

rio Schuman, na França, em 1946; não obstante, o fato por ela designado vem sendo notado e multiplicado desde o início do século: a atribuição de poder fiscal, pelo Estado, a entidades de caráter autônomo, investidas de competência para o desempenho de algum ou alguns fins públicos, geralmente as de natureza previdenciária e organizações de interesses profissionais, em harmonia com o interesse público.<sup>5</sup> Esse notável autor refere que desde 1938, mas sobretudo em 1943, Morselli, na Itália, desenvolveu estudos sobre os aspectos financeiros desses órgãos de descentralização administrativa institucional.

Naquele país, pelo menos ao tempo dos estudos de Morselli, os municípios não tinham o caráter de entes políticos, que, constitucional e historicamente, adquiriram no Brasil. Considerados *entes paraestatais de caráter territorial*, ou espécie de autarquias para organização dos serviços públicos de peculiar interesse local, os municípios ofereceram vasto campo de especulação no tocante ao estudo dos aspectos e natureza de suas finanças.

Para Morselli, explica Baleeiro, esse fato, que encontrou imitação em outros países infensos ou, totalitarismo corporativista italiano, representou fenômeno novo, e curioso, correspondente a necessidades que não poderiam ser satisfeitas segundo os princípios financeiros clássicos e tradicionais. "Aspectos teóricos específicos de fundo psicológico, ético e jurídico diferente marcariam a parafiscalidade como finança complementar, afastando-a das finanças clássicas, dirigidas pelo princípio "della capacità contributiva, che per una parte degli scrittori ha una portata unica ed illimitata, nel senso che esclude dai vasto campo finanziario il concorso di altri principi tributaria."<sup>6</sup>

3.1 Essa posição de Morselli, no sentido de que a competência tributária dos órgãos paraestatais propicia aspectos teórico-científicos novos e desconhecidos das finanças clássicas, não convenceu outros investigadores de igual porte. É o caso de Merigot que, em 1949, abordando o controvertido tema, reduz-lhe a importância, quando o considera simples consequência da crescente descentralização administrativas com a utilização empírica de diversos órgãos, mesmo privados, aos quais o Estado delega função e poder de coação fiscal. Seria um expediente capaz de disfarçar tanto quanto possível, o imposto, utilizado para fim extrafiscal.

A parafiscalidade, assim colocada por Merigot, longe de substituir-se à ciência tradicional das finanças e de ignorar seus princípios, prolonga e permite assentar de maneira mais realística e compreensiva os problemas financeiros do Estado, recolocando-os no conjunto das preocupações econômicas nacionais.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao Poder de tributar*, pp. 273-4.

<sup>6</sup> Emmanuele Morselli. *Le finanze degli enti pubblici non territoriali*, Pádua, 143, p. 141. Apud Baleeiro, *Limitações*, cit., p. 274.

<sup>7</sup> Jean G. Merigot, *Éléments d'une Théorie de la Para-fiscalité*. *Revue Science et Législation Financière*, 41:134, 1949. Apud Baleeiro, *Limitações*, cit., p. 276.

Merigot observa que o Inventário Schuman considerou indiscriminadamente elementos materiais e orgânicos, tendo em vista apenas a circunstância de os recursos parafiscais não se inscreverem no orçamento, fato que teria conduzido Laferriere a distinguir "gravames para-orçamentários" não contemplados no orçamento, reservando a denominação de "gravames parafiscais" para aqueles que, "do ponto de vista de técnica fiscal, apresentassem caráter particular", embora também estranhos à contabilização orçamentária.

Laferriere reconheceu, também, que "fiscalidade" e "parafiscalidade", em conjunto, têm os mesmos efeitos econômicos por sua incidência sobre os preços. Para ele as receitas parafiscais são impostos.<sup>8</sup>

Merigot, ainda na citação de Baleeiro, partindo do art. 261 do Decreto de 9.12.1948, que definiu as contribuições parafiscais como percepções feitas pelas administrações fiscais por conta de diversos organismos, caracteriza-as por três elementos distintos: a) exclusão do orçamento; b) aplicação especial a certos fins restritos; c) delegação do Estado a entes descentralizados para essa aplicação. Dessa forma, considerando irrelevante que a cobrança das contribuições seja feita diretamente pelos órgãos autônomos ou pelo Tesouro para repassá-las a esses organismos, o ensaísta francês sustenta que "les recettes parafiscales sont en effet des prélèvements opérés d'autorité et par contrainte. La terminologie utilisée à seule fin de déguiser leur signification profonde ne saurait ici faire illusion". Objeta que não acontece adesão voluntária aos estatutos do organismo, mas ato puro de autoridade, fixação unilateral de tarifa, ocorrendo todos os requisitos do imposto destinado ao orçamento do Estado. Concluindo, define a parafiscalidade como "uma técnica que, em regime de intervencionismo econômico e social, visa a desenvolver e empregar receitas de aplicação especial, fora do orçamento, arrecadadas compulsoriamente, por conta de organismos de economia dirigida, organização profissional ou previdência social, seja diretamente pelos entes beneficiários, seja pelas estações arrecadadoras do Estado".

3.2 Em artigo posteriormente divulgado, com o sabor de réplica, Mór-selli recusa a linha de raciocínio que conduz a parafiscalidade aos domínios da ordem técnica das idéias financeiras; reitera sua posição anterior, onde a parafiscalidade é apresentada como categoria nova de recursos, irreconciliável com a teoria própria do imposto clássico. Objeta que a figura por ele desenvolvida suscita problemas financeiros próprios dela, quanto à pressão fiscal, translação, incidência, difusão e redistribuição. Não explica, contudo, porque esses fenômenos, com relação à parafiscalidade, são específicos. Pretende que, em contraste com o imposto tradicional, em cujo disciplinamento só muito tarde fins sociais e morais vieram servir de corretivos às idéias políticas, a parafiscalidade se desenvolve num terreno predominantemente moral. Teria ela a virtude de resolver o problema financeiro da extensão dos deveres sociais e

<sup>8</sup> Laferriere e Valine. *Trai/é Elémentaire de Science el Lég. Financières*, Paris, 1952, pp. 244 e ss. Apud Baleeiro, Limitações, cit., p. 276.

econômicos, dominando a esfera política, que foi sempre a tradicional das finanças clássicas. Na linha desse pensamento, a descentralização institucional é concebida por motivo financeiro e rompe, de um só golpe, não apenas a unidade orçamentária, mas igualmente a própria unidade financeira.<sup>9</sup>

No pensamento do ilustre professor de Palermo e diretor do *Archivio Finanziario* salienta Baleeiro, os aspectos de natureza ética ressaltam no estudo da parafiscalidade: a sua característica teórica, em contraste com a tributação ordinária ou tradicional. Daí a conclusão de que a base desta, a capacidade fiscal do contribuinte, não pode servir de princípio de justiça distributiva para o fenômeno novo, insuscetível de enxerto no velho cerne do imposto político.

3.3 O caráter polêmico do artigo de Morselli foi sublinhado por Laufenburger segundo o qual, levada ao extremo a sua teoria, conduziria ela à destruição da unidade orçamentária, pondo-se em choque com poderosa corrente que, ao contrário, tenta restabelecê-la.<sup>10</sup> Este mesmo autor, Laufenburger, mostra também que das contribuições para o seguro social, no final das contas, a maior parte, a parcela mais significativa, constitui, ônus do Estado, ocorrendo então o mesmo caráter político do imposto e não apenas o econômico, como quer Morselli, cuja tese estima sedutora no plano intelectual, porém inutilizável no plano concreto da realidade.

3.4 Aliomar Baleeiro, após passar pelo crivo de suas observações, de cunho eminentemente científico, as teses de Morselli, Merigot, Laufenburger e outros doutores do assunto, afirma a sua posição escrevendo que a parafiscalidade tem quatro elementos característicos: a) delegação do poder fiscal do Estado a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo; b) vinculação especial ou "afetação" dessas receitas aos fins específicos cometidos ao órgão oficial ou semi-oficial investido daquela delegação; c) em alguns países, exclusão dessas receitas delegadas no orçamento geral (seriam então "para-orçamentárias", *para-budgetaires*, segundo Laferriere); d) conseqüentemente, subtração de tais receitas à fiscalização do Tribunal de Contas ou órgão de controle da execução orçamentária. Os dois primeiros caracteres, explica, são simples resultados de peculiares técnicas sem maiores conseqüências de ordem política. Bem diversa seria a conseqüência da aceitação dos dois últimos. Então, continua, o conceito de parafiscalidade é útil, do ponto de vista exclusivamente didático, método lógico ou terminológico, para designar impostos ou taxas que se distinguem dos demais pela delegação a um órgão paraestatal, a fim de serem aplicados aos fins deste. A controvérsia, afinal, reside em saber se as contribuições parafiscais são ou não um tributo, têm caráter específico, como postula Morselli, ou não passam de imposto, como quer Merigot. Nenhum deles, todavia, contesta o caráter coercitivo da parafiscalidade. Logo, conclui, tribu-

<sup>9</sup> Emanuele Morselli, Le point de vue théorique de la parafiscalité, *Revue Science et Législation Financière*, 43:84 e ss., 1951. Apud Baleeiro. *Limitações*, cit., pp. 277-8.  
<sup>10</sup> Henry Laufenburger, *Revue Science et Législation Financière*, 43: 101.

tária se revela a sua natureza jurídica e econômica. Em resumo, para mestre Baleeiro, as contribuições parafiscais são tributos e, por isso mesmo, não podem esquivar-se dos princípios inscritos na Constituição.

3.4.1 Essa posição de Baleeiro vem exposta na 9ª edição do seu *Direito Tributário Brasileiro*, revista de acordo com as Emendas Constitucionais nº 7 e 8, de 1977. <sup>11</sup> Na 5ª edição do seu valioso *Limitações constitucionais ao poder de tributar*; divulgado também em 1977, o mestre indaga: Que distingue, então, a parafiscalidade? Considerando o aspecto objetivo de cada tributo, nada, responde. Doutrinária e tecnicamente é imposto com aplicação especial, igual a inúmeros outros empregados pelo Estado, ou taxa. Irrelevante manter as universidades, hospitais, arsenais, faróis, bibliotecas, com dotações orçamentárias que saem indistintamente do conjunto das receitas, como é usual, ou especializar um tributo para cada despesa. Tal circunstância não altera a natureza dos tributos, sejam ou não atribuídos a fins especiais. Não a altera, por igual, a delegação a órgão paraestatal, processo outrora usado pelas finanças rudimentares, que, a cada necessidade nova, revelava um tributo novo. Por esse lado, a parafiscalidade nada teria inovado; representa antes uma involução. As contribuições parafiscais, se não são irmãs gêmeas do poder de polícia, ou dele promanam ou com ele se consorciam. Quando os poderes públicos obrigam os cidadãos a contribuir para o seguro social ou para a organização e disciplina de profissões, estão exercendo aquele poder de polícia na previdência contra o pauperismo, o desamparo, ou no dever de regular atividades de interesse público. Tudo isso estaria a demonstrar que as contribuições parafiscais nada têm de peculiar que possa justificar uma técnica de finanças complementai divorciada da ciência tradicional das finanças. <sup>12</sup>

3.5 O professor Ruy Barbosa Nogueira explica que a expressão "Parafiscal" apareceu na linguagem financeira da França, no Inventário Schuman, para designar outros tributos que ora são verdadeiros impostos, ora taxas e às vezes um misto dessas duas categorias e que por delegação são arrecadados por entidades beneficiárias.

Ensina o ilustre professor que as exações parafiscais são contribuições cobradas por autarquias, órgãos paraestatais, de controle da economia, profissionais ou sociais, para custear seu financiamento autônomo. Tais contribuições, que se avolumaram através dos tempos, têm natureza tão diversificada que até hoje não possibilitaram uma sistematização. São tributos, afirma, mas nada têm que ver com a contribuição de melhoria. Como a natureza específica de cada tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, impõe-se o exame do fato gerador de cada espécie de contribuição para definir-se, em cada caso, se estamos cuidando de um imposto, de uma taxa ou de uma combinação dessas duas espécies do gênero "tributo". Tal é a sua complexidade, continua o conhecido especialista, que o próprio legislador do sis-

<sup>1</sup> Aliomar Baleeiro. *Direito Tributário Brasileiro*, 9ª cd., Forense, 1977, pp. 584 e ss.

<sup>2</sup> Aliomar Baleeiro. *Limitações*, cit., pp. 287 e ss.

tema tributário nacional, entre nós, resolveu deixar a parafiscalidade à sua própria sorte. Posteriormente o Decreto-lei nº 27/1966 veio declarar a sua continuação, incluindo-a no sistema tributário nacional, mas dela afastando certos princípios tributários, em razão de "patentes implicações das mencionadas contribuições, no tocante à Paz Social, que se reflete na Segurança Nacional". É o conflito com a realidade, ou, explica o festejado mestre, como expõe Duverger, entre a "concepção socioeconômica da parafiscalidade" e a difícil "noção jurídica da parafiscalidade", que levou Trotabas a indagar e responder: "No final de toda essa evolução poder-se-á submeter a parafiscalidade à mesma legalidade do imposto? Não parece possível a resposta afirmativa". Para se ter uma idéia da crescente utilização das contribuições parafiscais, seria suficiente lembrar que, já em 1962, Maurice Duverger apontava que na França havia 101 exações parafiscais a favor de 75 organismos distintos, acrescenta o professor Ruy Barbosa Nogueira, assinalando que o problema mais difícil da parafiscalidade é o do controle da boa aplicação do dinheiro arrecadado pelos órgãos beneficiários.

Esses organismos, que têm funções estatais descentralizadas ou de interesse público, arrecadam as chamadas *finanças jmrrelas*, que não são recolhidas ao Tesouro Público e por isso não entram para o orçamento do Estado. Isso tudo se explica devido às crescentes funções intervencionistas do Estado, que não pode prescindir da colaboração dessas entidades que, cada vez mais, se desenvolvem e atuam dentro das funções estatais e paraestatais.<sup>13</sup>

3.5.1 Em parecer divulgado pela **RT** 321 :38, o mesmo professor lembra o estudo sobre o *tema La parafiscalité*, de autoria de Louis Trotabas, o qual chama a atenção para o fato de que, não obstante a lei francesa usar o termo *taxe*, não é possível, por motivo da diversidade de tipos e dos órgãos beneficiários de tais exações, reduzi-las *a jfriori* a uma definição jurídica precisa. Na opinião do grande jurista do direito tributário na França "La parafiscalité est une matiere si complexe que toutes ces prescriptions légales ne peuvent pas s'appliquer à tous les prélevements qui, sous des noms divers présentent le caractere de ces taxes".<sup>14</sup>

3.6 Para Duverger "a parafiscalidade é um conceito difuso que adquiriu grande desenvolvimento neste últimos anos. Em resumo, trata-se de instituições intermediárias entre a taxa e o imposto. Classificam-se parafiscais as exações efetuadas por certos organismos públicos, ou semipúblicos sobre seus usuários, para assegurar seu funcionamento autônomo".<sup>15</sup>

3.7 Giuliani Fonrouge, por sua vez, dissertando sobre o conceito de parafiscalismo, segundo a concepção da escola francesa, explica que "la doctrina francesa, que no ha desarrollado la teoría de las contribuciones especiales,

<sup>13</sup> Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed., 1976, pp. 151-3.

<sup>14</sup> Louis Trotabas, *Science et technique jisciales*. 2ª ed., 1960, p. 258. Apud Ruy Barbosa Nogueira, *RT*, 321:38.

<sup>15</sup> Maurice Duverger, *Instituciones/inancieras*, trad. esp., Bosch, 1960, p. 85.

se ve obligada a reconocer que el parafiscalismo no encuadra exatamente en el impuesto ni en la tasa y que constituye un "impuesto de afectacion" o "se aproxima mucho más, en realidad al impuesto que a la tasa" o, finalmente que es "un fenómeno financiero intermedio entre la tasa y el impuesto". Esse mesmo autm fazendo uma análise do complexo tema no Brasil, na Itália e na França, chega à seguinte conclusão: "el uso de la expresión "parafiscal" no corresponde a una categoría jurídico-financiera especial y que su adopción puede originar confusiones, de manera que es preferible prescindir de ella"<sup>16</sup>.

3.8 O sempre lembrado mestre Rubens Gomes de Souza, em magnífico parecer divulgado pela Prefeitura Municipal de São Paulo, afirma que, ao lado da elaboração doutrinária e legislativa da contribuição, exceto da de melhoria, constituiu-se a tese de que as contribuições seriam receitas "parafiscais", que alguns dizem "extra" ou "metafiscais". Essa linha de raciocínio foi desenvolvida para fundamentar a existência de exações compulsórias de natureza outra que a dos tributos. Referindo-se, entre nós, aos trabalhos da reforma tributaria de 1964/66, explica que as comissões dela encarregadas entenderam, a seu ver erroneamente, de adotar uma atitude dita de "neutralidade jurídica"<sup>17</sup> Explicando a sua crítica a essa atitude das "comissões", acrescenta que Baleeiro, ao chamar a parafiscalidade de "neologismo afortunado", não deixa, no entretanto, de levantar a questão de saber se ele contém "algo novo e inconfundível como instituto fiscal e categoria financeira, ou, afinal, não passa de uma palavra cômoda, para distinguir, pela delegação, um tributo que se diferencia dos demais apenas pelo destino especial de sua arrecadação e pela técnica desta. Essa questão, prossegue, o grande e saudoso jurista, soluciona pela segunda alternativa proposta, segundo a qual a parafiscalidade é útil, do ponto de vista exclusivamente didático, metodológico ou teminológico, para designar impostos ou taxas, que se distinguem dos demais pela delegação a um órgão paraestatal, a fim de serem por eles aplicados nos fins que lhes são próprios. Referindo-se à teoria de Morselli diz que ela se resume numa dicotomia entre: a) o "tributo fiscal", conceito político-jurídico fundado na capacidade econômica geral dos cidadãos considerados em seu todo e justificativo da obtenção, pelo Estado, de recursos destinados ao atendimento de finalidades públicas de interesse também geral; b) o "tributo parafiscal", conceito econômico-social fundado numa capacidade econômica específica a determinados grupos ou categorias de cidadãos e justificativo da obtenção, por entidades delegadas pelo Estado, de recursos destinados ao atendimento de finalidades públicas também específicas daqueles grupos ou categorias. Dessa forma, cada um dos ramos da dicotomia de Morselli estaria baseado em dois fundamentos, genérico num caso e específico no outro: a capacidade contributi-

<sup>16</sup> Giuliani Fonrouge, *DPmho Finanâm*, 1965, v. 2, pp. 815-6.

<sup>17</sup> Rubens Gomes de Sousa, *A mnlribuição de Previdênia Social e Ol MzrmidJijos*, Prefeitura Municipal de São Paulo/Secretaria das Finanças, deL/1973, pp. 13 e ss; Cássio \lesquita Barros Jr., *Previd1,11ca Social Rural*, Faculdade de Direito da USP, 1972.

va e a destinação dos recursos arrecadados. A capacidade contributiva, disserta o notável mestre, não é um elemento jurídico de conceito de tributo, mas um elemento pré-jurídico da escolha, pelo legislador, das hipóteses de tributação e da sua medida. Por sua vez, a afetação das receitas públicas a determinadas finalidades é despida de influência para lhes definir a natureza jurídica, prossegue o saudoso Rubens Gomes de Souza, que neste detalhe concorda com as considerações de Baleeiro, do qual dissente, todavia, com respeito ao conceito da capacidade contributiva, que para este último tem função "normativa" e não apenas "programática". A afetação das receitas obviamente pressupõe a sua prévia arrecadação, fenômeno que exaure a relação jurídica que der origem à sua cobrança, impossibilitando-lhe de atuar retrospectivamente sobre aquela mesma relação jurídica, de tal sorte a integrar-se na definição do tributo, ou do preço público, ou do contrato, ou de qualquer modalidade de atuação do Estado, que lhe tenha dado origem. A destinação do produto da arrecadação seria, assim, uma providência de tesouraria relacionada com a despesa, não com a receita, e, por isso mesmo, pertinente a outro ramo do direito - o financeiro ou orçamentário - mas não ao tributário.<sup>18</sup>

3.9 Claudete Aparecida Cardo, em excelente monografia divulgada sob o título *Estudos sobre parafiscalidade*, conta que, embora empregada a expressão "parafiscal" pela primeira vez no Inventário Schuman, em 1946, o fato designado por tal expressão já vinha sendo observado e repetido desde o início do século. Entidades públicas e semipúblicas já de longa data praticavam essa modalidade de arrecadação, à sombra do poder tributário do Estado, exigindo pagamentos de indivíduos que, por figurarem como integrantes de grupos profissionais, religiosos ou de outra natureza, eram beneficiados ou representados por tais instituições.

No primeiro estágio da evolução desse fenômeno sócio-econômico, muitas dessas contribuições eram rotuladas de "impostos especiais". Isso aparece principalmente nos escritos de autores italianos do porte de Graziani, Flora, Nitti e Tangorra, os quais assim denominavam as contribuições das Câmaras de Comércio, congregações israelitas e demais organismos agraciados de poder fiscal para arrecadação de exações destinadas a prover os gastos incorridos com a manutenção dos objetivos a que se destinavam.<sup>19</sup> Não havia, entretanto, uniformidade entre os autores que desenvolveram o tema, sobre o exato conceito de imposto especial. Isso pelo menos entre os que versaram a matéria, na Itália, até 1930. Para Graziani, por exemplo, o imposto especial somente existiria quando ocorresse delegação do Estado a um grupo ou corporação para cobrar um imposto, cujo produto tivesse como endereço a satisfação das despesas provocadas pelo benefício por eles recebidos.<sup>20</sup> Para Flora

<sup>18</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>19</sup> Claudete Aparecida Cardo, *Estudos sobre a parafiscalidade*. *Direito Tributário*. Dir. e col. Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo : Bushatsky, 1971, pp. 88 e ss. (2ª Coletânea).

<sup>20</sup> Augusto Graziani, *I. Vulizioni di scienza dellefinanze*. 2ª ed., Milão, 1911, pp. 772-7.

a expressão "imposto especial" podia comportar dois sentidos, não obstante considerar a existência dessa figura somente nas hipóteses do imposto ser cobrado pelas corporações públicas a seus integrantes, por delegação do Estado. Num segundo sentido, poderiam ser tidos como "impostos especiais" os tributos arrecadados por entidades públicas de hierarquia superior, entre pessoas consideradas em função de seu prestígio ou de sua função especial. Desse modo, para esse autoi não seriam impostos especiais, na sua verdadeira acepção, o imposto eclesiástico, o escalai o das câmaras de comércio, o militar etc.<sup>21</sup> Já para Nitti seria imposto especial, exclusivamente, aquele que fosse delegado pelo Estado a um grupo institucional, fosse ele de natureza corporativa ou associativa.<sup>22</sup> Tangorra foi mais além: concluiu pela existência de três categorias de "impostos especiais":

a) impostos de "perequação", que seriam aqueles destinados a satisfazer as necessidades sentidas por todos os indivíduos de uma sociedade, embora de modo diverso; b) impostos "consociativos", reservados a prover às necessidades de grupos territoriais; c) impostos corporativos, considerados, como meios de provimento das necessidades de grupos curativos.<sup>23</sup>

3.1 O Em relação a essa fase, de predomínio dos autores italianos, é de interesse ouvir-se a lição de Sylvio Santos Faria, nesta bem posta síntese: "Pode-se concluir do pensamento dos vários autores que estudaram o imposto nos fins do século passado e princípios do atual, serem duas as interpretações admitidas. Em primeiro lugar, acham uns que o imposto especial só tem cabimento quando resulta de uma necessidade grupal, genericamente sentida e satisfeita mediante um ônus incidente sobre todos os seus componentes. A solicitação do benefício pode ser individual, porém a necessidade é genérica, de maneira que o imposto especial cobrado não se confunde com a taxa. Por outro lado, a contribuição especial difere do imposto porque o seu caráter político de generalidade desaparece em favor do significado social ou econômico. A outra maneira de considerar o imposto especial é mais genérica e se baseia no ponto de vista de que basta a contribuição incidir sobre uma categoria definida de indivíduos para se justificar a caracterização dessa modalidade tributária". E acrescenta: "Convém salientar que a maioria dos doutrinadores admite a cobrança do imposto especial pelo grupo, mas compreende essa faculdade como uma delegação do Estado. Segundo o pensamento da última corrente, pode-se chegar à conclusão de que o próprio Estado pode cobrar impostos especiais.<sup>24</sup>

4. Pode-se dizer em face de tudo quanto foi atrás exposto, que a parafiscalidade tem a caracterizá-la três elementos essenciais: a) delegação de poder fiscal do Estado a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo; b) vincula-

<sup>21</sup> Francisco Flora, *Manuale de/la sâenw dellefinanze*. 6ª ed., 1921, pp. 910-1.

<sup>22</sup> Francisco Nitti, *Prinâjles de /aênce de/laflumces*. Trad. Stefan Freund, 1928, p. 454.

<sup>23</sup> Vincenzo Tangorra, *Trai/ato di sâmw del/a,finanw*. 1915, v. 1, p. 651.

<sup>24</sup> Sylvio Santos Faria, *Asjeto.1 da Jmm/iscalidade*. Bahia, 1955, pp. 30-1.

ção especial da receita aos fins específicos cometidos ao órgão oficial ou semi-oficial investido da referida delegação; c) exclusão dessas receitas delegadas do orçamento geral.

Esse conceito, como diz Baleeiro, com absoluto acerto, no nosso modo de ver, é útil do ponto de vista exclusivamente didático, metodológico ou terminológico, para designar espécies tributárias que se distinguem das demais pela delegação a um determinado órgão paraestatal, devendo a receita respectiva ser aplicada nos objetivos que o organismo beneficiado se propõe a realizar e que devem ser de interesse público.

5. Sabe-se que os sistemas tributários, por um dos seus aspectos principais, podem ser classificados em rígidos e flexíveis, tudo dependendo de ser a partilha de competência tributária exaustiva ou não. Sempre que o campo impositivo e partilhado, atribuindo-se competências tributárias privativas a cada unidade política, pode-se afirmar que o sistema é rígido, como ocorre com o sistema tributário brasileiro. Em princípio essa rigidez diz respeito somente aos impostos, que são tributos não vinculados a uma atuação estatal referida ao contribuinte. No que respeita às taxas e às contribuições, que se definem como tributos vinculados, são de competência comum.<sup>25</sup>

5.1 Para assegurar a exata atuação e correta disciplina de discriminação constitucional de competências impositivas, a Constituição Brasileira de 1988, à semelhança das anteriores, contempla inúmeras disposições que se destinam a esse propósito.

5.1.1 De todos esses dispositivos, proclamado como garantia fundamental do contribuinte, e sem dúvida o mais importante, é o princípio da legalidade da tributação, inscrito no art. 150, I. Ligado a antiga tradição do constitucionalismo, significa esse princípio que o tributo não pode ser instituído ou aumentado sem autorização do povo através de seus representantes, de tal sorte que só a lei (ou norma equivalente), emanada de nível de governo competente o pode criar ou aumentar.

5.1.2 Outro princípio, não menos conspícuo, o que diz respeito à anualidade do tributo, pelo qual se afirma a anterioridade da criação de tributos no exercício financeiro de sua efetiva cobrança (art. 150, III, *b*). Esse princípio não alcança, todavia, os impostos de importação e exportação, sob produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e os impostos extraordinários cobrados na iminência ou no caso de guerra (art. 150, § 19).

5.1.3 Além dessas disposições básicas, outras existem de não menor importância, como a imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público interno a imunidade dos templos de qualquer culto, a proibição de serem instituídos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos partidos políticos e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins

<sup>25</sup> Geraldo Ataliba, *Hifólese de incidência tributária*. São Paulo : RT, 1973, p. 143.

lucrativos e das entidades sindicais dos trabalhadores, bem como sobre o livro, o jornal, os periódicos e o papel destinado a impressão (art. 150, VI). Não se permite, ainda, o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais e intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público (art. 150, V). Proíbe-se tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, vedada qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Não se pode utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, II e IV). À União é vedado instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País; tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes; instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (art. 151). Aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (art. 152). Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 19).

6. Na forma do que dispõe o artigo 145 da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

6.1 Pode ainda a União, mediante lei complementar, instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148).

6.2 Compete ainda à União, com exclusividade, instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, entre as quais se incluem as destinadas ao financiamento da seguridade social de que trata o art. 195 (art. 149).

6.2.1 Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social (art. 149, parágrafo único).

6.3 Pode também a União, no campo de sua denominada competência residual, instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos na sua competência privativa, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, bem como impostos extraordinários compreendidos ou não em sua competência tributária, na iminência ou no caso de guerra externa; estes serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação (art. 154).

7. Parece não haver dúvidas de que os tributos que compõem o sistema tributário nacional, atrás referidos, enquadram-se na categoria dos "tributos fiscais", segundo a clássica noção da ciência das finanças. Superadas já as dúvidas levantadas sobre a correta natureza das "contribuições", inclusive aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, que todas têm natureza tributária, porque assim entendem eminentes tributaristas, com raras exceções<sup>26</sup> e porque assim também proclamou o Supremo Tribunal Federal<sup>27</sup> não há como vesti-las com a roupagem da parafiscalidade.

7.1 Sujeitam-se todos esses tributos, com a ressalva referida no item 5.1.2 deste escrito, nas suas várias espécies, aos princípios gerais do sistema tributário nacional, bem como às limitações e vedações nele previstas, observadas as peculiaridades que a Magna Carta reservou às contribuições destinadas à seguridade social, entre elas a anterioridade especial de noventa dias para que possam ser exigidas (art. 195, § 69).

8. A Carta Política contém, todavia, outras exações, situadas fora do campo do sistema tributário nacional, como as do art. 8º, IV e as do art. 240. O inciso IV do art. 8º, subordinado ao Título II, Capítulo II - Dos Direitos Sociais, prescreve que a assembléia geral fixará a contribuição que em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.

8.1 O art. 240, que figura no Título IX - Das Disposições Constitucionais Gerais, estabelece que ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

No que respeita à exação do inciso IV do art. 8º, já tivemos oportunidade de questionar a sua pretendida natureza tributária, principalmente pela inexistência de qualquer atividade administrativa na sua cobrança.

Além do mais, no nosso entendimento, carece de lei que venha a ordenar a sua exigência.<sup>28</sup>

8.2 No que toca à exação do art. 240, lembra o Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho,<sup>29</sup> que o texto abre exceção ao art. 195, para impedir que

<sup>26</sup> Ricardo Lobo Torres, *Cuno de Direito Financeiro e Tributário*. 3ª ed., fls. 354.

<sup>27</sup> Parecer CJ 552/96 - *DOU* de 14.05.1996, fls. 8.262/8.263.

<sup>28</sup> *Rej1erlório /OB de jurisprudênâa* 22/91, texto 2-5683.

<sup>29</sup> *Comenlários à Col1.1tiluição Br(l.lileira de 1988*, 4º vol., p. 241.

as contribuições nele referidas integrem o financiamento da seguridade social. Continuam tais exações dirigidas a seus primitivos destinatários, como o SESI, SENAI, SESC, SENAC e outras entidades de igual estrutura e idênticas finalidades.

8.2.1 O mais antigo desses entes, o Serviço Nacional dos Industriários - SENAI, foi criado pelo Decreto-lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942, com a finalidade de organizar e administrar em todo o país, escolas de aprendizagem para os industriários.

8.2.2 O Serviço Social da Indústria - SESI, foi instituído pelo Decreto-lei nº 9.403, de 25.06.1946, logo depois regulamentado pelo Decreto nº 57.375, de 02.12.1965. Tem por finalidade estudar, planejar e executar, direta ou indiretamente, medidas que contribuam para o bem-estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas concorrendo para a melhoria do padrão geral de vida no país, e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico e o desenvolvimento do espírito de solidariedade entre as classes.

8.2.3 Já o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Comerciantes - SENAC, foi criado pelo Decreto-lei nº 8.621, de 10 de janeiro de 1946.

8.2.4 E o Serviço Social do Comércio - SESC, foi instituído pelo Decreto-lei nº 9.853, de 13.09.1946.

8.3 As entidades citadas nos itens 8.2.3 e 8.2.4, foram criadas com a mesma estrutura e têm por finalidades propósitos iguais àqueles que deram origem ao SENAI e ao SESI, estes subordinados à Confederação Nacional da Indústria e aqueles à Confederação Nacional do Comércio.

8.4 Com o mesmo propósito e idêntica estrutura outras entidades foram criadas, entre elas o Serviço Social do Transporte - SEST e o Serviço Nacional de Aprendizagem de Transporte - SENAT (Lei nº 8.706, de 14.09.1993). Estes dois órgãos ficaram com a atribuição de organizar e executar atividades que antes estavam afetas ao SESI e ao SENAI, respectivamente, no setor de transporte.

8.5 Deve ser lembrado, ainda, o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, criado pela Lei nº 8.315, de 23.12.1991, que foi regulamentado pelo Decreto nº 566, de 10.06.1992, tendo em vista o disposto no art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta Política de 05.10.1988.

8.6 Todos esses organismos têm em comum o seguinte: a) foram instituídos por lei ou norma equivalente, com poderes para arrecadar contribuições das pessoas jurídicas de direito privado, que se situem na sua área de atuação, para planejar e executar as atividades que lhes constituem o objeto; estas dizem respeito ao aprendizado e ao bem-estar do trabalhador; b) referidas contribuições, que não compõem o orçamento da União, incidem sobre o valor da folha de pagamento das pessoas jurídicas contribuintes, mediante aplicação de determinada alíquota, fixada na respectiva legislação de regência; c)

tais contribuições são arrecadadas pelo INSS, que as repassa aos entes beneficiados, descontada da remuneração que lhe é assegurada pelo encargo de arrecadar e promover o repasse, sendo que no caso do SENAR funciona também como órgão arrecadador o INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária; d) prestam contas da aplicação dos recursos recebidos ao Tribunal de Contas da União.

8.6.1 Todos esses entes definem-se como pessoas jurídicas de direito privado, não só porque assim os denominou o aludido art. 240 do Estatuto Político e o art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, quando determinou que o SENAR fosse criado nos moldes da legislação relativa ao SENAI e ao SENAC; mais ainda, esta é a classificação que figura na legislação que os criou.

As contribuições que recebem, para o planejamento e execução dos seus objetivos institucionais, provém de outros entes, as empresas enquadradas na área de atuação de cada um desses organismos, portanto pessoas jurídicas de direito privado. As finalidades de todos eles, ou seja, o ensino, o aprendizado profissional, o lazer o bem-estar do trabalhador e de seus familiares, pertencem igualmente ao campo do direito privado, embora relevantes e de indiscutível interesse Público, porque tais objetivos concorrem para que se alcance a paz social.

8.7 Está escrito no art. 74, II, da Constituição Federal, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de comprovar a legalidade e avaliar o resultado, quanto à eficácia e eficiência, de gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, *bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado* (grifamos).

8.7.1 Na forma do que dispõem os arts. 4º e 5º) do Decreto-lei nº 200, de 25.02.1967, com a redação do Decreto-lei nº 900, de 29 de setembro de 1969, a Administração Federal compreende: I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios; II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: a) autarquias; b) Empresas Públicas; c) Sociedades de Economia Mista.

As entidades compreendidas na Administração Indireta consideram-se vinculadas, ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade. Equiparam-se às Empresas Públicas, as Fundações instituídas em virtude de lei federal e de cujos recursos participe a União, quaisquer que sejam suas finalidades.

8.7.2 Para os fins da legislação em causa, considera-se Autarquia o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizadas.

8.7.3 Empresa Pública é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas permitidas em direito.

8.7.4 Por Sociedade de Economia Mista se entende a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade por ações, cujos títulos com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou à entidade da Administração Indireta.

8.7.5 Prescreve também o art. 70 da Constituição Federal, referindo-se à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta que, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

De acordo com o parágrafo único desse artigo devem prestar contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gereencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete as atividades enumeradas nos incisos I a XI do art. 71 da Lei Maior

8.7.6 Nem o art. 70 atrás referido, nem o seu parágrafo único, faz qualquer referência às entidades de direito privado, que não pertençam à administração pública indireta, no sentido de sua sujeição à prestação de contas e/ou às medidas de controle externo ou interno antes mencionadas. O mesmo ocorre com o controle externo de que cuida o art. 71.

8.7.6.1 Isso significa que entidades como o SESI, SENAI, SESC, SENAC etc. não estão sujeitas, constitucionalmente, a tais exigências.

8.7.7 Por outro lado, verifica-se que o § 59 do art. 165, também da Carta Política, determina que a lei orçamentária anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

8.7.7.1 Também nesse dispositivo, que cuida da lei orçamentária anual, nenhuma menção se faz à receita destinada ao SESI, SENAI, SESC, SENAC e outros organismos semelhantes, o que significa que não se define ela como receita orçamentária.

8.7.8 Porque as entidades referidas no item 8.2 deste escrito se definem como entes de direito privado, levanta-se a questão de saber se estarão elas sujeitas à fiscalização de que trata o art. 74, II, antes mencionado (item 8.7).

Melhor explicando: seriam recursos públicos as receitas que auferem para o planejamento e execução de suas atividades institucionais?

Parece evidente que não se trata de tributo, que este, na definição do art. 39 do Código Tributário Nacional "é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

8.7.8.1 A inexistência de atividade administrativa na cobrança dos recursos em causa, e sua destinação a entes privados para realização de fins privados, impossibilita o seu enquadramento como tributo, em qualquer de suas espécies.

8.7.8.2 Não altera essa posição o fato de a exação em referência ser arrecadada pelo INSS ou outros entes, que, no caso, funcionam como simples órgãos arrecadadores, mediante remuneração fixada em lei.

Irrelevante, também, à circunstância desses organismos submeterem suas contas à apreciação do Tribunal de Contas, que a essa providência não estão constitucionalmente obrigados, como demonstramos no item 8.7.6 deste estudo. Mas a medida, prevista no artigo 13 da Lei nº 2.613, de 23.09.1955, é considerada conveniente para mostrar a lisura das respectivas administrações e a eficiente aplicação dos recursos recebidos.

8.7.8.3 Recursos públicos ou receita pública, em estreita síntese, pode ser considerado o total das diversas rendas previstas no orçamento do Estado, que este arrecada de suas fontes produtivas, durante um exercício financeiro, de acordo com o qual fixa e autoriza a despesa, para satisfazer as necessidades da administração pública. Diz-se ordinária a receita quando os rendimentos se produzem periodicamente, dentro de cada exercício financeiro, provenientes das fontes produtivas do Estado, certos e permanentes, fixados na lei anual, tais como os tributos, suprimentos de fundos, rendas de bens e dos serviços industriais que a Administração Pública possui e explora. Conceitua-se como *extramdinária*, quando é relativa a rendas incertas, eventuais e temporárias, ou que se destinam a cobrir um *deficit* orçamentário ou a que o Governo decreta e arrecada para atender a despesas imprevistas, em casos imperativos de guerra, calamidade pública etc. Essa definição ajusta-se ao disposto no art. 165, § 8º, da Constituição Federal e ao art. 9º da Lei nº 4.320, de 17.03.1964, com a redação do Decreto lei nº 1.939, de 20.05.1982, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

<sup>11</sup> Pedro Nunes, *Dicionário de Terminologia Jurídica*, 10ª ed., vol. II, p. 735.

8.7.8.4 Partindo-se dessa definição de receita pública, pode-se concluir que a contribuição compulsória de que são titulares as entidades aludidas no art. 240 da Constituição Federal e no art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não podem ser conceituadas como recursos públicos, não só porque se destinam a entidades de direito privado, para cumprir objetivos também de direito privado, mas principalmente porque não fazem parte do orçamento (§ 5º do art. 165 da Constituição Federal). A referência feita no inciso II do art. 74 da Magna Carta, não alcança os entes atrás referidos.

8.7.8.5 Questiona-se, ainda, se as entidades em referência podem ser consideradas paraestatais. A respeito divide-se a doutrina. Para Eros Roberto Grau são entidades paraestatais aquelas que, embora dotadas de personalidade jurídica própria, continuam titulares de certas prerrogativas de poder público, ou seja, as pessoas de direito público que, descentralizadamente exercem atividades de administração direta, ou seja, as autarquias e as fundações de direito público.<sup>31</sup> Na lição de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, as entidades como o SENAI, SESI, SESC e SENAC são de natureza paraestatais.<sup>12</sup> O Professor Miguel Reale tem opinião oposta à de Bandeira de Mello, quando entende que os entes paraestatais são aqueles postos na linha de raciocínio de Eros Roberto Grau.<sup>13</sup> Nesse sentido manifestam-se Pontes de Miranda<sup>34</sup> e De Plácido e Silva,<sup>35</sup> para quem entes paraestatais são as autarquias e as fundações de direito público. Para nós, a melhor doutrina é a proposta por Eros Roberto Grau, ainda que se tenha de admitir que a matéria é complexa e comporta certas dúvidas.

8.7.9 A exação compulsória de que são titulares as entidades referidas no art. 240 da Constituição Federal e no art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias não se conceitua como tributo pelas razões já expostas neste trabalho. Não tem natureza parafiscal porque seus titulares não são entes paraestatais.

8.7.1 O Diversa seria a situação do Serviço Social Rural - SSR, porque a Lei que o criou definiu-o como autarquia subordinada ao Ministro da Agricultura (art. 1º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955), que será objeto de outro estudo.

Seria útil lembrai ainda, que de acordo com o art. 175 da Carta Política, incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

<sup>31</sup> Eros Roberto Grau, *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 57, p. 23.

<sup>12</sup> Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, *Princípios gerais de Direito Administrativo*, vol. II, p. 272.

<sup>13</sup> Prof. Miguel Reale, Da recorribilidade dos atos administrativos das autarquias. *RTA* 23/36.

<sup>34</sup> Pontes de Miranda, Parecer. *RTA* 29:454-63.

<sup>35</sup> De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico*, vol. III, p. 1.118.

As entidades atrás referidas não são cessionárias nem concessionárias de serviços públicos, o que seria suficiente para afirmar que as atividades que exercem situam-se no campo do direito privado.

Trata-se de uma exação de natureza *sui generis*, muito especial, criada para o planejamento e execução de atividades relevantes, de inquestionável interesse público, mas que ainda carece da necessária sistematização, para converter-se num instituto jurídico com princípios próprios e adequadamente definidos.

A exação em causa, por óbvio, está sujeita ao princípio da legalidade, que é genérico e alcança todas as situações. No nosso modo de ver não se subordina às vedações e limitações previstas no sistema tributário nacional, mesmo porque incompatíveis com a sua natureza.<sup>36</sup>

9. Além dos casos citados no item 8 (oito) deste escrito, referência deve ser feita ao disposto no § 1º do art. 20 da Magna Carta, onde está escrito que "é assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

9.1 A Lei nº 7.990, de 28.12.1989, instituiu, em benefício dos Estados, Distrito Federal e Municípios, compensação financeira pelo resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, de recursos minerais, na forma prevista no dispositivo constitucional atrás mencionado. A Lei nº 8.001, de 13.03.1990, definiu os percentuais da compensação financeira em causa. O Decreto nº 1, de 11.01.1991, regulamentou o pagamento da compensação financeira instituída pela Lei nº 7.990/1989.

9.2 Tem-se afirmado que a compensação financeira a que alude o § 1º do art. 20, antes referido, principalmente nos moldes em que foi instituída pelas Leis nº 7.990/1989 e 8.001/1990, tem natureza tributária, da espécie imposto sobre minerais, à semelhança do imposto único que existiu no regime anterior.

Como registra o art. 176 da Constituição Federal, as jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica, constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

Mas registra também o § 3º do art. 155, ainda da Constituição Federal, com a redação da Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que nenhum tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de

<sup>36</sup> Apelação Civil nº 89.0340210-3-São Paulo, DOE - Poder Judiciário de 19.08.1991, Caderno 1-139 - Súmula 516 do STF.

telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, à exceção do ICMS, do imposto sobre a importação, do imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

A boa exegese recomenda, assim, que o disposto no aludido § 1º do art. 20 seja entendido como simples compensação financeira devida pelos concessionários aos entes públicos ali indicados, negada sua natureza tributária. De qualquer maneira, no caso, não há que falar em parafiscalidade.

10. Por tudo quanto foi atrás exposto, o nosso entendimento é no sentido de que, a Constituição Federal de 1988 não contemplou hipóteses de exações parafiscais.

Há decisões judiciais e parecer da Consultoria Jurídica da Previdência Social que fazem referência a *contribuições jJarafiscais*, aludindo às contribuições do art. 149 da Constituição Federal.:17 Com o máximo respeito entendemos incorretas essas referências, que de resto não trazem qualquer fundamentação para justificá-las.

''' 6ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça de São Paulo - *Juri.1jm1d17ná a Infimnaliwda Saraiva* (04) - p. 01; Parecer CJ n° 552/96, D O U 14.05.1996, fls. 8.262/8.26j,