

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

**A VAGUEZA DOS CONCEITOS DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL
E CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO: A
CONSTRUÇÃO DO ESTADO DAS CONTRIBUIÇÕES**

Valéria Rocha da Costa

Belo Horizonte

2011

Valéria Rocha da Costa

**A VAGUEZA DOS CONCEITOS DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL
E CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO: A
CONSTRUÇÃO DO ESTADO DAS CONTRIBUIÇÕES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi

Belo Horizonte

2011

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

C837v Costa, Valéria Rocha da
A vagueza dos conceitos de contribuição social geral e contribuição de intervenção no domínio econômico: a construção do Estado das contribuições / Valéria Rocha da Costa. Belo Horizonte, 2011.
245f. : il.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Conceitos. 2. Direito - Filosofia. 3. Contribuição de intervenção no domínio econômico. 4. Contribuição social. 5. Brasil. Supremo Tribunal Federal. 6. Sistema tributário. I. Godói, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 340.11

Valéria Rocha da Costa

A Vagueza dos Conceitos de Contribuição Social Geral e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico: A Construção do Estado das Contribuições

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, na linha de pesquisa Estado, Constituição e Sociedade no Paradigma do Estado Democrático de Direito, como requisito parcial à obtenção de título de Mestre em Direito Público.

Marciano Seabra de Godoi (Orientador) - PUC Minas

Flávio Couto Bernardes - PUC Minas

Hugo de Brito Machado Segundo - UFC

Belo Horizonte, 07 de fevereiro de 2011.

À minha Lala.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Prof. Doutor Marciano Seabra de Godoi pela paciência com que me orientou e pela dedicação e profissionalismo na condução deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho se propõe a estudar a indeterminação e vagueza dos conceitos de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e das Contribuições Sociais Gerais traçados pela doutrina, pelo legislador e pelo Supremo Tribunal Federal e sua repercussão no Sistema Tributário Nacional. Pautando-se na análise de acórdãos do Supremo Tribunal Federal, na análise dos dados da evolução da arrecadação tributária nacional, no estudo da natureza jurídica e da legislação de regência de algumas destas exações, sempre com suporte na doutrina, procuraremos demonstrar que essa indeterminação de conceitos e o caráter por demais abrangente dado às Contribuições Sociais Gerais e às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico pelo Legislador, com o aval do Poder Judiciário, levam ao desvirtuamento dessas figuras jurídicas e contribuem para a formação de um 'Estado das Contribuições', no sentido de permitir que tais exações se tornem uma das principais fontes de arrecadação da União, em detrimento da segurança de nosso Sistema Tributário Nacional e da própria Federação.

Palavras-chave: Conceitos. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Contribuição Social Geral. Supremo Tribunal Federal. Sistema Tributário Nacional.

ABSTRACT

The aim of the present paper is to analyze the legal indeterminate concepts of Intervention Contributions in the Economic Domain and the General Social Contributions given by the Doctrine, the Legislator, and the Supreme Federal Court and its influence on the National Tax System. Based on the analysis of Supreme Federal Court decisions, national taxation, and legal rules applicable to these exactions, and also supported by the doctrine, we demonstrated that legal indeterminate concepts of Intervention Contributions in the Economic Domain and the General Social Contributions given by the Legislative, with Judicial Power endorsement, implies on a misinterpretation of these legal concepts and contributes for the Contribution's State development and induces a legal authorization for those exactions become the main Union taxation source, in detriment of the National Tax System and for the Federation itself.

Key words: Concepts. Intervention Contributions in the Economic Domain. General Social Contributions. National Tax System.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 Carga tributária brasileira total – perspectiva geral	21
GRÁFICO 2 Evolução da arrecadação tributária de 1991 a 2009 em percentual do PIB anual.....	222
GRÁFICO 3 Carga Tributária Bruta comparada 2008 - Brasil x Países OCDE	23
GRÁFICO 4 Evolução da arrecadação tributária federal, estadual e municipal em percentuais do PIB de 1991 a 2009	24
GRÁFICO 5 Carga tributária relativa federal, estadual e municipal em 1991 e 2009....	28
GRÁFICO 6 Evolução da arrecadação tributária dos impostos(IR+IPI) e contribuições (sociais e Cides), de 1991 a 2009, em percentuais do PIB.....	29

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 Evolução da arrecadação do ICMS, IPVA, ISS, IPTU, CIDEs e IOF, de 1991 a 2009, em percentuais do PIB	27
TABELA 2 Evolução da arrecadação do FISTEL em comparação com os gastos no mesmo período com a fiscalização no setor de telecomunicações.....	179
TABELA 3 ARRECADAÇÃO DO FUST, FUNTTEL e FISTEL – 2001 a 2009	181
TABELA 4 Valores arrecadados pela Cide-combustíveis	201

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT- Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADIn- Ação Direta de Inconstitucionalidade

AFRMM - Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante,

ANATEL- Agência Nacional de Telecomunicações

ANCINE- Agência Nacional do Cinema

ANEEL- Agência Nacional de Energia Elétrica

ANP- Agência Nacional do Petróleo

ANT- Agência Nacional dos Transportes

Art.- artigo

ATP- Adicional de Tarifa Portuária

BNDES- Banco Nacional de Desenvolvimento

CDC- Código de Defesa do Consumidor

CEBRAE- Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa

CF- Constituição Federal

CFRP- Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública

CIDE- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CIP- Contribuição de Iluminação Pública

CMM- Comissão de Marinha Mercante

CNC- Confederação Nacional do Comércio

CNT- Confederação Nacional do Transporte

COFINS- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONDECINE- Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica

CONIT- Conselho Nacional de Integração das Políticas de Transportes

COSIP- Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública

CPMF- Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSSP- Contribuições para a Seguridade dos Servidores Públicos

CREA- Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura

CSLL- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTB- Carga Tributária Bruta

CTN- Código Tributário Nacional

DOU- Diário Oficial da União

DRU- Desvinculação de Receitas da União

EBC- Empresa Brasil de Comunicação

EC- Emenda Constitucional

EPP- Empresa de Pequeno Porte

FEF- Fundo de Estabilização Fiscal

FGTS- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FISTEL- Fundo de Fiscalização das Telecomunicações

FMI- Fundo Monetário Internacional

FNC- Fundo Nacional de Cultura

FNDCT- Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico

FNIT- Fundo Nacional de Infra-Estrutura de Transportes

FSE- Fundo Social de Emergência

FUNDAF- Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização

FUNRURAL- Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural

FUNTEL- Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações

FUST- Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações

IAA- Instituto do Açúcar e do Alcool

IBC- Contribuição ao Instituto Brasileiro do Café

ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE- Imposto de Exportação

II- Imposto de Importação

INCRA- Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS)

IOF- Imposto sobre Operações Financeiras

IPI- Imposto sobre Produtos Industrializados

IPMF- Imposto Provisório sobre Movimentação Financeiro

IPTU- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR - Imposto de Renda

ISS- Imposto Sobre Serviços

ISSQN- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI- Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITCD- Imposto de Transmissão Causa-Mortis e Doação

ITR- Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural

LGT- Lei Geral de Telecomunicações

LRF- Lei de Responsabilidade Fiscal

OAB- Ordem dos Advogados do Brasil

OCDE- Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico

PAES- Parcelamento Especial

PASEP- Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIB- Produto Interno Bruto

PIS- Programa de Integração Social

RE- Recurso Extraordinário

REFIS- Programa de Recuperação Fiscal

RFB- Receita Federal do Brasil

SAT- Seguro de Acidente de Trabalho

SEBRAE- Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa

SENAC- Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

SENAI- Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SENAR- Serviço de Aprendizagem Rural

SESC- Serviço Social do Comércio

SESI- Serviço Social da Indústria

STF- Supremo Tribunal Federal

TCU- Tribunal de Contas da União

TFF- Taxa de Fiscalização de Funcionamento

TFI- Taxa de Fiscalização de Instalação

TRF- Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DE 1988 AOS DIAS ATUAIS: A CONSTRUÇÃO DO “ESTADO DAS CONTRIBUIÇÕES”	18
2.1 A evolução da arrecadação tributária no Brasil no período posterior à Constituição Federal de 1988	20
2.1.1 <i>A evolução da arrecadação dos tributos</i>	20
2.1.2 <i>Evolução da carga tributária brasileira em percentual do PIB</i>	20
2.1.3 <i>Evolução da carga tributária federal, estadual e municipal - em percentual do PIB</i>	24
2.1.4 <i>A evolução da arrecadação dos impostos e das contribuições arrecadadas pela Receita Federal do Brasil - em percentual do PIB</i>	28
2.2 A desvinculação das receitas da União e a prática do contingenciamento das rubricas orçamentárias	31
2.2.1 <i>Os mecanismos de desvinculação de receitas da União</i>	32
2.2.2 <i>Contingenciamento orçamentário</i>	35
2.3 Os diversos tipos de descumprimento da vinculação das receitas traçadas pela Constituição e suas consequências	38
3 AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS NA DOCTRINA	43
3.1 Contribuições: classificação	43
3.1.1 <i>Espécies e subespécies</i>	43
3.1.2 <i>Contribuições: natureza jurídica</i>	56
3.1.3 <i>Contribuições: principais características</i>	66
3.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico	69
3.2.1 <i>Características Gerais</i>	69
3.2.2 <i>Caracterização da intervenção do Estado no domínio econômico</i>	75
3.2.2.1 <i>Críticas às modalidades de intervenção do Estado no domínio econômico</i>	80
3.2.3 <i>Requisitos para instituição das CIDEs</i>	82
3.2.3.1 <i>Posição de Hugo de Brito Machado Segundo</i>	85
3.2.3.2 <i>Posição de Marco Aurélio Greco</i>	88
3.2.3.3 <i>Posição de Marciano Seabra de Godoi</i>	95
3.2.4 <i>Os campos de atuação do Estado para incidência das CIDEs</i>	96
3.2.4.1 <i>Posição de Ives Gandra da Silva</i>	97
3.2.4.2 <i>Análise crítica dos campos de atuação para incidência das CIDEs</i>	99
3.3 Contribuições Sociais Gerais	101
3.3.1 <i>Contribuições Sociais Gerais na jurisprudência</i>	101
3.3.2 <i>Contribuições Sociais Gerais - características e elasticidade de conceitos</i> ...	107
3.3.3 <i>Análise crítica da definição e do alcance das Contribuições Sociais Gerais</i> ..	115
4 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS E AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	118
4.1 Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM	118

4.2 Contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool - IAA	125
4.3 Contribuição ao Instituto Brasileiro do Café - IBC	132
4.4 Adicional de Tarifa Portuária - ATP	135
4.5 Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa - SEBRAE	144
4.6 As Contribuições dos art. 1º e 2º da LC 110/2001	153

5 ANÁLISE CRÍTICA E INDIVIDUALIZADA DE ALGUMAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS E CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO EM VIGOR.....166

5.1 Contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações - FUST; Contribuição para o Fundo de Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações - FUNTTEL e as Taxas de Fiscalização para o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - FISTEL.....	166
5.1.1 Taxas - Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL).....	175
5.2 Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - CFRP	183
5.3 Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica - CONDECINE.....	191
5.4 Cide-Combustíveis.....	196
5.5 Contribuição para Financiamento ao Programa de Estímulo à Integração Universidade/Empresa Para apoio à Inovação (Lei 10.168/2000) - Cide-Royalties ou Cide-Remessa	205
5.6 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico para o Desenvolvimento do Setor Elétrico e Programas de Eficiência Energética no Uso Final	211

6 CONCLUSÃO

216

REFERÊNCIAS.....219

219

ANEXO A - A EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA NACIONAL - EM PERCENTUAL DO PIB.....245

245

1 INTRODUÇÃO

Quem examinar a evolução dos tributos no Brasil nos últimos anos verá que experimentamos um considerável aumento na instituição de contribuições, com recordes arrecadatórios sob este título, em detrimento da arrecadação e da instituição de outras figuras tributárias.

Diante de tal panorama, o presente trabalho teve por objeto de estudo as Contribuições Sociais Gerais e as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs), visando identificar e criticar os motivos do proliferamento desenfreado dessas figuras jurídicas em nosso Sistema Jurídico Tributário, bem como suas conseqüências.

Com abordagem não apenas na dogmática-jurídica pátria, mas com forte relevo e apoio na análise da evolução arrecadatória tributária brasileira, como meio de comprovação estatística da gravidade da situação arrecadatória destas exações, na análise dos julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) e na análise da legislação de regência de algumas CIDEs e Contribuições Sociais Gerais, objetivamos demonstrar que inexistem parâmetros satisfatórios de controle das figuras objeto da presente pesquisa.

Com tais premissas, destacamos ainda que o tema vem causando perplexidade na doutrina pátria, tanto pelo caráter por demais abrangente e indeterminado dos conceitos de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e de Contribuição Social Geral, que permitem ao Poder Legislativo e Executivo agirem sob uma margem de atuação pautada por critérios de conveniência e oportunidade, quanto pela falta de critérios e controles a serem aplicados pelo Poder Judiciário no julgamento destas figuras jurídicas, com um posicionamento condescendente do Supremo Tribunal Federal na validação constitucional destas figuras jurídicas.

Assim, pautando-se em tais diretrizes, para o desenvolvimento da pesquisa dividimos o trabalho em quatro capítulos.

O primeiro capítulo (item 2 do Sumário) teve por escopo a análise da evolução arrecadatória brasileira, pós Constituição Federal de 1988 até os dias atuais. A base de dados foi retirada dos relatórios emitidos pela Receita Federal do Brasil, e a arrecadação geral ou por espécie tributária foi considerada em termos de

percentuais do Produto Interno Bruto (PIB). Foram analisados os dados concernentes à Carga Tributária Bruta (CTB) em relação a outros países e a evolução da CTB total em determinado interstício temporal. Além disso, demos enfoque na análise da evolução da arrecadação tributária federal, estadual e municipal e na evolução da arrecadação dos impostos em comparação com a arrecadação das contribuições.

Após a análise numérica dos dados fornecidos pela Receita Federal do Brasil (RFB), traçamos as possíveis justificativas para o aumento arrecadatório das contribuições: incentivo à política do contingenciamento orçamentário para formação de superávit primário e a prática adotada pelo Governo, após 1994, da desvinculação das receitas da União.

Como esteio para a posterior análise jurisprudencial e da legislação de regência de algumas das exações objeto da presente pesquisa, no segundo capítulo (item 3 do Sumário) nos propomos a examinar o posicionamento doutrinário-dogmático sobre as Contribuições Sociais Gerais e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico na parte concernente à classificação das contribuições, suas principais características, natureza jurídica e requisitos.

No terceiro capítulo (item 4 do Sumário) passamos à análise crítica dos principais acórdãos do Supremo Tribunal Federal (STF) envolvendo o julgamento das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e das Contribuições Sociais Gerais, com o intuito de se verificar a existência de critérios e parâmetros objetivos que possam caracterizar com consistência e segurança os conceitos de tais figuras jurídicas.

Nesse capítulo nos aprofundamos no exame das decisões envolvendo as seguintes exações: Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), instituído pela Lei 3.381/58 (BRASIL, 1958), a contribuição para o Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA), instituído pelo Decreto-lei 308/67 (BRASIL, 1967b), a contribuição para o Instituto Brasileiro do Café-IBC, reinstituído pelo Decreto-lei 2.295/86 (BRASIL, 1986b), a contribuição denominada Adicional de Tarifa Portuária (ATP), instituída pela Lei 7.700/88 (BRASIL, 1988d), a contribuição para o Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa (SEBRAE), instituído pela Lei 8.029/90 (BRASIL, 1990c) e as exações instituídas pelos art. 1º e 2º da Lei Complementar 110/2001 (BRASIL, 2001e).

Por fim, no quarto capítulo (item 5 do Sumário), tendo por parâmetro algumas características tidas por essenciais a essas figuras jurídicas, tais como finalidade, motivo, referibilidade, provisoriedade e destinação das receitas, verificamos a pertinência classificatória das seguintes exações: contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST); contribuição para o Fundo de Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL); para o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL); Contribuição para Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica – Condecine; Cide-Combustíveis; Cide-Royalties; contribuição para o Desenvolvimento do Setor Elétrico e Programas de Eficiência Energética no Uso Final e contribuição à Empresa Brasileira de Comunicação - ou Contribuição para Fomento da Radiodifusão Pública (CFRP).

2 EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DE 1988 AOS DIAS ATUAIS: A CONSTRUÇÃO DO “ESTADO DAS CONTRIBUIÇÕES”

Uma característica básica das contribuições especiais é a necessidade de vinculação da exação a um atendimento específico de uma finalidade prevista constitucionalmente, isto é, as contribuições especiais não se determinam pela análise da natureza do fato gerador ou do exame da materialidade da hipótese de incidência, mas sim pela análise da finalidade e da destinação do produto da sua arrecadação.

Já no caso dos impostos, a Constituição determina que esta figura tributária se destina a financiar genericamente as despesas públicas, se determinam pela análise do fato gerador, têm por regra genérica a proibição da vinculação do produto de sua arrecadação a órgão, fundo ou despesa, nos termos do disposto no art.167, IV da CF/88. (BRASIL, 1988a).

O presente capítulo tem por escopo a análise da evolução da arrecadação dos impostos e das contribuições especiais desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 até os dias atuais.

Todos os dados e gráficos apresentados neste estudo tomaram por base os relatórios emitidos pela Coordenação-Geral de Estudos, Previsão e Análise, emitidos pela Subsecretaria de Tributação e Contencioso da Receita Federal, disponíveis no site da Receita Federal do Brasil. (BRASIL, 2010a).

Além disso, tomando-se por marco teórico o artigo publicado por Marciano Seabra de Godoi (GODOI, 2007), no qual defende a ideia de que a forma de condução das finanças públicas nacionais pelo governo a partir de 1994 acarretou uma paulatina desconstrução de qualquer conceito discernível de contribuição, o presente capítulo procurará demonstrar, em números, a evolução da arrecadação tributária no Brasil pós-Constituição 1988, com ênfase na crescente arrecadação das contribuições em comparação com a arrecadação dos impostos, lançando ao final as possíveis justificativas para esta discrepância arrecadatória das finanças públicas.

Dentre as justificativas plausíveis para essa política de incentivo indiscriminado ao aumento das contribuições, Marciano Seabra de Godoi (GODOI, 2007, p.85) destaca as seguintes:

- a. O potencial arrecadatário das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico é muito maior do que o dos impostos federais, em função da elasticidade conceitual e da falta de parâmetros normativo desta espécie tributária;
- b. Por força dos arts. 157, I, 158, I 159, I e II da CF/88, a arrecadação dos impostos federais deve ser distribuída entre os Estados e Municípios, dispositivos não aplicáveis às contribuições, e,
- c. O endividamento público e por conseqüência as despesas com juros da dívida pública interna/externa cresceram exponencialmente a partir de 1995, e há alguns anos as despesas com juros são bastante superiores à soma dos impostos federais efetivamente disponível para a União Federal, fato que levou o governo a adotar uma política fiscal que privilegiou a instituição de novas contribuições, bem como a majoração substancial das contribuições já existentes. Como forma de conter o aumento anual da dívida pública, o governo passou a adotar a prática do contingenciamento das rubricas orçamentárias das contribuições sociais e CIDEs, como forma de garantir um crescente *superávit primário*, isto é, as contribuições são arrecadadas, mas permanecem no caixa único do governo federal, não cumprindo a finalidade para a qual foram criadas, para não se transformarem em despesa, diminuindo o *superávit primário*.

Além das justificativas explicitadas, outro fator contribuiu significativamente para aumentar o interesse do governo sobre as contribuições: a partir de 1994, várias Emendas Constitucionais passaram a desvincular de qualquer órgão, fundo ou despesa a receita de 20% da arrecadação dos impostos, das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídas e que vierem a ser criadas, em total desprezo à vinculação originária prescrita na Constituição para as contribuições.

E, considerando que a vinculação da arrecadação a determinada finalidade integra o arquétipo constitucional das contribuições, veremos que a desvinculação das receitas das contribuições desnatura sua própria natureza jurídica.

2.1 A evolução da arrecadação tributária no Brasil no período posterior à Constituição Federal de 1988

2.1.1 A evolução da arrecadação dos tributos

Sob uma perspectiva histórica, a arrecadação tributária nacional vem crescendo significativamente após a promulgação da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988a).

Sob o ponto de vista macroeconômico, diversos fatores contribuem para a elevação destes índices, dentre eles, podemos destacar a melhora no aparato organizacional e fiscalizatório do governo, melhorias sócio-econômicas, adoção de políticas de recuperação fiscal - como o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), o Parcelamento Especial (PAES), etc.

Contudo, para uma análise específica quanto aos principais aspectos e causas impulsionadoras da elevação da carga tributária no Brasil, necessário se faz, primeiramente, a análise sob uma perspectiva geral, da evolução da arrecadação tributária como um todo, isto é, dos valores totais arrecadados em determinado período de tempo, e, em um segundo momento, necessária a análise dos números indicadores do comportamento de cada um dos tributos, sendo utilizados para a presente pesquisa, aqueles tributos de maior impacto arrecadatário, capazes de influenciar o todo.

2.1.2 Evolução da carga tributária brasileira em percentual do PIB

A Carga Tributária Bruta (CTB) é definida pela Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2009a) como a razão entre a arrecadação de tributos e o Produto Interno Bruto (PIB), ambos considerados a preços nominais.

Para o presente estudo, analisaremos a CTB durante o período de 1991 a 2009, para demonstrarmos a evolução da arrecadação nacional geral, bem como de algumas espécies tributárias específicas. Os dados foram retirados dos relatórios

emitidos pela Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2010a) e a base de dados para a confecção dos gráficos encontra-se colacionada a presente pesquisa, no Anexo A.

Sob uma perspectiva geral, quanto ao total arrecadado no Brasil em percentual do PIB, apresentamos o Gráfico 1, a seguir, demonstrando a evolução da arrecadação tributária nacional:

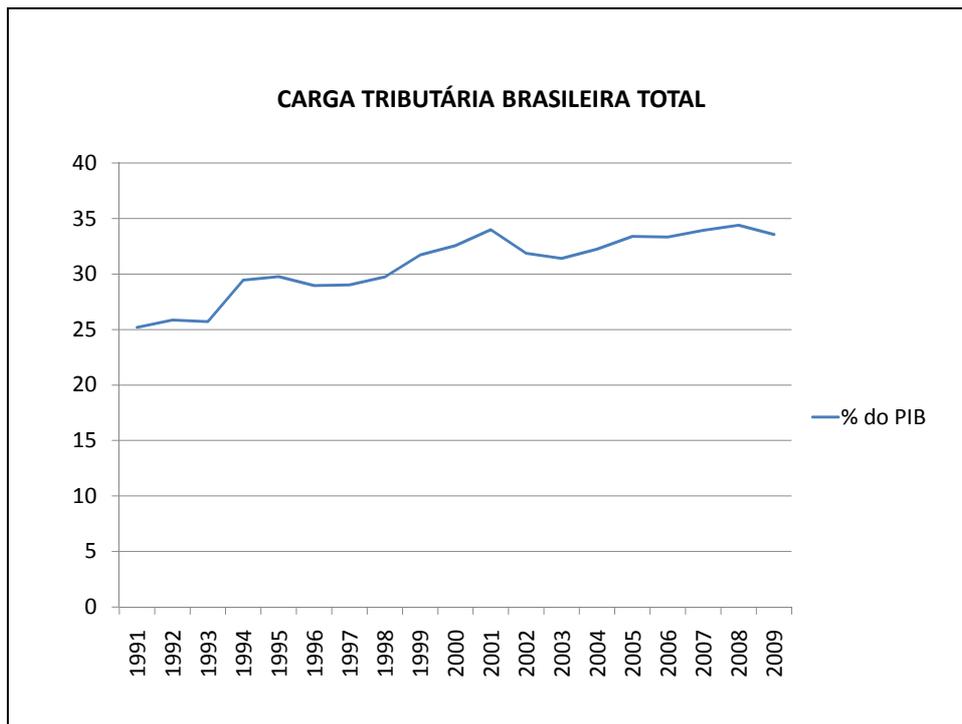


Gráfico 1: Carga tributária brasileira total em percentuais do PIB – perspectiva geral
Fonte: BRASIL, 2009a

Em 2009 a Carga Tributária Bruta representou 33,58% do PIB, contra 34,41% em 2008. Essa variação negativa de 2008 para 2009 decorre da retração ocasionada pela crise econômica internacional, deflagrada no último trimestre de 2008.

Para uma melhor análise, vejamos a evolução da arrecadação tributária de 1991 a 2009 em percentual do PIB anual, conforme Gráfico 2 abaixo:

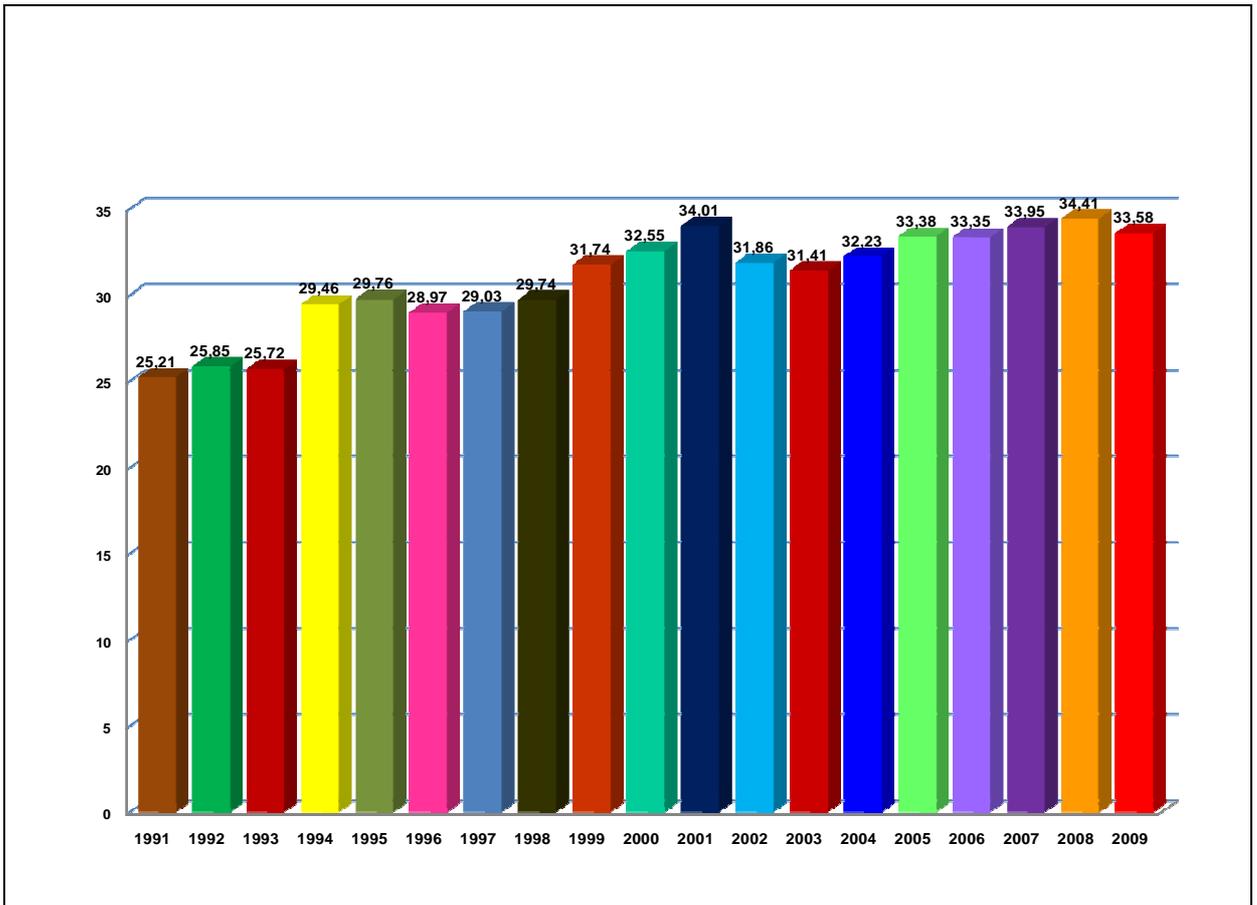


Gráfico 2: Evolução da arrecadação tributária de 1991 a 2009 em percentual do PIB anual
 Fonte: BRASIL, 2009a

Veja-se que em 1991 a carga tributária brasileira representava 25,21% do PIB, em 1994 passou a representar 29,46% do PIB, em 1999 aumentou para 31,74% do PIB, e, em 2009 a carga tributária chega a representar 33,58% do PIB.

Assim, em 19 anos de governo, considerando os dados fornecidos pela Receita Federal do Brasil de 1991 a 2009, tivemos um aumento da arrecadação tributária de **33%**. (BRASIL, 2010a).

Comparando a Carga Tributária Bruta brasileira com outros países, e adotando as estatísticas internacionais fornecidas pela OCDE, utilizando-se ainda os dados referentes ao ano de 2008, verifica-se que o Brasil ainda se encontra abaixo da média da OCDE que é de 35% do PIB. (BRASIL, 2009a).

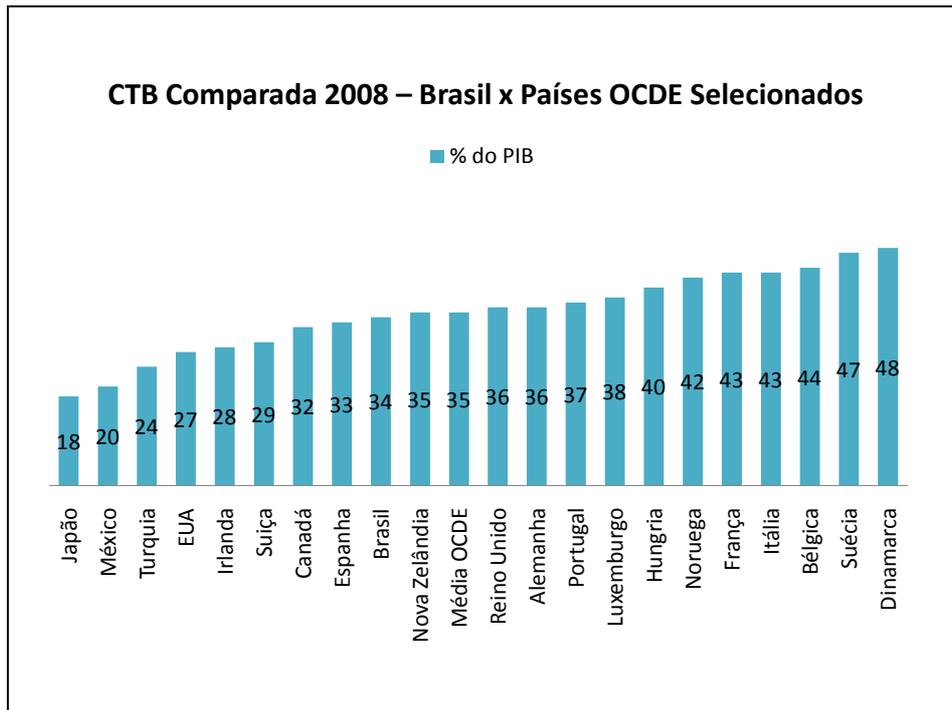


Gráfico 3: Carga Tributária Bruta comparada 2008 - Brasil x Países OCDE
 Fonte: BRASIL, 2009a

Pelos dados constantes do gráfico acima verifica-se que o Brasil saiu do grupo da Turquia (24%) e Estados Unidos (27%) em 1991, para o Grupo de Irlanda (28%) e Suíça (29%) em 1994, para o grupo de Canadá (32%) e Espanha(33%) em 1999, para o grupo da média da OCDE (35%) em 2009.

Atualmente, o Brasil situa-se próximo a países como Espanha (33%) e Nova Zelândia (35%).

Com carga superior à do Brasil destacamos os seguintes países: Alemanha (36%), Reino Unido (36%), Noruega (42%), França (43%) e Dinamarca (48%).

Frise-se que, como informa a própria Receita Federal (BRASIL, 2009a), para uma análise comparativa coerente dos dados estatísticos entre os países, deve-se ter em mente que a carga tributária de cada país é determinada pela combinação de sua legislação tributária e de suas características sócio-econômicas. Fatores culturais e comportamentais, como o nível de cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, também podem afetar a relação tributo/PIB nas diferentes sociedades.

2.1.3 Evolução da carga tributária federal, estadual e municipal - em percentual do PIB

Vejam os Gráfico 4 abaixo que ilustra a evolução da arrecadação tributária federal, estadual e municipal, em percentuais do PIB:

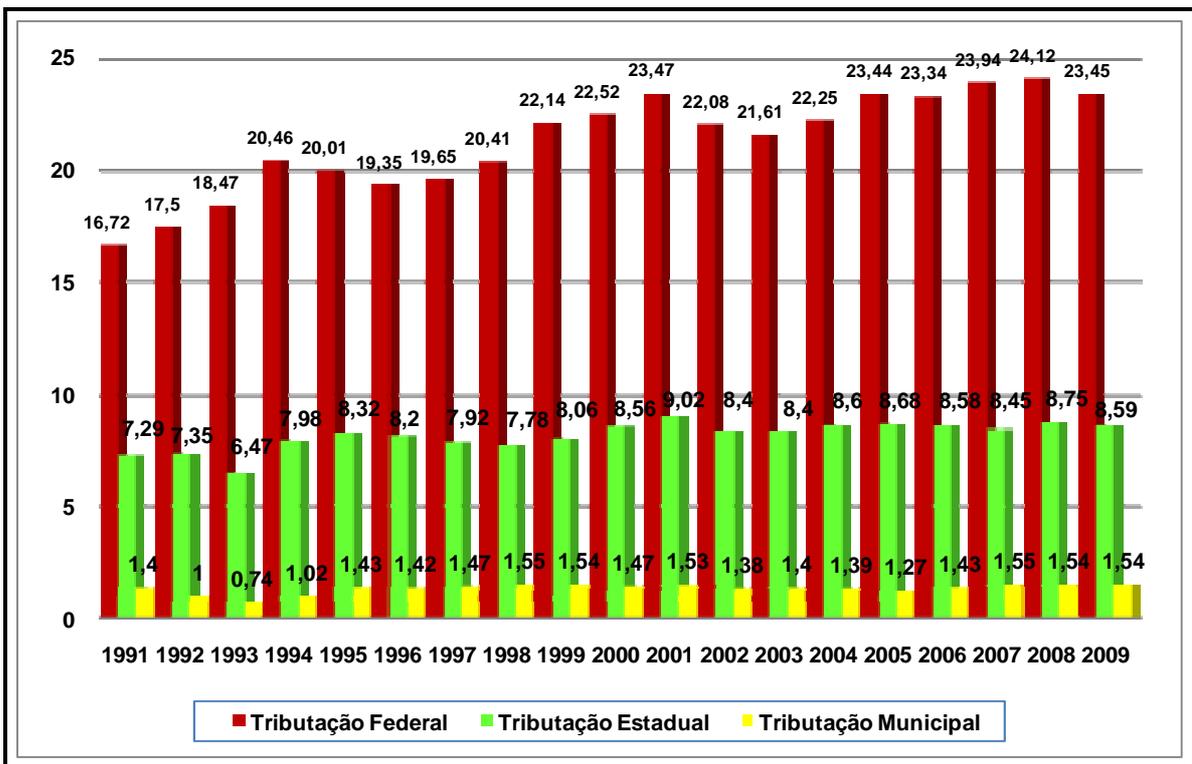


Gráfico 4: Evolução da arrecadação tributária federal, estadual e municipal em percentuais do PIB, de 1991 a 2009

Fonte: BRASIL, 2010a

Para a presente pesquisa, a análise da arrecadação tributária federal foi composta pelos seguintes tributos:

- Do Orçamento Fiscal - Imposto de Renda (pessoa física, jurídica e retido na fonte); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); Imposto de Exportação (IE), Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), taxas federais, cota-parte do Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), contribuições de custeio das

- pensões militares, cota-parte da contribuição sindical;
- b. Do Orçamento da Seguridade Social - previdência social; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS); Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP); Contribuições para a Seguridade dos Servidores Públicos (CSSP), e outras contribuições sociais, e,
 - c. Demais, Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), Cide-Combustíveis; Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) Remessa, Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF), outras contribuições econômicas, salário educação e contribuições para o Sistema S.

A análise da arrecadação tributária estadual foi composta pelo: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto de Transmissão Causa- Mortis e Doação (ITCD), taxas estaduais, previdência estadual e outros.

A análise da arrecadação tributária municipal foi composta pelo: Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), taxas municipais, previdência municipal e outros tributos.

Como visto no item acima, no ano de 2009 a CTB brasileira total foi de 33,58% do PIB, deste total, 23,45% do PIB representam a arrecadação dos tributos federais, 8,59% do PIB representam a arrecadação dos tributos estaduais e 1,54% do PIB representam a arrecadação dos tributos municipais. (BRASIL, 2009a).

Isto significa que, para 2009, em termos de arrecadação relativa, os tributos federais representaram 69,83% da arrecadação total, os tributos estaduais representaram 25,59% da arrecadação total e os tributos municipais 4,58% da arrecadação total.

Sob uma perspectiva histórica, verifica-se que a carga tributária federal saiu de 16,72% do PIB em 1991, para 23,45% do PIB em 2009, isto significando um aumento de **40%**. (BRASIL, 2009a).

Já a carga tributária estadual saiu de 7,29% do PIB em 1991, para 8,59% do PIB em 2009, representando um aumento de **17,83%**. Verifica-se que tal aumento foi proporcionado principalmente pelo aumento do IPVA, que passou de 0,08% do PIB em 1991, para 0,56% do PIB em 2009. O ICMS aumentou apenas 3,7%, passando de 6,87% do PIB em 1991, para 7,13% do PIB em 2009. (BRASIL, 2009a).

A carga tributária municipal saiu de 1,21% do PIB em 1991 para 1,54% do PIB em 2009, aumento de **27,27%**. O aumento se deveu à evolução da arrecadação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que aumentou 108%. A arrecadação do IPTU em percentual do PIB caiu de 0,46% para 0,39%. (BRASIL, 2009a).

Vejamos a seguir tabela ilustrativa com a evolução da arrecadação do ICMS, IPVA, ISS, IPTU, CIDEs e IOF de 1991 a 2009, em percentual do PIB:

TABELA 1
Evolução da arrecadação do ICMS, IPVA, ISS, IPTU, CIDES e IOF, de 1991 a 2009, em percentuais do PIB

Em % do PIB	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ICMS	6,87	6,91	6,11	7,37	7,31	7,15	6,84	6,66	6,97	7,47	7,86	7,13	7,07	7,12	7,15	7,05	6,92	7,27	7,13
IPVA	0,08	0,14	0,13	0,17	0,38	0,4	0,44	0,49	0,46	0,48	0,52	0,47	0,46	0,46	0,49	0,51	0,54	0,56	0,56
ISS	0,34	0,32	0,35	0,42	0,52	0,54	0,58	0,58	0,6	0,55	0,57	0,53	0,54	0,56	0,52	0,61	0,66	0,71	0,71
IPTU	0,46	0,32	0,15	0,21	0,43	0,43	0,45	0,46	0,43	0,41	0,44	0,44	0,45	0,44	0,38	0,4	0,41	0,39	0,39
CIDES	0,13	0,16	0,11	0,11	0,13	0,11	0,11	0,1	0,09	0,09	0,04	0,59	0,57	0,49	0,39	0,36	0,33	0,23	0,2
IOF	0,62	0,64	0,81	0,69	0,5	0,36	0,43	0,39	0,5	0,28	0,3	0,27	0,26	0,27	0,28	0,29	0,29	0,67	0,61

Fonte: BRASIL, 2010a

Por fim, comparando-se a carga tributária relativa em 1991 e 2009 (Gráfico 5) teremos:

- Em 1991: 66,3% federal, 28,9% estadual e 4,8% municipal;
- Em 2009: 69,83% federal, 25,6% estadual e 4,8% municipal

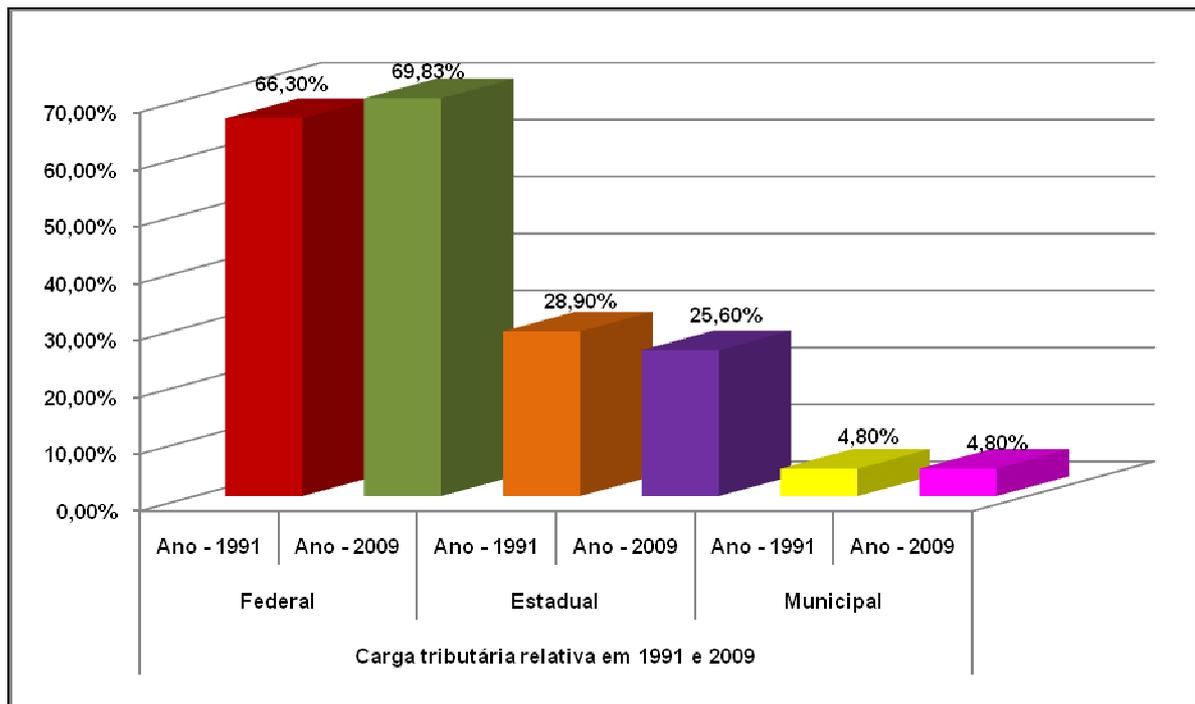


Gráfico 5: Carga tributária relativa federal, estadual e municipal em 1991 e 2009
Fonte: BRASIL, 2010a

2.1.4 A evolução da arrecadação dos impostos e das contribuições arrecadadas pela Receita Federal do Brasil - em percentual do PIB

Passemos agora à análise da evolução da arrecadação tributária relativamente aos impostos e contribuições após a Constituição de 1988.

Vejamos o Gráfico 6 a seguir:

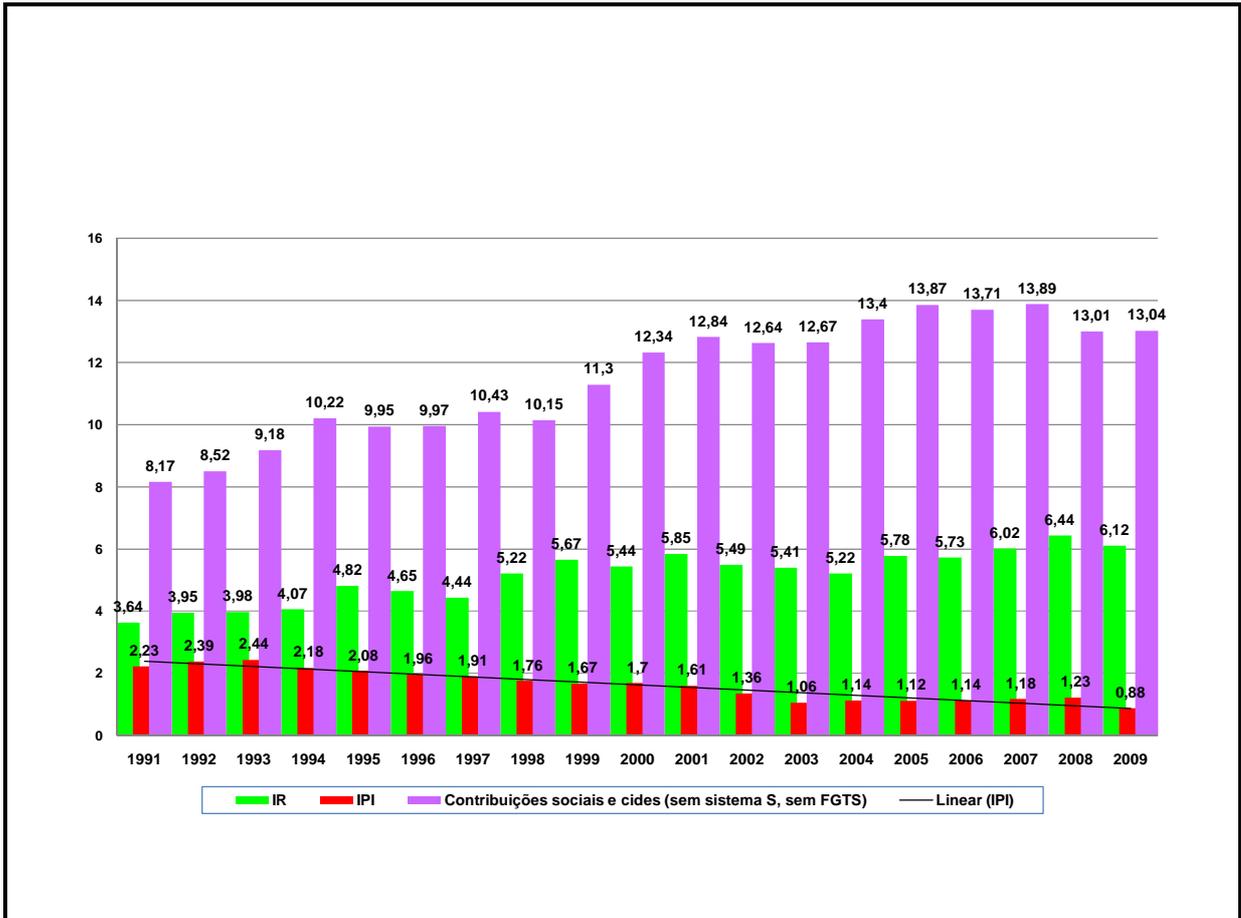


Gráfico 6: Evolução da arrecadação tributária dos impostos (IR+IPI) e contribuições (sociais e Cides), de 1991 a 2009, em percentuais do PIB

Fonte: BRASIL, 2010a

Como o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) são os impostos de maior impacto arrecadatário, faremos a análise com ênfase nestas duas exações.

O IR em 1991 representou uma arrecadação de 3,64% do PIB. Em 2009 a arrecadação do IR passa a representar 6,12% do PIB, ou seja, houve um aumento de **68%**. (BRASIL, 2010a).

Para uma melhor análise, decompondo a arrecadação do Imposto de Renda teremos:

- a. Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF): em 1991 representou 0,15% da arrecadação tributária do PIB, em 1995 representou 0,32% do PIB, em 2005 representou 0,33% e em 2009 passa a representar 0,44%, ou seja, houve um aumento de **193%**.

- b. Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ): em 1991 representou uma arrecadação de 0,86% do PIB, em 1995 representou 1,40% do PIB, em 2005 passa a representar 2,23% da arrecadação do PIB e em 2009 para a 2,49% da arrecadação do PIB, ou seja, houve um aumento de **189%**.
- c. Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF): em 1991 representou uma arrecadação de 2,63% do PIB, em 1995 representou 3,10% do PIB, em 2005 representou 3,23% do PIB e em 2009 passa a representar 3,18% da arrecadação do PIB, ou seja, um aumento de **21%**.
- d. No caso do IPI, temos em 1991 uma arrecadação de 2,23% do PIB, e em 2008 uma arrecadação de 1,23% do PIB em 2008, havendo assim uma queda de **45%**. (BRASIL, 2010a).

Pois bem, somando-se a arrecadação do Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) teremos uma arrecadação de 6,49% do PIB em 1991, em comparação com uma arrecadação de 8,34% do PIB em 2008. Neste caso, houve um aumento de **28,5%**.

No caso das contribuições sociais e CIDEs, verifica-se o seguinte panorama: a arrecadação das contribuições sociais e CIDEs (não considerando FGTS e Sistema S) representaram 8,17% do PIB em 1991, representaram 10,43% do PIB em 1997 e 13,04% do PIB em 2009, ou seja, no período compreendido entre 1991 a 2009 apresentou um aumento de **60%**. (BRASIL, 2010a).

Em termos de arrecadação relativa (% da carga tributária total) teremos:

- a. IR + IPI: representaram 23,3% da arrecadação total em 1991 e 22,3% da arrecadação total em 2008.
- b. Contribuições sociais e CIDEs: representaram 32,4% da arrecadação total em 1991 e 37,81% da arrecadação total em 2008.

Analisando-se os números acima, temos que no período compreendido entre 1991 a 2009, houve um aumento considerável na arrecadação das contribuições (**aumento de 60%**) em relação aos impostos (**aumento de 28,5%**). (BRASIL, 2010a).

Dentre os fatores que contribuíram para a elevação da arrecadação das contribuições podemos destacar:

- a. a criação da CPMF em 1996 (extinta em dezembro de 2007);
- b. a criação da Cide-Combustíveis em 2001, através de Emenda Constitucional 33/2001 (BRASIL, 2001a);
- c. instituição de PIS/COFINS sobre importação em 2004 - Lei 10.865/2004 (BRASIL, 2004b);
- d. instituição da Cide-Royalties pela Lei 10.168/00 (BRASIL, 2000c);
- e. a instituição de contribuições para o FUST - Lei 9.998/00 (BRASIL, 2000f), para o FUNTTEL – Lei 10.052/00 (BRASIL, 2000g), para o CONDECINE – MP 2.228-1/01 (BRASIL, 2001h), para a EBC – Lei 11.652/08 (BRASIL, 2008b) e as contribuições instituídas pela LC110/2001 (BRASIL, 2001e)

Além da instituição das novas contribuições, a majoração substancial das contribuições já existentes também contribuiu para o considerável aumento arrecadatório das contribuições. Como exemplo, citamos:

- f. majoração da alíquota da CPMF;
- g. a majoração da alíquota da Cofins de 2% para 3% pelo art.8º da Lei 9.718/98 (BRASIL, 1998b);
- h. a majoração da base de cálculo do PIS e da Cofins para atingir todas as receitas das empresas - EC 20/98 (BRASIL, 1998a) e art.3º da Lei 9.718/98 (BRASIL, 1998b);
- i. majoração da alíquota e da base de cálculo presumida da CSLL;
- j. implementação da sistemática do PIS/COFINS não - cumulativo através das Lei 10.833/03 (BRASIL, 2003b) e 10.684/03 (BRASIL, 2003c).

2.2 A desvinculação das receitas da União e a prática do contingenciamento das rubricas orçamentárias

Marciano Seabra de Godoi (2007) destaca que somente aumentar drasticamente a arrecadação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico não seria suficiente para atingir os desígnios da política fiscal engendrada pela equipe econômica a partir de 1994.

Para o autor referido (GODOI, 2007), era necessário garantir um *superávit primário* (diferença positiva entre o total das receitas tributárias e o total das despesas/gastos públicos antes do pagamento dos juros).

Isto é, não bastava bater recordes de arrecadação com as contribuições, mas era necessária a permanência destas receitas nos cofres públicos, como forma de ‘engordar’ o *superávit primário*.

Assim, duas medidas passaram a ser adotadas pelo governo como forma de manutenção das receitas nos cofres públicos:

- a. Medida legislativa: a promulgação de diversas emendas constitucionais que desvincularam uma parcela significativa da arrecadação das contribuições sociais e CIDEs de suas finalidades previstas constitucionalmente, e,
- b. Medida administrativa: a prática do contingenciamento das rubricas orçamentárias das contribuições sociais/ CIDEs, isto é, com o contingenciamento orçamentário, grande parte das receitas arrecadas com as contribuições (consubstanciando receitas efetivas e, portanto, engrossando o *superávit primário*) permanecem no caixa único do governo federal, deixando de se transformar em despesas e assim melhorando o desempenho do *superávit primário*. (GODOI, 2007).

Passemos à análise de cada uma das medidas referidas acima.

2.2.1 Os mecanismos de desvinculação de receitas da União

A DRU - Desvinculação de Receitas da União é um mecanismo que permite que parte das receitas de impostos e contribuições não seja obrigatoriamente destinada a determinado órgão, fundo ou despesa. Foi adotada pela primeira vez, em 1994, quando da implementação do Plano Real.

Segundo pesquisa realizada por Fernando Álvares Correia Dias (2008), até então, a alta taxa de inflação permitia que o setor público apresentasse resultados operacionais positivos com relativa facilidade. Isso era possível porque o valor real

das despesas sofria o efeito da erosão inflacionária e, assim, o governo podia controlar seus gastos adiando reajustes ou postergando o efetivo pagamento. Cessados os efeitos da inflação, a desvinculação possibilitou a melhoria das contas públicas, com a prática, por exemplo, do contingenciamento das rubricas orçamentárias como forma de melhorar o *superávit primário*.

Assim, a partir de 1994 o governo passa a editar diversas emendas constitucionais, com a finalidade de 'liberar' os valores arrecadados com as contribuições, sem necessidade de repassá-las às finalidades para as quais foram originalmente criadas. (DIAS, 2008).

Nesse contexto, em 1994, foi promulgada a Emenda Constitucional de Revisão n.1 (BRASIL, 1994a) que, além de 100% dos impostos e parcelas de tributos mencionados nos incisos I, II, III e V do art. 72 do ADCT, desvinculava 20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União. Esses recursos desvinculados passaram a compor o Fundo Social de Emergência (FSE)¹ como medida de estabilização da economia.

Desde então, esse instrumento foi sendo prorrogado, com algumas modificações. A denominação passou a ser Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), alteração instituída pela Emenda 10/96 (BRASIL, 1996c), mantida pela Emenda 17/1997 (BRASIL, 1997b).

Posteriormente, a EC 27/2000 (BRASIL, 2000b), inseriu o art. 76 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que assim estipulava:

Art.76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§1º. O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, "a" e "b", e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, "c", da Constituição.

¹ Apesar do Fundo Social de Emergência (FSE) ser denominado de 'Social', o fundo tinha declarado objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica. Nesse sentido o autor destaca: "Note-se o caráter aparentemente esquizofrênico da ECR 1/94: desvincularam-se receitas (como a contribuição ao PIS e a contribuição do salário educação) que a Constituição original mandara aplicar em saúde, seguridade e educação, e tais recursos desvinculados passaram a compor um fundo "cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios".(GODOI, 2007, p.91).

§2º. Excetua-se da desvinculação de que trata o caput deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º da Constituição. (BRASIL, 2000b).

Assim, por força do disposto no arts. 76 e seguintes da ADCT, a percentagem de 20% de desvinculação não mais atinge a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, "a" e "b", e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, "c", da Constituição. (BRASIL, 1988a).

Tal alteração instituída pela EC 27/2000 (BRASIL, 2000b) significou a manutenção apenas da vinculação do salário-educação. Todas as demais contribuições sociais tiveram 20% de sua arrecadação desvinculadas das finalidades previstas originariamente no Texto da Constituição de 1988. (BRASIL, 1988a).

Com a Emenda Constitucional 42/2003 (BRASIL, 2003a), que alterou o art.76 do ADCT, prorrogando a desvinculação até 31/12/2007, além das contribuições sociais, a desvinculação passou também a atingir 20% da arrecadação de todas as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). Vejamos:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição. (BRASIL, 2003a).

Atualmente, com a denominação de Desvinculação de Recursos da União (DRU), foi aprovada pelo Congresso Nacional mais uma prorrogação, até 31 de dezembro de 2011, pela Emenda Constitucional nº 56, de 20 de dezembro de 2007 (BRASIL, 2007a), que manteve a redação anterior alterando apenas o prazo de prorrogação.

Sistematizando podemos traçar o seguinte histórico da DRU:

- a. Fundo Social de Emergência (FSE) - ECR n. 01/94 - 1994 a 1995;
- b. Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) - EC n.10/96 - 1996 e 1º semestre/1997;

- c. FEF - Prorrogação - EC n. 17/1997 - 2º semestre/1997 a 1999;
- d. Desvinculação de Recursos da União (DRU) - EC n.27/2000 - 2000 a 2003;
- e. DRU - 1ª Prorrogação - EC n.42/2003 - 2003 a 2007;
- f. DRU - 2ª Prorrogação - EC n. 56/2007 - 2008 a 2011.

Os argumentos utilizados pelos defensores da DRU seriam que a desvinculação das receitas da União é medida imprescindível para preservar a estabilidade econômica, possibilitar o ajuste fiscal e conferir maior flexibilidade à gestão do orçamento da União.

Contudo, entendemos que a necessidade de vinculação de receitas das contribuições decorre, dentre outros enunciados constitucionais, especialmente do art.149 da CF/88 (BRASIL, 1988a). E o produto obtido com a cobrança deste tributo deveria ser necessariamente vinculado a determinado orçamento, fundo ou finalidade constitucionalmente delineada.

O texto legal ou as normas infraconstitucionais devem prever o destino da arrecadação das contribuições, não podendo, portanto, por ato normativo de qualquer espécie, haver desvio ou transferência de receitas.

Em estudo sobre a vinculação das receitas das contribuições, Ricardo Conceição Souza (2004, p.378) afirma que a vinculação exerce um papel fundamental na fixação do *quantum*, posto que as contribuições devem ser cobradas proporcionalmente à forma de atuação estatal que vier a ser desenvolvida.

O autor afirma ainda, que não seria lícito admitir *superávit* fiscal continuado em relação às contribuições, pois na condição de despesa específica, o Poder Executivo não estaria autorizado a aplicar eventual excesso em despesa diversa. *Superávit* fiscal, quando muito, somente poderia ser admitido em relação aos impostos, já que o seu produto de arrecadação destina-se a despesas gerais.

2.2.2. Contingenciamento orçamentário

As principais determinações legais para a estruturação do orçamento estão presentes na Constituição Federal, no Capítulo II, das Finanças Públicas, nos arts. 165 à 169 (BRASIL, 1988a); na Lei 4.320/1964 (BRASIL, 1964), que estabelece as

normas específicas sobre elaboração e organização orçamentária e na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (LC 101/2000). (BRASIL, 2000d).

O contingenciamento deve ser entendido como um retardamento, ou ainda, em uma inexecução de parte da programação de despesa prevista na lei orçamentária, isto é, o Poder Executivo, prevendo a possibilidade de aumento de gastos obrigatórios não previstos originalmente na proposta orçamentária, frustração de receita ou visando assegurar o aumento da nova meta de resultado primário, pode expedir o Decreto de Contingenciamento, limitando valores autorizados na lei orçamentária relativos às despesas discricionárias ou não legalmente obrigatórias.

Nesse sentido, importante ressaltar o art.9º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000):

Art. 9º - Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

[...]

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000d).

Veja-se que no §2º do artigo acima transcrito há vedação expressa à limitação das despesas que constituam obrigações constitucionais e legais dos entes, as destinadas ao pagamento do serviço da dívida e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

Contudo, apesar da vedação expressa, os investimentos públicos setoriais a serem realizados por Ministérios e Agências Reguladoras com recursos oriundos da cobrança de CIDEs e contribuições sociais sofrem enorme contingenciamento anualmente.

Os Decretos de Contingenciamento emanados do Poder Executivo programam essas limitações e movimentações financeiras às diretrizes orçamentárias. A título de exemplo, cite-se o Decreto 5.780, de 19 de maio de 2006 (BRASIL, 2006a), que dispõe sobre a execução orçamentária e financeira dos órgãos, dos fundos e das entidades do Poder Executivo até a publicação da Lei Orçamentária de 2006, em especial seu §3º, art.3 que prevê metas para

cumprimento do *superávit primário*:

Art.3º. O pagamento de despesas no exercício de 2006, inclusive dos Restos a Pagar de exercícios anteriores, fica autorizado até o montante constante do Anexo II deste Decreto:

[...]

§3º. Para fins de cumprimento da Lei de Diretrizes Orçamentária, ficam estabelecidas as seguintes metas quadrimestrais para o *superávit primário* do Governo Federal no presente exercício:

I - R\$ 28.700.000.000,00 (vinte e oito bilhões e setecentos milhões de reais) no primeiro quadrimestre;

II - R\$ 55.200.000.000,00 (cinquenta e cinco bilhões e duzentos milhões de reais) até o segundo quadrimestre; e

III - R\$ 70.500.000.000,00 (setenta bilhões e quinhentos milhões de reais) até o terceiro quadrimestre. (BRASIL, 2006a).

Veja-se que, apesar da instituição das CIDEs e contribuições sociais estarem vinculadas ao cumprimento de uma finalidade definida constitucionalmente, e a arrecadação de recursos com estas exações crescerem anualmente, com a aplicação das regras que limitam o cumprimento das diretrizes orçamentárias, através dos decretos de contingenciamento, os recursos que deveriam ser aplicados nos objetivos para as quais referidas contribuições foram instituídas, acabam por não se efetivarem, para formação de *superávit primário*.

Marciano Seabra de Godoi (2007, p.98) assim analisa as conseqüências de referida prática governamental:

A lógica perversa da execução orçamentária das cides praticada nos últimos anos no governo federal é a seguinte: a arrecadação das cides constitui "receita" que ajuda a engordar o *superávit primário*, daí a constante criação e majoração dessas exações, ainda mais tendo em vista que 20% de sua arrecadação é totalmente desvinculada de quaisquer gastos específicos. Contudo, caso fossem efetivamente gastos os restantes 80% da arrecadação nas ações e programas previstos nas leis instituidoras, haveria a contabilização de despesas que reduziriam o *superávit primário* - daí a solução de implementar somente a cobrança/arrecadação, postergando indefinidamente a aplicação dos recursos. A "cobertura legal" que o governo federal vem utilizando para tal postergação de gastos é o art.8.º, parágrafo único da LRF, que determina que "os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. (GODOI, 2007, p. 98).

2.3 Os diversos tipos de descumprimento da vinculação das receitas traçadas pela Constituição e suas consequências

Além das formas de descumprimento da vinculação das receitas arrecadadas com as contribuições mencionadas anteriormente, Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2007) ainda destaca as seguintes formas de descumprimento do modelo proposto pelo legislador originário:

- a. Previsão na norma impositiva tributária (regra-matriz de incidência), veiculada pela lei tributária, de uma destinação diversa daquela assinalada no texto constitucional. O autor em referência cita como exemplo, a possibilidade da Constituição Federal determinar uma receita direcionada para a saúde e, diversamente, a norma impositiva prescrever direcionamento para custeio da educação.
- b. A destinação da receita ser veiculada por lei orçamentária em desconformidade com o regramento constitucional. Como exemplo cita: a Constituição prescreve que as receitas da CIDE-Combustível devem ser aplicadas nos fins prescritos no art.177, §4º, II e a lei orçamentária de modo diverso destina as receitas à execução de um outro programa.
- c. Descumprimento da CF/88 pode ser efetuado por ato administrativo qualquer, não pela lei ordinária. Cita como exemplo: no curso de exercício financeiro o Presidente da República expede decreto autorizando a destinação de parte da receita de uma contribuição para a seguridade social (art.195), para custear a atividade de intervenção no setor portuário. Nesta situação, como consequência, ter-se-á a ilegalidade do ato administrativo, a qual também acarretará a impossibilidade de cobrança do tributo.
- d. Pode ocorrer descumprimento quando a União arrecada determinada contribuição, mas gasta apenas parte dos recursos no exercício financeiro, ou seja, ocorre a não-aplicação dos recursos para implementar a finalidade que justificou a criação do tributo. (PIMENTA, 2007).

Ainda sobre a desvinculação das receitas das contribuições e por consequência do descumprimento da finalidade para as quais foram instituídas, Werther Botelho Spagnol (2002, p.151) afirma que a especial destinação é inerente ao regime jurídico das contribuições especiais, isto é, em razão da destinação, não se pode interpretar contribuições ou sobre elas legislar como se impostos fossem.

Para o autor citado acima (SPAGNOL, 2002), as contribuições são figuras tributárias ontologicamente distintas em razão da função a elas reservada em face do gasto público. Lado outro, os impostos se destinam ao custeio do gasto público genérico, permitindo, pois, que o gasto específico a ser coberto seja uma decisão política, a *posteriori*, do legislador orçamentário. No caso das contribuições, ao inverso, a decisão política sobre o gasto já se encontra previamente tomada pelo legislador constituinte, qual seja, fazer frente ao gasto social, característico da forma de Estado adotada.

Conforme Spagnol (2002), a destinação das contribuições sociais não pode ser alterada sob pena de ofensa ao postulado no art.1º da Carta Constitucional, pois como as contribuições sociais se justificam e se impõem pela necessidade de se garantir eficácia, por meio de sua arrecadação, às garantias sociais insculpidas na Constituição, a alteração da destinação do produto arrecadado não possui apenas impedimento moral, mas jurídico.

Spagnol (2002) esclarece ainda que, sendo as contribuições sociais instituídas em função de um determinado gasto, ou seja, de uma determinada finalidade, um eventual desvio de finalidade ou a trestinação do produto de arrecadação implicaria alteração das condições para o exercício da competência impositiva. E, existindo desvio de finalidade ou trestinação, a cobrança da contribuição social torna-se inconstitucional, surgindo, por consequência, direito subjetivo para o contribuinte de opor-se ao pagamento ou repetir os pagamentos já efetuados.

Contudo, ao contrário do posicionamento defendido por Werther Botelho Spagnol (2002) acima exposto, não defendemos que o desvio de finalidade das contribuições geraria direito à repetição do indébito, mas sim a declaração da invalidade de tal desvio.

Isto é, todas as vezes que uma das contribuições previstas no art.149, *caput*, da Constituição/88 (BRASIL, 1988a) for instituída, deverá ter em conta uma finalidade determinada, e, ocorrendo desvio dos recursos arrecadados dessa finalidade, ainda que por meio do contingenciamento orçamentário, compromete-se a própria validade da cobrança.

Isso porque, ao contrário do que sucede com os impostos, a vinculação da receita à atuação estatal compõe a regra-matriz de incidência das contribuições, não podendo, por conseguinte, ser afastada ou limitada.

As desvinculações perpetradas pelas diversas emendas constitucionais desde 1994 desvirtuam o objetivo traçado pelo legislador originário, que era o de suprir determinada despesa, decorrente da atuação da União, servindo, na verdade como burla indireta aos preceitos Constitucionais, pois não é função das exações ora analisadas custear despesas outras que não aquelas previstas no art.149 da Constituição Federal, na proporção da atuação da União. (BRASIL, 1988a).

Por fim, ressalte-se que em qualquer hipótese de desvio, seja proveniente de lei ou de ato administrativo, sempre será admissível o controle jurisdicional da validade da norma orçamentária ou da legalidade dos atos de aplicação da lei.

Nesse sentido, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, na ADI 2925-8 (BRASIL, 2005) admitiu o controle concentrado de constitucionalidade de norma orçamentária, para julgar procedente em parte a ação, para efetuar “interpretação conforme” e considerar inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária 10.640, de 14 de janeiro de 2003 (BRASIL, 2003d), que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no §4º do art. 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II do parágrafo citado. (BRASIL, 1988a).

Pois bem, o art.149 da CF/88, que cuida das contribuições especiais - sociais, econômicas e corporativas - é o arcabouço constitucional de todas as contribuições e determina que compete 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, observando o disposto nos arts.146, III, e 150, I e III da CF/88. (BRASIL, 1988a).

Depreende-se do art.149 da CF/88 que a vinculação das contribuições a uma despesa específica serve exatamente para demonstrar que o produto da arrecadação está adstrito a uma atuação também específica da União, prevista

constitucionalmente.

Ocorre que a instituição das contribuições especiais (com exceção da competência residual para instituição de contribuições sociais - art.195, §4º da CF/88) exige apenas respeito ao disposto nos arts.146, III, e 150, I e III da CF/88 (BRASIL, 1988a), isto significando dizer, que as contribuições especiais poderão ser instituídas apenas por lei ordinária, em respeito às normas gerais de direito tributário, ao princípio da legalidade e da anterioridade, e, ao contrário do que ocorre com os impostos, não haverá necessidade de repartição de suas receitas com os demais entes federados².

Lembre-se que, no caso dos impostos, além da vedação de vinculação de suas receitas (art.167, IV da CF/88), o art.157, II da CF/88 estabelece que 20% do produto da arrecadação dos impostos pertencem aos Estados e Distrito Federal, e que para exercício da competência residual da União para instituição de novos impostos (art.154, I da CF/88) há imposição de cumprimento de três rígidos requisitos: lei complementar, serem não-cumulativos e não terem mesma base de cálculo e fato gerador dos impostos já existentes.

Com tais considerações, podemos afirmar que o regime de criação das CIDEs e contribuições sociais é excessivamente flexível, em comparação com os rígidos mecanismos de controle de instituição de novos impostos, fato que acarreta falta de parâmetros normativos e controles jurisprudenciais seguros, o que possibilita a criação de inúmeras exações sob a denominação de 'contribuições'.

Marciano Seabra de Godoi (2007) considera o regime de criação das novas contribuições sociais e CIDEs flexível e desimpedido pelos seguintes motivos:

- a. A interpretação que o Supremo Tribunal Federal deu às novas fontes de custeio da seguridade social, instituídas nos termos do art.195, §4º da CF/88, possibilitando que a União crie novas contribuições sociais sobre cada um dos pressupostos de fato dos impostos elencados nos arts.153, 155 e 156 da Constituição, desde que o faça por lei complementar, podendo essas novas exações terem os mesmos pressupostos de incidência (base de cálculo e fato gerador) dos impostos já existentes (RE 228.321, Relator Ministro Carlos

² Com exceção das regras que determinam a repartição da arrecadação com Estados e Municípios instituída pela Emendas Constitucionais 42/2003 e 44/2004, que serão melhor analisadas no item a seguir. (BRASIL, 2003a; BRASIL, 2004a).

Velloso, j. 01.10.09, DJ 30.05.2003) (BRASIL, 2003d);

- b. Quanto à criação de CIDEs, além de não ser necessária a edição de lei complementar para sua instituição, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não vem exigindo uma clara e rígida vinculação entre a cobrança da contribuição e uma típica intervenção no domínio econômico, nem entre os sujeitos passivos da exação e o círculo de sujeitos efetivamente ligados ao segmento ou setor econômico objeto da pretensa intervenção. Nesse sentido critica o acórdão do RE 396.266 (BRASIL, 2004)³ que tratou da contribuição instituída pela Lei 8.154/90 (BRASIL, 1990a), destinada ao SEBRAE, que foi classificada como CIDE pelo STF e não como uma contribuição de interesse de categorias econômicas ou profissionais. Sobre esse precedente Marciano Seabra de Godoi (2007) conclui que :

Trata-se de um precedente em que o STF adotou um conceito amplíssimo e não problematizado de intervenção no domínio econômico, e não sujeitou a criação de uma Cide aos controles de razoabilidade/proporcionalidade que a doutrina há muito vem desenvolvendo. (GODOI, 2007, p. 105).

- c. O terceiro fator que indica a extrema flexibilidade do regime de criação de novas contribuições é o fato de que, com o julgamento da ADI-MC 2556 (BRASIL, 2003c)⁴ a jurisprudência do STF deu carta de emancipação à subespécie tributária das contribuições sociais gerais residuais. Com esse julgamento, o STF se manifestou claramente sobre a possibilidade do rol das contribuições sociais gerais ser mais amplo do que as figuras previstas expressamente nos arts.212, §5º e 240 da CF/88. Marciano Seabra de Godoi (2007) critica a falta de argumentação jurídica que respaldou o julgamento da ADI-MC 2556, que identificou “a finalidade social” da exação instituída pela LC 110/2001, sem qualquer critério razoável, como fato suficiente para sua classificação como contribuição social geral. Em suas palavras:

[...] com essa forma de argumentação, sempre se poderá identificar uma “finalidade social” em toda e qualquer exação que se queira criar para levantar recursos a serem utilizados em determinado gasto com fundamento ou impacto social. O caso do levantamento de recursos para saldar o “rombo do FGTS” (LC 110/2001) poderia ser repetido em inúmeras situações, banalizando completamente o conceito constitucional de contribuição social. (GODOI, 2007, p. 107).

³ O RE 396.266 será objeto de melhor análise no Capítulo 4 da presente pesquisa.

⁴ A ADI 2556 será objeto de melhor análise Capítulo 4 da presente pesquisa.

3 AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS NA DOUTRINA

O presente capítulo tem por objeto a exposição de alguns pontos essenciais debatidos pela doutrina brasileira, concernentes aos requisitos e principais características das contribuições sociais gerais e das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Além disso, a exposição doutrinária dos requisitos e principais características das contribuições como gênero e em especial de suas subespécies, CIDEs e contribuições sociais gerais, se faz necessária para subsidiar o estudo com os parâmetros para a análise crítica dos julgados do Supremo Tribunal Federal a que nos propomos no Capítulo 4 e das figuras concretas de determinadas contribuições atualmente em vigor no Capítulo 5.

Por fim, saliente-se que não propomos examinar no presente capítulo todos os diversos posicionamentos doutrinário-dogmáticos sobre as CIDEs e contribuições sociais gerais. Optamos por selecionar para o estudo o posicionamento de alguns influentes doutrinadores, e nos posicionarmos criticamente em relação aos mesmos.

3.1 Contribuições: classificação

3.1.1 Espécies e subespécies

Encontramos na doutrina diversas formas de denominação das contribuições. Alguns (CARRAZA, 2003, p. 494) preferem utilizar como gênero da espécie tributária das contribuições somente o termo “contribuições”, outros preferem a denominação do gênero de “contribuições sociais” (MELO, 2000, p.75; CARVALHO, 1999, p.33; MACHADO, 2010, p.434) e outros ainda como “contribuições especiais” (MARTINS, 2001, p.190; COELHO, 2006, p.41; CASTELLANI, 2009, p.88; TORRES, 2002,

p.377).

Vejamos a delimitação imposta pelo constituinte no art.149 da Constituição de 1988, que prevê:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts.146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art.195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988a).

Depreende-se da leitura do artigo acima que à União foi outorgada competência para instituição de três espécies de contribuições:

- a. contribuições sociais;
- b. de intervenção no domínio econômico e
- c. de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Parte da doutrina (MELO, 2000, p.75; CARVALHO, 1999, p.33; MACHADO, 2010, p.434) atribui ao termo “contribuições sociais” a condição de gênero e como espécies deste gênero, os diversos tipos de contribuição.

Contudo, não compactuamos com esse entendimento, tendo em vista que o constituinte incluiu as “contribuições sociais” como uma classe, uma espécie, ao lado das demais indicadas no dispositivo constitucional acima referido.

A “contribuição social” como uma das espécies do gênero “contribuições” também pode ser inferida da leitura do art.149, §2º, incluído pela EC33/2001 (BRASIL, 2001), que da mesma forma como disposto no *caput* do artigo, também dispõe sobre as “contribuições sociais” ao lado das “contribuições de intervenção no domínio econômico”. Veja-se:

Art.149.[...]

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

- a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001). (BRASIL, 2001).

Além disso, vejamos outros artigos que tratam expressamente das “contribuições” no Texto Constitucional.

O art.195⁵ do Texto Constitucional (BRASIL, 1988a) dispõe que a seguridade social será financiada por “contribuições sociais”. Portanto, com base no artigo referido, podemos classificar as contribuições para a seguridade social como uma das subespécies das contribuições sociais.

O art.212, §5^{o6} versa sobre a contribuição para o salário-educação, e tal exação também pode ser classificada como uma subespécie das contribuições sociais. Verifica-se que o legislador constituinte preferiu utilizar a expressão “contribuição social” para tratar do salário-educação e não somente a expressão “contribuição”. (BRASIL, 1988a).

De outro turno, no art.239⁷, que trata do PIS, a Constituição utilizou apenas o termo ‘contribuições’ sem qualquer qualificação, e da mesma forma se posicionou

5 “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (BRASIL, 1998a).

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (BRASIL, 1998a).

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (BRASIL, 1998a).

II- do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (BRASIL, 1998a).

III- sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV- do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). (BRASIL, 2003a).

6 “Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. (...) § 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006) (BRASIL, 2006c).

7 “Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.” (BRASIL, 1988a).

em relação às contribuições para o sistema “S”, no art. 240⁸ da CF/88 (contribuições às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical: Serviço Social da Indústria (SESI); Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI); Serviço Social do Comércio (SESC); Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC); Serviço de Aprendizagem Rural (SENAR), etc).

A utilização do termo “contribuições” como gênero também foi utilizada na Carta de 1967. Vejamos o art.21 da Carta de 1967 (BRASIL, 1967a) (redação dada pela Emenda n.1 de 1969):

Art.21.[...]

§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 à parte da União no custeio dos encargos da previdência social. (BRASIL, 1969).

Assim, na Carta de 1967 fica mais clara a atribuição de competência da União para instituição de “contribuição” (gênero) das seguintes espécies:

- a. de intervenção no domínio econômico;
- b. de interesse de categorias profissionais, e
- c. para custeio da previdência social. (BRASIL, 1967a).

Outra corrente doutrinária prefere a denominação, como gênero, de “contribuições especiais”. Nessa corrente encontramos, dentre outros, Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.12), Ricardo Lobo Torres (2002a, p.377) e Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p.98).

Com base nos artigos mencionados, pode-se concluir que pela linguagem do constituinte da Carta de 1967 e da Constituição atual, o gênero foi nomeado de “contribuições”, sendo as “contribuições sociais” uma espécie (também com outras subespécies - de seguridade social, salário educação, PIS, etc), ao lado de outras duas espécies: contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições corporativas.

8 “Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.” (BRASIL, 1988a).

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.24), baseando-se no art.149 da CF/88, propõe a seguinte classificação das contribuições especiais: contribuições sociais, contribuições interventivas e contribuições corporativas.

Subdivide as contribuições sociais em seis subespécies: i) contribuições para a seguridade social; ii) salário-educação; iii) contribuição para o PIS; iv) contribuições para o sistema “S”; v) contribuições para o FGTS e vi) CPMF.

Já Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p.98) propõe outra classificação para as contribuições especiais:

- a. Contribuições sociais;
- b. Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas;
- c. Contribuições de intervenção no domínio econômico.

Divide as contribuições sociais em: i) para custeio da seguridade social e ii) para o financiamento de outras atividades sociais. Como exemplo das contribuições para o financiamento da seguridade social cita: Cofins, CSLL, as contribuições sobre receitas de concursos de prognósticos, as incidentes sobre a folha de salários dos empregadores e empregados, o PIS e a CPMF. Como exemplo de contribuições para financiamento de outras atividades sociais cita o salário-educação. O autor lembra inclusive que, com a introdução da ‘contribuição de iluminação pública’ pela EC39/2002, sem adentrar em sua validade, encontraremos-nos diante de uma quarta espécie de contribuição.

Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p.100) exemplifica a subespécie ‘contribuições corporativas’ com as contribuições para o sistema “S” (art.240 da CF/88) e a contribuição para a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Quanto ao sistema “S”, afirma que estas contribuições possuem por fato gerador o pagamento da folha de salários, sendo tal disposição possível - já que existem outras contribuições onerando a folha de salários e tal sobreposição não seria permitida -, unicamente pelo fato de haver expressa autorização do texto constitucional; quanto ao produto de sua arrecadação, o autor recorda ainda que não serão encaminhadas para o orçamento fiscal da União.

Quanto à classificação oferecida por Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p.100) no sentido de que as contribuições para o sistema “S” (art.240 da CF/88) se encaixam na espécie contribuições corporativas, não partilhamos de tal entendimento.

O art.240 da CF/88 distingue as contribuições para o custeio da seguridade social 'das contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical', exatamente por conta da destinação de seus recursos às referidas entidades. (BRASIL, 1988a).

As contribuições destinadas ao sistema "S", por expressa determinação do art.240 da CF/88, incidem sobre a folha de salários dos empregadores, como também ocorre com as contribuições para a seguridade social, mas com estas não se confundem, também por expressa ressalva do legislador constituinte no art.240 da CF/88. (BRASIL, 1988a).

Lado outro, as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas destinam-se a custear entidades que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses.

Segundo Roque Antonio Carraza (2003, p.505), enquadram-se na categoria de contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas as contribuições arrecadadas dos filiados a sindicatos, as contribuições que os advogados pagam à OAB e as contribuições que os médicos para o Conselho Regional de Medicina (CRM), etc:

Ricardo Lobo Torres (2002b, p.374) exemplifica as contribuições de interesse das categorias profissionais como as contribuições para a OAB, Conselhos Federais de Medicina, de Farmácia, Ordem dos Músicos, e todas as demais que se destinam a financiar a atividade de controle e disciplina do exercício da profissão.

Para o mesmo autor, as contribuições de interesse das categorias econômicas seriam aquelas devidas pelo benefício especial auferido pelo contribuinte que participa do grupo econômico protegido pelo Estado. E exemplifica dizendo que são “[...]o velho imposto sindical agora trazido para o corpo da *Constituição Tributária*”.(TORRES, 2002b, p. 374)⁹. Lembra ainda que as

⁹ Torres (2002b) afirma que essas contribuições sindicais, que surgiram no período autoritário do Estado Novo (DL 2.377, de 8.7.1940), classificavam-se, no regime anterior, como contribuições sociais de natureza não-tributária: o art.43, item X, na redação da EC 8/77 (BRASIL, 1977), atribuía à União a competência para legislar sobre as contribuições sociais para custear, além de outros, os encargos previstos no art.166, §1º, que, por seu turno, tinha a seguinte redação: “Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a 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”. A CF/88 ao reincorporar ao sistema tributário as contribuições sociais, adotou o mesmo procedimento para as contribuições sindicais (art.149, caput).

contribuições sindicais (art.149 da CF/88) não se confundem com as confederativas (art.8º, IV da CF/88).

Ao contrário do que ocorre com as contribuições de categorias profissionais ou econômicas, a destinação das contribuições para sistema "S" aproveita exclusivamente as instituições como o SESI; SENAI; SESC; SENAC; Serviço Nacional de Aprendizagem de Transporte (SENAT); Serviço Social do Transporte (SEST); SENAR, etc, que são entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

Não esmiuçaremos cada uma das instituições que compõem o sistema sindical, mas apenas para analisarmos a finalidade para a qual foram criadas estas instituições, vejamos o SESC e o SENAC, que para fins sindicais atendem às empresas ligadas à Confederação Nacional do Comércio (CNC).

O SESC¹⁰ e o SENAC¹¹ têm como escopo contribuir para o bem estar social do empregado e a melhoria do padrão de vida do empregado e de sua família, bem como implementar o aprimoramento moral e cívico da sociedade, beneficiando todos os seus associados.

O art.1º do Decreto-lei n.9.853/46 dispõe que a finalidade do SESC é efetuar medidas que contribuam para o bem estar social e a melhoria do padrão de vida dos comerciários e suas famílias. (BRASIL, 1946a).

O art.1º, parágrafo único e art.3º do Decreto-lei n.8.621/46 dispõe que a finalidade do SENAC é manter cursos de continuação ou práticos e de especialização para os empregados adultos do comércio, bem como colaborar na obra de difusão e aperfeiçoamento do ensino comercial de formação e de ensino imediato que com ele se relacionar diretamente. (BRASIL, 1946b).

As contribuições referidas visam assim a concretização da promessa constitucional insculpida no princípio pétreo da 'valorização do trabalho humano',

¹⁰ A contribuição ao SESC encontra-se prevista no art.3º do Decreto-Lei n.9.853/46, *verbis*: "Os estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais à Confederação Nacional de Comércio (art.577 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei 5452/43), e os demais empregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Comerciários, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social do Comércio para custeio de seus encargos". (BRASIL, 1946a).

¹¹ O SENAC encontra-se fundamentado no art.4º do Decreto-lei n.8.621/46, *verbis*: "Para custeio do SENAC os estabelecimentos comerciais, cuja atividade de acordo com o quadro a que se refere o art.577 da Consolidação das Leis do Trabalho estiveram enquadradas nas Federações e Sindicatos coordenados pela Confederação Nacional do Comércio, ficam obrigados ao pagamento mensal de uma contribuição equivalente a um por cento sobre o montante da remuneração paga à totalidade de seus empregados". (BRASIL, 1946b).

encartado no art. 170 da Carta Magna: *“A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano, e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social [...]”*.(BRASIL, 1988a).

Assim, entendemos que o sistema “S” tem por objetivo maior a integração de todos no mercado de trabalho, razão pela qual classificamos a natureza jurídica de referidas contribuições como de natureza social e não como contribuições corporativas¹².

Não obstante a Seguridade Social (art.194 da CF/88) ser composta pela assistência social, saúde e previdência, sendo um dos objetivos da assistência social a promoção da integração ao mercado de trabalho (art.203, III da CF/88¹³), as contribuições para o sistema “S” não podem ser classificadas como contribuições sociais para a seguridade social, pois o produto de sua arrecadação é direcionado para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. (BRASIL, 1988a).

Portanto, ao contrário do entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p.100), defendemos o entendimento de que as contribuições para o sistema “S” não se enquadram naquelas contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, mas sim no conceito de contribuições sociais, na medida em que todo o sistema “S” é dedicado a dar condições de integração do trabalhador na sociedade, permitindo a efetivação do princípio pétreo da ‘valorização do trabalho humano’, encartado no art. 170 da CF/88.

Voltando à classificação das contribuições, quanto à nomenclatura das espécies, em especial quanto às contribuições interventivas, entendemos com mais acerto a utilização do termo “contribuição de intervenção no domínio econômico” e não “contribuições sociais de intervenção no domínio econômico” (NOGUEIRA,

¹² No mesmo sentido, Ives Gandra Martins (2000b, p.126) entende que o artigo 240 objetiva garantir a integração das contribuições não previstas no artigo 195 no sistema constitucional brasileiro; que as contribuições ao sistema “S” são destinadas às entidades privadas de serviço social e formação profissional vinculadas ao sistema sindical, e, por ter caráter social está abrangida pelo art.149 da CF/88; que o art.240 seria até despidendo, em função de sua integração ao art.149 da CF/88 mas que serviu para a preservação de tais contribuições quando da entrada em vigor da Carta de 1988. Classifica-as, quanto a natureza jurídica, como contribuições sociais e não como contribuições de interesse de categorias.

¹³ O art.203 da CF/88 versa a seguinte dicção:
“Art.203 - A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:
(...) III. A promoção da integração ao mercado de trabalho (BRASIL, 1988a).

1999, p.128; MELO, 2000, p.75), pois como já dito anteriormente as contribuições sociais pertencem ao gênero “contribuições” ou “contribuições especiais”, ao lado das contribuições interventivas e corporativas.

Discrepâncias maiores surgem quanto à nomenclatura das “contribuições sociais gerais”, como uma subespécie da espécie contribuições sociais, ou ainda como uma quarta espécie ao lado das contribuições sociais de seguridade social, das contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Para Hugo de Brito Machado (2010, p.439), uma interpretação meramente literal do art.149 da CF/88 pode permitir essa interpretação de que as contribuições sociais gerais são uma quarta espécie ao lado das contribuições interventivas, corporativas e de seguridade social, contudo, mesmo ciente do apoio do STF à instituição dessa nova subespécie das contribuições, entende que:

[...] Não nos parece, porém, razoável admitir essa espécie de contribuição social, porque isso implica admitir uma fonte de recursos que, fora do alcance de muitas das limitações constitucionais ao poder de tributar, e como instrumento exclusivo da União Federal, terminará por destruir o sistema tributário nacional e a própria federação. (MACHADO, 2010, p. 439).

A não aceitação da existência das contribuições sociais gerais em nosso ordenamento jurídico, seja como subespécie das contribuições sociais, seja como uma quarta espécie das contribuições especiais, é defendida também por Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p.167) e Humberto Ávila (2006, p.262).

Pois bem, somente para fixar conceitos, para a presente pesquisa a expressão “contribuições sociais gerais” será entendida como uma denominação às contribuições sociais com destinação constitucional não especificada, isto é, que não foram expressamente referidas pelo Texto Constitucional, ao contrário do que ocorre com as contribuições dos art.149, 195, 212 §5º, 239 e 240. (BRASIL, 1988a).

Melhor explicando, chamaremos de “contribuições sociais gerais” a todas as contribuições sociais que não têm sua existência especificada constitucionalmente, como ocorre com o PIS, o sistema “S” e o Salário-Educação.

Além das espécies de contribuições mencionadas acima, cumpre-nos analisar também a contribuição instituída pela Emenda Constitucional n. 39/2002 e as contribuições de melhoria. (BRASIL, 2002a).

A Emenda Constitucional n.39, de 19.12.2002 (BRASIL, 2002a), introduziu na Constituição o art.149-A, atribuindo aos municípios competência para instituir Contribuição de Iluminação Pública (CIP).

Prescreve o art. 149-A da Constituição Federal:

Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuições, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150 I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica. (BRASIL, 2002a).

A natureza jurídica da CIP, como contribuição, taxa ou imposto, ainda é controversa.

Apesar de ter sido incluída pelo constituinte derivado no art.149 da CF/88 (BRASIL, 1988a), que é a regra matriz das contribuições especiais, a competência para sua instituição foi delegada aos Municípios e Distrito Federal, fato que por si só a desclassifica como contribuição instituída nos moldes prescritos pelo *caput* do artigo mencionado.

Além disso, em que pese à denominação de ‘contribuição’ para a CIP, não conseguimos visualizar uma finalidade constitucionalmente delimitada para sua instituição, nem social, nem econômica, nem remunera categoria profissional, como preceitua o art.149 da CF/88 (BRASIL, 1988a), requisito essencial para caracterização das contribuições; tampouco entendemos que ela beneficia direta ou indiretamente um determinado grupo - outro requisito das contribuições instituídas pelo art.149 - mas sim é exigida de toda a sociedade.

Tais características, a falta de finalidade social ou econômica e a inexistência de um grupo específico vinculado - já que é cobrada de toda a sociedade na própria fatura de energia elétrica-, inviabilizam sua classificação como ‘contribuição’.

Na realidade, os Municípios conseguiram essa alteração constitucional, do art.149, através da EC 39/2002 (BRASIL, 2002a), em função das inúmeras derrotas sofridas no Supremo Tribunal Federal (GODOI, 2006)¹⁴ que julgou inconstitucionais as ‘taxas de iluminação pública’ cobradas pelos referidos entes federados.

¹⁴ Segundo explica Marciano Seabra de Godoi (2006, p. 88), após o julgamento do RE231.764 (DJ 21.05.1999) e do RE233.332(DJ 14.05.1999), o STF considerou que a iluminação das ruas e logradouros públicos seria um serviço genérico insuscetível de apropriação individualizada por cada usuário, contrariando a característica de “divisibilidade” e “especificidade” do serviço público passível de remuneração mediante “taxa”(art.145, II da Constituição Federal).

Entendemos que, como a iluminação pública é um serviço público universal e indivisível, não poderia ser custeada por um determinado grupo de indivíduos, não podendo assim ser remunerado mediante taxa (que é uma espécie de tributo cujo fato gerador é uma atividade estatal específica e relativa ao contribuinte).

Também impossível sua classificação como imposto, pois por ser a iluminação pública um ônus da Municipalidade - já que destinada ao custeio de atividade de interesse geral - deveria ser custeada através de recursos orçamentários do Tesouro, mas como o art.167, IV da CF/88 (BRASIL, 1988a), veta a vinculação da receita de impostos para financiamento de despesas específicas da Administração Pública e mais, sendo os impostos uma espécie de tributo cujo fato gerador independe de um agir do Estado, inviável sua classificação como imposto.

Sob essa perspectiva, entendemos tratar-se a CIP de uma nova espécie tributária, não podendo ser classificada nem como taxa, nem como imposto, nem como 'contribuição', ao lado das contribuições sociais, das contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições corporativas.

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2005), a CIP não seria uma contribuição, mas sim um imposto atribuído aos Municípios e Distrito Federal, assim sinalizando:

De todo modo, o exemplo serve para demonstrar o filão que a palavra "contribuição" tem representado para o poder tributante. Pensa-se que basta utilizá-la - ainda que de modo impertinente - para que as clássicas limitações ao poder de tributar, notadamente a atribuição de competências e a partilha de receitas tributárias, se afrouxem (MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 102).

No RE 573.675/SC (BRASIL, 2009), o Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade e a natureza jurídica da uma CIP instituída nos moldes do art.149-A da CF/88. (BRASIL, 1988a).

O RE 573.675/SC (BRASIL, 2009) tratou da Contribuição para o Custeio dos Serviços de Iluminação Pública (COSIP) instituída pela Lei complementar n.07/2002 do Município de São José, no Estado de Santa Catarina (MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, 2002). A exação é devida pelos consumidores residenciais e não residenciais de energia elétrica e destinada ao custeio de serviço de iluminação pública.

Segundo a LC n.07/2002, a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) seria calculada tendo por base o custo mensal do serviço de

iluminação pública, rateado entre os contribuintes, de acordo com os níveis individuais de consumo mensal de energia elétrica, com alíquotas baseadas em tabela pré-determinada, e seria apurada e cobrada na fatura emitida pela concessionária responsável pelo serviço de energia elétrica. (MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, 2002).

O Ministro Relator Ricardo Lewandowski, em seu voto (BRASIL, 2009), analisa a natureza jurídica da CIP, e entende que a nova exação instituída no art.149-A da CF, pela Emenda Constitucional n. 39/2002 (BRASIL, 2002a), não se identifica com a figura jurídica dos impostos, nem das taxas, considerando-a um novo tipo de contribuição não enquadrada aos padrões estabelecidos nos arts.149 e 195 da Constituição Federal (BRASIL, 1988a). A COSIP para o Ministro Relator seria uma exação subordinada a disciplina própria, a do art.149-A da CF/88, sujeita aos princípios constitucionais tributários comuns às outras espécies tributárias, pois não deixa de enquadrar-se no gênero tributo.

O Ministro Relator entende, portanto, que a CIP, instituída no Município de São José, tem caráter *sui generis* e considera razoáveis e proporcionais os critérios escolhidos pela Lei Complementar n.7/2002 (MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, 2002) para estabelecer a base de cálculo, discriminar os contribuintes e estabelecer alíquotas baseadas no consumo de energia elétrica.

O único voto vencido foi o do Ministro Marco Aurélio, que considerou inconstitucional o ato normativo atacado no RE 573.675. (BRASIL, 2009).

Segundo o Ministro Marco Aurélio, seria inconstitucional não só a COSIP, objeto do recurso extraordinário ora em análise, como também a própria Emenda Constitucional 39/2002 (BRASIL, 2002) que introduziu o art.149-A em nosso ordenamento jurídico.

O Ministro Marco Aurélio pugna pela inconstitucionalidade com os seguintes fundamentos:

- a. O art.149-A da CF/88 afastou a garantia constitucional de que as contribuições seriam instituídas exclusivamente pela União, e justifica tal posicionamento afirmando que teria o legislador originário escolhido esta forma concentrada de competência para instituição das contribuições, em decorrência exatamente do caráter excepcional e extravagante que seria a criação de contribuições outras além das previstas no corpo inicial da Carta;

- b. Contrariando a intenção do legislador originário, agora, por força da EC 39/2002, além do Distrito Federal, mais 5.564 municípios estariam aptos a instituição de contribuições;
- c. Já que a exação beneficia a toda a sociedade, não poderia ser cobrada apenas de uma parcela da população;
- d. Que as atividades essenciais da máquina administrativa deveriam ser suportadas pela arrecadação dos impostos;
- e. Que a simples denominação de “contribuição” não basta para revelar e adequar o conteúdo da exação, visto que a natureza do tributo é dada por seu perfil não por sua denominação e,
- f. Que apesar de ter sido colocada topograficamente no art.149 da CF/88, como contribuição, tem perfil jurídico de ‘taxa’. (BRASIL, 2009).

O Ministro Marco Aurélio ainda destacou em seu voto que a Emenda Constitucional 39/2002 (BRASIL, 2002a) veio exatamente para contornar a Súmula 670 do STF (BRASIL, 2003a), que proibia a remuneração de serviço de iluminação pública mediante taxa, afirmando que: “Poderia dizer que não há razoabilidade em se contornar uma decisão do Supremo mediante emenda constitucional”.(BRASIL, 2009, p. 1451).

Contudo, não obstante a força dos argumentos defendidos pelo Ministro Marco Aurélio, o Tribunal, por maioria, acompanhou o voto do Ministro Relator, para desprover o recurso extraordinário, e com tal posicionamento considerar válida a COSIP instituída por força do art.149-A da CF/88 (BRASIL, 1988a), ficando consignada nesse julgamento a natureza jurídica *sui generis* da CIP.

Esse julgamento ilustra mais uma vez o caráter abrangente e flexível do termo “contribuição”, que no caso em destaque, foi utilizado pelo legislador derivado para mascarar uma “taxa”. Veja-se que nesse julgamento o STF declarou a natureza *sui generis* da CIP, isto significando que não se trata nem de taxa, nem de imposto, nem de contribuição, e, exatamente por suas características também *sui generis*, diferente de todas as características próprias das outras espécies tributárias, consideramos que seria mais acertada a declaração de inconstitucionalidade da própria EC 39/2002 (BRASIL, 2002a), como bem destacado no voto do Ministro Marco Aurélio (BRASIL, 2009), pois se a exação visa o benefício de todos não poderia ser cobrada apenas de alguns, devendo ser remunerada por meio dos

impostos.

Quanto à contribuição de melhoria, resta analisarmos se, em razão de sua denominação, poderia ser considerada também uma espécie de contribuição.

A contribuição de melhoria está disciplinada pela Constituição de 1988 em seu art.145, III (BRASIL, 1988a), no Código Tributário Nacional (CTN) em seus arts. 81 e 82 (BRASIL, 1966b)¹⁵, e regulamentada pelo Decreto-lei n.195/67 (BRASIL, 1967d).

A contribuição de melhoria é um tributo de competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Tem por hipótese de incidência a valorização de imóvel do contribuinte decorrente de obra pública realizada.

Veja-se, portanto, que a contribuição de melhoria decorre mediatamente de uma atuação estatal - obra pública realizada - e visa cobrir os custos da obra, isto é, visa à recuperação do enriquecimento ganho por proprietário de bem imóvel em virtude da obra pública realizada.

O único ponto em comum entre as contribuições especiais e as contribuições de melhoria é o fato de ambas estarem vinculadas a uma atuação estatal.

Dessa forma, entendemos que as contribuições de melhoria só têm semelhança com as demais contribuições no nome, na denominação, sendo completamente distinta no que concerne aos seus elementos essenciais.

3.1.2 Contribuições: natureza jurídica

Muito se discutiu e ainda se discute, no direito brasileiro, sobre a natureza jurídica das contribuições. A simples aceitação do caráter tributário das contribuições, bem como sua aceitação como espécie tributária autônoma ao lado dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, gerou controvérsias na doutrina e na jurisprudência por anos a fio.

Atribuímos essa divergência ao fato do nosso ordenamento jurídico não oferecer uma definição genérica das contribuições. Vejamos.

O Código Tributário Nacional em seu art. 5º (BRASIL, 1966b) (seguindo os

¹⁵ Alterada pela Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005 (BRASIL, 2005).

moldes do art.145 da CF/88) classifica os tributos como impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas omite-se quanto a qualquer definição das contribuições, como espécie tributária.

No CTN encontramos no art. 16 a definição dos impostos, no art. 77 a definição das taxas e no art. 81 a definição das contribuições de melhoria, e, em contrapartida, nenhuma definição sobre as contribuições (BRASIL, 1966b). Essa omissão conceitual levou a inúmeros debates quanto à sua natureza jurídica e se seria realmente uma espécie tributária autônoma.

Dentre os inúmeros pontos controvertidos objeto de árduo debate doutrinário, destacamos os seguintes pontos que consideramos relevantes para o desenrolar de nossa pesquisa:

- a. se as contribuições são tributos (NOGUEIRA, 1999, p.128; ROCHA, 1995);
- b. sendo tributos, se submetem-se ao regime tributário geral e se são espécies tributárias autônomas e
- c. se podem incidir livremente sobre qualquer fato inclusive sobre aqueles já incluídos na hipótese de incidência dos impostos.

Passemos a análise de cada um dos pontos controvertidos mencionados.

A maioria da doutrina admite a aplicação do regime jurídico tributário às contribuições, exatamente pela localização espacial do art.149 na Carta Magna (BRASIL, 1988a), que foi inserido no Capítulo I, do Título VI que versa sobre o Sistema Tributário Nacional. Contudo, tal critério não se mostra suficiente a amparar tal definição, tendo em vista a existência de outros dispositivos constitucionais que também tratam das contribuições, em localização diversa dentro do texto constitucional.

O critério jurídico considerado adequado para identificar a natureza jurídica de uma determinada prestação no âmbito do direito tributário é o da adequação ao conceito jurídico-positivo de tributo, prescrito no art.3º do CTN (BRASIL, 1966b) (caráter compulsório, pecuniário, licitude, criação por lei e cobrança vinculada).

As contribuições são prestações pecuniárias. São compulsórias. Não constituem sanção por ato ilícito. Devem ser instituídas por lei. São cobradas por atividade administrativa plenamente vinculada. Atendem, assim, aos critérios

determinados no art.3º¹⁶ do CTN (BRASIL, 1966b), tendo, pois natureza jurídica de tributo, aplicando-se a elas os mesmos princípios reservados a todos os tributos de nosso Sistema Tributário Brasileiro¹⁷. Nesse sentido, Geraldo Ataliba em 1989 já afirmava:

seja qual for a opinião que sobre elas tenha ou venha a ter o intérprete do texto constitucional (legislador, juiz ou doutrinador) não há mais dúvidas sobre a aplicabilidade do regime jurídico tributário às contribuições previstas na Constituição Federal (ATALIBA, 1989, p. 48).

Contudo, apenas com o intuito de demonstrar que o assunto não é pacífico, Marco Aurélio Greco diverge completamente afirmando que as contribuições são espécie tributária *sui generis*, o que significaria dizer que não são a rigor figuras não tributárias, sujeitas ao regime jurídico tributário por imposição da Constituição. Vejamos o seguinte trecho:

[...] primeiro, se o 149 manda aplicar normas típicas de Direito Tributário, se ele manda aplicar normas gerais de Direito Tributário, se ele manda aplicar a legalidade, se manda aplicar a anterioridade e irretroatividade, para as contribuições, é porque elas não estão dentro do âmbito tributário. Se estivessem, não precisaria mandar aplicar; bastaria, para tudo ficar definido, que houvesse um eventual item IV no art.145 e toda a sistemática subsequente estaria automaticamente aplicada. (GRECO apud FRAGA, 2010, p. 17).

A dificuldade da identificação da natureza tributária das contribuições pode ser atribuída ao fato de que até a Constituição de 1967, elas - as contribuições - não se incluíam, topograficamente, no sistema tributário¹⁸, ficando adstritas, na maioria

¹⁶ “Art.3o. do CTN: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966b).

¹⁷ Com a aplicação dos princípios que a própria legislação especifica para cada subespécie de contribuições. Como por exemplo a legalidade, anterioridade e irretroativa para as contribuições especiais e a anterioridade nonagesimal para as contribuições para a seguridade social.

¹⁸ Veja-se que na Carta de 1934, o art.121, §1º, 'h' que dispunha sobre “ (...)instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte.”), foi tratado no Título IV, que dispunha sobre a ‘Ordem Econômica e Social’. (BRASIL, 1934).

Na Carta de 1937 o art.137, letra ‘m’ que tratava sobre a ‘instituição de seguros de velhice, de invalidez, de vida e para os casos de acidentes do trabalho’, ficava topograficamente sob o título ‘Da ordem econômica’.

Na Constituição de 1946, art.157, item XVI tratou da “(...) previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as conseqüências da doença, da velhice, da invalidez e da morte;”), ficava topograficamente no Título V que tratou da ‘Ordem Econômica e Social’.

Na Constituição de 1967, art.158, item XVI “(...)XVI - previdência social, mediante contribuição da

dos textos legais, à 'Ordem Econômica e Social'.

Com a Emenda Constitucional n. 1/69 (BRASIL, 1969b), passaram a ter a sua instituição, como tributo, autorizada pelo art.21, §2º, item I, juntamente com a de outros tributos. Com a Emenda Constitucional n. 8/77 (BRASIL, 1977) foram retiradas daquele art.21, §2º, I, passando a integrar o art.43, X que cuidava da competência genérica da União.

Assim, boa parte da doutrina passou a considerar as contribuições sociais como tributo depois da Emenda Constitucional n. 1/69 (BRASIL, 1969b), mas como a Emenda Constitucional n. 8/77 (BRASIL, 1977) as retirou do elenco topográfico dos tributos, daí em diante voltaram a negar-lhe o caráter tributário.

O próprio Supremo Tribunal Federal adotou posição de considerar o caráter tributário das contribuições somente no interregno entre as Emendas Constitucionais ns. 1/69 (BRASIL, 1969b) e 8/77 (BRASIL, 1977).¹⁹ Para exemplificar vejamos os seguintes julgados.

No RE 86.595 (BRASIL, 1978), onde se discutiu se as regras de prescrição e decadência previstas no CTN se aplicariam à contribuição do Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL), a Corte decidiu que as contribuições previdenciárias tinham natureza tributária desde a entrada em vigor do Decreto-lei n.27/66 até o advento da EC 8/77, que segundo entendimento majoritário do STF retirou das contribuições previdenciárias o seu caráter tributário.

No RE 100. 790 (BRASIL, 1987) o tribunal reconheceu que a EC 8/77 (BRASIL, 1977) retirara a natureza tributária do PIS, instituída pela LC 7/70. (BRASIL, 1970a).

O STF, quando do julgamento da inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 (BRASIL, 1988b) e 2.449 (BRASIL, 1988c), no RE 148.754 (BRASIL, 1994) que tratou da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), também entendeu que o PIS não teve natureza tributária desde a EC 8/77 até a entrada em vigor da Constituição de 1988.

União, do empregador e do empregado, para seguro-desemprego, proteção da maternidade e, nos casos de doença, velhice, invalidez e morte;”) foi tratado no Título III da 'Ordem Econômica e Social'. "Depreende-se da leitura dos artigos que trataram das contribuições sociais nas constituições anteriores que, até a Carta de 1967, não se incluíam no 'sistema tributário' e normalmente estavam previstas no Capítulo da 'Ordem Econômica e Social'".

¹⁹ No julgamento do RE 86.595 (BRASIL, 1978) entendeu-se que, pelo fato da EC 8/77 (BRASIL, 1977) ter retirado o caráter tributário das contribuições, não mais valeria o seu enquadramento como tributos.

A importância de se retirar ou não as contribuições sociais do elenco dos tributos implicava não em subtraí-las à incidência do princípio da legalidade genérica do Estado de Direito, mas apenas do princípio da legalidade tributária.

Após a Constituição Federal de 1988, as contribuições voltaram ao bojo da Constituição Tributária, reaparecendo no elenco das contribuições especiais da competência privativa da União, e a jurisprudência do STF²⁰ consolidou-se no sentido de reconhecer o caráter tributário de todas as contribuições, sejam as contribuições para a seguridade social, as interventivas e as corporativas.

Após a Emenda Constitucional n. 33/01 (BRASIL, 2001a), com os acréscimos dos §§2º, 3º e 4º ao art.149, tornou-se ainda mais claro o tratamento tributário dado às contribuições, pois foi dado tratamento conjunto às contribuições sociais e às interventivas, proibindo-lhes a incidência sobre a exportação, dotando-as de não-cumulatividade e permitindo-lhes a incidência única.

Superada a questão quanto ao caráter tributário das contribuições, passemos à análise de se estas podem ser consideradas espécies tributárias autônomas ao lado dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Pode-se afirmar que a Constituição Federal (1988a) oferece quatro critérios para a identificação das espécies tributárias:

- a. a vinculação a uma atividade estatal (art.145, I, II, III);
- b. a finalidade (arts.149 e 148);
- c. a restituibilidade (art.148) e
- d. a afetação do destino da arrecadação (art.148, parágrafo único, 149, §1º e 167, IV)²¹.

Partindo-se de tais critérios, é possível identificar cinco espécies tributárias:

- a. impostos;
- b. taxas;
- c. contribuições de melhoria;
- d. empréstimos compulsórios e

²⁰ Tal entendimento foi unanimemente sufragado no RE 146.733 (BRASIL, 1992b) e no RE 138.284 (BRASIL, 1992a).

²¹ Critérios sugeridos por Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p. 22).

e. contribuições ou contribuições especiais.

Contudo, abalizada corrente doutrinária, como demonstraremos a seguir, partindo apenas da classificação ofertada pelo art.5º do CTN (BRASIL, 1966b), classifica as contribuições de acordo com o critério material eleito pelo legislador, isto é, poderão ser classificadas como taxas ou impostos, conforme estejam vinculadas, direta ou indiretamente, a uma atividade estatal referida pelo contribuinte ou que elejam um fato imponible qualquer, denotador de riqueza.

Melhor explicando, as contribuições poderiam ser classificadas ora como impostos ora como taxas, dependendo da referibilidade²² a uma atividade estatal, isto é, a existência de uma atividade estatal relativa a um determinado grupo de contribuintes. (CASTELLANI, 2009, p. 99).

Partidário desse entendimento, Roque Antonio Carrazza (2003, p.520) leciona:

Estamos, portanto, em que estas contribuições são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Podem, pois, revestir a natureza jurídica de impostos ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem. (CARRAZZA, 2003, p. 520).

Ainda com o mesmo enfoque, Alfredo Augusto Becker (1998) assim dispõe:

A doutrina tem demonstrado que as 'contribuições parafiscais' não constituem uma natureza jurídica de tributo sui generis, nem de tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas. (BECKER, 1998, p. 330).

Contudo, entendemos que no caso das contribuições, não existe uma atividade específica relativa a um contribuinte, como ocorre nas taxas, nem uma total desvinculação de qualquer atividade do Estado, como ocorre nos impostos.

A grande maioria dos autores (MACHADO, 2003, p.11; ÁVILA, 2003, p.317) que se debruçou sobre o tema das contribuições afirma que as contribuições diferenciam-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria exatamente por serem cobradas para a consecução de uma finalidade específica,

²² Referibilidade pode ser entendida como o vínculo necessário entre a atividade custeada pela contribuição e as pessoas que eventualmente suportam o tributo. Representaria um benefício, direto ou indireto. (CASTELLANI, 2009, p.99).

constitucionalmente determinada.

Assim, as contribuições se diferenciam dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, por possuírem regime jurídico-constitucional distinto das outras espécies tributárias. Além disso, não se confundem com os impostos, pois estes são instituídos em razão de ocorrência de um fato gerador, previamente determinado em lei, sem qualquer vinculação à determinada finalidade ou atuação estatal, com impedimento de vinculação da destinação da arrecadação à finalidades específicas. Lado outro, a finalidade das contribuições é requisito de sua validade, bem como a destinação dos recursos arrecadados também é requisito essencial de sua validade.

Não se confundem, também, com as taxas, pois apesar de ambas serem vinculadas a uma atividade estatal, no caso das taxas a vinculação de suas receitas remunera serviços prestados ou atividades exercidas, enquanto as contribuições financiam ações que promovem fins determinados (as contribuições devem ser pagas pelos cidadãos em razão do seu dever de solidariedade, para financiar ações que promovam a realização de determinadas finalidades)²³.

As contribuições não se confundem com as contribuições de melhoria, pois prescindem de uma obra pública e da valorização imobiliária decorrente da obra. Assim como não se confundem com os empréstimos compulsórios, pois estes têm caráter de restituibilidade e visam a custear os gastos com a guerra ou calamidade pública, ou com investimento público de caráter relevante.

Desta forma, entendemos que as contribuições especiais são espécie autônoma, não se confundindo nem com as taxas, nem com os impostos, tendo por características próprias a finalidade e a destinação.

Por fim, passemos à análise do último ponto controvertido, se há vedação à instituição pela União de contribuições, tomando em consideração fatos geradores de outros entes federados.

Nosso regime jurídico tributário assim definiu o campo da competência residual conferido à União para a instituição de novos impostos:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

²³ Posicionamento defendido por Humberto Ávila (2006, p. 260).

(grifo nosso)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. (BRASIL, 1988a).

Depreende-se do artigo transcrito acima que são três os requisitos para a instituição pela União de novos impostos:

- a. lei complementar;
- b. deverão ser não-cumulativos, e,
- c. não poderão ter a mesma base de cálculo e fato gerador dos impostos já existentes.

Novos impostos instituídos no exercício da competência residual da União, além de cumpridos os requisitos do art.154 da CF, deverão ter o produto de sua arrecadação partilhados com os Estados e Distrito Federal nos termos do art.157, inciso II da CF:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.(BRASIL, 1988a, grifo nosso)

No caso das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, a Constituição Federal, em seu art.195, §4º²⁴, impôs à instituição das contribuições sociais residuais os requisitos do art.154, inciso I. (BRASIL, 1988a).

Em que pese o Supremo Tribunal Federal ter entendido que o Adicional de Frete para a Marinha Mercante (AFRMM), classificado como contribuição especial de intervenção econômica, não ser incompatível com a hipótese de incidência do

²⁴ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I” (BRASIL, 1988a).

ICMS (art.155, §2º da CF/88)²⁵, entendemos que em nenhuma circunstância, salvo expressa autorização constitucional, o *bis in idem*²⁶ e a bitributação²⁷ serão consideradas legítimas.

As sobreposições tributárias lícitas já estão previstas no Texto Constitucional, como ocorre, por exemplo, com a CSLL e o IRPJ, com a COFINS, ICMS E ISS²⁸ (CF/88, art.195, §4º c/c 154, I) (BRASIL, 1988a) e, nos termos do art.154, I e II, à exceção do imposto extraordinário de guerra, é vedada a invasão de competência como forma de coibir a bitributação.

Para Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos (2003, p.291) permitir esse novo gravame (de contribuições sobre fatos tributáveis de impostos) gera as seguintes conseqüências:

- a. estados e municípios não poderiam extrair dos fatos tributáveis pelos impostos toda a arrecadação que a capacidade contributiva neles revelada seria capaz de gerar; ou
- b. nova exigência ultrapassaria as capacidades dos contribuintes respectivos, já onerados à exaustão pelos impostos estaduais ou municipais.

Contudo, alguns estudiosos entendem que não há vedação legal a esta superposição de base de cálculo ou fatos geradores de impostos já previstos na

²⁵ Nos RE 165.939 (BRASIL, 1995b) e RE177.137 (BRASIL, 1997a), ficou assentado pelo STF que o AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico, e sendo contribuição não estaria sujeita à limitação do art. 145, §2º, da CF/88. Também não se aplicariam às contribuições as limitações a que estão sujeitos os impostos em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-lo (art.153, 155 e 156 da CF/88) a impedir a bitributação. Com tal posicionamento o STF julgou constitucional o AFRMM sob a égide da CF/88 e sua compatibilidade com a mesma hipótese de incidência do ICMS. Esses acórdãos serão analisados no Capítulo V da presente pesquisa. (BRASIL, 1988a).

²⁶ O mesmo ente tributante gravando duas vezes o mesmo objeto.

²⁷ O mesmo fato gerador sendo gravado por duas entidades tributantes diversas.

²⁸ No RE 138.284 (BRASIL, 1992a) o Ministro Carlos Velloso admitiu a presença do *bis in idem* - o lucro das pessoas jurídicas constituindo fato gerador do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro - em decorrência de expressa disposição na Constituição Federal de 1988 no art. 195, I da CF.No ADC1 (BRASIL, 1995a) ficou consignado que no caso do PIS/PASEP (art.239) é a própria Constituição Federal que admite que o faturamento do empregador seja base de cálculo para PIS e a COFINS.

Na ADIN 1417 (BRASIL, 2001a) a Corte decidiu que o artigo 195, §4º, ao fazer a remissão ao art.154, I da CF/88 somente se refere a contribuições novas. No RE 228.321 (BRASIL, 2003d) a Corte entendeu que o art.195, §4º, e sua remissão ao art.154, I, da CF/88, determina que a nova contribuição social seja criada por lei complementar e não tenha fato gerador ou base de cálculo das contribuições sociais já existentes, não importando que a nova contribuição constitua *bis in idem* relativamente aos impostos já existentes.

Constituição, devendo haver respeito unicamente à utilização de tributo com efeito de confisco, nos termos do art.150, IV da CF. (SOUZA, 2003, p.259).

Nesse sentido, o STF já decidiu que as novas contribuições sociais, instituídas por meio do art. 195, §4º da CF/88, podem ter a mesma base de cálculo ou fato gerador dos impostos já existentes. (BRASIL, 1988a).

No RE 228.321 (BRASIL, 2003d) se discutiu a constitucionalidade da contribuição social a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas (art.1º, inciso I, da Lei complementar n. 84/96 (BRASIL, 1996a)²⁹. Neste recurso extraordinário, a recorrente pleiteava a inconstitucionalidade da exação pelo fato de ser esta cumulativa e ter mesma base de cálculo do imposto de renda e do imposto sobre serviços.

Contudo, segundo a posição majoritária que prevaleceu no julgamento do RE 228.321 (BRASIL, 2003d), o art.195, §4º, ao fazer a remissão ao art.154, I, da CF/88 (BRASIL, 1988a), determina que a nova contribuição social seja criada por lei complementar e não tenha o mesmo fato gerador ou a mesma base de cálculo das contribuições sociais já existentes, não importando que a nova contribuição, constitua *bis in idem* relativamente aos impostos já existentes.

Isso porque, como já havia ficado assentado nos RREE 177.137 (BRASIL, 1997a) e 165.939 (BRASIL, 1995b), tratando-se da espécie tributária 'contribuição' a Constituição não proíbe a coincidência de sua base de cálculo com a dos impostos, o que é vedado relativamente às taxas (art.145, §2º da CF/88). (BRASIL, 1988a).

Segundo o Ministro Relator Carlos Velloso, no RE 228.321, quando o §4º, do art.195 da CF manda obedecer a regra da competência residual da União - art.154, I - não estabelece que as contribuições não possam ter fato gerador ou base de cálculo dos impostos. As contribuições criadas na forma do §4º, do art.195 da CF/88, não podem ter fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes.

Em que pese tais posicionamentos, inclusive do respaldo já ofertado pelo próprio Supremo Tribunal Federal, pensamos que uma contribuição especial não

²⁹ Revogada pela Lei nº 9.876, de 26.22.99. (BRASIL, 1999).

poderá ter base de cálculo coincidente com a de outro tributo, fora das situações já contempladas expressamente pelo constituinte, pois além do fato de não haver permissivo legal nesse sentido, comungamos com o exposto acima por Hugo de Brito Machado Segundo (2005), e entendemos que há sim um exaurimento da capacidade contributiva dos contribuintes, e pior, acarretando a perda de autonomia financeira dos entes periféricos, pois a arrecadação das contribuições, diversamente do que ocorre com os principais impostos centrais, não é objeto de repartição de receitas.

3.1.3 Contribuições: principais características

No caso das contribuições sociais, interventivas e corporativas, a regra matriz de sua incidência está no art.149 da CF/88, que atribui competência à União para instituição destas exações, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, respeitando-se o disposto no art.146, III e art.150, I e III da CF/88. No art.149, §1º há permissão para que os Estados, DF e Municípios instituam contribuições, cobradas de seus servidores, para o custeio de sistema de previdência e assistência social. (BRASIL, 1988a)

A identidade, a característica específica das contribuições especiais, está exatamente no seu caráter finalístico, isto é, a sua legitimidade está atrelada ao cumprimento da finalidade constitucionalmente atribuída.

Essa finalidade é expressamente definida na Constituição, seja para as contribuições autorizadas no art. 195, sejam para as que estão previstas no art. 149, nos art. 212, §5º, 239 e 240 da CF/88. (BRASIL, 1988a)

Veja-se que a maioria da doutrina (ÁVILA , 2006, p.262) classifica as contribuições delineadas acima (dos arts. 212, §5º, 239 e 240 da CF/88) como contribuições sociais, por seu caráter social, que foram constitucionalizadas, isto é, que estavam previstas na legislação anterior e foram expressamente recepcionadas pela Constituição de 1988. (BRASIL, 1988a).

No que concerne às contribuições sociais definidas no art. 195 da Constituição, que são aquelas destinadas exclusivamente ao financiamento da Seguridade Social, o critério finalístico é facilmente identificável no art. 194, pois se

destinam ao custeio dos direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. (BRASIL, 1988a).

Esse critério da finalidade foi o critério utilizado pelo constituinte para distinção e ao mesmo tempo para a caracterização das contribuições. Para melhor entendimento, nos utilizaremos dos ensinamentos de Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.16) que adota o critério da análise da materialidade da norma impositiva tributária, para distinção das diferentes espécies tributárias.

No caso dos impostos, taxas e contribuições de melhoria a Constituição indicou a materialidade da exação, isto é, o critério material possível da norma impositiva tributária (técnica causal).

No caso das contribuições, a materialidade não foi mencionada na Constituição, que apenas prescreveu a finalidade da exação. Nesse caso, a competência tributária para criação das contribuições está vinculada aos fins e não aos meios ou motivos (técnica finalista).

Nos art. 153, 155, 156, 145, II e III a técnica foi a causal, no art.149 a técnica utilizada foi a finalista, ou seja, as exações serão instituídas para alcançar determinados fins qualificados constitucionalmente. (BRASIL, 1988a).

A finalidade deve instrumentar a atuação estatal em determinada área (indicada nos arts.149 e 195), não significando, necessariamente que a exação terá por escopo custear a atividade da União em tais setores, isto porque a finalidade nem sempre se confunde com o objetivo financeiro de custeio, posto que a exação também pode ser utilizada para outros fins, como por exemplo, estimular, ou desestimular a prática de comportamentos. (BRASIL, 1988a).

A Constituição não indicou com exatidão as finalidades específicas das contribuições, ela apenas as delimitou, definindo os contornos das finalidades que justificam a instituição das contribuições especiais.

Ressalte-se ainda que o art.4º, II do CTN, que determina que a natureza jurídica dos tributos é definida pelo fato gerador, sendo irrelevante o elemento finalidade, só se aplica ao tributos validados pela técnica causal do art.5º do CTN, não tendo aplicação para a definição das contribuições. (BRASIL, 1966b).

Pois bem, além da finalidade, outra característica das contribuições especiais que consideramos importante destacar seria que o produto da arrecadação necessariamente deverá ser destinado à finalidade para a qual o tributo foi criado.

Observe-se que finalidade não se confunde com destino de arrecadação.

Finalidade alcança a fase de criação do tributo, com a produção da norma impositiva tributária (norma geral e abstrata), já o destino da arrecadação diz respeito a momento posterior à extinção da obrigação tributária. (PIMENTA, 2002).

Outra característica das contribuições: tanto a finalidade quanto a arrecadação devem estar relacionadas e alcançar um determinado grupo, ou setor econômico. A contribuição supõe a existência de um grupo atrelado à finalidade que se quer alcançar, e os contribuintes da exação devem fazer parte do conjunto alcançado pela intervenção. (PIMENTA, 2002).

Também é necessária a presença de um motivo, uma situação de fato que justifique a criação da contribuição, que deve guardar relação de adequação com a finalidade escolhida, e também pode haver uma entidade estatal, paraestatal ou privada, com finalidade de interesse público, encarregada de atuar no setor alcançado pela contribuição. (PIMENTA, 2002).

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.20) explica que não é pelo fato de que as contribuições atinjam determinado grupo de indivíduos, acarretando um benefício ao grupo, que necessariamente estes devem custear, suportar, a despesa da atividade desenvolvida pelo Estado.

Isso porque o benefício não pode ser mensurado individualmente (como no caso das taxas), já que se dirige ao grupo no qual o contribuinte está inserido. No caso das contribuições não se exige um benefício concreto, basta que exista a possibilidade de ser auferido, isto é, pode ser uma vantagem pressuposta pelo legislador em face de despesa especial do Estado.

Continuando na doutrina de Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002), este explica que a existência de especial despesa e benefício são meros traços acidentais das contribuições³⁰, pois podem ocorrer ou não, não sendo, portanto, requisito essencial caracterizador das contribuições especiais.

No mesmo sentido acima - como característica não essencial das contribuições - Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002), cita a necessidade da existência de uma atividade estatal indiretamente³¹ referida ao contribuinte. Isto porque, em algumas situações a atividade desenvolvida é exercida por entidade privada (como

³⁰ O autor afirma que nas contribuições do art.149, §1º da CF/88 é possível identificar a existência de um especial benefício ao contribuinte, fato que não ocorre no caso das contribuições sindicais e nas contribuições para a seguridade social (ex.: contribuições devidas pelo empregador não significam que esse auferir benefício) (PIMENTA, 2002, p.20).

³¹ Diz-se indireta porque entre o indivíduo e o Estado existe um elemento intermediário: o grupo.

no caso das contribuições profissionais e sindicais), ou como no caso das contribuições interventivas, a exação pode representar o próprio instrumento de intervenção estatal.

Assim a referibilidade do sujeito passivo à atividade estatal pode ocorrer ou não (por exemplo, no caso das contribuições sociais para a seguridade social pagas pelo empregador não há qualquer referibilidade entre o sujeito passivo e o ente tributante - isto é, alguém contribui, em virtude do princípio da solidariedade para que outrem, que se relaciona com o Estado, usufrua o benefício) (PIMENTA, 2002, p.21).

3.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

3.2.1 Características Gerais

A Constituição Federal, no art.149, reconheceu à União a competência para instituir contribuições como instrumento de sua atuação sobre o domínio econômico, observando-se apenas os requisitos impostos pelo art.146, III e o art. 150, incisos I e III. (BRASIL, 1988a).

Depreende-se da leitura do art. 149 da CF/88 que não há a enumeração dos possíveis fatos geradores para a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico, isto é, não há delimitação expressa de seu âmbito de incidência. A única exigência explícita, além da natureza interventiva da exação, é a observância do disposto nos arts.146, III e 150, I e III. (BRASIL, 1988a).

Analisaremos cada requisito.

Relativamente à remissão do art.149 da CF/88 ao art.146, III (BRASIL, 1988a), não significa dizer que as CIDEs deverão ser criadas por lei complementar³². Em matéria de contribuições especiais, a única hipótese em que o

³² Nos RREE 218.061 (BRASIL, 2000b) e 209.365 (BRASIL, 2000a) o Pleno do STF examinou a natureza jurídica do Adicional de Tarifa Portuária – ATP (exação criada pela Lei 7.700/88 no valor de 50% sobre o valor das tarifas portuárias, incidente sobre “as operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio na navegação de longo curso”). Nesses julgados o Plenário concluiu que o ATP se viabilizava como uma contribuição de intervenção no domínio

constituente exigiu expressamente a criação por tal meio foi a prevista no art.195, §4º. (BRASIL, 1988a).

Essa remissão do art.149 ao art.146 III significa apenas que as contribuições interventivas submetem-se às normas gerais em matéria de legislação tributária, no que forem com elas compatíveis, isto é, a elas se aplicam o CTN, bem como as normas que forem introduzidas futuramente em nosso ordenamento jurídico por outras leis complementares, desde que compatíveis com as características essenciais das contribuições. (PIMENTA, 2002, p.25).

Com referência ao art.150, I (que trata do princípio da legalidade tributária), significa dizer que às contribuições interventivas se aplica referido dispositivo tal qual se aplica aos demais tributos, podendo, inclusive serem instituídos por medida provisória³³. (BRASIL, 1988a).

Quanto à remissão do art.149 ao art.150, III significa dizer que será necessária a anterioridade da previsão normativa do fato jurídico tributário para que o tributo seja exigido, isto é, a anterioridade do fato gerador em relação ao exercício financeiro em que o tributo vier a ser cobrado, e a irretroatividade da norma tributária.

Assim, resumindo, as contribuições interventivas são contribuições especiais, validadas através de técnica finalista e submetidas a regime jurídico tributário específico, determinado no art.149 da CF. A elas aplicam-se os dispositivos dos art.146, III e 150, I e III. (BRASIL, 1988a).

Seu traço característico que a distingue das outras contribuições especiais é exatamente a finalidade: a intervenção no domínio econômico.

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2001, p.116), as intervenções no domínio econômico que podem autorizar a instituição de uma CIDE são aquelas fixadas pela própria Constituição, notadamente em seu Título VII (art.170 a 192).

Apesar do legislador constituinte ter diferenciado a ordem econômica da ordem social, pode-se identificar a presença de vários dispositivos que integram a

econômico, afastando o posicionamento do Ministro Marco Aurélio segundo o qual a remissão do art.149 ao art.146, III da CF/88, implicaria que qualquer contribuição interventiva posterior à Constituição deveria ser criada por lei complementar.

³³ Isto porque a Emenda Constitucional n. 32/2001 (BRASIL, 2001f) não proibiu a veiculação de matéria tributária por medida provisória, nem a criação e majoração de tributos por medida provisória. Contudo, o inciso III do art.62 da referida emenda veda a utilização de medida provisória sobre matérias reservadas a lei complementar, portanto, os tributos que necessariamente deverão ser instituídos por lei complementar (art.148, 153, VII, 154, I, 195, §4º da CF33) não poderão ser criados por medida provisória, não estando incluídas neste rol constitucional, as contribuições interventivas.

ordem econômica constitucional sob o Título VIII que regula a ordem social, bem como em outras partes distintas da Constituição.

Desta forma, pode-se entender que a expressão 'intervenção no domínio econômico' é bem ampla, podendo abarcar a instituição de várias exações sob este pálio, muito além daquelas finalidades previstas no Título VII da CF/88.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.72) analisa cada um dos princípios insculpidos no art.170 da CF/88, Título VII da CF/88, como forma de se averiguar quando será possível, ou não, a instituição de uma CIDE. O autor afirma estarem previstas, no art. 170 da CF/88, algumas das finalidades que podem ser objeto de criação de CIDE. Referido artigo oferta como fundamentos da ordem econômica a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa.

Relativamente ao primeiro fundamento, o autor entende que não se poderá admitir a criação de CIDE que tenha por objetivo a automação de determinado setor, ou atividade econômica, tendo-se em conta que o fundamento 'valorização do trabalho humano' tem por escopo exatamente o contrário, isto é, a não utilização do ser humano como instrumento de mera repetição sem permitir-lhe uma existência digna.

O fundamento da livre iniciativa, para Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.74), deve ser entendido como a consagração da liberdade do homem em exercer atividade econômica, ou seja, que a base da ordem econômica é a atividade das pessoas, físicas e jurídicas, e não a do Estado. Contudo, tal afirmativa não implica a negativa de atuação do Estado na cena econômica, que poderá sim ocorrer, dentro das hipóteses previstas pela Constituição (como exceção a uma regra geral).

Após essas considerações, Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002), passa a analisar cada um dos princípios enumerados no art. 170 da CF/88.

Com base no princípio da liberdade de concorrência (art.170, IV), afirma que poderia sim ser instituída uma CIDE para igualar o funcionamento do mercado, impondo, por exemplo, um ônus diferenciado para determinado grupo de contribuintes, visando assegurar a igualdade de condições de competir no mercado.

O princípio encartado no art.170, I da CF/88, o princípio da soberania nacional (no sentido de soberania nacional econômica), também pode dar azo à criação de CIDEs em diversas situações, e cita como exemplo, a possibilidade de instituição de CIDE para incentivar as exportações de determinados produtos, tornando-o mais competitivo no mercado nacional.

A análise dos princípios da propriedade privada (art.170, II) e da função social da propriedade (art.170, III) é feito em conjunto, pois segundo Paulo Roberto Lyrio Pimenta o segundo qualifica o primeiro (PIMENTA, 2002, p.76). Contudo, nesse caso específico, o autor entende não ser possível a instituição de CIDE, tendo por fundamento tais princípios, em decorrência da previsão do art.182, II da CF/88, que estabelece a possibilidade de instituição do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) progressivo no tempo, nas hipóteses mencionadas no §4º do mesmo dispositivo citado, as quais se referem ao descumprimento da função social da propriedade. Entende que a União não poderá criar CIDE visando a implementação da função social da propriedade, pois o legislador constituinte já elegeu uma hipótese para o princípio fundamentar a imposição de um tributo.

O princípio da defesa do consumidor (art.170, V) também possibilitaria a instituição de CIDE. Exemplificando, Pimenta (2002) menciona a possibilidade da instituição de uma CIDE para regular o funcionamento de determinado setor, induzindo os agentes que o compõem a reduzir os preços de seus produtos, protegendo os consumidores, ou, outro exemplo, poderá ser constituído um fundo cuja destinação seja a promoção de um programa de redução dos preços de determinados produtos.

Quanto ao princípio da defesa do meio ambiente (art.170, VI), Pimenta (2002) explica que não se poderá instituir uma CIDE como medida de repreensão (sanção) de condutas lesivas ao meio ambiente (pois a CIDE não pode decorrer de prática de ato ilícito), mas enxerga possível a criação de um Fundo de Proteção Ambiental, custeada por uma CIDE cobrada de um grupo econômico ligado a determinada atividade lesiva ao meio ambiente (ex.: atividade de exploração de minerais).

A redução das desigualdades sociais e regionais (art.170, VII) também poderá ser utilizada como fundamento para instituição de CIDE. Cita como exemplo a instituição de CIDE visando a promoção do desenvolvimento da região Norte, cobrando-se a exação de grupo de sujeitos que atuem nesta região.

O princípio da busca do pleno emprego (art.170, VIII) está ligado à valorização do trabalho humano, e como visto, também poderá ser utilizado como fundamento para a criação de CIDEs que visem oportunizar a oferta de empregos.

No art.170, inciso IX, da CF/88 (BRASIL, 1988a) consagra-se o princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país. Paulo Roberto Lyrio

Pimenta (2002), explica que o favorecimento deve respeitar o princípio da isonomia, não havendo maiores obstáculos à instituição de CIDE para que a finalidade posta no texto Constitucional seja obtida.

Além da análise feita do art.170, da CF/88, Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.80) salienta que a ordem econômica não se compreende apenas no Título VII da Carta Federal, não sendo as finalidades postas pelo art.170 as únicas que autorizariam a instituição de CIDE. Nesse sentido, lembra que os art.218 e 219 da CF também autorizariam a instituição de CIDE. Por fim, afirma que não é apenas pela análise da finalidade que se aferirá a validade da instituição de uma CIDE, pois, além disso, é imprescindível que esta – a finalidade - diga respeito a uma atividade interventiva da União.

De acordo com o exposto acima, para Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002) cada um dos princípios enumerados no art.170 da CF/88 possibilitaria a instituição de múltiplas CIDEs, com exceção apenas dos princípios insculpidos no art.170, incisos II e III que tratam, respectivamente, da propriedade privada e da função social da propriedade, por entender que, nestes casos, o legislador constituinte já instituiu a possibilidade de tributação como forma de incentivo e controle de tais princípios, quando estabelece, no art. 182, §4º da CF/88, o IPTU progressivo no tempo para dar o adequado aproveitamento do solo.

Isto é, seguindo o raciocínio delineado acima, a hipótese de instituição do IPTU progressivo como forma de instrumentalizar o princípio da função social da propriedade, inviabilizaria outras fontes de tributação - no caso em análise da instituição de CIDEs - tendo por finalidade o mesmo princípio do art.170, III da CF/88.

Contudo, aceitando-se como correta tal afirmativa, entendemos também impossível a instituição de CIDEs tendo por finalidade o art. 170, III da CF/88 (BRASIL, 1988a), para dar tratamento adequado ao princípio da função social da propriedade no caso de implementação de política agrárias e fundiárias, considerando-se que também no art.184 da CF/88, o legislador constituinte originário já criou a hipótese de implementação do referido princípio, excluindo-se outras formas de tributação, ao atribuir à União a possibilidade de desapropriação nos casos de interesse social, para fins de reforma agrária, do imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social.

Melhor explicando, a CF/88, no Capítulo III do Título VII, elege as políticas

agrícolas e fundiárias e da reforma agrária para dar tratamento adequado ao princípio insculpido no art.170, III - da função social da propriedade - e procura compatibilizar a propriedade com a função social, para melhor promover a justiça comunitária. A Constituição (BRASIL, 1988a) permite à União desapropriar por interesse social o imóvel rural que não esteja cumprindo a função social prevista no art. 9º da Lei nº 8.629/93, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação de seu valor real, resgatáveis no prazo de 20 anos, a partir do segundo ano de sua emissão, em percentual proporcional ao prazo, de acordo com os critérios estabelecidos nos incisos I a V, § 3º, do art. 5º da Lei nº 8.629/93. (BRASIL, 1993b).

Contudo, seguindo a linha de raciocínio de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, se o legislador já prescreveu a hipótese adequada para fazer valer o princípio da função social da propriedade no caso das políticas urbanas, sendo tal hipótese (art. 182, §4º) excludente de outras formas de tributação, inclusive das CIDEs, também no caso do art.184 da CF/88, que traça a hipótese de desapropriação para dar tratamento adequado às políticas agrícolas, fundiária de reforma agrária, também seria hipótese excludente para a instituição de CIDE com base na finalidade prescrita no art.170, III da CF/88. (BRASIL, 1988a).

Nesse sentido, não se poderia admitir a validade da contribuição para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), prevista originariamente pela Lei 2.613/55 (BRASIL, 1955b), que tem por finalidade constitucionalmente determinada a promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade (art.170, III) e a diminuição das desigualdades regionais e sociais (art.170, VII), sendo o produto da sua arrecadação destinado aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares, o que se coaduna com as finalidades relativas às contribuições de intervenção no domínio econômico.

Quanto à possibilidade dos demais princípios prescritos no art. 170 da CF/88 serem ensejadores de instituição de CIDE, compartilhamos com o posicionamento ofertado por Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002), descrito acima, e lembramos apenas que não se poderá instituir CIDE para punir excessos contra a liberdade de concorrência, ou contra ofensa a direitos do consumidor, ou como forma de penalizar crimes ambientais, pois excessos desta natureza seria puníveis com multas pecuniárias ou outra penalidade legalmente prevista.

Para se saber quando haverá incidência das CIDEs, como instrumento da intervenção do Estado no domínio econômico, necessário uma breve análise das formas de atuação do Estado no domínio econômico.

3.2.2 Caracterização da intervenção do Estado no domínio econômico

A ordem econômica na Constituição de 1988 está regulada no Título VII, que trata da ordem econômica e financeira, nos art. 170 a 192. (BRASIL, 1988a).

Como visto no item acima, o art.170³⁴ da CF/88 estabelece que a ordem econômica tem por finalidade “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (BRASIL, 1988a). No mesmo artigo, o constituinte indica os meios e os princípios para se atingirem tais finalidades. Os meios seriam: a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa. Os princípios seriam: soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades sociais e regionais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para Empresa de Pequeno Porte (EPP).

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.32) leciona que a expressão ‘ordem econômica’ pode ser tomada sob duas acepções: i) como parte do ordenamento jurídico que regula o comportamento dos sujeitos que realizam atividades

³⁴ Art. 170 da CF/88 assim dispõe: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I- soberania nacional;

II- propriedade privada;

III- função social da propriedade;

IV- livre concorrência;

V- defesa do consumidor;

VI- defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII- redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX- tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995) (BRASIL, 1995b).

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.” (BRASIL, 1988a).

econômicas; ii) como parcela da realidade empírica (nesse caso, igualando-se ao sentido de atividade econômica).

O conceito de 'ordem econômica' também não se confunde com o conceito de 'domínio econômico'. De acordo com Eros Grau (2005, p.162) 'domínio econômico' é precisamente o campo da atividade econômica em sentido estrito, área alheia à esfera pública, de titularidade (domínio) do setor privado, em sentido amplo significaria qualquer atividade econômica, inclusive a estatal.

Eros Roberto Grau (2005, p.72) descreve a expressão 'ordem econômica', contida no *caput* do art.170 da CF/88, como:

[...] um conjunto de normas que define, institucionalmente, um determinado modo de produção econômica. Assim, ordem econômica, parcela da ordem jurídica (mundo do dever-ser), não é senão o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica (mundo do ser) (GRAU, 2005, p. 72).

A intervenção também não se confunde com atuação estatal. Para Eros Roberto Grau, a intervenção expressa atuação na área de outrem. Nesse sentido, o Estado não praticaria intervenção quando presta serviço público ou regula a prestação de serviço público. Em área de sua própria titularidade, na esfera pública, não intervém, mas sim atua.

Assim leciona:

[...] intervenção expressa atuação estatal em área de titularidade do setor privado; atuação estatal, simplesmente, expressa significado mais amplo. Pois é certo que essa expressão, quando não qualificada, conota inclusive atuação na esfera pública. [...] Em outros termos, teremos que intervenção conota atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito; atuação estatal, ação do Estado no campo da atividade econômica em sentido amplo. (GRAU, 2005, p. 94).

Pois bem, o art.149 menciona a expressão 'domínio econômico', e, conjugando-se as finalidades prescritas por tal dispositivo constitucional com as formas de intervenção do Estado na economia prescritas nos arts.170, 173 a 175, pode-se entender que referida expressão pode denotar atividade econômica em sentido estrito ou em sentido amplo. (BRASIL, 1988).

Melhor explicando, a expressão 'domínio econômico' do art.149 da CF/88 não significa apenas atividade privada, podendo abranger também os serviços públicos. Nesse sentido, vale lembrar que a expressão 'domínio econômico', segundo já

decidiu a Corte Suprema no RE 209.365 (BRASIL, 2000a), abarca também os chamados serviços públicos impróprios (MEIRELLES, 1996, p.289)³⁵, que são os de natureza econômica.

Lembre-se que a prestação de serviço público está voltada para a satisfação de necessidades, que envolvem a utilização de bens e serviços, recursos escassos, podendo-se, assim, afirmar que serviço público é um tipo de atividade econômica. (GRAU, 2005, p.103).

A Constituição Federal de 1988 oferece tratamento diferenciado à expressão *atividade econômica e serviço público*.

Veja-se que o art.173 da CF/88 preceitua as hipóteses em que é permitida a exploração direta de “atividade econômica” pelo Estado, indicando ainda em seu parágrafo primeiro, o regime jurídico a que se submetem as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem “atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços”. (BRASIL, 1988a)

O art. 174 da CF/88 dispõe sobre a atuação do Estado como agente normativo e regulador da “atividade econômica”. (BRASIL, 1988a)

No art.175 da CF/88 encontramos a definição de que incumbe ao Poder Público a prestação de “serviços públicos”. (BRASIL, 1988a)

Atividade econômica pode ser vista tanto como gênero, quanto como espécie. Como gênero - atividade econômica - compreende duas espécies: o serviço público e a atividade econômica. Como espécie - atividade econômica - pode ser entendida como atuação do Estado na esfera privada, ao lado da espécie serviço público, que significa atuação do Estado na esfera do setor público (GRAU, 2005, p.103).

Já no caso de estar prestando serviço público próprio, não haverá intervenção no domínio econômico, pois neste caso, atendendo à distinção entre atividade econômica e serviço público, quando o Estado presta serviço público, ou regula a prestação de serviço público, não pratica ato de intervenção, pois está atuando em área de sua titularidade. (GRAU, 2005, p.103).

A intervenção do estado no domínio econômico, descrita no art.149, opera-se no plano da atividade econômica em sentido amplo, consistindo tanto na prática de

³⁵ Serviços impróprios são os que não afetam substancialmente as necessidades da comunidade, consubstanciando atividade econômica. São serviços de natureza econômica. (MEIRELLES, 1996, p.289-299).

atos materiais (fatos administrativos) como na produção de atos normativos.

Voltando aos ensinamentos de Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2001, p.161), referido autor destaca duas modalidades de intervenção do Estado no domínio econômico (quanto ao nível de envolvimento do Estado na cena econômica):

- a. Diretamente (art.173): atua diretamente no campo econômico por meio de empresa pública, sociedade de economia mista ou subsidiária (o Estado age diretamente praticando operações mercantis, trocas, produz, importa, exporta etc., sob o regime de direito privado e não público, podendo atuar em paralelo às entidades privadas ou com monopólio de determinado setor); e
- b. Indiretamente (art.174): atua como agente normativo e regulador da atividade econômica (funções de incentivo, fiscalização e planejamento), com poder de polícia ou utilizando mecanismos para programar determinados comportamentos dos particulares, sob o regime jurídico de direito público.

Quanto à técnica de intervenção do Estado (modo como a atuação do Estado se realiza) temos:

- a. Intervenção-incentivo: o Estado atua para induzir, estimular a prática de certos comportamentos, visando implementar alguma finalidade. Exemplo: sanções positivas (premiais) como incentivos fiscais;
- b. Intervenção-coação: Estado atua para forçar, coagir o indivíduo a praticar alguma conduta ou reprimir ato ofensivo a se atingir determinada finalidade. Exemplo: tabelamento de preços;
- c. Intervenção-participação: Estado atua somente como sujeito da atividade econômica (intervenção direta), sem preocupação com o incentivo, ou com a coação. (PIMENTA, 2002).

Quanto ao momento da atuação estatal, o autor Pimenta (2002) destaca:

- a. Intervenção repressiva, *a posteriori*: Estado aplica sanções negativas; e
- b. Intervenção preventiva, *a priori*: tabelamento de preços, o Estado atua para evitar uma situação que comprometa a concretização de determinada finalidade.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2001, p.161) assim sintetiza os pressupostos para intervenção do Estado no domínio econômico:

Quanto aos pressupostos de existência destaca:

- a. quanto ao objeto (que seria o bem jurídico alcançado pelo ato interventivo) que a intervenção deve atingir a atividade econômica, tanto em sentido amplo, quanto em sentido estrito, e
- b. o segundo pressuposto, que a intervenção deve se relacionar a uma função pública.

Quanto aos pressupostos de validade apresenta:

- a. quanto ao sujeito produtor do ato (pressuposto subjetivo): no Brasil a intervenção é ato de competência dos entes federados, com exceção da intervenção direta monopolística, cuja competência exclusiva é da União (art.177). A competência para legislar sobre a intervenção é concorrente (CF, art.24, I) cabendo à União estabelecer as normas gerais (CF, art.24, §1º). As normas editadas pelos Estados e Municípios ficarão adstritas à observância das normas federais; e
- b. quanto ao motivo do ato (que seria a situação fática que justifica a prática do ato, a qual pode ser prevista ou não em lei) temos: b.1 - na intervenção direta a Constituição dispõe sobre os motivos ligados aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo (art.173); b.2 - Na intervenção indireta há omissão do texto constitucional sobre o motivo interventivo (art.174), sendo que tal artigo estabelece apenas que as funções de fiscalização, incentivo e planejamento serão exercidas “na forma da lei”. (PIMENTA, 2001).

Na realidade, o motivo constitucional da intervenção em qualquer modalidade (direta ou indireta) seria a existência de uma situação no mundo empírico que possa comprometer o cumprimento pelo Estado das finalidades da ordem econômica ou a manutenção de seus fundamentos.

Destaca ainda Pimenta (2001) o pressuposto finalístico, significando que o ato

interventivo deve perseguir as finalidades previstas na ordem econômica constitucional. O pressuposto formal significa que a intervenção deverá ser veiculada através de lei, isto é, a intervenção deverá decorrer imediata ou mediamente por lei (norma geral)³⁶. E por fim o pressuposto da adequação: adequação entre os fins e os meios utilizados pelo legislador, que se extrai do art.170 da CF/88.

Além dos requisitos acima, o ato interventivo deve respeitar o limite do núcleo essencial dos direitos individuais (pressuposto quanto à eficácia), sob pena de ser invalidado pelo Poder Judiciário e mais, a medida interventiva deve ter um tempo determinado de duração (caráter provisório das contribuições interventivas) (PIMENTA, 2003, p.339).

O caráter provisório se explica, pois o motivo constitucional da intervenção é uma situação empírica, e, com o desaparecimento da necessidade da intervenção, deverá cessar a cobrança da contribuição interventiva, sob pena de comprometimento da base da ordem econômica. O motivo constitucional da intervenção do estado na ordem econômica, e por consequência a necessidade de imposição de restrição ao princípio da livre iniciativa, com o intuito de se atingir uma finalidade constitucionalmente prevista, implica dizer que o Estado está autorizado a intervir na ordem econômica somente enquanto for necessária essa intervenção, daí o caráter provisório das contribuições interventivas. (PIMENTA, 2003, p.339).

3.2.2.1 Críticas às modalidades de intervenção do Estado no domínio econômico

Diferentemente da idéia defendida por Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002) de que o Estado pode criar CIDE tanto quando intervém na economia de forma direta, quanto quando intervém de forma indireta (PIMENTA, 2002, p.49), para Hugo de Brito Machado Segundo (2005) o Estado somente poderia criar CIDE quando intervém na economia atuando sob predomínio da liberdade de iniciativa e a livre concorrência (regime de direito privado) e mesmo assim somente em situações

³⁶ Como já visto anteriormente a remissão do art.149 ao art.146, III não significa que as CIDEs deverão ser instituídas por lei complementar, sua instituição pode se dar por meio de lei ordinária.

excepcionais.

Nesse sentido destacamos:

[...] [as CIDEs] se devem limitar aos casos em que distorções estejam estiolando a própria livre iniciativa do setor, ou outros princípios com os quais esta tenha de conviver. A CIDE justifica-se, em hipótese de descompasso, porque a União Federal não teria outra forma menos gravosa de interferir no setor, que em regra é livre (MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 49).

Hugo de Brito Machado Segundo (2005) afirma que na área onde a iniciativa econômica não é livre a todos os cidadãos, onde a atividade é exercida diretamente pelo Estado, ou indiretamente, por concessionários, permissionários ou autorizados, não se caracterizando uma ‘intervenção’ para fins de criação de CIDE. Isso porque:

- a) não é logicamente possível ao Estado intervir em atividade que é exercida direta ou indiretamente por ele mesmo, pois a intervenção do Estado ocorre, por definição, apenas “em domínio que não seja de sua competência”;
- b) as eventuais falhas ou insuficiências no exercício da atividade por parte do concessionário podem ser fiscalizadas e corrigidas pelo poder concedente independentemente da utilização de tributos regulatórios, que se mostram, acima de tudo, meio desnecessário e excessivo de realizar essa “intervenção”, e que termina onerando o usuário, e não o concessionário do serviço público respectivo;
- c) a intervenção no domínio econômico é por natureza provisória e acidental, enquanto que a fiscalização exercida pelo poder concedente sobre o concessionário é permanente e inerente ao próprio instituto da concessão;
- d) a União Federal seria colocada em posição de inaceitável vantagem sobre Estados e Municípios, no que diz respeito aos serviços concedidos por estes dois últimos, na medida em que a competência para a instituição de CIDE é privativa da União Federal. Estados e Municípios teriam o mesmo ônus para fiscalizar os serviços que eventualmente concedessem a particulares, mas não teriam o bônus representado por uma contribuição a ser paga pelas empresas fiscalizadas; e, finalmente,
- e) o custeio da atividade de fiscalização pode ser realizado por intermédio de encargo contratual da empresa concessionária, naturalmente estabelecido antes da licitação como uma das condições para a concessão (MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 170).

Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p. 170) não admite sequer a instituição de CIDE para custear atividade econômica exercida diretamente pela União Federal nos termos do art.173, *caput*, da CF/88, pois a atuação direta do Estado na economia - em regime de livre concorrência em paridade de condições com os cidadãos - já seria uma forma de intervenção na economia. Conclui

afirmando que “[...] Custear empresa pública através de uma CIDE seria concedê-la mais que um incentivo fiscal, o que a CF/88 é expressa em repelir (art.173, §2º)”. (MACHADO SEGUNDO, 2005, p.170).

Entendemos a ressalva acima no seguinte sentido: o art. 173 da CF/88 dá ensejo à execução pela Administração Pública de serviços públicos comerciais e industriais, para atendimento das necessidades coletivas de ordem econômica, podendo ser executadas direta ou indiretamente (neste caso, para Hugo de Brito Machado Segundo, não haveria a possibilidade de incidência da CIDE). Contudo, o art. 173 da CF/88 também dá ensejo à execução de atividade econômica pelo Estado, que só poderá ser prestada por este, em caráter suplementar da iniciativa privada, e este seria a única possibilidade de situação a permitir a instituição de uma CIDE.

Veja-se que de acordo com o posicionamento adotado por Hugo de Brito Machado Segundo (2005), não sobraria praticamente espaço algum para a instituição de CIDEs, nem quando o Estado intervém de forma direta (nem mesmo quando atuando em regime de direito privado em paridade de condições com o particular, nos termos do art.173) nem quando intervém de forma indireta na economia (através de concessão ou permissão de serviço público).

No nosso entender, tal rigor de conceitos, dificulta a visualização de uma situação de fato aceitável para a instituição de uma CIDE, pois para referido autor a CIDE somente poderia ser considerada válida, a atingir a finalidade para a qual foi proposta, se pudesse intervir ao incidir e também - e necessariamente - ao custear, possuindo essencialmente uma função extrafiscal. Tal situação será abordada com mais acuidade no tópico a seguir.

3.2.3 Requisitos para instituição das CIDEs

O traço característico das CIDEs é a sua finalidade: a intervenção no domínio econômico. Domínio econômico entendido como atividade econômica, em sentido amplo (PIMENTA, 2001, p.168).

Quanto às formas de intervenção no domínio econômico, forte corrente doutrinária tem entendido que a finalidade para a instituição das CIDEs pode ocorrer

de duas formas: i) mediante o uso de receita financeira arrecadada para viabilizar a atuação direta da União como agente interventivo; ii) pela incidência tributária considerada em si mesma (GRECO, 2000).³⁷

Nesse sentido, pode-se afirmar que a contribuição pode ser destinada ao custeio dos gastos desenvolvidos pelo Estado para interferir no domínio econômico, bem como pode constituir o próprio instrumento da intervenção.

Na intervenção direta o Estado atua como agente econômico através de entidade paraestatal, que pode realizar atividade econômica. E também a entidade paraestatal pode prestar serviço público - espécie do gênero atividade econômica - sendo a contribuição destinada ao custeio dessa atividade. (PIMENTA, 2001)

Na intervenção indireta, o Estado pode utilizar a contribuição como instrumento da intervenção, no exercício de sua função de incentivo, visando induzir a prática de determinado comportamento. Nesse caso a arrecadação pode inclusive ser destinada a um Fundo cuja finalidade esteja relacionada ao setor atingido pela intervenção. Nada impede que a contribuição destine-se ao custeio desse tipo de atividade interventiva indireta. (PIMENTA, 2001).

Quanto à materialidade e base de cálculo, verifica-se que a Constituição não indicou expressamente qual seria a materialidade possível das contribuições interventivas, posto ter se utilizado da técnica de validação finalista.

Dessa forma, qualquer fato com conteúdo econômico poderá figurar como critério material da norma impositiva da contribuição interventiva, desde que se enquadre no âmbito de competência da União, nos termos do art.153 da CF. (BRASIL, 1988a). Resumindo, a materialidade pode ser aquelas do art.153 como também do art.195, I, b (introduzida pela EC n.33/2001). (BRASIL, 2001a).

Ainda quanto à materialidade, lembre-se que com a Emenda Constitucional n. 33/2001 esse modelo finalista se mistura com o modelo causal (dos impostos, taxas e contribuições de melhoria), pois referida emenda modificou o art.149, para incluir o §2º inciso III para prever a possibilidade de as contribuições interventivas incidirem sobre o faturamento, receita bruta, valor da operação ou o valor aduaneiro. Isto significa que, de acordo com o modelo causal, houve previsão constitucional da

³⁷ Marco Aurélio Greco (2000, p.236) afirma que a atuação da União pode consistir numa atuação material ou numa atuação de oneração financeira. Se for material, a contribuição servirá para fornecer recursos para o exercício das atividades pertinentes e para suportar as despesas respectivas; se for no sentido de equilíbrio ou equalização financeira, a contribuição será o próprio instrumento da intervenção.

base de cálculo da exação.

Contudo, como bem explica Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.63), tal previsão não impôs a utilização da materialidade prevista no art.149, §2º, III, isto é, a enumeração constante desse enunciado prescritivo é meramente exemplificativa e não taxativa.

Comungamos com tal posicionamento, pois pela simples análise literal do mencionado dispositivo (art.149, §2º, III da CF) constata-se que o legislador utilizou-se a expressão 'poderão', não tendo assim conotação de obrigação.

Entendemos assim que a materialidade prescrita no art.149, §2º, III da CF não deve ser entendida como uma medida impositiva. Ao contrário, deve ser entendida como um alargamento de possibilidades de bases de cálculo das contribuições interventivas.

Ademais, como a exação em pauta é setorial, o critério escolhido para mensurar a dívida tributária não poderá ser desvinculado da participação do sujeito passivo no setor alcançado pela intervenção.

Por se tratar a CIDE de tributo validado através da técnica finalística, a Constituição indica implicitamente o destinatário do tributo: integrantes do grupo econômico atingido pela intervenção estatal. Por conseguinte, a norma impositiva tributária da CIDE que eleger outro sujeito passivo padecerá de inconstitucionalidade (PIMENTA, 2001, p.178).

Com base na técnica finalista pode-se dizer que sem intervenção não poderá haver criação das contribuições interventivas. Assim, havendo a instituição de exação sob esse modelo constitucional, destinada ao custeio de atividade interventiva estatal, deverá haver concomitantemente a instituição, através de norma administrativa, de medidas interventivas efetivas, isto é, a atividade interventiva será o pressuposto para a criação do tributo, não se confundindo a atividade interventiva com a materialidade do tributo.

Nesse sentido e também perfazendo uma característica essencial da CIDE, temos que o produto de sua arrecadação deve necessariamente vincular-se à finalidade para a qual foi instituída a exação. No caso da intervenção direta na economia, a destinação à finalidade é imprescindível à validade da norma impositiva, e, no caso da intervenção indireta, quando a CIDE for o próprio instrumento da intervenção, a arrecadação deve vincular-se à atividade interventiva, devendo ser dirigida ao orçamento da União (podendo neste caso, a arrecadação

ser dirigida a um Fundo, criado para planejar, fiscalizar ou planejar determinado setor em que se quer intervir). (PIMENTA, 2001).

Assim, sem vinculação do produto da arrecadação à atividade interventiva a norma impositiva será inválida.

Para Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2001, p.179), no caso das CIDEs, a necessidade de aferição de vantagem pelo contribuinte, a parafiscalidade e a referibilidade são meros traços acidentais, podendo ocorrer ou não, dependendo do caso, não servindo tais parâmetros para se aferir a validade da norma interventiva.

Para Pimenta (2001), seria desnecessária a aferição de vantagem pelo contribuinte, no sentido de que a contribuição interventiva não se vincula a esse fato, podendo ser criada ainda que o sujeito passivo não obtenha qualquer vantagem da atividade interventiva.

Quanto à parafiscalidade, a União poderá ou não criar um órgão, ou Fundo, aos quais destinará o produto da arrecadação (no caso da intervenção direta) ou mesmo nos casos em que a contribuição funcione como o próprio instrumento de intervenção, ou ocorrendo através do exercício de fiscalização da União (intervenção indireta) a parafiscalidade continuará sendo prescindível.

Quanto à referibilidade, entende o autor que no caso das contribuições interventivas há uma referibilidade indireta em relação ao contribuinte, pois entre a atuação estatal e o sujeito passivo há um fato intermediário: pertinência ao grupo. Porém, esse fator poderá não funcionar como base de cálculo da contribuição.

Nesse sentido, para se aferir a constitucionalidade de uma norma interventiva, referido autor seleciona os seguintes requisitos³⁸: finalidade, espacial, subjetivo, objeto, motivo, proporcionalidade, razoabilidade e provisoriedade (PIMENTA, 2003, p.339).

2.2.3.1 Posição de Hugo de Brito Machado Segundo

De outro turno, Hugo de Brito Machado Segundo (2005), em sua obra

38 A descrição dos requisitos se confunde com os pressupostos para intervenção do Estado no domínio econômico, citados no item "Caracterização da intervenção do Estado no domínio econômico".

Contribuições e Federalismo (2005, p.167), destaca que a União vem se utilizando das CIDEs para expandir indevidamente o exercício de seu poder tributário. Critica a facilidade e aumento indiscriminado de sua instituição e o fato das CIDEs não serem repartidas entre os demais integrantes da Federação (como ocorre com os principais impostos federais e os eventualmente instituídos em razão da competência residual).

Diferentemente do entendimento de Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002), para Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p.170), a União somente poderia instituir CIDEs sobre setores específicos da economia, regidos pelo direito privado, nos quais as atividades sejam desenvolvidas em regime de livre iniciativa (art.170, parágrafo único da CF/88) e que estejam sofrendo descompasso grave, a prejudicar seriamente a subsistência do setor ou a preservação, em relação ao mesmo, de princípios constitucionais como a da livre concorrência, da proteção ao meio ambiente, ao pleno emprego, etc. Esse descompasso ou distorção que enseja a criação da CIDE deve ser algo indesejável, e não algo ilícito.

Na realidade, este ponto, que diz respeito ao modo como a contribuição atingirá a finalidade interventiva, se diretamente, tal como um imposto extrafiscal, ou se indiretamente, gerando recursos para um órgão específico, é assunto ainda bem controvertido na doutrina.

A doutrina em geral sustenta que as contribuições interventivas alcançam sua finalidade de três formas: i) através do custeio de órgão incumbido de intervir na economia, ou ii) através da destinação dos recursos respectivos para o custeio de atividade econômica explorada pela União; e iii) como também através da própria incidência da contribuição que intervém na economia, isto é, a intervenção custeada ou realizada diretamente pela própria incidência da CIDE.

Contudo, para Hugo de Brito Machado Segundo (2001, p.129) a única maneira de uma CIDE atingir de forma proporcional a finalidade a que se destina é intervindo ao incidir e também necessariamente ao custear, possuindo essencialmente uma função extrafiscal interventiva.

Melhor explicando: referido autor defende a ideia de que as CIDEs devem realizar a intervenção diretamente, por meio da sua incidência, tal como os impostos sobre o comércio exterior, e, além disso, o produto de sua arrecadação deverá também ter aplicação relacionada com a finalidade que o justifica.

Veja-se trecho que bem ilustra sua posição:

A mera utilização da contribuição como fonte de custeio de um órgão interventor não é possível em face do disposto no próprio art.149 da Constituição, que assevera serem as contribuições nele referidas o próprio instrumento de atuação da União Federal nas respectivas áreas. É certo que, em se tratando de contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, categorias essas representadas por entidades paraestatais dotadas de orçamento próprio que não se confunde com o do Tesouro Nacional, a destinação do produto da arrecadação a essas entidades atende a finalidade instrumental da contribuição. É igualmente certo, contudo, que no caso de intervenção no domínio econômico, atividade que não é realizada por entidades paraestatais mas por órgãos da própria União, vinculados ao Tesouro Nacional e financiados por recursos provenientes de impostos e taxas, considerar que as contribuições respectivas atenderiam suas finalidades simplesmente financiando esses órgãos torná-las-ia idênticas a impostos, descaracterizando-as.

E o produto de sua arrecadação deve, também, ter aplicação vinculada à finalidade da contribuição, para que essa finalidade seja, inteira e exclusivamente, a de intervir na economia, e não outra. Isso não significa que a contribuição deve necessariamente custear um órgão interventor como o CADE, mas sim que deve ter seus recursos destinados ao custeio de uma atividade estatal que tenha por fim desestimular, diminuir ou mitigar o fato que ensejou a intervenção.

Em síntese, tanto a contribuição deve, em si mesma, possuir essencialmente uma função extrafiscal interventiva, como o produto de sua arrecadação deve ser aplicado na consecução de atividades vinculadas a essa mesma finalidade (MACHADO SEGUNDO, 2001, p. 116).

Ademais, para Hugo de Brito Machado Segundo (2001) a hipótese de incidência deve estar relacionada com a intervenção, assim como os contribuintes e base de cálculo devem também estar relacionados com a intervenção. No mesmo sentido, o produto de sua arrecadação deve ser aplicado na consecução de atividades vinculadas a essa mesma finalidade.

Assim, para o autor citado acima, não são válidas contribuições que incidam sobre fatos não relacionados com a intervenção (folha de salários) a serem pagas por toda a universalidade de contribuintes, não sendo válido o argumento de que financiam órgãos que supostamente realizam intervenção na economia (SEBRAE e INCRA, por exemplo). (MACHADO SEGUNDO, 2001, p.117).

Hugo de Brito Machado Segundo (2001) entende também que não é facultada à União a criação de uma CIDE cujo suporte fático seja idêntico ao de um imposto federal partilhado com Estados e Municípios (exemplo IR ou IPI), visto que isso representaria uma diminuição da participação destes na arrecadação respectiva.

Por fim, assim expressa sua irrisignação quanto aos excessos cometidos pelo legislador, que vem instituindo várias CIDEs sem qualquer respeito à natureza

jurídica do próprio instituto, aproveitando-se da elasticidade que o conceito da 'intervenção no domínio econômico' vem permitindo:

[...] diferentemente da finalidade de outras contribuições, a expressão 'intervenção no domínio econômico' comporta praticamente tudo. A criação de qualquer tributo produz, em si mesma, interferência na ordem econômica, majorando custos, reduzindo poder de consumo, etc. Todo órgão estatal, por seu turno, também interfere na economia, pois qualquer atividade do Estado causa, em última análise, efeitos econômicos. E esse cheque em branco já está sendo utilizado, com largueza, na tentativa de salvar exações inconstitucionais [...] (MACHADO SEGUNDO, 2001, p. 114).

A crítica acima é procedente, pois de fato verifica-se um mau uso das contribuições interventivas, utilizadas indiscriminadamente como instrumento de arrecadação de recursos para várias atividades da União.

O que falta na realidade é a fixação de requisitos mínimos que possibilitem a aferição da validade e constitucionalidade das leis instituidoras das CIDEs.

Realmente, verifica-se, com o passar dos anos, a existência de abuso do poder legislativo em editar diversas modalidades de CIDEs sem qualquer respeito aos parâmetros conceituais já traçados pela doutrina. E pior, o próprio Poder Judiciário vem admitindo a existência de várias exações sob o manto de 'contribuições de intervenção no domínio econômico', ocasionando um 'alargamento' conceitual que gera, a nosso ver, um desvirtuamento do instituto jurídico das contribuições interventivas (como, por exemplo, a aceitação da desvinculação de suas receitas propostas por emendas constitucionais).

Essa insuficiência de critérios de controle para instituição e funcionamento do instituto das CIDEs, e em contrapartida a facilidade de sua instituição (em comparação com os impostos e contribuições sociais para seguridade social), atrelada à desvinculação do produto da suas receitas, podem levar efetivamente, como defende Hugo de Brito Machado Segundo (2001), a uma crise de nosso sistema tributário nacional, com conseqüências drásticas ao Federalismo (aumento exacerbado de poder financeiro da União em detrimento dos demais entes federados, e esvaziamento das demais figuras tributárias de nosso sistema).

3.2.3.2 Posição de Marco Aurélio Greco

Pois bem, como dito acima, não pretendemos exaurir o tema nem expor as várias teorias que tratam do assunto em estudo, mas é oportuno trazeremos ao debate um resumo dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco (2001) que enumera 21 parâmetros que disciplinam a contribuição de intervenção no domínio econômico e definem seu perfil e função:

- a. Só a União pode instituir contribuição de intervenção: o art.174, que abrange o Poder Público em geral (Estados, DF e Municípios) prevê o papel do Estado como incentivador da atividade econômica, podendo em tese, atuar no domínio econômico. Contudo, o exercício desta função de incentivo por Estados, Distrito Federal e Municípios, embora amparada constitucionalmente, não dá autorização para a instituição de contribuição interventiva, pois isso entraria em conflito com o art.149 da CF/88 que dá competência exclusiva para a União instituir contribuições de intervenção no domínio econômico.
- b. Deve existir um campo em que caiba intervenção. Há um campo da atividade em que não poderá incidir contribuição interventiva: trata-se da prestação de serviços públicos que estejam submetidos a regime de direito público essencial da União (o campo de poder de polícia é compatível com a incidência das contribuições interventivas). Se determinada atividade configurar um serviço público, que se revista de caráter essencial à coletividade, haverá um impedimento à existência de contribuição de intervenção. Contudo, não é todo o campo abrangido pelo que se costuma denominar de 'serviço público' que impede a existência de intervenção (o Adicional de Tarifa Portuária (ATP) foi admitido pelo STF³⁹). Assim, se o campo de atividade tomado em consideração não comportar intervenção (serviço público essencial da União), não há como falar em contribuição de intervenção, seja ela vista como instrumento de geração de recursos para o custeio de atividade interventiva, seja vista como o próprio instrumento de

³⁹ O Plenário do STF declarou a constitucionalidade do Adicional de Tarifa Portuária, por entender que ele tem a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico por gerar receita vinculada da União ao investimento nas instalações portuárias devida por categoria especial de usuário de serviços que a elas dizem respeito de forma direta, portanto legitimada pelo art. 149 da CF RREE 209.365 (BRASIL, 2000a) e 218.061 (BRASIL, 2000b). Esses acórdãos serão analisados no Capítulo 4 da presente pesquisa.

intervenção.

Entendemos que tal posicionamento se aproxima da tese defendida por Paulo Roberto Lyrio Pimenta, que entende ser possível a instituição de CIDE nos casos de intervenção direta ou indireta, inclusive nos casos de serviços públicos impróprios.

- c. Intervenção/ contribuição devem estar circunscritas a um setor/área/atividade: um dos parâmetros da instituição da contribuição é a definição de uma parcela do domínio econômico, que atuará como critério de circunscrição da sua aplicação, inclusive no que se refere aos respectivos contribuintes. Contribuição de intervenção que atinja universo que abrange todos, independente do setor que atuem, até poderá ser contribuição, mas não será mais de 'intervenção'.
- d. Finalidade qualifica a contribuição: a contribuição deve ter por finalidade buscar os objetivos constitucionalmente consagrados na Constituição como um todo e, particularmente, na Ordem Econômica, de acordo com o conjunto de princípios nela consagrados (art.170, 173§4º, 174, e outros também da Ordem Social).
- e. Avaliação envolve juízo político: o critério constitucional de validação das contribuições é de cunho finalístico, portanto, perquirir quanto à finalidade não é apenas discutir questão política, é, sim, verificar se o fundamento constitucional de validade da exigência está atendido no caso concreto.
- f. Razoabilidade e proporcionalidade na disciplina das contribuições: a exigência que não atender, cumulativamente, à razoabilidade e à proporcionalidade nos seus diversos aspectos poderá conflitar com a garantia do devido processo legal material, assegurada pelo art.5º, LIV da CF/88.
- g. Deve existir um 'motivo' para a intervenção: são as razões concretas que apontem no sentido da inadequação entre a realidade atual e os objetivos e princípios constitucionais.
- h. Não cabe superposição de contribuições para a mesma finalidade: para cada finalidade, cabe uma contribuição. Finalidade nova exige nova contribuição.
- i. O 'tempo' como parâmetro da contribuição: a especificação da finalidade, na própria lei, é um elemento relevante para aferição não apenas da sua constitucionalidade, mas também da sua extensão temporal.

- j. Contribuintes devem pertencer ao grupo: a contribuição supõe a existência de um grupo atrelado à finalidade que se quer alcançar e, os contribuintes da exação devem fazer parte do conjunto alcançado pela intervenção. Se os contribuintes, indicados na lei que instituir a contribuição, não fazem parte do grupo ao qual a finalidade diretamente atrela, podemos ter duas situações: i) ou falta racionalidade à exigência, o que fere o princípio da razoabilidade e a garantia do devido processo legal material; ou o grupo é mais amplo do que aparenta ser, dele fazendo parte também os contribuintes indicados na lei.
- k. Pertinência efetiva e não ficta ao grupo: os contribuintes devem pertencer efetivamente ao grupo e não por ficção legal.
- l. Nem todos que integram o grupo precisam ser contribuintes: embora integrar o grupo seja um requisito para definir o contribuinte da exação, nem todos os integrantes do grupo devem, necessariamente, ser contribuintes. Isso porque se pode ter por finalidade uma intervenção para equalizar posições relativas a cada um dos integrantes de determinado grupo, evitando com isso distorções.
- m. Interesse do grupo e valores positivos: a contribuição e a intervenção não podem se tornar instrumentos de punição nem inviabilizar a atividade econômica. O interesse do grupo e de alguns devem ser atendidos mediante instrumentos positivos que se coadunem com os ditames dos art. 3º, 170 e 174 da CF/88, que não albergam a destruição de uns em benefício de outros.
- n. Contribuições de intervenção e extrafiscalidade: o legislador tem o poder de utilizar a tributação com finalidade extrafiscal, isto é, tanto no sentido positivo (de estímulo), como no sentido negativo (de desestímulo). Para Marco Aurélio Greco, a extrafiscalidade é tema concernente aos impostos que são instrumentos de arrecadação para o Tesouro (função fiscal), e não concernente às contribuições. Nesse sentido, extrafiscalidade não é conceito que seja pertinente quando se examinam as contribuições, pois nestas, o perfil da exigência é diferente e a arrecadação não se põe como parâmetro para aferir o significado e função da exigência. Contribuições não existem em função da arrecadação, mas em função da finalidade a que se preordenam. E mesmo admitindo a aplicação da extrafiscalidade às contribuições, reconhece o autor, que, no caso das contribuições, a extrafiscalidade só poderia assumir uma função positiva e não negativa.
- o. Volume arrecadado deve ser aplicado na finalidade: a contribuição existe em

função do atendimento de uma finalidade constitucionalmente contemplada. Se existe finalidade, a destinação do produto da arrecadação é elemento que compõe o perfil da figura. A função da contribuição de intervenção não é arrecadatória (função fiscal); visa atingir positivamente um determinado setor da atividade econômica, em contemplação de um objetivo constitucionalmente consagrado.

- p. Volume arrecadado deve ser proporcional à intervenção: a 'institucionalização do excesso' compromete a contribuição de intervenção pois, se o produto da arrecadação extrapola constantemente a dimensão necessária à intervenção, a contribuição deixa de existir em função da intervenção, para se tornar instrumento de geração de receitas para a União, que independe da intervenção e visa custear outras despesas específicas ou de caráter geral.
- q. Aplicação do recurso deve ser no grupo de onde provém: os respectivos recursos devem voltar-se ao grupo que dá a razão de ser da intervenção, como forma de se atingir a finalidade prevista para aquele grupo.
- r. Criação por lei ordinária: a remissão do art.149 ao art.146, III da CF refere-se à necessidade de disciplina prevista no CTN e não à indispensabilidade de prévia lei complementar para instituição da contribuição interventiva.
- s. Capacidade contributiva não é, obrigatoriamente, critério de dimensionamento das contribuições: a capacidade contributiva direciona a instituição de impostos e não de contribuições. As contribuições existem não 'porque' ocorreu algo, mas sim 'para que' se obtenha algo (a finalidade). A contribuição pode até ser calculada mediante a utilização de critérios de volume, números de unidades, renda per capita, etc, mas não porque estivesse obrigada por lei a escolher tais eventos.
- t. Há bases de cálculo proibidas às contribuições de intervenção: a contribuição pode ter a mesma base de cálculo de um imposto sem que isto implique sua inconstitucionalidade, contudo, contribuição de intervenção econômica que utiliza mesma base de cálculo do art.195 da CF/88 seria inconstitucional pois o constituinte conferiu à base de cálculo do art.195 um caráter exclusivo, exigindo inclusive lei complementar para instituição de outras fontes de custeio da seguridade social, e assim, não faria sentido, permitir-se uma outra contribuição, através de lei ordinária ou MP, a instituição de outra exação com mesma base de cálculo.

Observe-se que tal posicionamento firmado por Marco Aurélio Greco no item acima, foi ofertado em artigo publicado em 2001, portanto, anterior à Emenda Constitucional de 33 de dezembro de 2001, que incluiu o §2º, inciso III ao art. 149 da CF/88, possibilitando que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico possam ter alíquotas *ad valorem* (tendo por base o faturamento, a receita bruta, ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro) ou específica - podendo assim coincidir com a base de cálculo das contribuições do art.195 da CF/88.

- u. Dimensionamento da contribuição deve ser proporcional: o dimensionamento deve atender a critérios objetivos (alíquota), subjetivos (o contribuinte deve participar do grupo da intervenção atrelada a determinada finalidade) e relacionais (relação à participação ou significado que o sujeito passivo - em razão de sua atuação - tiver no próprio setor).

Esses 21 parâmetros foram delineados por Marco Aurélio Greco em livro publicado em 2001 e sintetizam algumas das características para se aferir a validade das contribuições interventivas.

Já em 2006, Marco Aurélio Greco (2006) escreve novamente artigo tratando das contribuições de intervenção no domínio econômico, traçando novamente alguns critérios de controle para criação, funcionamento e permanência das CIDEs em nosso ordenamento jurídico.

Insatisfeito com a insuficiência do modelo tradicional traçado pela doutrina pátria relativamente às CIDEs, ele propõe agora seis conceitos básicos que se aplicam às CIDEs, que serão usados para se examinar sua constitucionalidade e legalidade. São eles:

- a. A competência constitucional para instituir a CIDE qualifica-se pela finalidade;
- b. A importância do orçamento: não apenas da peça orçamentária, mas também a possibilidade do Poder Judiciário examinar a constitucionalidade ou legalidade da norma orçamentária;
- c. A aplicação dos recursos: os recursos devem ser aplicados na finalidade que

- justifica a cobrança da contribuição e as normas que impeçam que o produto de sua arrecadação chegue àquelas destinações são inconstitucionais;
- d. Toda contribuição supõe a idéia de grupo. d.1) grupo é fruto da solidariedade social, sempre que nos reunimos em algum grupo, é porque imanente a esta idéia está uma noção de solidariedade, os integrantes estão juntos por alguma razão da vida social; d.2) integrar um grupo implica participar dos seus destinos (participar implica não apenas existirem canais de participação mas também ações concretas nessa direção);
 - e. Os recursos devem vir do grupo e voltar para o grupo;
 - f. Capacidade contributiva vista sob duas interfaces: f.1) do grupo externamente em relação aos demais (neste caso a capacidade contributiva não é conceito absoluto, o grupo é formado por aqueles que de algum modo se relacionam com determinada atividade, produto, área de ação, interesse econômico ou social); e f.2) a interface do grupo internamente com seus membros (neste caso deve-se levar em conta a capacidade contributiva, isto é, pode-se fazer parte do grupo, mas os sujeitos passivos a serem onerados economicamente serão aqueles que tiverem condições para tanto).

Com tais parâmetros, verifica-se a crescente preocupação do autor citado, em criar requisitos que permitam não só o controle de validade quanto à criação das CIDEs, como também de aferir-se a validade de sua permanência no sistema (GRECO, 2006)⁴⁰.

Como bem demonstrou Marco Aurélio Greco (2006), os requisitos ‘finalidade’, ‘destino da arrecadação’ e ‘os recursos devem vir e voltar para o grupo’, estão ligados a políticas públicas que devem ser implementadas pelo Governo, dentro de sua política orçamentária (pois o orçamento é mais do que mera alocação de dotações, podendo ser utilizado como instrumento de implantação de políticas públicas).

Portanto, a análise de validade quanto a alocação do recurso das CIDEs (se estão sendo destinados às finalidades para as quais foram propostas e dentro do

⁴⁰ O Supremo Tribunal Federal pode controlar a inconstitucionalidade das normas que impedem que o produto da arrecadação das contribuições vá para as finalidades constitucionais, também o Superior Tribunal de Justiça poderia controlar a legalidade dos atos à luz da finalidade (ADI2925). (GRECO, 2006).

grupo vinculado à essa necessidade de intervenção) passa necessariamente pelo controle de constitucionalidade das políticas públicas pelo Poder Judiciário.

3.2.3.3 Posição de Marciano Seabra de Godoi

Corroborando com os anseios de adoção de medidas mais eficazes, Marciano Seabra de Godoi (2007) destaca que o desvirtuamento do instituto jurídico das contribuições está atrelado à desvinculação do produto da arrecadação da receitas das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, feito por diversas Emendas Constitucionais promulgadas desde a década de 1990⁴¹. Nesse sentido afirma o autor:

O conceito de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico contido na Constituição originária promulgada em 1988 vem sendo paulatinamente desfigurado por diversas Emendas Constitucionais promulgadas a partir de 1994. Ao longo dos últimos anos, economistas tidos por experts em finanças públicas, além de Ministros de Estado como o atual Ministro do Planejamento, deram entrevistas e publicaram artigos em jornais de grande circulação defendendo mudanças constitucionais que dessem ampla liberdade para o Executivo aplicar onde bem entendesse os recursos dos impostos e das contribuições, como se entre essas duas categorias não houvesse qualquer diferença de monta. Segundo essas opiniões, o alto grau de vinculação das receitas públicas federais seria um "defeito" do sistema tributário criado pela Constituição de 1988. Emendas Constitucionais promulgadas a partir de 1994 buscaram claramente corrigir o que se percebia como um defeito da Constituição originária. O que não ocorre a tais economistas é que o que eles tomam por defeito é exatamente a pedra de toque da natureza jurídica das contribuições: a necessária vinculação de sua arrecadação ao provimento de finalidades públicas específicas.

[...]

A paulatina desconstrução da noção jurídico-tributária de contribuição não se deve somente a nosso tão operoso poder constituinte derivado (que em média altera a Constituição de 1988, desde que foi promulgada, de quatro em quatro meses); também é obra do legislador ordinário, que cria e majora contribuições sociais e cides respondendo às mais diversas necessidades e com os mais diversos propósitos, a maioria deles distanciados das genuínas finalidades que, segundo o Texto de 1988, autorizariam a criação das referidas exações (GODOI, 2007, p. 81).

Outra medida adotada pelo Governo Federal, e condenada por Marciano

⁴¹ Nesse sentido, veja-se a ECR n.1 de março de 1994 (BRASIL, 1994b); a EC n. 27/2000 (BRASIL, 2000b) e EC n. 42/2003 (BRASIL, 2003a) que possibilitaram a aumentaram drasticamente a desvinculação das contribuições.

Seabra de Godoi (2007), que fere o quesito da vinculação das receitas às finalidades constitucionalmente delimitadas das CIDEs, é a prática do contingenciamento orçamentário como forma de melhora do superávit primário do governo, já visto no capítulo anterior do presente estudo. Vejamos:

A lógica perversa da execução orçamentária das cides praticada nos últimos anos no governo federal é a seguinte: a arrecadação das cides constitui "receita" que ajuda a engordar o superávit primário, daí a constante criação e majoração dessas exações, ainda mais tendo em vista que 20% de sua arrecadação é totalmente desvinculada de quaisquer gastos específicos. Contudo, caso fossem efetivamente gastos os restantes 80% da arrecadação nas ações e programas previstos nas leis instituidoras, haveria a contabilização de despesas que reduziriam o superávit primário - daí a solução de implementar somente a cobrança/arrecadação, postergando indefinidamente a aplicação dos recursos. A "cobertura legal" que o governo federal vem utilizando para tal postergação de gastos é o art.8.º, parágrafo único da LRF, que determina que "os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que socorrer o ingresso". (GODOI, 2007, p. 81-110, grifo do autor).

Veja-se que além de desvirtuar o conceito de vinculação das receitas das CIDEs, a prática do contingenciamento orçamentário fere ainda o caráter de provisoriedade e excepcionalidade das CIDEs, como instrumentos de regulação da intervenção do Estado na economia. Melhor explicando, ocorrendo continuamente superávit primário, através da prática do contingenciamento orçamentário, com a não aplicação dos recursos arrecadados, verifica-se uma desnecessidade da instituição da exação em comento, que não pode ser utilizada com fins arrecadatórios, como ocorre com os impostos. Assim, não havendo mais necessidade de intervenção do Estado em determinado setor, a cobrança da CIDE torna-se ilegal em decorrência da inadequação da medida.

3.2.4 Os campos de atuação do Estado para incidência das CIDEs

Há grande dissenso doutrinário-dogmático, relativamente ao estudo das CIDEs, na parte que trata do campo de atuação do Estado que permite a intervenção econômica necessária à instituição de uma contribuição interventiva.

Vimos que o Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.49) entende possível que

a criação de CIDEs se dê tanto na intervenção no campo do direito privado como na intervenção no campo do direito público, incluindo os serviços públicos impróprios, e nas formas de intervenção direta (art.173) e indireta (art.174). Já Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p.170) afirma que a União somente poderá instituir CIDEs sobre setores específicos da economia regidos pelo direito privado, nos quais as atividades sejam desenvolvidas em regime de livre iniciativa e que estejam sofrendo descompasso grave a prejudicar seriamente a subsistência do setor.

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2001), não sobraria muito espaço para a instituição de CIDEs, nem quando o Estado intervém de forma direta (nem mesmo quando atuando em regime de direito privado em paridade de condições com o particular, nos termos do art.173) nem quando intervém de forma indireta na economia (através de concessão ou permissão de serviço público). Para referido autor, a única maneira de uma CIDE atingir de forma proporcional a finalidade a que se destina é intervindo ao incidir e também necessariamente ao custear, possuindo essencialmente uma função extrafiscal interventiva.

Vejamos a posição de outros doutrinadores sobre o assunto.

3.2.4.1 Posição de Ives Gandra da Silva

Ives Gandra da Silva Martins (2001, p.189) defende que a CIDE poderá referir-se ao regime jurídico do art.173 da CF/88, visto que aquele, de prestação de serviços públicos, diz respeito à própria atuação do Estado na ordem econômica.

No caso do art.174 da CF/88 (BRASIL, 1988a) - cujas regras não são interventivas - a instituição de uma contribuição de intervenção, como mecanismo regulatório, só poderá ser admitida se o mercado estiver desregulado.

Ives Gandra (2001), na obra citada, lembra que a contribuição interventiva deve respeitar a livre iniciativa (nos termos do caput do art.170, II da CF/88), a livre concorrência, (art.170, IV), e o planejamento meramente indicativo para o setor privado (art.174).

Com base nesses dispositivos, afirma que a ordem econômica da CF/88 adotou clara opção pela economia de mercado, não permitindo sequer, à luz do

art.173, que o Estado atue no setor privado, a não ser nos casos de relevante interesse coletivo ou imperativos de segurança nacional. Fora dessas hipóteses, poderá prestar serviço público com densidade econômica (art.175), mas não poderá participar da exploração de atividades pertinentes à iniciativa privada. (MARTINS, 2001).

Melhor explicando, para Ives Gandra da Silva Martins (2001) a ordem econômica comporta duas claras atuações de seus agentes, i) na exploração de atividades de conteúdo mercantil, abrangendo, inclusive, os serviços e ii) na prestação de serviços públicos com densidade econômica. Na primeira, prevaleceriam as normas de direito privado, com a presença indireta dos ramos de direito público relacionados; na segunda, as regras do direito público seriam mais relevantes, principalmente as de direito administrativo, embora também com influência indireta do direito privado.

O autor afirma que a opção pela economia de mercado torna-se clara pelo disposto no art.174 da CF/88 que prevê que o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este – o planejamento - determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Entende o autor que o art. 173 da CF/88 prevê que só será permitida a exploração direta de atividade econômica pelo Estado para atender os casos de interesse coletivo relevante ou os imperativos da segurança nacional.

O art. 173 assim dispõe:

Ressalvados os casos previstos nesta Constituição a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§1º - A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

- I- sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;
- II- a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;
- III- licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;
- IV- a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração fiscal, com a participação de acionistas minoritários;
- V- os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores. (BRASIL, 1988a).

Veja-se que em nenhum momento o art.173 comporta a exploração de *serviços públicos*, mas apenas delimita os casos de exploração do Estado de atividades econômicas, prevalecendo as regras próprias do direito privado, para os casos de intervenção amparados por esse artigo.

Ainda analisando o art.173, depreende-se que a exploração do Estado de atividade econômica para atender aos imperativos da segurança nacional e o interesse público podem conformar exploração através de *serviços*, mas sem que sejam necessariamente *públicos*.

Quanto aos serviços públicos, o regime jurídico para atuação do Estado na prestação de serviços públicos, submetida ao regime jurídico de direito público, está delineado no art. 175 da CF/88 que assim dispõe: “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”. (BRASIL, 1988a).

No art.173, §1º o constituinte fala apenas em *serviços* e no art.175 o constituinte fala em *serviços públicos*. Tal distinção demonstra que o constituinte deu tratamento diferenciado aos dois regimes de atuação do Estado na economia.

Ives Gandra assim especifica a distinção dos regimes jurídicos:

[...] No primeiro, o Estado atua como agente vicário na exploração própria da atuação particular, regida por normas que pertinem ao direito privado e, no segundo, o segmento privado pode atuar como agente acólito do Estado na prestação de serviços públicos, que não se confundem com os aspectos pertinentes ao artigo 173. (MARTINS, 2001, p. 188).

Ives Gandra da Silva Martins (2001) conclui que as contribuições interventivas só podem referir-se ao regime jurídico do art. 173, visto que o art.175, de prestação de serviços públicos, diz respeito à própria atuação do Estado na ordem econômica. Entende por fim que as contribuições interventivas são imposições excepcionais e extraordinárias, admitindo sua instituição somente em casos marcantes de descompasso de mercado, não sendo possível sua utilização como mecanismo de arrecadação do Estado.

3.2.4.2 Análise crítica dos campos de atuação para incidência das CIDEs

Por todo o exposto nos itens acima, podemos concluir que Hugo de Brito Machado Segundo (2001) só entende possível a instituição da CIDE nas áreas de atuação do Estado onde impere a liberdade de concorrência e a livre iniciativa (fora do art.173); Ives Gandra da Silva (2001) só admite a instituição das CIDEs sob o pálio do regime jurídico regulado pelo art.173 da CF/88, e os demais doutrinadores que foram citados na presente pesquisa entendem possível a instituição de CIDE nas formas de intervenção direta e indireta do Estado na economia.

Acompanharemos esta última corrente majoritária, para nos posicionarmos no mesmo sentido que Marco Aurélio Greco (2002), que de forma sucinta entende não ser possível a criação das contribuições interventivas somente quando o Estado estiver realizando serviço público essencial.

Entendemos que os serviços públicos essenciais ressaltados por Marco Aurélio Greco, como incapazes de gerar a instituição de uma contribuição interventiva, ou os serviços públicos próprios, seriam os serviços privativos do Poder Público, ou seja, que só a Administração Pública deve prestar (por exemplo, a preservação da saúde pública e os serviços de polícia) que devem ser custeados por toda a sociedade através da figura tributária dos impostos.

Lembre-se que, de qualquer forma (serviços públicos essenciais ou não), se o campo de atividade tomado em consideração não comportar intervenção, não há que se falar em contribuição de intervenção, seja ela vista como o próprio instrumento interventivo ou como instrumento para custeio da atividade interventiva.

Conclui-se, portanto que as contribuições de intervenção no domínio econômico podem ser consideradas um tributo regulador da ordem econômica, isto é, uma contribuição criada para a regulação das distorções do mercado.

Nesse sentido, defendemos a idéia de que as CIDEs só podem ser instituídas em caráter excepcional e provisório, com finalidade extrafiscal, podendo ser utilizada como o próprio instrumento de intervenção ou utilizada como fonte de custeio para órgão do Estado interventor, e o produto da arrecadação de suas receitas devem alcançar a finalidade para as quais foram criadas, sob pena de desvirtuamento de sua própria natureza como instituto jurídico.

Ademais, como o próprio conceito de “intervenção no domínio econômico” se confunde com a atuação própria de atividades do Estado, tendo em vista que qualquer produção de normas jurídicas ou atos administrativos podem gerar repercussão na economia, consideramos que os limites formais estabelecidos no

art.149 (art.146, III e art. 150, I e III) não são suficientes para a validação constitucional da exação. (BRASIL, 1988a).

3.3 Contribuições Sociais Gerais

3.3.1 Contribuições Sociais Gerais na jurisprudência

Não há referência expressa no texto da Constituição à existência das “contribuições sociais gerais”. Essa terminologia deve-se a construções doutrinárias e jurisprudenciais. Vejamos.

Como será melhor analisado no Capítulo 4, na jurisprudência o termo “contribuições sociais gerais” foi introduzido pela primeira vez quando do julgamento do RE138.284 (BRASIL, 1992a) e ratificado como espécie jurídica também na ADIMC 2556 e 2568 (BRASIL, 2003c).

O julgamento do RE138.284 (BRASIL, 1992a), que teve por relator o Ministro Carlos Velloso, julgamento realizado no dia 01/07/92 e publicado no DJ dia 28/08/92, foi um caso emblemático e serviu de parâmetro para a classificação doutrinária das contribuições.

De acordo com o voto do Ministro Carlos Velloso, as contribuições podem ser assim classificadas:

- a. De melhoria;
- b. Parafiscais;
- c. Especiais, sendo estas subdivididas em: contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições corporativas.

As parafiscais seriam:

- A. Sociais, subdivididas em:
 - a. Contribuições de seguridade social (art.195, I, II, III);
 - b. Outras contribuições de seguridade social (art.195, §4º) e

- c. Contribuições Sociais gerais (FGTS, salário educação, art.212, §5º, contribuições ao Sesi, SENAI, SENAC, art.240).

Ainda nos termos do voto do Ministro Velloso, as contribuições parafiscais têm caráter tributário, são consideradas uma espécie própria de tributos, ao lado dos impostos e das taxas, e têm por norma matriz o art.149 da CF/88 parágrafo único.

Nesse sentido, o voto afirma que o art.149 da CF/88 institui três tipos de contribuições:

- A) contribuições sociais
 - a. Contribuições de seguridade social;
 - b. Outras de seguridade social e
 - c. Contribuições sociais gerais;
- B) Contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e
- C) Contribuições corporativas.

De acordo com o Ministro Relator do RE 138.284 (BRASIL, 1992a), as contribuições de seguridade social estão disciplinadas no art.195, I, II e III da CF/88. São as previdenciárias, o Finsocial⁴², a da Lei 7.689 (CSSL), o PIS/PASEP. Não estão sujeitas à anterioridade anual (art.149, art.195, §6º).

As “outras contribuições de seguridade social” (art.195, §4º) não estão sujeitas à anterioridade (art.149, art.195, §6º), sua instituição está condicionada à competência residual da União, instituição por lei complementar (art.195, §4º; art.154, I), isto é, a expressão utilizada pelo Ministro “outras de seguridade social”

⁴² Apesar do Ministro Relator Carlos Velloso fazer referência ao Finsocial, no voto condutor do RE138.284 (BRASIL, 1992a), (julgamento realizado em 01.07.92) lembramos que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 103.778 (Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ 13.12.85)(BRASIL, 1985) entendeu que o Decreto-lei 1940/82, que havia instituído o Finsocial, não criara uma verdadeira contribuição social, pois a destinação da arrecadação do Finsocial não se referia a nenhum dos campos previstos no art.21, §2º, I do texto constitucional em vigor: intervenção no domínio econômico, previdência social ou interesse de categorias econômicas e profissionais. A arrecadação do Finsocial era afetada a “investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor”. Prevaleceu assim o entendimento de que o Finsocial seria um adicional ao imposto de renda (no caso das empresas prestadoras de serviço) e um imposto instituído pela via da competência residual da União no caso de incidência sobre a receita bruta das empresas comerciais. Sendo um imposto, não poderia estar afetado a um Fundo e a despesas e investimentos específicos nas áreas mencionadas, que era vedado pelo Carta de 1967 no art.62, §2º, decidindo o STF pela declaração de inconstitucionalidade apenas da afetação da arrecadação.

diz respeito àquelas contribuições sociais criadas através da competência residual da União, com base no art.195,§4º da CF/88.

Já a expressão “contribuições sociais gerais” foi utilizada para classificar as seguintes exações: o FGTS, o salário educação, as contribuições do SENAI, SESC, SENAC (art.240 da CF/88) RE 138.284 (BRASIL, 1992a).⁴³

Dessa forma, parece-nos que a expressão “contribuições sociais gerais” utilizada no voto do Ministro Carlos Velloso tem o sentido de contribuições contidas no texto constitucional, e não no sentido de contribuições sociais genéricas, abrangentes de outras espécies de contribuições.

Apesar de o Ministro enquadrar o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) como exemplo de contribuições sociais gerais, faremos uma pequena digressão para examinarmos a natureza jurídica das contribuições para o FGTS.

Sob a égide da Constituição de 1969 o STF havia assentado o entendimento⁴⁴ de que as contribuições para o FGTS referentes aos recolhimentos em contas vinculadas dos empregados não tem sequer natureza tributária por ser ônus do empregador e direito social do empregado (CF/88, art.7º, III) decorrente de relação trabalhista e social e não de relação tributária, ainda mais porque o produto da arrecadação do FGTS pertence ao empregado, não constituindo receita pública destinada à satisfação das necessidades públicas.

Já no caso das contribuições instituídas pela LC 110/2001 (devidas pelos empregadores para os empregados em caso de despedida imotivada do empregado à alíquota de 10% sobre todo o montante de depósitos devidos do FGTS e a contribuição devida pelos empregadores à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador), as mesmas têm nítido caráter tributário, pois não correspondem a encargo decorrente do contrato de trabalho.

Admitido seu caráter tributário, passemos à análise quanto à classificação como contribuição social geral.

⁴³ Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p.100) as contribuições para o sistema “S” seriam classificadas como contribuições corporativas. Já para Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.24) as contribuições para o Sistema “S” seriam uma subespécie das contribuições sociais ao lado das contribuições para a seguridade social, salário-educação, contribuição ao PIS, contribuição para o FGTS e CPMF. Comungamos como o entendimento de Paulo Roberto Lyrio Pimenta e consideramos as contribuições instituídas no art.240 da CF como uma subespécie das contribuições sociais.

⁴⁴ Os julgados que declaram que o FGTS não tem natureza tributária: RE 100.249, DJ 01/07/88 (BRASIL, 1988); RE120.189 DJ 19/02/99 (BRASIL,1999); RE134.328 DJ 02/02/93. (BRASIL, 1993).

O julgado no qual o Supremo Tribunal Federal admitiu a existência da figura jurídica da “contribuição social geral” foi a ADI-MC2556 (BRASIL, 2003c) e que teve relatoria do Ministro Moreira Alves, julgamento realizado em 09/10/2002 e publicado no DJ 08.08.2003, onde se questionou a validade da Lei Complementar n. 110 de 29 de junho de 2001. (BRASIL, 2001e).

A LC 110/2001 (BRASIL, 2001e) foi criada para levantar recursos para financiar as condenações da CEF em recompor os expurgos inflacionários praticados de 12/88 a 02/89 e 04/90⁴⁵.

Sucintamente, podemos dizer que a LC110/2001 instituiu duas exações: i) de caráter permanente, incidindo no momento da despedida imotivada de empregados, tendo por base de cálculo o montante dos depósitos do FGTS devidos durante a vigência do contrato de trabalho e por alíquota de 10%; e ii) de caráter temporário (cinco anos) incidente mensalmente sobre a remuneração devida no mês anterior a cada trabalhador, à alíquota de 0,5%.(BRASIL, 2001e).

A Corte poderia ter declarado a inconstitucionalidade total da lei ou somente declarado a inconstitucionalidade parcial, somente com relação à estipulação da anterioridade nonagesimal (art.14 da LC 110/2001). (BRASIL, 2001e). Se considerada contribuição social geral estaria atrelada ao art.149 da CF/88 e, portanto, sujeita ao princípio da anterioridade anual, se considerada uma contribuição social para a seguridade estaria sujeita aos ditames do art.195, §6º da CF/88, e, portanto, sujeita à anterioridade nonagesimal.

Os argumentos da Corte que acarretaram a rejeição da inconstitucionalidade total da lei foram: i) que a arrecadação da exação se dirigia ao FGTS e não ao Tesouro Nacional (rejeitando assim as alegações de violação aos arts.145, §1º, 154, I, 157, II e 167, IV da CF/88 (todos aplicáveis somente a impostos e não a outras figuras tributárias); ii) a cobrança da exação nada tem a ver com a multa imposta ao empregador (e em benefício do empregado) nos casos de dispensa imotivada. A exação dirige-se ao FGTS em geral e não ao patrimônio do empregado demitido, não aumentando o limite fixado provisoriamente no art.10, I do ADCT; iii) a finalidade social do FGTS justificaria o dever de todos os empregadores recolherem as novas contribuições, ainda que venham a beneficiar empregados que não possuíam

⁴⁵ As condenações que impuseram à Caixa Econômica Federal o ônus de recompor os expurgos inflacionários praticados nos meses de 12/88 a 02/89 e 04/90 contra o patrimônio dos correntistas do FGTS foram referendadas parcialmente pelo STF no RE 226.855/RS (BRASIL, 2000c).

qualquer vínculo com os tais empregadores-contribuintes; iv) as contribuições instituídas pela LC 110 não se destinam a financiar qualquer ação que possa ser tida como de seguridade social, não integrando a proposta de orçamento do art.195, §2º da CF. (BRASIL, 2003c).

O maior problema que destacamos em tal precedente, é o argumento defendido pelo Relator de que a simples *finalidade social* do FGTS (para atender ao direito social ao FGTS insculpido no art.7º, III da CF/88) seria suficiente para justificar o dever de os empregadores recolherem as novas contribuições instituídas pela LC110/2001, mesmo que beneficiassem empregados que não possuíam, nem possuem qualquer ligação com os tais empregadores, indicados como contribuintes pela LC 110/2001. O Relator considerou que *'mais sem razoabilidade'* seria se se delegasse ao Tesouro Nacional a tarefa de financiar reposição dos expurgos, pois neste caso todos os cidadãos-contribuintes seriam atingidos. (BRASIL, 2003c).

Assim, entendeu que as exações da LC 110/2001 são da subespécie “contribuições sociais gerais”, que se submetem à regência do art. 149 da CF e não ao art. 195. Não são contribuições da seguridade social, pois pelo seu regime, não integram a proposta de orçamento da seguridade social, não se aplicando a anterioridade nonagesimal que alude o art.195, §6º da CF/88, julgando, portanto inconstitucional apenas seu art.14 que dispunha sobre anterioridade nonagesimal da LC 110/2001. (BRASIL, 2003c).

Destaque-se que o único voto discordante foi do Ministro Marco Aurélio, que enfatizou sua irresignação com a criação da contribuição como forma de se ‘fazer caixa’ para o governo: “jamais soube que contribuição visa a fazer caixa para cobrir os efeitos de uma administração equivocada de um sistema, de um instituto previsto na própria Carta da República (FGTS)” (fls.300 do acórdão), chegando mesmo a não considerar a exação como contribuição:

Cumprindo indagar: esses recursos podem ser arrecadados sob a nomenclatura “contribuições”? Sem um exame até mesmo mais aprofundado, a resposta, ao que tudo indica é negativa, porque as contribuições estão balizadas, de forma exaustiva, na Carta da República. (fls.296 do acórdão) (BRASIL, 2003c).

Cingindo-nos ao que interessa nesta parte da pesquisa, conclui-se que a maioria dos Ministros entendeu que as exações criadas pela LC 110/2001 seriam contribuições sociais, que se enquadram na sub-espécie “contribuições sociais

gerais”, submetendo-se à regência do art. 149 da CF/88, e não à do art. 195 da Constituição Federal.

Além dos julgados mencionados acima, no recente julgamento do RE564.413/SC (julgamento realizado dia 12/08/2010, DJ de 03/11/2010 republicado no DJ de 06/12/2010) (BRASIL, 2010a), de relatoria do Ministro Marco Aurélio, onde se discutiu se a imunidade do art.149, §2º, I, da CF/88 alcançaria a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL incidente sobre o lucro auferido com as receitas de exportação, a Ministra Ellen Gracie, em seu voto-vista, aceita a existência de contribuições sociais gerais como subespécie das contribuições, e permite a criação de outras contribuições nesta classe além das já discriminadas no texto constitucional.

Vejamos a classificação das contribuições ofertada pela Ministra Ellen Gracie em seu voto no RE 564.413:

A competência para a instituição de contribuições ditas especiais - por oposição às contribuições de melhoria - é outorgada pelo art.149 e pelo art.149-A da Constituição Federal, contando, ainda, com algum detalhamento em outros dispositivos, como os arts. 177, §4º, e 195.

Tal espécie de tributo caracteriza-se por impor a um determinado grupo de contribuintes - ou, potencialmente, à toda a sociedade, no que diz respeito às contribuições de seguridade social - o custeio de atividades públicas que lhes digam respeito voltadas à realização de fins constitucionalmente estabelecidos.

Nesse sentido é que o art.149 permite a instituição de contribuições como instrumento de atuação da União nas áreas social, de intervenção no domínio econômico e do interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como autoriza os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituírem contribuições previdenciárias para o custeio de regime próprio de previdência e, finalmente, o art.149-A dá competência aos Municípios e ao Distrito Federal para que institua contribuição para o custeio de iluminação pública.

Pertinente, no ponto, detalhar a classificação das contribuições especiais, com amparo no Texto Constitucional:

“Contribuições especiais

1. sociais

1.1. gerais (art.149, primeira parte e §§2º, 3º e 4º, e art.212, §5º)

1.2. de seguridade social

1.2.1. ordinárias (art.149, primeira parte e §§2º, 3º e 4º, c/c art.195, I,II,III e 239)

1.2.2. residuais (art.149, primeira parte, c/c art.195, §4º)

1.2.3. de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (40 e 149, §1º)

1.2.4. temporária (art.149, primeira parte da CF c/c arts. 74 a 90 ADCT

2. de intervenção no domínio econômico (art.149, segunda parte e §§2º, 3º e 4º e art.177, §4º)

3. do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art.149, terceira parte)

4. de iluminação pública municipal e distrital (art.149-A).”

Vê-se, de pronto, que as contribuições ditas sociais se subdividem em

gerais e de seguridade social. Estas são as contribuições voltadas a atuações relacionadas a saúde, a assistência social e a previdência, conforme se infere do Capítulo II (Da Seguridade Social) do Título VIII (Da Ordem Social) da Constituição Federal. Aquelas, as gerais, por exclusão, são as que dizem respeito aos âmbitos de atuação definidos nos demais capítulos daquele Título VIII, como, por exemplo, os da educação, da cultura e do desporto.

A contribuição em discussão nos presentes autos é a contribuição de seguridade social. Tem suporte no art.195, I, c, da CF, com a redação da EC 20/98. (BRASIL, 2010a).

Com tal fundamentação, concluímos que a Ministra Ellen Gracie entende possível a criação de contribuições sociais gerais como instrumento de atuação do Estado no âmbito social, para atender a quaisquer finalidades insculpidas no Título VIII (com exceção das atuações concernentes à seguridade social) que tratem da ciência e tecnologia, da comunicação social, do meio ambiente, da família, da criança, do adolescente, do idoso e dos índios. (BRASIL, 2010a).

Portanto, a Ministra entende que as contribuições sociais gerais não são somente as figuras já trazidas no texto constitucional, sendo possível ao legislador ordinário criar contribuições adicionais.

3.3.2 Contribuições Sociais Gerais - características e elasticidade de conceitos

A simples aceitação ou não da figura jurídica das “contribuições sociais gerais” é assunto intrigante e controvertido. Citemos algumas opiniões doutrinárias divergentes.

Um autor que admite a existência das contribuições sociais gerais é Manoel Gonçalves Ferreira Filho (1994, p.98), que afirma que a leitura do art. 149 da CF/88 sugere a existência de quatro espécies diferentes de contribuições: i) contribuições sociais de destinação não constitucionalmente determinada; ii) contribuições de intervenção no domínio econômico; iii) contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas; e iv) contribuições para a seguridade social.

No caso da primeira espécie, “*fica assim a União autorizada a instituir as contribuições sociais que se justificarem, observadas as normas dos arts.146, III, e 150, I e III.*” (FERREIRA FILHO, 1994, p.98).

Fernando Ferreira Castellani (2009, p.122) também comunga do mesmo

entendimento, defendendo a possibilidade do legislador federal editar inúmeras contribuições sociais gerais, desde que destinadas e vinculadas ao custeio da atividade estatal relacionada ao campo social. Vejamos:

Dentro da ordem social, o legislador constitucional entendeu por bem isolar uma parcela, a seguridade social, e criar contribuições sociais específicas, as do art.195 e as eventuais residuais.

Ao lado destas, contudo, podemos vislumbrar a possibilidade de a União criar contribuições sociais para financiamento das atividades da ordem social, não relacionadas à seguridade social. Convém ressaltar as contribuições sociais gerais.

Por essa razão, entendemos viável a criação de contribuições sociais destinadas ao financiamento das atividades estatais relacionadas à educação, ao desenvolvimento da cultura, à ciência e tecnologia, ao amparo à família, entre outras possíveis.

[...]

O texto constitucional previu, expressamente, algumas destas contribuições, como a contribuição ao salário-educação, no artigo 212, §5º, e a contribuição ao sistema "S", prevista no artigo 240 do texto constitucional. Mais que essas, o legislador federal pode editar inúmeras contribuições sociais, sempre, é claro, destinadas e vinculadas ao custeio da atividade estatal relacionadas ao campo social.

[...]

Nesta seara, entendemos que o legislador federal tem ampla liberdade para a definição de materialidades para a incidência destas contribuições sociais gerais. (CASTELLANI, 2009, p. 122).

Na mesma posição doutrinária, Ricardo Conceição de Souza (2002a, p.115) entende que a regra-matriz do art.149 da CF/88, estabelece sim a possibilidade da União instituir contribuições como instrumento de sua atuação em qualquer segmento da ordem social, de que trata o Título VIII da Constituição Federal, e não admite que as únicas contribuições sociais possíveis de serem criadas seriam aquelas cujo signo presuntivo de riqueza já esteja expressamente previsto no Texto da Constituição (art. 195, 212,§5º e 239).

Argumenta que se a União tivesse competência apenas para instituir contribuições sociais discriminadas no próprio Texto Constitucional, como ocorre com as contribuições dos arts.195, 212, §5º e 239, o art. 149 restaria esvaziado, desprovido de sentido jurídico. (BRASIL, 1988a).

Isto porque, se as contribuições possíveis e admitidas já estão previstas nos art. 195, 212, §5º, 239 e 240 não haveria necessidade do constituinte ter elaborado as competências e limites do art. 149 da CF/88. (BRASIL, 1988a).

Em resumo, Ricardo Conceição Souza (2002b) entende que o art.149 é a regra-matriz para instituição de novas contribuições sociais ou interventivas,

enquanto os outros dispositivos constitucionais, art. 195, 212, §5º e 239, teriam função de especialização.

Com base nos artigos citados, o autor enfatiza que a Constituição não quantificou o número exato de contribuições a cargo da União, mas sim, como ocorre com os tributos com validação finalística, apenas apontou as finalidades que podem legitimar a instituição de novas contribuições.

Ricardo Conceição Souza (2002b) propõe que o controle dos limites à instituição de contribuições sociais gerais se fará pelos mecanismos de controle ao poder de tributar da União, no que concerne às contribuições, preferindo o autor traçar os contornos de um regime jurídico próprio para as contribuições, tais como: aspecto material híbrido, referibilidade para fins de sujeição passiva, base de cálculo, alíquota e capacidade contributiva condizente com a atuação estatal (SOUZA, 2002, p.374).

Em defesa de posição doutrinária oposta, Hugo de Brito Machado Segundo (2002), ao responder o que seria uma contribuição social geral, entendida como contribuição sem finalidade determinada de modo específico na Constituição, assim responde:

Parece-nos, pura e simplesmente, uma enorme contradição, que serve de disfarce para a instituição de impostos constitucionais. Dizer-se contribuição sem finalidade específica é o mesmo que dizer contribuição que não é contribuição: absurdo que dispensa maiores comentários. (MACHADO SEGUNDO, 2002, p. 177)

Ele defende a idéia de que a existência de contribuições sociais gerais encerra uma contradição interna insuperável no sistema, pois se a caracterização precípua das contribuições como tributos é exatamente sua finalidade específica a uma atuação estatal, dizer-se que uma contribuição não tem a sua finalidade determinada de modo específico na Constituição é o mesmo que dizer que contribuição não é contribuição.

O autor explica que pelo fato de as contribuições sociais serem espécie que se legitima por sua finalidade (diferentemente do que ocorre com os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias que podem ser classificados como tributos causais), a materialidade da incidência dessa exação não está expressamente indicada no Texto Constitucional, fato que demanda controle de validade por critérios finalísticos, o que vem levando a um uso indiscriminado dessas espécies

tributárias (contribuições sociais gerais e contribuições de intervenção no domínio econômico) pelo legislador.

Para Machado Segundo (2002), o problema da admissão das contribuições sociais gerais no sistema tributário brasileiro é a possibilidade de serem criadas tantas exações sob esse título quantas forem necessárias para atender às necessidades sociais a serem amparadas pelo Estado, e essa possibilidade de criação seria ilimitada diante do fato de que as finalidades de cunho social não são encontradas apenas nos art.193 a 232 da CF/88, isto é, no Título VIII que trata da Ordem Social, mas sim em todo o Texto Constitucional, que pode ser considerada uma Constituição do Estado Social (BONAVIDES, 2008)⁴⁶.

E assim se entendendo, praticamente todas as atividades desenvolvidas pela União envolvem aspectos sociais 'gerais', e ainda segundo o autor:

[...] O espectro de tais contribuições seria tão amplo que tudo engolfaria, e todos os tributos federais poderiam com folga ser substituídos por contribuições, submetidas apenas aos arts.146, III e 150, I e III. Perderia o sentido todo o Sistema Tributário Nacional (MACHADO SEGUNDO, 2002, p. 180).

Melhor explicando, a União jamais criaria uma contribuição com base no art.195, §4º (que obriga a instituição de novas contribuições sociais por meio de lei complementar), se pudesse simplesmente se valer do art.149 para a criação de contribuição social geral, para atendimento das mesmas finalidades sociais.

E pior, porque a União se utilizaria dos rígidos mecanismos de controle constitucional para instituição de novos impostos (art.154, I e 157, II, 167, IV) se pudesse simplesmente se utilizar do art. 149, para criar grande fonte arrecadatória, apenas respeitando os art.146, III (legalidade) e art.150, I (anterioridade) e III (irretroatividade).

Ademais, com a desvinculação das receitas tributárias instituídas a partir da Emenda Constitucional n. 27/2000 (BRASIL, 200b) prorrogada pela Emenda Constitucional n. 42/2003 (BRASIL, 2003a), não há mais que se falar em vinculação das receitas das contribuições, em total afronta aos arts. 154, I e 157, II da CF/88.

⁴⁶ Para Paulo Bonavides (2008, p.371/373) o Estado social brasileiro é um Estado que não concede apenas direitos sociais básicos, mas também os garante, sendo o grande problema do Direito Constitucional de nossa época exatamente como juridicizar o Estado social, como estabelecer e inaugurar novas técnicas ou institutos processuais para garantir direitos sociais básicos, a fim de torná-los efetivos.

(BRASIL, 1988a). Essa competência ilimitada e não partilhada geraria acúmulo de poder no ente federal, em detrimento dos Estados e Municípios (já que a criação de contribuições é competência exclusiva da União diminuindo a autonomia financeira dos Estados e Municípios), bem como a falência do sistema de repartição de competência e do próprio sistema tributário brasileiro e por fim da própria forma federativa de governo.

Vale a transcrição abaixo como forma de expressão da força de argumentação do jurista:

Além disso, a admissão de tal espécie, cujo âmbito constitucional de incidência é praticamente ilimitado, esvaziaria por completo a competência residual estabelecida no art.195, §4º, da CF/88, além da própria competência para instituir impostos e taxas. Tudo poderia ser arrecadado através de “contribuições gerais”, com a ruína da racionalidade do Sistema Tributário e com uma concentração de poder tributário tamanha no âmbito do poder central que a autonomia de Estados e Municípios não resistiria. A força centrípeta esmagaria a federação (MACHADO SEGUNDO, 2002, p. 187).

Como as contribuições têm por característica essencial a vinculação de suas receitas à finalidade para a qual foram instituídas, em princípio, poderíamos afirmar que as contribuições seriam o meio mais adequado (comparada à exigência de desvinculação dos impostos) para atender as atividades sociais do Estado, uma vez que por sua especificidade, direcionariam a aplicação de seus recursos à finalidades sociais. Não querendo dizer com isso que os impostos não se prestariam ao custeio das atividades sociais do Estado, mas sim que, em decorrência da vinculação da arrecadação, as contribuições seriam o meio mais seguro para atendimento dessas necessidades do Estado.

Machado Segundo (2002) destaca ainda que a justificativa para a intensa instituição e majoração das contribuições seria a mudança de perfil do Estado Liberal para Social. Contudo ressalta que essa mudança e aumento desenfreado e muitas vezes, ilegal, faz com que se relativizem valores liberais, como por exemplo, o federalismo, para permitir a efetivação de valores sociais e coletivos.

Com esses argumentos Hugo de Brito Machado Segundo (2005) enfatiza a necessidade de se levar em conta, quando do controle de constitucionalidade feito pelo Judiciário dessas exações, da noção de direito como sistema e a noção de supremacia constitucional.

Compactuando com os ensinamentos colacionados acima, oportuno trazer

também o entendimento de Humberto Ávila (2006) sobre o tema:

admitir que a União Federal possa instituir contribuições sociais gerais, com base no artigo 149, é esvaziar o conteúdo normativo do artigo 195, tanto da regra de competência ordinária quanto da regra de competência residual, já que não haverá mais função alguma nem para limitar a instituição de determinados fatos, pois o poder abrangerá quaisquer fatos, nem para criar uma válvula de escape somente exercitável por meio de lei complementar relativamente a outros fatos, pois a competência ordinária será exercida por meio de lei ordinária sobre qualquer fato sem vinculação a finalidades determinadas. Esse tipo de interpretação despreza a estrutura constitucional, transformando a limitação no seu contrário: falta de limites. (ÁVILA, 2006, p. 263).

Humberto Ávila (2006) defende a ideia da não admissão de “contribuições sociais gerais” como sinônimo de outras além das contribuições sociais expressamente previstas nos art. 149, 195, 212, §5º, 239 e 240 da CF/88, porque inexistiria competência constitucional para instituir novas contribuições sociais senão aquelas instituídas através do exercício da competência residual da União, nos termos do art. 195, §4º da CF/88.

No caso do constituinte derivado pretender instituir outras contribuições sociais, somente poderá fazê-lo por meio de lei complementar e desde que seja sobre fatos diversos, pois é, por demais óbvio, que a competência residual não ocorrerá se a competência ordinária abranger quaisquer fatos.

Destacamos de seus ensinamentos o seguinte trecho a justificar a inadmissão das contribuições sociais gerais:

[...] não há outras finalidades sociais além daquelas que a própria Constituição intitulou de sociais, e as finalidades sociais possuem fontes de receita já especificadas no artigo 195 e, quando se trata de finalidade social que não se inclui na saúde, na assistência e previdência social, há artigos específicos prevendo regras de competências. Se a União Federal pudesse instituir contribuições sociais gerais, não haveria sentido para as regras específicas de competências previstas nos artigos 212, §5º, 239 e 240. Se de um lado, a previsão de outras contribuições além daquelas previstas no artigo 195 representa que há outras finalidades sociais além daquelas nele especificadas, de outro, significa que as outras finalidades têm fontes específicas. Acrescente-se a isso a consideração de que os impostos são tributos não-vinculados a finalidades estatais, nas hipóteses em que não haja previsão específica de recursos. (ÁVILA, 2006, p. 263).

Vejamos também a posição de Ricardo Lobo Torres (2002a). Mencionado jurista entende que o art. 149 da CF/88 é a regra-matriz, a sede das contribuições sociais, econômicas e corporativas, e, relativamente às contribuições sociais, o art.

149 expressa o seu conceito geral, que se projeta para as contribuições autorizadas diretamente pelas normas constitucionais, que seriam as contribuições do art.195, do art.212, 5º, do art.239, do art.240 e da CPMF prevista nos arts.84/85 do ADCT, como também se projetaria para a instituição das novas contribuições pela legislação complementar, com base na competência residual da União, prevista no art.195, §4º c/c com o art.154, I ou pela legislação ordinária com respeito às regras insculpidas no art.149, que faz referência ao art.146, III e Art.150, I e III, mas ressalta: *“do conceito geral do art.149 não poderá a lei ordinária sacar diretamente outras contribuições não previstas na Constituição, explícita ou implicitamente.”* (TORRES, 2002a, p. 384).

Melhor explicando, para Ricardo Lobo Torres (2002a), em que pese ao fato de as contribuições sociais e interventivas terem a mesma matriz-constitucional (o art.149, da CF/88) e estarem ambas submetidas ao princípio da legalidade, reserva parcial da lei complementar (apenas quanto às normas gerais de direito tributário), anterioridade e proibição de retroatividade, com as exceções estabelecidas nos arts.195, §4º e §6º, para as contribuições de seguridade, há entre elas (as contribuições sociais e as interventivas) uma diferença fundamental: enquanto as contribuições interventivas visam financiar intervenção na Ordem Econômica, sem necessidade de específica vinculação às finalidades do art.170 a 192, do Título VII da CF/88, as contribuições sociais financiam a intervenção do Estado na Ordem Social, prevista nos art.195 a 232, do Título VIII da CF/88, de modo explícito, por expressa referência aos arts.195, 212, §5º, 239, 240, todos da CF/88 e 84/85 do ADCT.

Isso porque, nos mesmos termos em que defende Humberto Ávila (2006, p.262), não haveria competência residual para o legislador ordinário instituir outras contribuições sociais que não as de seguridade social (art.195, §4º da CF/88).

Nesse sentido, pode-se inferir que as contribuições interventivas podem ser instituídas por lei ordinária, sem outra autorização constitucional que a do art.149 da CF/88, ao passo que as contribuições sociais, embora também possam ser instituídas por lei ordinária, com exceção das contribuições sociais para a seguridade social que por força do art.195, §4º que remete ao art.154, I, prescindem de lei complementar, necessitam além do art.149, que o seu fundamento de validade se encontre determinado constitucionalmente nos arts.195, 212, §5º, 239, 240 e 84/85 do ADCT.

Segundo Torres (2002a):

A distinção é importante porque a reserva de lei complementar para as novas contribuições de seguridade (art.195, §4º, c.c. 154, I) é que dá responsabilidade política ao Congresso Nacional para desvirtuar a natureza contraprestacional daqueles tributos (como ocorre, por exemplo, com a LC110/2001), impossível de ocorrer no campo das contribuições de intervenção no domínio econômico, que se tornam inconstitucionais se nelas não houver a contraprestação em favor do grupo a que pertence o contribuinte. (TORRES, 2002a, p. 385).

E, quanto à figura das “contribuições sociais gerais” o autor assim se posiciona:

ao contrário do que acontece com as contribuições econômicas e corporativas, o legislador ordinário não pode sacar diretamente do art.149 da CF novas contribuições sociais. Não vislumbramos a utilidade do conceito de contribuições sociais gerais, a não ser no sentido de contribuições inespecíficas, diferentes das de seguridade social. (TORRES, 2002a, p. 385).

Veja-se, portanto, que Ricardo Lobo Torres (2002a) também entende ser impossível ao legislador derivado criar novas contribuições sociais gerais com base no art.149 da CF/88, compactuando assim com o entendimento exarado por Hugo de Brito Machado Segundo e Humberto Ávila citados acima. A expressão “contribuições sociais gerais” poderia até ser usada, mas apenas para especificar um conceito generalista de contribuições sociais.

Para Torres (2002a), existe sim um conceito geral de contribuições sociais, baseado no art.149 da CF/88 e de acordo com sua finalidade constitucionalmente delimitada, abrange: i) as contribuições específicas para a seguridade social (arts.195 e 239 da CF); ii) as contribuições específicas para a educação e cultura (arts.212, §5º e 240 da CF); iii) as contribuições para a previdência e assistência dos servidores dos Estados e Municípios (art.149, §1º); e, iv) as contribuições provisórias de seguridade social (art.84/85 do ADCT).

De acordo com a destinação constitucional das contribuições sociais, Ricardo Lobo Torres (2002a) faz a seguinte classificação:

A) Contribuições para a Seguridade Social

- a. Contribuições diretas (previdenciárias): art.195, I, a e II (dos empregadores, dos empregados, dos autônomos, dos servidores públicos - Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), FUNRURAL, Seguro de Acidente do Trabalho

(SAT), FGTS);

- b. Contribuições indiretas (para o sistema de saúde, de assistência social e de previdência): art.195, I, b e c e III, arts. 239, 84/85 do ADCT - sobre a receita ou faturamento (PIS/PASEP e COFINS); sobre o lucro (CSLL); sobre receita de concursos de prognósticos; sobre a movimentação financeira (CPMF);
- c. Contribuições de competência residual da União (art.195, §4º, cc art.154, I): FGTS (LC 110/01);

B) Contribuições para a Educação e Cultura (Salário-educação (art.212, §5º) e Sistema “S” (SESI, SENAI, SENAC, SEBRAE - art.240))⁴⁷.

Assim, ainda analisando a doutrina de Ricardo Lobo Torres (2002a), dentro da moldura constitucional delimitada acima e respeitando-se as prescrições do art.149 da CF/88 (princípio da legalidade, anterioridade e proibição de retroatividade), o legislador ordinário está autorizado a instituir e regular as contribuições sociais. Fora desse elenco, só a lei complementar poderá criar outras contribuições de seguridade social nos termos do art.195, §4 da CF/88. Que o sistema das contribuições sociais, da forma como é apresentado na CF/88, é um sistema aberto sob o ponto de vista lingüístico. Que os conceitos são ‘ambíguos’ e ‘plurissignificativos’ e considerando-se que se a própria linguagem da CF é aberta, pode-se concluir que a descrição dos direitos sociais protegidos pela ação do Estado financiados pelas contribuições sociais pode se fazer de modo aberto, sem qualquer limite para o legislador.

3.3.3 Análise crítica da definição e do alcance das Contribuições Sociais Gerais

Veja-se que tais posicionamentos (ÁVILA, 2006, p.262; TORRES, 2002a, p.385; MACHADO SEGUNDO, 2002, p.187) vão de encontro à tese defendida por Ricardo Conceição Souza (2002b) e Fernando Ferreira Castellani (2009). Entendemos não ser possível a criação de novas contribuições sociais gerais, no

⁴⁷ Como visto anteriormente Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p.100) classifica as contribuição para o sistema “S” como contribuições corporativas mas sem dar razões para tal classificação. Optamos por classificar as contribuições para o sistema “S” como contribuições sociais.

sentido de outras contribuições de caráter social, que não as de seguridade social, e com outras finalidades além daquelas previstas nos arts. 212, §5º, 239, 240 da CF/88, pelos seguintes motivos:

- a. a instituição de novas contribuições sociais para a seguridade social deve respeitar a regra residual imposta pelo art.195, §4º, da CF/88 (necessidade de lei complementar), e, aceitar que novas contribuições sociais, tendo por finalidade apenas o caráter social, possam ser criadas com base apenas nos requisitos prescritos no art. 149 (art.146, III e Art.150, I e III) (por lei ordinária), levaria a um esvaziamento do conceito prescrito no art. 195, §4º da CF/88;
- b. as finalidades de cunho social não são encontradas apenas nos art.193 a 232 da CF/88, isto é, no Título VIII que trata da Ordem Social, mas sim em todo o Texto Constitucional, e portanto, praticamente tudo, qualquer atuação Estatal, poderia ser utilizada com finalidade social, dando azo à instituição de inúmeras contribuições sociais gerais; não há competência residual para o legislador ordinário instituir outras contribuições sociais que não as de seguridade social (art.195, §4º da CF/88);
- c. Ao contrário do que entende Ricardo Conceição Souza (2002b) - que se a União tivesse competência apenas para instituir contribuições sociais discriminadas no próprio Texto Constitucional, como ocorre com as contribuições dos arts.195, 212, §5º e 239, o art. 149 restaria esvaziado, desprovido de sentido jurídico - entendemos que o art.149, caput, da CF/88 serve de parâmetro a ser obedecido pelo legislador ordinário, como uma norma programática a enfatizar a necessidade do quesito 'finalidade' para a instituição da espécie tributária contribuições. As finalidades dispostas nos art. 212, §5º, 239, 240 da CF/88 (que são exemplos de contribuições sociais existentes no regime constitucional anterior que foram constitucionalizadas pela Constituição de 1988) não lhe esvaziam o conteúdo, apenas o qualificam.

Pois bem, em que pesem os parâmetros delineados pela doutrina e jurisprudência, o assunto ainda é bastante polêmico. A crítica maior gira em torno do alargamento do conceito das contribuições, possibilitando a aceitação da criação de

quaisquer exações sob este título para abarcar qualquer necessidade de intervenção do Estado na economia e na esfera social.

O professor Marciano Seabra de Godoi (2006, p.67), em análise do voto do Ministro Carlos Velloso na ADIMC2556 (BRASIL, 2003c), assim se manifesta sobre o assunto posto em debate:

A rejeição do argumento da violação do devido processo legal demonstra que o conceito de contribuição, na jurisprudência majoritária do STF, é muito mais aberto e flexível do que os conceitos propostos pela doutrina tradicional, que trabalha quase sempre na perspectiva do binômio contribuição/benefício atual ou potencial ao contribuinte ou a seu grupo específico ou contribuição/contrapeso a uma despesa ou a um detrimento de bens públicos provocados pelo contribuinte ou por seu grupo específico. (GODOI, 2006, p. 67).

Referido autor defende a ideia de que com o reconhecimento das contribuições sociais gerais residuais pela jurisprudência do STF, a flexibilidade do sistema tributário das contribuições chega a seu grau máximo, não sendo mais efetiva ou operante qualquer forma de controle material sobre o ato de criação das contribuições (GODOI, 2007).

Tal flexibilidade de conceitos e laconicidade da legislação geram a possibilidade de serem criadas tantas exações sob o título de contribuições sociais gerais quantas forem necessárias para atender às necessidades sociais a serem amparadas pelo Estado, e essa possibilidade de criação seria ilimitada diante do fato de que as finalidades de cunho social não são encontradas apenas nos art.193 a 232 da CF/88, isto é, no Título VIII que trata da Ordem Social, mas sim em todo o Texto Constitucional, que pode ser considerada uma Constituição do Estado Social. (BRASIL, 1988a).

Por esses motivos, consideramos inconstitucional a criação por lei ordinária de novas exações sob a denominação de “contribuições sociais gerais”, designando tal expressão outras contribuições, que não as de seguridade social, e além daquelas expressamente referidas no Texto Constitucional.

4 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS E AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O presente capítulo tem por objetivo a análise de alguns precedentes do Supremo Tribunal Federal envolvendo a caracterização de contribuições sociais gerais e contribuições de intervenção no domínio econômico.

Serão analisados o Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante-AFRMM, instituído pela Lei 3.381/58 (BRASIL, 1958), a contribuição para o Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA), instituído pelo Decreto-lei 308/67 (BRASIL, 1967b), a contribuição para o Instituto Brasileiro do Café-IBC, reinstituído pelo Decreto-lei 2.295/86 (BRASIL, 1986b), a contribuição denominada Adicional de Tarifa Portuária (ATP), instituída pela Lei 7.700/88 (BRASIL, 1988d)⁴⁸, a contribuição para o Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa (SEBRAE), instituído pela Lei 8.029/90 (BRASIL, 1990c) e as exações instituídas pelos art. 1º e 2º da Lei Complementar 110/2001 (BRASIL, 2001e).

As exações instituídas pelos art. 1º e 2º da Lei Complementar 110/2001 (BRASIL, 2001e) foram classificadas pelo Supremo Tribunal Federal como contribuições sociais gerais, e as demais contribuições acima mencionadas foram classificadas como contribuições de intervenção no domínio econômico.

Abordaremos os julgados, com ênfase no exame da natureza jurídica das exações, com o intuito de se verificar a existência de critérios e parâmetros objetivos que possam caracterizar com consistência e segurança os conceitos de contribuição social geral e contribuição de intervenção no domínio econômico adotados pelo STF.

4.1 Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM

A cobrança do Adicional ao Frete remonta à década de 40, quando o Estado

⁴⁸ Revogada pela Lei nº 9.309, de 2.10.96. (BRASIL, 1996b).

Novo criou, em 1941, a Comissão de Marinha Mercante (CMM), órgão encarregado do transporte marítimo, fluvial e lacustre, cujas receitas passaram a consistir de quotas inominadas cobradas sobre tabelas de frete e, logo a seguir, de taxas calculadas sobre o peso das mercadorias importadas e exportadas.

Posteriormente, a Lei 3.381, de 24 de abril de 1958 (BRASIL, 1958), instituiu o Fundo da Marinha Mercante (FMM), reformulando as políticas do setor, e tendo como principal fonte de financiamento a Taxa de Renovação da Marinha Mercante:

Art. 1º. Fica criado um fundo de natureza contábil, denominado Fundo da Marinha Mercante, destinado a prover recursos para a renovação, ampliação e recuperação da frota mercante nacional, e para o desenvolvimento da indústria de construção naval no País.

Art. 2º. O Fundo da Marinha Mercante será constituído:

a) do produto da Taxa de Renovação da Marinha Mercante (art. 8º) arrecadada pelas empresas navegação estrangeiras, pelas de propriedade da União e também pelos armadores nacionais que operem navios estrangeiros fretados. (BRASIL, 1958).

O art.3º da Lei 3.381/58 especificava a destinação dos recursos arrecadados com a taxa:

Art. 3º Os recursos do Fundo da Marinha Mercante serão aplicados pela Comissão de Marinha Mercante, exclusivamente:

I - Em investimentos:

- a) na compra ou construção de embarcações para as empresas de navegação de propriedade da União;
- b) no reaparelhamento, na recuperação ou melhoria das condições técnicas e econômicas das embarcações pertencentes às empresas referidas na alínea anterior;
- c) na construção, no reaparelhamento ou ampliação de estaleiros, diques, carreiras e oficinas de reparos pertencentes às empresas navais de propriedade da União;
- d) na subscrição de ações de sociedades nacionais de navegação ou construção naval;
- e) na construção de navios e estaleiros para a própria Comissão de Marinha Mercante, quando destinados a posterior arrendamento ou venda.

II - Em financiamentos a empresas nacionais de navegação ou construção ou reparação naval), privadas ou estatais, para:

- a) compra ou construção de embarcações;
- b) reaparelhamento, recuperação ou melhoria das condições técnicas ou econômicas de embarcações,
- e) construção, reaparelhamento ou ampliação de estaleiros, diques, carreiras e oficinas de reparos da Marinha Mercante;
- d) aquisição de materiais para construção ou recuperação de embarcações da Marinha Mercante.

III - Até 5% (cinco por cento) da arrecadação anual do Fundo, no custeio dos serviços da Comissão de Marinha Mercante, que fica autorizada a contratar pessoal e serviços necessários mediante aprovação do Orçamento da Comissão pelo Ministro da Viação e Obras Públicas.

IV - Em prêmios, à construção naval do País, que não ultrapassem a diferença verificada entre o custo da produção nacional e o preço vigente

no mercado internacional. (BRASIL, 1958).

A denominação 'adicional de frete' surgiu com o Decreto-lei 1.142/70 (BRASIL, 1970b), foi mantida nos posteriores Decretos-lei 2.404/87 (BRASIL, 1987) e 2.414/88 (BRASIL, 1988e), que permaneceram em vigor com a Constituição promulgada em 1988.

A partir de julho de 2004, a Lei 10.893/04 (BRASIL, 2004c), revogando parte da legislação anterior, passa a ser o instrumento legal que dispõe sobre a incidência e arrecadação do AFRMM.

Assim, a taxa de renovação da marinha mercante consistia num valor que as empresas de navegação deveriam cobrar de seus clientes como um adicional ao frete, e recolhê-lo ao Banco do Brasil. Tal valor comporia, juntamente com outras dotações, o FMM, que se destinava a custear diversos investimentos e empréstimos direcionados à renovação e modernização da frota mercante nacional.

Ainda sob o pálio da Constituição de 1946 (BRASIL, 1946c), o STF⁴⁹ classificou a natureza jurídica do AFRMM não como de uma taxa, como havia assim denominado sua lei instituidora, mas sim como um imposto com destinação especial, que por consequência não poderia ser exigido das pessoas e operações imunes.

Já sob o pálio da CF/67 (BRASIL, 1967a), no EMS 18.224 (BRASIL, 1971)⁵⁰, a taxa de renovação da marinha mercante foi classificada como contribuição de intervenção no domínio econômico, nos termos do art.157, §9º da CF/67, pelo Ministro Eloy Rocha, que, no entanto foi voto vencido. Vejamos:

A taxa de renovação da Marinha Mercante pode ser considerada como uma das contribuições previstas no art.163, parágrafo único, da Constituição, para atender a intervenção da União no domínio econômico e organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa.

[...]Serve, contudo, o preceito para conceituação das contribuições especiais.

A taxa de renovação da marinha mercante é contribuição especial que integra nova categoria, instituída pela União. A aplicação do produto da taxa favorece, direta ou indiretamente, o contribuinte. (BRASIL, 1971, p.114).

No EMS 18.224 prevaleceu o entendimento de que a taxa de renovação para a marinha mercante seria um imposto criado no exercício da competência residual da União Federal, que, portanto não poderia ser exigido cumulativamente com o

⁴⁹ (BRASIL, 1968a); (BRASIL, 1968b).

⁵⁰ STF, EMS 18.244, Pleno, Julgamento 18/11/70, DJ 19/05/71, Relator Ministro Djaci Falcão.

imposto único sobre minerais.

Demonstrando o quanto o tema era controverso, nesse julgado, o Ministro Bilac Pinto firmou entendimento de que a taxa em comento seria um tipo de empréstimo compulsório, pois a sua legislação previa que parte do valor arrecadado seria posteriormente revertido aos próprios armadores e empresas navais. Para o Ministro Bilac Pinto a exação seria diferente de todos os demais tributos: não seria recolhido ao Tesouro; não se destinava ao custeio de serviço público e a atender à despesa pública; tinha a destinação legal de voltar a servir ao próximo contribuinte. Entendia o Ministro que a exação se aproximava mais de um empréstimo compulsório, que retornaria ao contribuinte para execução de uma determinada política que seria precisamente a renovação da marinha mercante. (BRASIL, 1971).

Em 1974, ainda sob a Ordem Constitucional de 1967 e sua Emenda n. 1/69, o Supremo analisou novamente a natureza jurídica do AFRMM (rebatizado de 'adicional de frete' a partir do Decreto-lei 1.142/70), (BRASIL, 1970b) e no RE 75.972 (Pleno, julgamento 10/10/73, DJ 15/05/74, Relator Ministro Thompson Flores) ficou consignado que a antiga taxa de renovação para a marinha mercante seria uma contribuição de intervenção no domínio econômico, criada com base no art.163, parágrafo único do texto constitucional, constituindo uma espécie tributária distinta da taxa, do imposto e da contribuição de melhoria. (BRASIL, 1974).

Essa alteração de posicionamento na Corte deve-se à nova redação que a EC n.1/69 (BRASIL, 1969b) imprimiu ao art.21, §2º, I da CF/67 (BRASIL, 1967a) que permitiu à União instituir contribuições tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais, e possibilitava que, em relação a tais exações o Poder Executivo lhes alterasse a base de cálculo e a alíquota por meio de decreto.

Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

I - importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;

§ 2º A União pode instituir:

I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais. (BRASIL, 1967a).

No julgamento do RE 75.972 (BRASIL, 1974) o Ministro Relator Thompson

Flores entendeu que o AFRMM não constitui taxa, nem imposto, tendo natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico. A ementa do julgado é a seguinte:

EMENTA-ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE.

II. Não constitui taxa, nem imposto com destinação especial. É ele uma contribuição parafiscal, tendo em vista a intervenção no domínio econômico, nos termos do art.21, §2º, I, c.c. com o art.163 e seu parágrafo único, da Constituição (Emenda n.1/69) e decorre da Lei n.3381/58 e Decretos-leis ns.362/68, 432 e 799/69.

III. Legal, pois, a exigência desta contribuição, a qual, porque não constitui imposto, pode ser cobrada mesmo daqueles que gozam da imunidade a que se refere o art.19,III, d, da Carta citada, onde se inclui a recorrida.

IV. Recurso Extraordinário conhecido e provido, para cassar a segurança. (BRASIL, 1974).

A discussão no RE 75.972 versava sobre a exigência do AFRMM em transporte de papel importado e destinado à impressão de jornais. Pleiteava a Recorrente a imunidade prevista no art.19, III, letra d da Carta de 1967, pois o AFRMM até então era considerado um imposto com destinação especial⁵¹, e, portanto, recairia na imunidade prevista para os impostos no citado artigo⁵². Contudo, sendo considerado contribuição de intervenção no domínio econômico, não estaria abrangido pela imunidade, que só alcançaria os impostos. (BRASIL, 1974).

Nesse julgado fica consignado que com o advento dos art.21, §2º, I e 163, §1º, trazidos pela Emenda n.1/69 (BRASIL, 1969b), criou-se uma nova espécie tributária, com regime especial:

[...] Uma contribuição parafiscal a que não se aplica a doutrina de que a contribuição parafiscal, ou se caracteriza e deve ser disciplinada como imposto, ou se apresenta e deve ser disciplinada como taxa. Criou-se um alterum genus, uma nova modalidade, que não pode ser considerada nem como sendo taxa, nem como imposto; é uma contribuição especial, através da qual o Estado aufere meios para intervir no domínio econômico em favor da iniciativa privada, tal como estabelece o art.163, §1º, da Emenda Constitucional n.1.

[...] É uma contribuição parafiscal específica, destinada a incrementar o desenvolvimento da iniciativa privada.

Aliás, há dados de natureza econômica que são deveras importantes para

⁵¹ RE 61.095 (BRASIL, 1967); RMS 18.382 (BRASIL, 1968a), RMS 18.399 (BRASIL, 1969a); RMS 18.742 (BRASIL, 1968b); RMS 19.001 (BRASIL, 1969b).

⁵² "Taxa de Renovação da Marinha Mercante. É imposto com aplicação especial. Não é taxa nem parcela do frete. Não pode ser cobrada ao importador de papel para impressão de jornais (Constituição, art.19, III,d)" (RE,de 18.02.72).

compreender-se bem a importância e a magnitude dessa atuação do Estado como incentivador da iniciativa particular. (BRASIL, 1974, p.269).

O voto do Ministro Relator Thompson Flores, condutor do acórdão, assim definiu a natureza jurídica do AFRMM:

Interferindo nas empresas de navegação, em mister de sua atividade privada, obrigando-as à cobrança de um acréscimo do frete, e mais, tornando-as responsáveis pelo respectivo recolhimento, não há como negar a intervenção a que se refere a norma constitucional referida, a qual decorre da legislação imperante (Lei n.3381/58, com as alterações que lhes atribuíram os Decretos-Leis ns.432/69 e 799/69.

[...]

Preceitos outros, do mesmo Estatuto, evidenciam que não se cuida de taxa, como reconheceu o julgamento referido, nem, a meu ver, de imposto especial, como o admitiu. É que não é ela recolhida ao Tesouro, não tem destinação genérica de tributos, visando atender indistintamente às necessidades públicas.

Antes, já na forma de incidir; já na forma de arrecadar; já na de recolher, por fim, na de destinar, voltando a beneficiar a todos os que dos transportes se servem, e em especial, aos armadores e embarcadores ou donos da carga, afasta a possibilidade de ser ela admitida como tal.

Visa-se, com esta forma de intervenção do Estado, à organização de serviços substanciais ao país, permitindo a sua própria segurança. (BRASIL, 1974).

Destaca ainda o Ministro Relator, para justificar a intervenção do Estado na economia, a exposição de motivos que acompanhou o projeto que ensejou a Lei 3.381/58, explicando que a ideia de criação da taxa de renovação, parte da consideração do regime jurídico a que está sujeita a navegação de cabotagem – serviço de utilidade pública, concedido pelo Estado, a preços tarifados – e procura corrigir os defeitos encontrados na realidade da Marinha Mercante brasileira à época. Teve por finalidade específica, a renovação, e indiretamente, o aumento da frota oficial. Necessário ainda a criação de um fundo (Fundo da Marinha Mercante) para disciplinar a aplicação dos recursos arrecadados de acordo com um melhor planejamento, tendo em vista a política federal no setor da atividade. (BRASIL, 1974).

Tendo como precedente esse julgado, em 1976, adveio a Súmula 553 do STF: “O Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra ‘d’, inciso III, do art.19 da Constituição Federal.” (BRASIL, 1976).

Mesmo após a entrada em vigor da Constituição de 1988, o Supremo manteve seu entendimento. Nos RE 165.939 (BRASIL, 1995b) e RE 177.137

(BRASIL, 1997a) o STF entendeu que por ser contribuição de intervenção no domínio econômico e não imposto, o AFRMM não promove a invasão do campo de incidência do ICMS estadual.

Nos julgados citados acima, sustentou-se a tese no sentido de que, tratando-se de contribuição, a Constituição não proíbe a coincidência de sua base de cálculo com a do imposto, o que é vedado somente às taxas. Entendeu-se que quanto o §4º, do art.195, da CF, manda obedecer a regra da competência residual da União - art.154, I - não estabelece que as contribuições não devam ter fato gerador ou base de cálculo de impostos. As contribuições criadas na forma do §4º, do art.195 da CF/88, não devem ter fato gerador ou base de cálculo próprios das contribuições já existentes.

Quanto à classificação da natureza jurídica do AFRMM, como contribuição de intervenção no domínio econômico, cabe fazer algumas considerações.

O AFRMM consistia num valor que as empresas de navegação deveriam cobrar de seus clientes como um adicional ao frete, e recolher ao Banco do Brasil. Tal valor compunha, juntamente com outras dotações, o Fundo da Marinha Mercante (FMM), destinado a prover recursos para a renovação, ampliação e recuperação da frota mercante nacional, e para o desenvolvimento da indústria de construção naval no País. Servia ainda para disciplinar a aplicação dos recursos arrecadados de acordo com um melhor planejamento, tendo em vista a política federal no setor da atividade.

Como bem destacou o Ministro Relator no RE 75.972, (BRASIL, 1974) os motivos que ensejaram a necessidade de criação de uma contribuição de interventiva partiam da consideração do regime jurídico a que está sujeita a navegação de cabotagem - serviço de utilidade pública, concedido pelo Estado - e procuravam corrigir os defeitos encontrados na realidade da Marinha Mercante brasileira à época.

Sua natureza jurídica como contribuição de intervenção no domínio econômico seria justificada para atender a intervenção da União no domínio econômico e organizar setor que não podia ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa.

A finalidade da contribuição, como dito acima seria a renovação, e indiretamente, o aumento da frota oficial.

Assim, no caso em estudo, verifica-se que há pertinência entre o grupo a

custear a exação (empresas a utilizar o serviço) e a finalidade para a qual a exação foi instituída (renovação, ampliação e recuperação da frota mercante nacional).

Os recursos arrecadados com o AFRMM seriam destinados, nos termos do art.3º da Lei 3.381/58 (BRASIL, 1958), dentre outros, a investimentos na frota mercante, financiamentos a empresas nacionais de navegação, construção ou reparação naval, privados ou estatais, etc. Isto significa que os recursos arrecadados com a exação retornavam ao grupo social específico ligado à exação, não possuindo a exação natureza arrecadatória.

4.2 Contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool - IAA

O surgimento desta contribuição para custeio da intervenção da União no domínio econômico, considerada a economia canavieira, ocorreu mediante a edição do Decreto-lei n.308 (BRASIL, 1967b), de 28 de fevereiro de 1967 e em face do previsto no art.55, II, da Carta de 1967.

O Decreto-lei 308/67 assim dispunha:

Art. 3º. Para custeio da intervenção da União, através do Instituto do Açúcar e do Alcool, na economia canavieira nacional, ficam criadas, na forma prevista no artigo 157, § 9º da Constituição Federal de 25 de janeiro de 1967, as seguintes contribuições:

I - de até NCr\$1,57 (um cruzeiro novo e cinqüenta e sete centavos) por saco de açúcar de 60 (sessenta) quilos destinados ao consumo interno do País.

II - de até NCr\$0,01 (um centavo) de cruzeiro novo por litro de qualquer tipo e graduação destinada ao consumo interno, excluído o álcool anidro para mistura carburante.

§1º As contribuições a que se refere este artigo serão proporcionalmente corrigidas pela Comissão Executiva do Instituto do Açúcar e do Alcool em função da variação dos preços do açúcar e do álcool, fixados para o mercado nacional. (BRASIL, 1967b)

Os arts. 5º e 6º do Decreto-lei 308/67 tratavam do destino da arrecadação da contribuição para o IAA e dos sujeitos passivos da exação:

Art 5º O saldo da receita proveniente da contribuição de que trata o inciso 1º e 2º do artigo 3º será destinado:

I - 60% (sessenta por cento) para constituição do Fundo Especial de Exportação previsto no artigo 28 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965, para a defesa da produção e garantia ao produtor do preço oficial para açúcar de exportação.

II - 40% (quarenta por cento) para constituição de um fundo destinado à racionalização da agroindústria canavieira do Nordeste através do Grupo Especial para a Racionalização da Agroindústria canavieira do Nordeste - GERAN -, na forma do disposto no Decreto nº 59.033-A, de 8 de agosto de 1966.

Parágrafo único. Também constituirão receita privativa do Fundo Especial de Exportação os resultados líquidos das exportações de açúcar para o mercado preferencial norte-americano e o mercado livre mundial, mantida a prioridade assegurada à Região Norte-Nordeste pelo artigo 7º da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965.

Art 6º As contribuições previstas neste Decreto-lei serão recolhidas aos órgãos arrecadadores do I.A.A. ou da União, ao Banco do Brasil ou outros estabelecimentos oficiais de crédito, autorizados pelo I.A.A.

§ 1º O recolhimento pelas usinas, destilarias ou cooperativas de produtores das contribuições referidas neste artigo serão obrigatoriamente feito até o último dia do mês subsequente à venda, empréstimo, permuta, doação ou destinação como matéria prima para uso próprio ou de terceiros com tradição real ou simbólica da mercadoria, observado, no que couber, o disposto no artigo 1º e seus parágrafos do Decreto-lei nº 56, de 18 de novembro de 1966. (BRASIL, 1967b)

Posteriormente o Decreto-lei 1.712/79 (BRASIL, 1979), também dispôs sobre a arrecadação da contribuição para o IAA, assim estabeleceu:

Art. 3º - Mediante proposta do Ministério da Indústria e do Comércio, o Conselho Monetário Nacional poderá reajustar o valor das contribuições de que trata este Decreto-lei, observado o limite máximo de 20% (vinte por cento) do valor dos preços oficiais do açúcar e do álcool.

Art. 4º - A receita proveniente da arrecadação das contribuições a que se refere este Decreto-lei será destinada ao Fundo Especial de Exportação, previsto no artigo 28 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965, para garantir ao produtor os preços oficiais do açúcar e do álcool e para atender ao custeio dos programas desenvolvidos pelo Instituto do Açúcar e do Alcool. (BRASIL, 1979).

Novamente utilizando de sua prerrogativa insculpida no art.55, II, da Carta de 1967 o Presidente da República, por meio de decreto-lei, instituiu um adicional à contribuição ao IAA criado pelo Decreto-lei 308/67 (BRASIL, 1967b). Assim estabelecia o Decreto-lei 1.952/82:

Art. 1º. Fica instituído adicional às contribuições de que trata o artigo 3º do Decreto-lei nº 308, de 28 de fevereiro de 1967, de até 20% (vinte por cento) sobre os preços oficiais do açúcar e do álcool fixados pelo Instituto do Açúcar e do Alcool, para fazer face aos dispêndios provocados por situações excepcionalmente desfavoráveis do mercado internacional de açúcar e para a formação de estoques da produção exportável e complementação de recursos destinados a programas oficiais de equalização de custos.

§ 1º Aplicam-se, ao adicional de que trata este artigo as normas legais pertinentes às contribuições sobre açúcar e álcool, nele referidas.

§ 2º Mediante proposta do Ministro da Indústria e do Comércio, o Conselho

Monetário Nacional estabelecerá os percentuais do adicional ora instituído, considerando os tipos de açúcar e de álcool ou a sua destinação final.

Art. 4º A receita proveniente da arrecadação das contribuições e do adicional mencionados no artigo 1º deste Decreto-lei será recolhida:

I. a das contribuições, ao Tesouro Nacional;

II. a do adicional, diretamente ao Banco Central do Brasil, em conta específica.

Art. 5º Além do adicional a que alude o inciso II do artigo anterior, serão levadas a crédito do Banco Central do Brasil, na mesma conta, todas as demais receitas do Fundo Especial de Exportação, previsto no artigo 28 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965.

Art. 6º Fica assegurado ao Instituto do Açúcar e do Alcool o exercício de todas as atribuições relacionadas com a intervenção da União no domínio econômico, na área da agroindústria canavieira do País, assim como com o apoio ao setor, em todos os seus segmentos, na forma da Legislação em vigor.

Art. 7º O exercício, pelo Instituto do Açúcar e do Alcool, das atribuições referidas no artigo anterior far-se-á de acordo com programação elaborada pela mesma Autarquia e submetida pelo Ministro da Indústria e do Comércio à aprovação do Conselho Monetário Nacional (BRASIL, 1982).

Depreende-se dos dispositivos que regularam a contribuição e o adicional para o IAA acima destacados, que esta contribuição era destinada a um Fundo Especial de Exportação e um fundo destinado à racionalização da agroindústria canavieira do Nordeste (art.5º do DL 308/67) e cobrada das usinas, destilarias ou cooperativas de produtores (art.6, §1º do Decreto-lei 308/67) mediante um valor em moeda corrente multiplicado pelas unidades de saco de açúcar ou litro de álcool destinados ao consumo interno. (BRASIL, 1967b).

Ainda segundo o art.3º, §1º do DL 308/67 a Comissão Executiva do IAA tinha poderes para corrigir proporcionalmente os valores em moeda corrente da contribuição, sempre que houvesse variação do preço do açúcar e do álcool no mercado nacional. (BRASIL, 1967b).

O Decreto-lei 1.712/79 (BRASIL, 1979), por seu turno, estabeleceu que o Conselho Monetário Nacional (CMN) poderia reajustar o valor das contribuições, tendo por teto máximo o valor de 20% do valor dos preços oficiais do açúcar e do álcool.

O Decreto 1.952/82 instituiu um adicional sobre a contribuição devida ao IAA e determinou que a arrecadação da contribuição não seria mais destinada a fundos específicos, e sim ao Tesouro Nacional. (BRASIL, 1982).

A extinção da contribuição e adicional para o IAA se deu pelas Leis n.8.393, de 30 de dezembro de 1991 (BRASIL, 1991b), e n.8.522, de 11 de dezembro de 1992 (BRASIL, 1992).

Discutiu-se no RE 158.208 (Ministro Relator Marco Aurélio, Pleno, Redator

para Acórdão Ministro Maurício Corrêa, julgamento de 27/11/96, DJ 24.08.2001) (BRASIL, 2001c) a inconstitucionalidade da contribuição para o IAA, em decorrência de inobservância do princípio da legalidade (sendo contribuição de intervenção no domínio econômico, a remissão aos art.146, III, 149 e 150, I e III, da CF/88 obrigariam seu estabelecimento e majoração por lei complementar), da ilegalidade da delegação conferida ao Chefe do Executivo e alvo de transferência ao Conselho Monetário Nacional (nos termos da Carta de 67 e Emenda n.01/69, a delegação ao Chefe do Executivo para estabelecer alíquotas por decreto não poderia ser transferida ao Conselho Monetário Nacional, configurando-se no caso “delegação da delegação”) e do desvio de finalidade em face ao deslocamento do custeio de intervenção no domínio econômico para o campo do imposto (as receitas deixaram de ser recolhidas ao IAA e passaram a ser recolhidas ao Tesouro Nacional e ao Banco Central).

O Ministro Marco Aurélio, votando pela inconstitucionalidade da exação, considerou que: i) a delegação de poderes ao CMN para que este procedesse ao reajuste do valor da contribuição ao IAA fere o art.21, §2º, I, da Carta de 1967 e sua Emenda n.1/69, pois quando a Constituição faz menção à prerrogativa do Poder Executivo alterar as alíquotas e bases de cálculo de determinados tributos, deve-se entender por Poder Executivo apenas a pessoa do Presidente da República, que age mediante decretos; ii) que a exação perdeu seu caráter de contribuição de intervenção no domínio econômico e ganhou a natureza de imposto a partir do momento em que sua arrecadação deixou de ser destinada a fundos específicos ligados ao IAA e passou a destinar-se ao Tesouro Nacional; iii) sendo considerado um imposto novo, a exação teria o mesmo fato gerador do ICMS e, portanto, seria inconstitucional.

Contudo, o entendimento que prevaleceu no RE 158.208 foi de que a expressão “Poder Executivo” abrange também os órgãos técnicos da administração direta, que podem dentro de limites e sob certas condições, alterar bases de cálculo e alíquotas de determinados tributos (art.21, §2º, I, da Carta de 1967 e sua Emenda n.1/69), admitindo como válida a delegação ao CMN para reajustar a contribuição ao IAA. (BRASIL, 2001c).

Quanto à questão da modificação da destinação da contribuição, do Fundo de Exportação para o Tesouro Nacional, instituído pelo Decreto-lei 1.952/82 (BRASIL, 1982), o Ministro Maurício Corrêa fundamentou sua discordância com base no art.4º

do CTN, afirmando que a natureza jurídica de um tributo não se determinada pela destinação legal do produto de sua arrecadação e sim pelo fato gerador da respectiva obrigação. Consignou ainda que não se tratava o caso de receita pertencente à União, apenas pelo fato de ser depositada no Tesouro Nacional, na realidade a receita proveniente da arrecadação das contribuições para o IAA estavam vinculadas aos fins desta autarquia, nos termos do art.6º, 7º, e parágrafo único, do DL 1.952/82 (ficando assegurado ao IAA o exercício de todas as atribuições relacionadas com a intervenção da União no domínio econômico, na área da agroindústria canavieira no país, assim como o apoio ao setor, em todos os seus segmentos, sendo tais atribuições e seus recursos atreladas à aprovação de programas elaborados pelo IAA e submetidos ao Ministro da Indústria e do Comércio e à aprovação do CMN).

Nesse ponto, interessante também destacar o posicionamento do Ministro Carlos Velloso:

O CTN é expreso: 'a destinação do tributo não altera a sua natureza'. O que pode acontecer é o que já disse com relação às contribuições sociais, ou seja, quando arrecadadas no orçamento da União eram desviadas. Isso é um problema do Tribunal de Contas; é um problema de desvio de verbas, mas não torna inconstitucional a norma. (BRASIL, 2001c, p.1162)

Nesse julgado, o Ministro Maurício Corrêa foi o único a ressaltar o porquê da necessidade da intervenção do Estado na economia do setor canavieiro. Explica o Ministro Maurício Corrêa que a atividade agro-açucareira, sob intervenção estatal absoluta, em regime de economia dirigida, estava subordinada ao Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA), autarquia federal, especificamente criada para disciplinar o setor, desde a produção da matéria prima (plantio de cana e trato da lavoura, corte e beneficiamento) até a fabricação, comércio, distribuição, consumo e exportação do produto acabado. Cabia ao IAA disciplinar as relações entre usineiros e fornecedores de casa, e entre esses e seus trabalhadores rurais, quanto ao tempo, modo e forma de pagamento da cana, sempre dentro dos limites legais.

Após grave crise em 1965, que pôs em risco todo o sistema sucro-alcóoleiro em São Paulo, o IAA preparou projeto que resultou na Lei 4.870/65 (BRASIL, 1965), que previu medidas de recuperação do segmento, dentre elas a do recalque da produção, o retardamento, o estabelecimento de cotas mensais de comercialização e a contribuição para o IAA, a fim de sustentar o custeio da intervenção na União no

domínio econômico, considerada a economia canavieira nacional.

Com tais fundamentos, sobre a necessidade de intervenção econômica no setor, o Ministro Maurício Corrêa justifica a natureza jurídica da contribuição para o IAA da seguinte forma:

[...] As contribuições de intervenção no domínio econômico vinculam-se ao órgão do Poder Público incumbido de desenvolver ações intervencionistas, ou de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal na economia.[...] Assim, a parafiscalidade significa, desde sua origem, uma finança paralela, no sentido de que a receita decorrente das contribuições não se mistura com a receita geral do poder público.

[...]

A EC-01/69 referiu-se às contribuições especiais de forma genérica, em seu artigo 21, §2º, I, e de forma específica nos artigos 43, X, 163, parágrafo único, 165, XVI, e 166, §1º.

São características da contribuição parafiscal: a atribuição de arrecadação cometida pelo Estado a uma entidade dotada de autonomia administrativa e financeira; o dever de a entidade arrecadar diretamente a receita, administrá-la na consecução de suas finalidades; constituir-se essa uma receita extra-orçamentária, fora ou lado do orçamento estatal; e sujeição à fiscalização do órgão de controle de execução orçamentária, porque ou é arrecadada por pessoas de direito público, como o INSS, ou por pessoas de direito privado, mas responsáveis por dinheiro ou outros bens públicos. (BRASIL, 2001c, p. 1144).

Posteriormente, no RE 214.206 (Pleno, Relator para Acórdão o Ministro Nelson Jobim, Dj 29.05.98) (BRASIL, 1998) a contribuição para o IAA foi analisada quanto à possibilidade jurídica de sua cobrança após a entrada em vigor do Sistema Tributário da Constituição de 1988, que submeteu as contribuições de intervenção aos princípios da legalidade e da anterioridade. Por maioria decidiu o STF que a contribuição ao IAA e seu adicional foram recebidos pela Constituição de 1988, que somente revogou as delegações contidas na legislação de regência que se mostravam incompatíveis com o novo regime das contribuições de intervenção (submissão à legalidade e à anterioridade).

Nesse julgado, prevaleceu a conclusão do voto do Ministro Nelson Jobim, indicando que após a Constituição de 1988 desapareceu a possibilidade de ato unilateral do Poder Executivo alterar a alíquota (art.25, I do ADCT), mas persistindo em todo o resto a legislação de regência da contribuição ao IAA, que assim poderia continuar a ser cobrada⁵³.

Pois bem, quanto à construção jurisprudencial do STF sobre a natureza

⁵³ No mesmo sentido, veja-se análise do julgado em: GODOI, Marciano Seabra de. **Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002, p.100.

jurídica da contribuição ao IAA cabe fazer as seguintes considerações. A contribuição para o IAA foi instituída com a finalidade de regular o setor sucroalcooleiro, como bem destacou o voto do Ministro Maurício Corrêa acima referido no RE 158.208 (BRASIL, 2001c), atividade econômica afeta à intervenção absoluta do Estado, à época dos fatos.

Os motivos e a finalidade para as quais houve necessidade da intervenção do Estado ficaram claros no voto do Ministro Maurício Correia: regulação do mercado interno e externo, incentivo à produção e desenvolvimento regional.

A arrecadação da contribuição era destinada a um Fundo Especial de Exportação, para garantir ao produtor os preços oficiais do açúcar e do álcool e para atender ao custeio de programas desenvolvidos pelo IAA e a um fundo destinado à racionalização da agroindústria canavieira do Nordeste (art.5º do DL 308/67). (BRASIL, 1967b).

As contribuições seriam recolhidas aos órgãos arrecadadores do IAA ou da União, ao Banco do Brasil ou outros estabelecimentos oficiais de crédito, autorizados pelo IAA.

Destaque-se que mesmo quando a contribuição passou a ser depositada no Tesouro Nacional, isto não a descaracterizou como contribuição de intervenção no domínio econômico, pois sua arrecadação não representava receita da União, na realidade a receita proveniente da arrecadação das contribuições para o IAA estava vinculada aos fins desta autarquia, nos termos do art.6º, 7º, e parágrafo único, do DL 1.952/82 (ficando assegurado ao IAA o exercício de todas as atribuições relacionadas com a intervenção da União no domínio econômico, na área da agroindústria canavieira no país, assim como o apoio ao setor, em todos os seus segmentos, sendo tais atribuições e seus recursos atreladas à aprovação de programas elaborados pelo IAA e submetidos ao Ministro da Indústria e do Comércio e à aprovação do CMN).

Nesse ponto, cabe ressaltar a improcedência e fragilidade da argumentação utilizada pelo Ministro Carlos Velloso (BRASIL, 1998), ao fundamentar que o destino da arrecadação não serviria para desnaturar o tributo, pois deveria ser considerado apenas os preceitos do art.3º do CTN. Vale aqui a ressalva de que tais requisitos presentes no art.3º do CTN valem apenas para os tributos causais, e não para os tributos finalísticos.

Voltando à análise da contribuição ao IAA, a mesma era cobrada mediante

um valor em moeda corrente multiplicado pelas unidades de saco de açúcar ou litro de álcool destinados ao consumo interno, tendo, portanto, por sujeição passiva os produtores de açúcar e álcool. Saliente-se que a contribuição estava sendo custeada por grupo econômico que se beneficiava com a própria finalidade para qual havia sido criada a exação.

A provisoriedade da cobrança do adicional à contribuição ao IAA, característica das contribuições de intervenção no domínio econômico, pode ser atestada, como dito acima, com a sua extinção pelas Leis n.8.393, de 30 de dezembro de 1991 (BRASIL, 1991b), e n.8.522, de 11 de dezembro de 1992 (BRASIL, 1992). Com tais ponderações, consideramos adequada a classificação ofertada pelo Supremo Tribunal Federal, quanto à natureza jurídica da contribuição para o IAA.

4.3 Contribuição ao Instituto Brasileiro do Café - IBC

O Decreto-lei 2.295/86 (BRASIL, 1986b) reinstituíu a chamada quota de contribuição incidente sobre as exportações de café, a qual em 1961 fora criada pela Superintendência da Moeda e do Crédito, e em 1966 restou extinta pela Lei 5.023/66.

O Decreto-lei 2.295/86 reinstituíu a quota de café em seu art.2º, e nos art. 3º e 4º dispôs que o valor da contribuição seria fixado pelo Presidente do Instituto Brasileiro do Café-IBC, e em caso de urgência o valor da exação poderia ser alterado pela mesma autoridade, com o referendo do Conselho Nacional de Política Cafeeira. Vejamos a legislação mencionada:

Art. 2º. Nas exportações de café volta a incidir a quota de contribuição instituída pela Instrução nº 205, de 12 de maio de 1961, da antiga Superintendência da Moeda e do Crédito, com as alterações deste decreto-lei.

Art. 3º. A quota de contribuição será fixada pelo valor em dólar, ou o equivalente em outras moedas, por saca de 60 (sessenta) quilos e poderá ser distinta em função da qualidade do café exportado, inclusive o solúvel, de acordo com os respectivos preços internacionais.

Art 4º O valor da quota de contribuição será fixado pelo Presidente do Instituto Brasileiro do Café (IBC), ouvido o Conselho Nacional de Política Cafeeira (CNPC), criado pelo Decreto nº 93.536, de 5 de novembro de 1986.

Parágrafo único. Em caso de urgência decorrente das oscilações internacionais do preço do café, o valor da quota poderá ser alterado, para maior ou para menor, pelo Presidente do IBC, ad referendum do Conselho Nacional de Política Cafeeira. (BRASIL, 1986b).

Nos RE 198.554 e 191.044 (BRASIL, 1997c; BRASIL, 1997b) restou declarada a inconstitucionalidade, perante a Constituição de 1988, do mencionado Decreto-lei 2.295/86, sendo adotada, nos referidos julgados, dois posicionamento distintos, quanto à recepção da contribuição da quota ao IBC pela CF/88.

O Relator, o Ministro Carlos Velloso, baseou seu voto no entendimento de que a delegação ao Presidente do IBC para fixar e alterar alíquotas da contribuição se mostrava incompatível com o novo sistema tributário inaugurado na Constituição de 1988. O Ministro Carlos Velloso reafirmou a natureza tributária das contribuições de intervenção no domínio econômico e sua conseqüente submissão ao princípio da legalidade, asseverando que tanto no art.25, I⁵⁴, quanto no art.34, §5⁵⁵ do ADCT à CF/88 (BRASIL, 1988a) determinaram a não-recepção da exação pela nova ordem constitucional. Assim conclui o Ministro Carlos Velloso:

Ora, conforme vimos, o D.L. 2295/86, art.4^o, é absolutamente incompatível com o sistema tributário nacional inaugurado com a CF/88. Dir-se-á que a Constituição propriamente dita teria sido recebida pela Constituição vigente. Mas o seu valor, fixado pelo Presidente do IBC, não o foi, dado que a C.F.vigente exige lei. Ter-se-ia, então, uma contribuição inexistente, porque sem valor. E o que se discute, no caso, é a sua cobrança. (BRASIL, 1997b; BRASIL, 1997c).

Analisando o julgado em exame, esclarecem Marciano Seabra de Godoi; Pablo Henrique de Oliveira e Luciana Goulart Ferreira Saliba (2002, p.100) que, o Ministro Ilmar Galvão considerou o DL 2.295/86 inconstitucional na origem, dado que o mesmo facultara ao Presidente do IBC a própria fixação originária da alíquota da contribuição, enquanto que a Carta de 1967 e sua Emenda n.1.69 somente estabeleciam a prerrogativa do Executivo “alterar” a alíquota ou a base de cálculo de

⁵⁴ Assim determina o art.25, I do ADCT: “Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a: I - ação normativa. (BRASIL, 1988a).

⁵⁵ Assim determina o art.34, §5^o do ADCT: “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. § 5^o - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3^o e § 4^o. (BRASIL, 1988a).

alguns tributos, isto é, na vigência da Carta de 67, o Poder Executivo não podia receber delegação de competência para fixar a alíquota inicial ou a base de cálculo inicial de qualquer tributo, mas tão somente para alterar os referidos elementos cujas condições e limites haveriam, necessariamente, de ser estabelecidos por meio de lei.

Note-se que antes do julgamento deste RE 198.554 (BRASIL, 1997c) o Ministro Ilmar Galvão não havia atentado para o fato de que o Presidente do IBC - diferentemente do que passara no caso do IAA (que eram similares na natureza jurídica e forma de instituição) - havia fixado originariamente a alíquota, por isso mesmo que no RE 191.229⁵⁶(Relator Ministro Ilmar Galvão, julgamento de 04/06/96, DJ 13/09/96) (BRASIL, 1996) o mesmo Ministro considerara legítima e recebida pela Constituição de 1988 a contribuição ao IBC.

Conclui Marciano Seabra de Godoi (2002, p.100) que tendo em vista que a tese da inexistência de inconstitucionalidade formal superveniente (posição defendida pelo Ministro Ilmar Galvão) foi acompanhada pela ampla maioria da Corte quando do julgamento do IAA, entende que o fundamento que levou a maioria dos Ministros a considerar que o Decreto-lei 2.295/86 não foi recepcionado pela CF/88 foi a inconstitucionalidade originária daquele Decreto-lei, por violação ao art.21, §2º, I da Carta de 1967 e sua Emenda n.1 de 1969.

Nos julgados acima mencionados não foi questionada a natureza jurídica da contribuição para o IBC. Nesse ponto, o Ministro Carlos Velloso no RE 191.044 (BRASIL, 1997b) afirma de modo resolutivo que a exação sob exame se tratava de contribuição de intervenção no domínio econômico, sem maiores ponderações. Veja-se:

A contribuição reinstituída pelo D.L. 2295, de 1986, é, sem dúvida, uma contribuição de intervenção no domínio econômico (CF, art.149). A Constituição anterior cuidava dessas contribuições no art.21, §2º, inciso I, facultando ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo: CF, art.21, I, ex vi do disposto no §2º, I, do mesmo artigo 21. (BRASIL, 1997b).

⁵⁶ No RE 191.229 entendeu-se que a quota de contribuição ao IBC fora legitimamente instituída pela União, sob o regime da EC 01/69, para intervenção no domínio econômico, por meio de decreto-lei, que foi recebido pela nova Carta, com ressalva apenas da delegação nele contida, em favor do extinto Instituto Brasileiro do Café, para fim de fixação da respectiva alíquota (art.25, I, do ADCT), de resto, impossível de ser exercida, em face da extinção da autarquia. Isto é, com a CF/88, pelo art.25, I do ADCT, teria sido revogado apenas a delegação que fora feita pelo DL n.2295/86 ao IBC para alteração da alíquota, exigida a contribuição, deste então, com base na última alíquota que a autarquia, no cumprimento da referida delegação, havia fixado.

Analisando a exação em referência, entendemos tratar-se de uma contribuição de intervenção no domínio econômico pelas seguintes características.

Os art. 6º e 7º do Decreto-lei 2.295/86 (BRASIL, 1986b) estabelece a criação de um fundo (Fundo de Defesa da Economia Cafeeira), a ser custeado pela quota de contribuição em estudo, tendo por finalidade o financiamento, modernização, incentivo à produtividade da cafeicultura, da indústria do café e da exportação; ao desenvolvimento de pesquisas, dos meios e vias de transportes, dos portos, da defesa do preço e do mercado, interno e externo, bem como das condições de vida do trabalhador rural.

Veja-se que a finalidade da exação seria, em suma, a regulação e incentivo da atividade cafeeira no Brasil.

Seria custeada pelo produtor/exportador de café, incidente sobre a saca de café, havendo, portanto, pertinência do grupo de custeio às finalidades da exação.

O motivo da intervenção seria a necessidade de regulação de preços, incentivo à produtividade e desenvolvimento do país.

Conclui-se, portanto, que a atividade econômica a ser regulada não estava adstrita a monopólio do Estado, podendo assim, ser objetivo de ação interventiva do Estado, a ser custeada por contribuição de intervenção econômica.

4.4 Adicional de Tarifa Portuária - ATP

O adicional de tarifa portuária foi instituído pela Lei 7.700/88, nos seguintes termos:

Art. 1º É criado o Adicional de Tarifa Portuária - ATP incidente sobre as tabelas das Tarifas Portuárias.

§ 1º O Adicional a que se refere este artigo é fixado em 50% (cinquenta por cento), e incidirá sobre as operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio na navegação de longo curso.

§ 2º São isentas do pagamento do Adicional de Tarifa Portuária as mercadorias movimentadas no comércio interno, objeto de transporte fluvial, lacustre e de cabotagem. (BRASIL, 1988d).

O art.2º da Lei 7.700/88 especificava a finalidade e destinação dos recursos

do ATP, veja-se:

Art. 2º O produto da arrecadação do Adicional de Tarifa Portuária destinar-se-á à aplicação em investimentos para melhoramento, reaparelhamento, reforma e expansão de instalações portuárias.

Parágrafo único. O produto da arrecadação do Adicional de Tarifa Portuária será depositado, semanalmente, pelas administrações portuária no Banco do Brasil S.A., constituindo recurso da Empresa de Portos do Brasil S/A - PORTOBRÁS, a quem caberá sua gestão. (BRASIL, 1988d).

A Lei 8.029/90, além de extinguir a Portobrás, em seu art. 4º, dispôs:

Art.28. O Adicional de Tarifa Portuária - ATP, a que se refere a Lei 7.700, de 21 de dezembro de 1988, passa a ser recolhido como receita vinculada da União, de acordo com o disposto no art.1º do Decreto-lei 1.755, de 7 de dezembro de 1979, e aplicado o produto de sua arrecadação em programas aprovados no orçamento anual do Ministério da Infra-Estrutura.(BRASIL, 1990c).

Posteriormente, com o fim da Portobrás, a Lei 8.032/90, em seu art.9º, §3º, determina que os recursos do adicional constituiriam receita vinculada da União e deveriam ser aplicados pelo Banco Nacional de Desenvolvimento (BNDES) nos seguintes termos:

O produto da arrecadação do Adicional de Tarifa Portuária (ATP) (Lei nº 7.700, de 21 de dezembro de 1988) passa a ser aplicado, a partir de 1º de janeiro de 1991, pelo Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social de acordo com normas baixadas pelos Ministérios da Infra-Estrutura e da Economia, Fazenda e Planejamento. (BRASIL, 1990b).

Em 1993, a Lei dos Portos - Lei 8.630, de 25 de fevereiro de 1993 - (BRASIL, 1993a) que dispôs sobre o regime jurídico da exploração dos portos organizados e das instalações portuárias, determinou que parcela dos recursos arrecadados com o ATP fossem aplicados no próprio porto onde se originaram os recolhimentos:

Art. 52. A alíquota do Adicional de Tarifa Portuária (ATP) (Lei nº 7.700, de 21 de dezembro de 1988), é reduzida para:

I - em 1993, 40% (quarenta por cento);

II - em 1994, 30% (trinta por cento);

III - em 1995, 20% (vinte por cento);

§ 1º A partir do exercício de 1993, os recursos do ATP serão aplicados no porto organizado que lhes deu origem, nos seguintes percentuais:

I - 30% (trinta por cento) em 1993;

II - 40% (quarenta por cento) em 1994;

III - 50% (cinquenta por cento) em 1995;

IV - 60% (sessenta por cento) em 1996;

V - 70% (setenta por cento) a partir do exercício de 1997.

§ 2º O ATP não incide sobre operações portuárias realizadas com mercadorias movimentadas em instalações portuárias localizadas fora da área do porto organizado. (BRASIL, 1993a).

Em 1996, a cobrança do ATP foi extinta pela Lei 9.309, de 02 de outubro de 1996 (BRASIL, 1996b).

Lembre-se que os serviços portuários são explorados mediante concessão do poder Público, de competência da União, e são remunerados mediante tarifa ou preço público, nos termos do art.21, XII, 'f', da CF/88: "Art.21. Compete à União: XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: [...] f) os portos marítimos, fluviais e lacustres." (BRASIL, 1988a).

Assim, vários contribuintes da exação se insurgiram contra sua cobrança e natureza jurídica sob a alegação de que não seria um adicional e teria natureza jurídica de taxa, tarifa ou de imposto.

O Tribunal Regional Federal (TRF) 3ª Região chegou a declarar a inconstitucionalidade da Lei 7.700/88 (BRASIL, 1988d), que instituiu o ATP (Arguição de Inconstitucionalidade na AMS n.75.175-SP, registro n.92.03.37252-0 (Relator Juiz Homar Cais)), sob o fundamento de que o ATP não seria uma taxa, pois o aspecto material de sua hipótese de incidência não se achava vinculado a uma atuação estatal, tratando-se na verdade, de um imposto residual da União, e por não ter sido instituído por lei complementar, configurada estava sua inconstitucionalidade.

No Supremo Tribunal Federal, nos RE 218.061 (BRASIL, 2000b) e RE 209.365 (BRASIL, 2000a) o Pleno analisou a constitucionalidade e natureza jurídica do ATP.

Nesses julgados, por unanimidade foi afastada a idéia de que se tratava de um mero adicional, como havia sido denominado na Lei 7.700/88, pois tal adicional não tinha por destinatário a mesma pessoa jurídica que recebia a tarifa portuária (empresa concessionária dos serviços públicos portuários)⁵⁷.

O Ministro Relator Carlos Velloso defendeu que o ATP se tratava de uma taxa que, instituída em lei, remunerava a prestação dos serviços portuários, incidindo nas operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do

⁵⁷ "[...] posto que o ATP não foi instituído para reforço das receitas da concessionária, ora recorrente, mas para aplicação, primeiramente pela Portobrás, e presentemente pelo BNDES, "em investimentos de instalações portuárias", destinação que ainda possui, em face da norma do art.52 da Lei n. 8.630." (BRASIL, 2000b, p.737).

comércio na navegação de longo curso. Defendeu a idéia de que a Portobrás agia por delegação e não por concessão, sendo correta, portanto, sua remuneração mediante taxa e não preço público.

Nesse sentido - diferença entre taxa e preço público - o Ministro Relator explicou que como regra geral, em se tratando de atividade própria do Estado (art.175, da CF/88) o serviço prestado será, de regra, remunerado pela taxa, todavia, se a atividade inserir-se no campo de atividade econômica (art.173 da CF/88), seria remunerado por preço público.

No caso do ATP, a atividade exercida é própria do Estado (CF, art.21, XII, 'd' e 'f', art.175), incluindo-se, porém, entre aquelas atividades que podem ser remuneradas pela taxa ou pelo preço público, conforme se depreende do art.175 da CF/88.

A Portobrás estaria submetida ao art.175 e não ao art.173, ambos da CF/88, porque não explora atividade econômica, mas é prestadora de serviço público, nos termos do art.21, XII, 'd' e 'f', e art.175 da CF/88.

Todavia, não atuaria por concessão e sim por delegação. Assim destacou o Ministro Velloso:

Assim, somente haverá concessão de serviço público, nos termos em que prescreve o art.175 da Constituição, quando o Estado decidir pela prestação de maneira indireta, conferindo sua execução a uma entidade que não é um prolongamento personalizado do próprio concedente, hipótese inócurrenente no caso, já que a Portobrás é criatura da União, titular do serviço público que exerce. Não se trata, portanto, de concessão, e sim, de delegação. Os serviços que desempenha não perdem a natureza e o regime público que os informam. E dessa qualidade, de delegada de serviço público emerge a obrigatoriedade de adoção do regime de taxas, para sua remuneração.(BRASIL, 2000a; BRASIL, 2000b).

Todavia, os demais Ministros defenderam argumento diverso: com a extinção da Portobrás em 1991, não poderia mais o ATP ser considerado uma contraprestação pela prestação de serviço público, mesmo porque o serviço público era prestado por empresa concessionária e não por delegatária (no caso da Portobrás) e retribuído mediante tarifa ou preço público, isto é, no caso analisado no RE 218.061, o serviço portuário era prestado pela CODESP - Cia Docas do Estado de São Paulo, subsidiária da extinta Portobrás, de capital misto, subscrito por particulares, na forma de sociedade anônima e não de empresa pública.

O Ministro Ilmar Galvão também deu provimento ao recurso extraordinário,

mas ao contrário do entendimento do Ministro Relator Carlos Veloso, afirma que o ATP não se trata de taxa, pois o serviço portuário não é prestado por delegatária de serviço público e sim por concessionária, portanto, a exação seria na realidade contribuição de intervenção no domínio econômico, pois os recursos se destinavam a ser aplicados pelo BNDES, na modernização, expansão e reaparelhamento dos portos, atividade afeta à União, mas suscetível de concessão. (BRASIL, 2000b; BRASIL, 2000a).

O Ministro Sepúlveda Pertence, voto vencido no julgamento em comento, assim observou sobre a impossibilidade de sua caracterização como taxa:

[...] a exigência do ATP tem por pressuposto de fato a prestação de serviços portuários relativos a 'mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio da navegação de longo curso', na linguagem rebarbativa da Lei 7.700, que o criou: nem só por isso, entretanto, e aqui está o ponto, constitui o ATP remuneração dos mesmos serviços, porque estes já são remunerados pelas tarifas, arrecadadas e apropriadas pelas prestadoras deles, pouco importando se simples delegatárias ou concessionárias da União. (BRASIL, 2000b; BRASIL, 2000a).

Argumenta ainda o Ministro Sepúlveda Pertence: “[...] se incide sobre a prestação de serviço portuário, mas não é remuneração desse serviço, o ATP...é imposto sobre serviço, de que tem a base de cálculo: a tarifa ou preço do serviço prestado [...]”. E conclui que, como imposto: “[...] *não sobrevive: é imposto exigível do prestador, não, do tomador de serviço, e da competência do Município (item 87 da lista anexa ao DL.406/68) [...]*” e continua, “mesmo que assim não fosse... só por lei complementar poderia ser instituído”.(BRASIL, 2000b, p.752).

O voto do Ministro Sepúlveda foi acompanhado pelo Ministro Marco Aurélio, mas ambos ficaram vencidos.

Fundamentada nos votos do Ministro Ilmar Galvão e principalmente no voto do Ministro Nelson Jobin, a maioria da Corte entendeu que o ATP seria uma contribuição de intervenção no domínio econômico, sob os seguintes argumentos:

- a. - com a extinção da Portobrás, os recursos do ATP já se destinavam a ser aplicados, pelo BNDES, na modernização, expansão e reaparelhamento dos portos, e, como não se estava diante de serviço público “ínsito à soberania do Estado”, ou prestado “no interesse da comunidade” (como ficou consignado no RE 89.876/RJ) (BRASIL, 1980), poderiam, embora submetidos ao regime

- de concessão, ser mantidos sob o regime interventivo;
- b. - já havia ficado consignado no julgamento do RE 75.972 (BRASIL, 1974), que a natureza jurídica do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM seria contribuição de intervenção no domínio econômico, e que este serviço de transporte entre os portos brasileiros, previsto na alínea 'd' do inciso XII do art.21 da CF/88, seria suscetível de exploração pela iniciativa privada, por meio de concessão, permissão ou autorização, e, em nada diferia para o caso analisado no RE 218.061 (em cotejo a alínea 'f' do mesmo inciso XII do art.21 da CF/88) (BRASIL, 2000b);
 - c. - as alterações introduzidas pelas Leis 8.029 (BRASIL, 1990c) e 8.032/90 (BRASIL, 1990b) somente ajustaram os termos da Lei 7.700/88 (BRASIL, 1988d) à estrutura administrativa introduzida pelo novo governo, não havendo alteração alguma quanto à destinação dos recursos do ATP, isto é, mesmo após a dissolução da Portobras, o ATP prosseguiu destinado às melhorias das instalações portuárias;
 - d. - a Lei 8.630/93 (BRASIL, 1993a) somente reforça o entendimento acima, quando em seu art.52, 1º, assegura a aplicação nos portos organizados, em percentuais vinculados ao recurso por eles produzidos, ou seja, cada porto organizado passaria a ter um retorno, em investimentos, na proporção de sua contribuição para o recurso;
 - e. - todos os instrumentos legais que alteraram a Lei 7.700/88 (BRASIL, 1988d), demonstram que o ATP, até a sua extinção, destinou-se à aplicação “...em investimentos para melhoramento, reaparelhamento, reforma e expansão de instalações portuárias” (Lei 7.700, art.9º) (BRASIL, 1988d);
 - f. - o serviço portuário não seria um ‘serviço público não essencial’⁵⁸, estes remuneráveis através de preço público (na classificação utilizada no voto do Ministro Carlos Velloso, com base no julgamento do RE 89.876 (BRASIL, 1980) de relatoria do Ministro Moreira Alves), pois para ser considerado serviço público não essencial haveria a possibilidade de ser utilizado outro prestador, como ocorre nos serviços dos correios;

⁵⁸ No RE 89.876 o Relator Ministro Moreira Alves informa que os denominados “serviços públicos não essenciais são aqueles prestados ainda no interesse público, mas que se algum particular deles não quiser se valer não estará prejudicando em nada a coletividade. Temos, por exemplo, o serviço dos correios e telégrafos, dos quais pode o indivíduo validamente deixar de se utilizar (recorrendo a portadores, etc...) (BRASIL, 1980, p.569).

- g. - não poderia o ATP ser classificado como taxa, pois a remuneração não era destinada ao concessionário prestador do serviço;
- h. - não poderia o ATP ser classificado como imposto, pois não objetivava o reforço do caixa único do governo e sim teria por finalidade o investimento nas instalações portuárias;
- i. - o ATP até sua extinção, manteve sua destinação original e, por outro lado, desde sua criação, foi devido por uma categoria específica de usuários (aqueles que realizam operações com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio na navegação do longo curso - Lei 7.700, art.1º, 1º) e objetivou financiar obras de infra-estrutura portuária;
- j. - a exploração dos portos foi reservada à União, que pode ser realizada de forma direta ou indireta (art.21, XII, alínea 'f' da CF/88), é atividade de natureza econômica revestida de interesse público, constituindo um serviço de interesse público;
- k. - o ATP é uma contribuição de intervenção no domínio econômico, devida por uma categoria especial de usuários de serviços que a eles dizem respeito de forma direta.

O seguinte trecho, colhido do voto do Ministro Jobim, bem demonstra qual foi o entendimento acolhido pela maioria dos Ministros do STF:

Por outro lado, o ATP, desde sua criação, é devido por uma categoria específica de usuários, e objetiva financiar obras de infra-estrutura portuária. Lembro que a exploração dos portos foi reservada à União que pode realizá-la de forma direta ou mediante autorização, concessão ou permissão CF, art. 21, XII, f).

A atividade portuária se constitui, como quer GALVÃO, em "atividades de natureza econômica que, revestidas de interesse público, a Carta de 88 incumbiu à União". É a Constituição que entendeu que uma atividade econômica - exploração de portos - se constitui em serviço de interesse público.

MOREIRA demonstra a historicidade do conceito de interesse público.

Nada de metafísicas.

História e política.

Concluo.

O ATP se foi Taxa, em seu primeiro período, deixou de ser nos segundo e terceiro períodos.

Não foi imposto em 1988 e não passou a ser imposto em 1990. Tipo especial de usuários dos portos passaram a contribuir para que a União pudesse explorar, de forma direta ou não, o porto organizado (L. 8.630, 25.02.93, art. 1º).

O porto interessa, de forma direta, àqueles que neles operam e deles tiram a sua remuneração.

Daí a origem da obrigação.

Na medida que o setor privado foi assumindo, por concessão, essa atividade, passou o novo titular ter que responder pelos investimentos.

Nesse momento, extingue-se o ATP (L. 9.309, 02.10.96).

Assim, temos duas situações:

(a) os usuários dos serviços portuários remuneram a sociedade que o explora, através da Tarifa;

(b) usuários específicos, por opção da lei, além de remunerarem aquele que explora os serviços, contribuíram, até outubro de 1996, para que a União pudesse melhorar a infra-estrutura portuária de que se serviam.

É, assim, o ATP, como diz GALVÃO, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, devida por uma categoria especial de usuários de serviços que a eles dizem respeito de forma direta. (BRASIL, 2000b).

Portanto, o julgado em comento dividiu o Plenário em três vertentes quanto à natureza do questionado ATP: o Ministro Carlos Velloso entendeu tratar-se de taxa remuneratória de serviços portuários prestados pela Portobrás - delegatária da União; o Ministro Sepúlveda Pertence e o Ministro Marco Aurélio entenderam tratar-se de imposto sobre serviço e os demais Ministros, embasados nos votos do Ministro Ilmar Galvão e Nelson Jobin, entenderam tratar-se o ATP de contribuição de intervenção no domínio econômico legitimado no art.149 da CF/88. Destaque-se que nenhuma dessas correntes formadas no STF coincide com a tese do RE, que insistia no caráter verdadeiramente tarifário, ou de preço público da exação questionada.

Em suma, os pontos de sustentação do raciocínio para defesa da natureza jurídica do ATP como contribuição de intervenção no domínio econômico, que prevaleceu no julgado acima analisado, foram os seguintes: i) a existência de um grupo específico de usuários a serem beneficiados com a exação; ii) a arrecadação do ATP seria destinada à melhoria da infra-estrutura portuária, e iii) os serviços portuários, não seriam serviços públicos essenciais ou indelegáveis, poderiam assim ser explorados por empresas privadas ; iv) os serviços portuários seriam atividades de 'natureza econômica', revestidas de interesse público e portanto, passíveis de intervenção pelo Estado.

Concordamos que a natureza da exação instituída pela Lei 7.700/88 (BRASIL, 1988d) é de verdadeira contribuição de intervenção no domínio econômico, pois está presente a pertinência ao grupo, isto é, há correlação entre os sujeitos passivos da exação e a ação estatal que se pretendia financiar. Isto é, o ATP foi pago pelos usuários do respectivo serviço, isto é, o grupo de custeio foi beneficiado pela melhoria das instalações portuárias, e, além disso, havia vinculação e efetiva aplicação da receita à ação interventiva.

A lei determinava a finalidade e vinculava a arrecadação a esta finalidade, isto é, o produto da arrecadação do Adicional de Tarifa Portuária era destinado à aplicação em investimentos para melhoramento, reaparelhamento, reforma e expansão de instalações portuárias. O produto da arrecadação do Adicional de Tarifa Portuária seria depositado, semanalmente, pelas administrações portuária no Banco do Brasil S.A., constituindo recurso da Empresa de Portos do Brasil S/A - PORTOBRÁS, a quem caberia a gestão da contribuição.

E mesmo com o fim da Portobrás, a Lei 8.032/90 (BRASIL, 1990b), em seu art.9º, §3º, determinou que os recursos do adicional constituiriam receita vinculada da União e deveriam ser aplicados pelo BNDES de acordo com as normas baixadas pelos Ministérios da Infra-Estrutura e da Economia, Fazenda e Planejamento. Ademais, a Lei 8.630/93 (BRASIL, 1993a), mesmo após a extinção da Portobrás, determinou que parcela dos recursos fossem aplicados no próprio porto onde se originaram os recolhimentos.

Quanto à possibilidade dos serviços portuários serem passíveis de uma intervenção estatal, e por conseqüência da incidência de CIDE, entendemos que o único campo que não se admite a cobrança de CIDE seriam os serviços públicos próprios ou indelegáveis, nos termos do voto do Ministro Carlos Velloso na ADI 447/DF.

Nesse sentido, o Ministro Carlos Velloso, no julgamento da ADIN nº 447/DF (BRASIL, 1991), estabeleceu que os serviços delegáveis previstos no art. 21, X a XII, da Constituição Federal, dentre os quais se inserem aqueles explorados pelas administradoras dos portos, podem ser remunerados mediante preço público. O Ministro sustentou que os “serviços públicos não essenciais”, os quais são “em regra delegáveis”, “podem ser remunerados mediante preço público. Exemplo: o serviço postal, os serviços telefônicos, telegráficos, de distribuição de energia elétrica, de gás, etc”.

Não se trata, portanto, de serviços essenciais e compulsórios, já que qualquer particular poderá explorá-los, desde que autorizado pela União a tanto, através de autorização, concessão ou permissão.

Quanto ao caráter transitório das CIDEs, isto é, sua excepcionalidade, veja-se que o ATP vigorou de 1988 até 1996, cumprindo a finalidade para o qual foi criado, não servindo apenas com intuito arrecadatório para engorda do Tesouro.

4.5 Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa - SEBRAE

A contribuição ao SEBRAE foi criada inicialmente como um “adicional” às contribuições ao SESC/SENAC e ao SESI/SENAI. Incidiria no percentual de até 0,3% sobre o valor devido a título de contribuição devida ao SESI/SENAI (no caso de contribuinte vinculado à indústria) e os mesmos percentuais sobre o montante devido a título de contribuições ao SESC/SENAC (no caso de contribuinte ser empresa vinculada ao comércio).

Foi instituída com base na Lei 8.029, de 12 de abril de 1990 (BRASIL, 1990c), que dispôs sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e posteriormente alterada pela Lei 8.154, de 28 de dezembro de 1990 (BRASIL, 1990a), que autorizou o Poder Executivo a desvincular da Administração Pública o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (CEBRAE), mediante sua transformação em serviço autônomo, nos seguintes termos:

Art.8º. É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Cebrae), mediante sua transformação em serviço autônomo.

§1º. Os Programas de Apoio às Empresas de Pequeno Porte que forem custeados com recursos da União passam a ser coordenados e supervisionados pela Secretaria Nacional de Economia, Fazenda e Planejamento.

§2º. Os Programas a que se refere o parágrafo anterior serão executados, nos termos da legislação em vigor, pelo Sistema CEBRAE/CEAGS, através da celebração de convênios e contratos, até que se conclua o processo de autonomização do CEBRAE.

§3º. Para atender à execução da política de Apoio às Micro e às Pequenas Empresas, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de: (Redação dada pela Lei nº 8.154, de 1990)

a) um décimo por cento no exercício de 1991; (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

b) dois décimos por cento em 1992; e (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

c) três décimos por cento a partir de 1993. (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

§4º. O adicional da contribuição a que se refere o parágrafo anterior será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão competente da Previdência e Assistência Social ao Cebrae. (BRASIL, 1990c).

O citado art.1º do Decreto-Lei 2.318/86, por sua vez, dispõe sobre a manutenção, fiscalização, arrecadação e repasse das contribuições para o SENAI,

SESI, SENAC e SESC, nos seguintes termos:

Art. 1º. Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), ficam revogados:

I - o teto limite a que se referem os artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981;

II - o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981. (BRASIL, 1986a).

Com fundamento na autorização transcrita acima, o Decreto n. 99.570 de 09 de outubro de 1990 (BRASIL, 1990f), autorizou o Poder Executivo a desvincular da Administração Pública o Cebrae, transformando-o em um serviço social autônomo, o Serviço Brasileiro de Apoio à micro e pequena Empresa – Sebrae, sendo suas atividades custeadas pelo adicional de que trata o parágrafo terceiro do art.8º da Lei 8.029/90.

Quanto às competências do SEBRAE, a Lei 8.154/90 (BRASIL, 1990a), que instituiu as alíquotas adicionais, acrescentou à Lei 8.029/90 o art.9º, que assim dispôs:

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

Parágrafo único. Para a execução das atividades de que trata este artigo poderão ser criados serviços de apoio às micro e pequenas empresas nos Estados e no Distrito Federal. (BRASIL, 1990c).

A nova exação seria, portanto, um adicional às contribuições devidas ao SESI/SENAI/SESC/SENAC, estas previstas no art.240 da CF/88. (BRASIL, 1988a), que são as parcelas compulsórias devidas pelos empregadores sobre a folha de salários e destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

Ressalte-se que com o advento na nova ordem constitucional de 1988, as contribuições recolhidas a favor do SESI/SENAI/SESC/SENAC foram devidamente recepcionadas pela nova ordem constitucional, isto porque a Constituição em seu art.240 determinou 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 de profissional vinculadas ao sistema sindical.” (BRASIL, 1988a).

Dessa forma, o art. 240 da CF/88 ressaltou tais contribuições compulsórias existentes à época da instituição do novo Sistema da Seguridade Social, instaurado com a nova ordem constitucional de 1988, de sua destinação ao financiamento da Seguridade Social, embora também incidissem sobre a folha de salários. (BRASIL, 1988a).

As contribuições do sistema “S” passaram a ser exigidas sob a égide da CF/88, recepcionadas pelo art.240, e com fundamento de validade no art.149 do mesmo diploma Constitucional que determina:

Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas**, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts.146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art.195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988a, grifo nosso).

Quanto à natureza jurídica das contribuições previstas no art.240 da CF/88, no RE 138.284 (BRASIL, 1992a) ficou consignado que seriam contribuições sociais gerais, estando nesse grupo também as parcelas devidas pelo empregadores ao FGTS e a contribuição ao salário-educação (art.212 da CF/88).

Desde sua instituição, vários contribuintes se insurgiram contra a exação destinada ao SEBRAE sob alegações várias, dentre as quais destacamos: i) não poderia ser adicional, pois todo adicional segue a natureza jurídica da prestação principal, como adicional seria nada mais que um aumento do tributo sobre o qual incidiu. A nova exação teria destinação diversa das contribuições destinadas ao SESI/SENAI/SESC/SENAC, estes destinam-se ao custeio das próprias entidades, e aquela destina-se ao auxílio e fomento das micro e pequenas empresas. Seria, portanto, uma contribuição autônoma nova, com destinação própria, diversa das contribuições para o sistema S; ii) por ser contribuição nova deveria ter sido instituída por lei complementar nos termos do art.146, III da CF/88; iii) haveria falta de referibilidade entre os contribuintes da exação (empresas comerciais e industriais) e a categoria profissional ou econômica a ser beneficiada com sua criação (micro e pequenas empresas atendidas pelas ações do SEBRAE).

Na ADI 312-DF (BRASIL, 1990) distribuída em 06/11/90 ao Ministro Relator Moreira Alves, a Confederação Nacional da Indústria questionou a constitucionalidade do art.8º, §§3º e 4º, da Lei 8.029/90. Todavia, no julgamento da liminar ocorrido em 01/08/90⁵⁹, publicado no DJ de 14/09/90, o pleno do STF, indeferiu por unanimidade o pedido de cautelar ao argumento de

além de não se manifestar prima facie o fumus boni iuris [...] que demanda exame mais aprofundado da natureza jurídica do Cebrae e da própria contribuição em causa, bem como a interpretação sistemática de vários dispositivos constitucionais, também não se caracteriza, no caso, o periculum in mora, uma vez que ainda não foi regulamentada a Lei objeto da presente ação, nem há, se vier a sê-lo antes do julgamento desta, a possibilidade de dano irreparável. (BRASIL, 1990).

Posteriormente, em 06/11/2007, o mérito da ADI 312-DF foi julgado prejudicado, pois a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal reconhece a perda de objeto da ação direta de inconstitucionalidade por mudança essencial da norma impugnada, se não houver pedido de aditamento em relação às mudanças ocorridas na legislação questionada (ADI 1.922 (BRASIL, 2007); ADI 1.882 (BRASIL, 2006); ADI 1874-AgR (BRASIL, 2003b); e ADI 1.892-QO (BRASIL, 2001b).

A constitucionalidade do art. 8º, § 3º da Lei 8.029/1990 (BRASIL, 1990c), com redação dada pelas Leis 8.154/1990 (BRASIL, 1990a) e alterações posteriores, foi apreciada pelo Pleno da Corte no RE 396.266 (BRASIL, 2004).

Nesse julgado, o STF, por maioria, conheceu e negou provimento ao Recurso Extraordinário, vencido apenas o Ministro Marco Aurélio, que dele conhecia e lhe dava provimento, para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.154/90 (BRASIL, 1990a), redação originária do art.8o, §3o da Lei 8.029/90 A ementa do acórdão é a seguinte:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEI 8.029, de 12.04.1990, art.8º, §3º. Lei 8.154, de 28.12.90. Lei 10.668, de 14.05.2003. CF, art.146, III, art.149, art.154, I, art.195, §4º.
I – as contribuições do art.149, CF – contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas – posto estarem sujeitas à lei complementar do art.146, III,CF, isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art.195, §4º CF, decorrente de ‘outras fontes’, é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: CF art.154, I, ex vi do disposto no art.195, §4º. A contribuição não é

⁵⁹ A decisão da liminar, publicada no DJ em 14/09/90, é anterior à edição do Decreto 99.750, de 09 de outubro de 1990, que regulamentou a Lei 8.029/90.

imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base imponible e contribuintes: CF art.146, III, a, Precedentes: RE138.284-CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313, RE 146.733-SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684.

II – A contribuição do Sebrae - Lei 8.029/90, art.8º, §3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 - é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art.1º do DL 2.318/86, Sesi, Sesc, Senac. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art.240, CF.

III – Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do §3º, do art.8º, da Lei 8.029/90, com redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003.

IV - RE conhecido mas improvido. (BRASIL, 2004)

A Recorrente, uma empresa comercial, insurgiu-se contra o acórdão do TRF4 a Região que havia decidido: i) pela legitimidade da instituição da contribuição destinada ao SEBRAE mediante lei ordinária; ii) que a exação seria uma contribuição de intervenção no domínio econômico; iii) por ter natureza de intervenção no domínio econômico, não haveria necessidade de o contribuinte ser especificamente beneficiado pela exação.

A Recorrente, em suas razões de recurso, defendia a natureza autônoma da contribuição ao SEBRAE, diversa das contribuições objeto do art. 240 da CF/88 (sistema S), não obstante a lei a ela se referir como um adicional às contribuições ao SESC/SENAC/SESI/SENAI. Sendo uma contribuição autônoma e não um adicional, à contribuição ao SEBRAE não se aplicaria o art.240 da CF/88, devendo ser considerada uma contribuição nova, tendo por regra matriz o art.149 da CF/88, cuja instituição deveria dar-se por lei complementar, também nos termos do art.149, com remissão ao art. 146, III e 150, I e III da CF/88.

A Recorrente defendia ainda que o SEBRAE seria uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica (a categoria das micro e pequenas empresas) e não uma contribuição de intervenção no domínio econômico e, por ser a Recorrente uma empresa comercial, não classificada como micro ou pequena empresa, não se beneficiaria com a exação, isto é, não seria alcançada pelo produto da arrecadação ao SEBRAE, configurando ilegalidade a obrigatoriedade de seu recolhimento.

O voto do Ministro Relator Carlos Velloso acompanha praticamente na íntegra a fundamentação do acórdão recorrido do TRF da 4ª Região.

Entende o Relator que não obstante a Lei 8.029/90 referir-se à exação como um adicional, se trata na verdade de uma contribuição autônoma em relação às

contribuições ao SESI/SENAI/SESC/SENAC. Enquanto as contribuições recebidas pelo art.240 da CF/88 seriam contribuições sociais gerais, a contribuição para o SEBRAE seria na realidade uma contribuição de intervenção no domínio econômico e não uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.

A argumentação do Relator para essa classificação - CIDE- aborda com abrangência a vinculação da contribuição ao SEBRAE ao incentivo e desenvolvimento das atividades de micro e pequena empresa, mas com o intuito maior de influenciar positivamente as áreas industriais, comerciais e tecnológicas, jungida sua instituição aos princípios gerais da atividade econômica, disciplinados nos arts.170 a 181 da CF.

Assim, no entendimento do Relator (BRASIL, 2004) como o SEBRAE tem por finalidade planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica, estaria caracterizada a vinculação à finalidade de desenvolvimento da atividade econômica, autorizando também, com este fundamento, a sujeição passiva das empresas comerciais e industriais (partícipes das atividades econômicas que a constituição disciplina no art.170 e seguintes), mas sem qualquer vinculação direta com o produto da arrecadação da contribuição ao SEBRAE (micro e pequenas empresas).

O Relator não dá razões para contra argumentar o Recorrente, quando este afirma que a exação seria na verdade uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, mais especificamente a categoria das micro e pequenas empresas, apenas copia e aceita a fundamentação do acórdão do TRF4:

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas destinam-se ao custeio de entidades que tem por escopo fiscalizar ou regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses. Evidente, no caso, a necessidade de vinculação entre a atividade profissional ou econômica do sujeito passivo da relação tributária e a entidade destinatária da exação.

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico, como sua própria denominação já alerta, são instrumentos de intervenção no domínio econômico, que devem ser instituídos levando em consideração os princípios gerais da atividade econômica arrolados e disciplinados nos arts. 170 a 181 da Constituição Federal.

[...]

A leitura do artigo deixa claro que não possui o SEBRAE qualquer finalidade

de fiscalização ou regulação das atividades de micro e pequenas empresas, mas de incentivo à sua criação e desenvolvimento, em conformidade com o disposto no art.179 da Constituição Federal, acreditando em seu potencial de influenciar positivamente as áreas industrial, comercial e tecnológica, estas também de interesse das empresas que contribuem ao SESC/SENAC/SESI/SENAI.

Conclui-se, portanto, que a contribuição para o SEBRAE é daquelas de intervenção na atividade econômica.

Ora, se o texto constitucional impõe que os entes federados dispensem tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte para incentivá-las, não é crível que a contribuição instituída em seu benefício seja arcada somente por pessoas jurídicas que se encaixem nessas categorias, impondo às mesmas tratamento diferenciado sim, porém mais oneroso que às demais empresas concorrentes, em detrimento das que se pretende ver impulsionadas.

Caracterizadas fundamentalmente pela finalidade a que se prestam, as contribuições de intervenção na atividade econômica, conforme já consagrado pela jurisprudência, não exigem vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados. (BRASIL, 2004, p.1433).

Em relação à argumentação da Recorrente de que a contribuição ao SEBRAE seria uma contribuição nova e tipicamente de interesse de categoria profissional ou econômica, com sustentação constitucional, portanto, no art.149 da CF/88, (BRASIL, 1988a) aplicáveis à sua formalidade o disposto nos art. 146, III e 150, I e III da CF/88 (lei complementar e princípio da legalidade e anterioridade), refutou o Relator com o entendimento de que o art.149, ao fazer a remissão ao art.146, III da CF/88, não implica a obrigatoriedade de constituição de contribuições por lei complementar, tal remissão significa apenas a submissão à lei complementar de normas gerais de Direito Tributário previstas no Código Tributário Nacional.

Apenas as novas contribuições sociais, nos termos do art.195, §4º da CF/88, precisam de lei complementar para sua instituição.

O Ministro Carlos Ayres Brito fez duas intervenções para afirmar que não ficou convencido de que a contribuição em análise seria uma contribuição de intervenção no domínio econômico. Entende que seria uma contribuição criada para favorecer uma categoria econômica específica, no caso, as micro empresas e empresas de pequeno porte, e não o sistema econômico em geral. Contudo ele apenas suscita esse entendimento, sem sustentá-lo, e após, simplesmente acompanha o relator.

Único voto vencido, o Ministro Marco Aurélio entende que não se trata de um adicional à contribuição anterior do art.240 da CF, a contribuição ao SEBRAE seria na realidade uma contribuição nova, e sendo uma contribuição nova, de intervenção no domínio econômico e não social, estaria atrelada ao 149 da CF/88, com remissão

ao 146, III da CF, sendo necessário sua instituição por lei complementar, que seria o instrumento próprio para criação de CIDEs e contribuições corporativas novas.

O Ministro Marco Aurélio assim se manifesta:

Não creio que se possa imaginar criação de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, a criação de contribuição nova, sem se ter a lei complementar, ou seja, o instrumental próprio. E, a contribuição, que reafirmo, é nova e, portanto, não está albergada, não está protegida pelo artigo 240 da Carta de 1988, foi criada por lei ordinária. (BRASIL, 2004, p.1437).

Pois bem, a finalidade da instituição da contribuição ao SEBRAE, erroneamente denominado de 'adicional', foi atender a política de apoio às micro e pequenas empresas que conforme as determinações contidas no Decreto nº 99.750, de 09.10.90 (BRASIL, 1990f), passou a ser uma atribuição da instituição denominada de SEBRAE.

O SEBRAE é uma instituição técnica de apoio ao desenvolvimento da atividade empresarial de pequeno porte, voltada para o fomento e difusão de programas e projetos que visam à promoção e ao fortalecimento das micro e pequenas empresas.

Saliente-se que as empresas de médio e grande porte, sejam elas nacionais ou estrangeiras, não são beneficiadas pelos programas de fomento prestados pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), mas também são chamadas a contribuir para custeio de referida exação.

É cediço que a Carta Constitucional, ao cuidar dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, no Capítulo da Ordem Econômica e Financeira, assegura sob a forma de incentivo às microempresas e às empresas de pequeno porte, tratamento jurídico diferenciado (art. 179 da CF/88).

No voto do Relator do RE 396.266 (BRASIL, 2004), sob o argumento de propiciar o cumprimento dos objetivos insculpidos no art. 179 da CF/88, legitimou-se a sujeição passiva de todos os contribuintes empresas comerciais ou industriais, visto serem estas partícipes das atividades econômicas que a Constituição disciplina (arts.170 e seguintes da CF/88).

Segundo o Relator, a sujeição passiva das CIDEs não precisa estar a cargo das pessoas que se beneficiam direta ou indiretamente da atuação estatal ou que a provocam, podendo ou não os sujeitos passivos se beneficiarem das atividades

custeadas pela exação, isto é, a referibilidade entre o sujeito passivo e a contribuição pode existir ou não, não é um requisito essencial das CIDEs.

Assim, o fato de um grupo mais amplo - todas as empresas comerciais e indústrias - serem chamadas a contribuir para benefício de determinados integrantes desse grupo - das micro e pequenas empresas-, em prol de uma finalidade maior delimitada no art.179 da CF/88, não configuraria ilegalidade da exação.

Contudo, mesmo não havendo necessidade do grupo escolhido para custear a exação auferir benefício direto com sua instituição, o grupo deve ter pertinência com a finalidade almejada. Isto é, em nossa opinião a contribuição supõe a existência de um grupo atrelado à finalidade que se quer alcançar e os contribuintes dessa exação devem fazer parte do conjunto alcançado pela intervenção.

Melhor explicando, não é pelo simples fato de pertencer a um grupo partícipe de atividade econômica, em sentido lato, que as empresas comerciais e industriais devem ser chamadas a contribuir, para atender finalidade cuja arrecadação irá beneficiar diretamente grupo específico: o grupo das micro e pequenas empresas.

No caso do SEBRAE, entendemos que a exação está atingindo um universo de contribuintes muito abrangente, sem qualquer pertinência com o grupo realmente beneficiário da exação, que são as micro e pequenas empresas.

Como a arrecadação e o destino são especificamente destinados para atender à finalidade de incentivo às micro e pequenas empresas, através de custeio de órgão específico, o SEBRAE, entendemos que o grupo a custear tal exação deveria estar diretamente relacionado a esta finalidade, tal qual ocorreria no caso de uma contribuição de interesse de categoria profissional e econômica.

Ora, a fundamentação ofertada no voto condutor do RE 396.266 dá a entender que qualquer CIDE poderá ser validamente instituída com amparo nos princípios gerais da atividade econômica disciplinados nos art.170 a 181 da CF/88, independente da pertinência entre o grupo chamado a contribuir e a finalidade atrelada à exação.

Por fim, insta trazer à baila a controvérsia instalada pela EC 33/2001 (BRASIL, 2001a), que alterou a redação do art.149 da CF/88, para incluir como base de cálculo das contribuições sociais e interventivas apenas o faturamento, receita bruta e valor da operação, e no caso de importação, valor aduaneiro. Veja:

§ 1º.....

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, **tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;**

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez."(grifo nosso) (BRASIL, 1988a).

Como a contribuição ao Sebrae incide sobre a folha de salários e a EC 33/2001 fez referência apenas às modalidades de base de cálculo sobre o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e no caso de importação, o valor aduaneiro, para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, se considerarmos acertada a classificação da exação para o Sebrae como contribuição de intervenção no domínio econômico e se considerarmos a enumeração de bases de cálculo possíveis trazida pela EC 33/2001 (BRASIL, 2001a) como taxativa, então a contribuição para o Sebrae seria inconstitucional por incidir sobre base de cálculo diversa daquela escolhida pelo legislador derivado.

A questão suscitada está sendo objeto de análise no Supremo Tribunal Federal, tendo sido aceito o RE 603.624 (BRASIL, 2010b) como paradigma para repercussão geral, exatamente para análise da discussão do controle de bases econômicas das contribuições sociais e interventivas, tendo em conta a referência no art.149, §2º, III, a, acrescido pela EC 33/2001 (BRASIL, 2001a), apenas a faturamento, receita bruta e valor da operação, e no caso de importação, valor aduaneiro.

4.6 As Contribuições dos art. 1º e 2º da LC 110/2001

O STJ e o STF⁶⁰ reconheceram como devida a correção monetária (expurgos inflacionários) das contas do FGTS, nos percentuais de 16,64% e 44,08% sobre os saldos das contas mantidas, respectivamente, no período de 1º de dezembro de

⁶⁰ RE 226.855-7 (BRASIL, 2000c),

1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990, os denominados Plano Verão e Plano Collor I.

Diante dessas decisões, sob a justificativa de se evitar que um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizassem demandas para correção dos saldos na mesma proporção, o que teria efeito de paralisar o poder judiciário no país,⁶¹ o Presidente da República decidiu estender a todos os trabalhadores a correção de suas contas. Diante do aumento da dívida da União, o Governo se viu obrigado a realizar o reembolso nas contas vinculadas ao FGTS, para recomposição do saldo.

Nesse contexto, foi promulgada a Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001, publicada no DOU de 30 de junho de 2001, que institui “contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e dá outras providências”. (BRASIL, 2001e).

A LC 110/2001 instituiu em seus arts. 1º e 2º duas contribuições sociais distintas, sendo a primeira incidente sobre o saldo individual do FGTS, à alíquota de 10%, em caso de despedida de empregado sem justa causa, e a segunda sobre a folha de salários, à alíquota de 0,5%. Vejamos os artigos mencionados:

Art. 1º. Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas.

Parágrafo único. Ficam isentos da contribuição social instituída neste artigo os empregadores domésticos.

Art. 2º. Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores, à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei no 8.036, de 11 de maio de 1990. (BRASIL, 2001e).

Quanto à destinação, as exações seriam recolhidas na rede bancária

⁶¹ “Não obstante, o FGTS foi afetado em sua capacidade de atender integralmente seus objetivos por elevadas taxas de inflação e por determinados planos econômicos. O reconhecimento por parte do Poder Judiciário de que os saldos das contas vinculadas do FGTS foram corrigidos a menor na implementação dos planos Verão e Collor I teve o efeito de aumentar o passivo do FGTS sem o correspondente aumento do ativo necessário para evitar um desequilíbrio patrimonial no Fundo. Diante dessa decisão da Justiça, e devido à possibilidade de que um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizasse demandas para correção dos saldos na mesma proporção, o que teria efeito de paralisar o processo judiciário no País, Vossa Excelência decidiu estender a todos os trabalhadores a correção automática de seus saldos, independentemente de decisão judicial. Isto criou uma necessidade de geração de patrimônio no FGTS da ordem de R\$42 bilhões.” (Razões apresentadas ao Anteprojeto de Lei complementar n.195/2001).

arrecadadora, transferidas à Caixa Econômica Federal e finalmente incorporadas ao FGTS (art.3º, §1º). Com a garantia da arrecadação dos recursos, a LC 110/2001, em seu art.4º, autorizou que a CEF abreviasse o procedimento de, em cumprimento das decisões judiciais ou se antecipando a eventual lide judicial, depositar as diferenças de correção monetária nas contas dos correntistas, desde que os mesmos fizessem termo de adesão (art. 6º da LC 110/2001). (BRASIL, 2001e).

Contudo, as contribuições sociais instituídas pela LC 110/2001 têm natureza jurídica distinta do FGTS. Vejamos.

O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) foi instituído pela Lei 5.107/66 (BRASIL, 1966c), *“como alternativa para o direito de indenização e de estabilidade para o empregado e como poupança compulsória a ser formada pelo trabalhador, da qual pode valer-se nos casos previstos”* (NASCIMENTO, 1999, p.363).

A Constituição de 1967 (BRASIL, 1967a), em seu art.158, XIII, e a Emenda n. 1/ 69 (BRASIL, 1969b), em seu art.165, XIII, estabeleceram o fundo de garantia em alternativa à estabilidade do trabalhador.

A Constituição Federal de 1988, no Capítulo Dos Direitos Sociais, em seu art. 7º, insere o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço como direito dos trabalhadores urbanos e rurais com o fito de melhorar sua condição social:

Art.7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além dos outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

III- fundo de garantia do tempo de serviço. (BRASIL, 1988a).

A legislação ordinária vigente que regula o FGTS é a Lei 8.036/90 (BRASIL, 1990d), regulamentada pelo Decreto 99.684/90 (BRASIL, 1990e), que prevê a obrigatoriedade de depósito pelo empregador no valor de oito por cento do salário dos empregados, e, nos casos de despedida sem justa causa do empregado, a legislação trabalhista prevê a obrigatoriedade de pagamento, por parte do empregador, de indenização correspondente a quarenta por cento do valor dos depósitos efetuados a título de FGTS na conta vinculada.

O FGTS é garantia prevista constitucionalmente como direito dos trabalhadores para a melhoria de sua condição social e tem característica de fundo de natureza salarial, de cunho trabalhista.

A despeito das divergências doutrinárias quanto à natureza jurídica do FGTS, o STF, em julgamentos anteriores à CF/88, havia entendido que as importâncias dirigidas ao FGTS não constituem receita pública. Vejamos.

No RE 100.249 (Ministro Relator Néri da Silveira, julgamento 02/12/87, DJ de 01/07/88) (BRASIL, 1988) ficou consignado que as contribuições ao FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributos equiparáveis. O FGTS serviria para assegurar ao trabalhador estabilidade ou fundo de garantia equivalente, tem índole social e cuida-se de um direito do trabalhador, com prescrição trintenária:

[...] a atuação do Estado, ou de órgão da Administração Pública, em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica torná-lo titular do direito à contribuição, mas, apenas, decorre do cumprimento, pelo poder público, de obrigações de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado, quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos do Erário, como receita pública. Não há, aí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal. Os depósitos do FGTS pressupõe vínculo jurídico com disciplina no Direito do Trabalho. Não se aplica às contribuições ao FGTS o disposto nos arts.173 e 174 do CTN.⁶²(BRASIL, 1988).

Na ADI-MC 2556 e 2568 (BRASIL, 2003c) em sessão plenária de 09/10/2002, o STF, por maioria, deferiu a medida acautelatória para suspender, com eficácia *extunc*, no art.14 da LC 110/2001, a expressão “produzindo efeitos”, bem como incisos I e II do referido artigo, vencido em parte o Presidente, o Ministro Marco Aurélio, que a deferia em maior extensão, suspendendo a eficácia da lei nos termos do pedido. Julgou-se impedido o Ministro Gilmar Mendes.

A ADI-MC 2556 e 2568 (BRASIL, 2003c) teve por ementa:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar federal n. 110, de 29 de junho de 2001. Pedido de liminar.

- A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie “ contribuições sociais gerais” que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna.
- Não-ocorrência de plausibilidade jurídica quanto às alegadas ofensas aos artigos 145, §1º, 154, I, 157, II e 167, IV da Constituição.
- Também não apresentam plausibilidade jurídica suficiente para a concessão de medida excepcional como é a liminar as alegações de infringência ao artigo 5º, LIV da Carta Magna e ao artigo 10, I de seu ADCT.
- Há, porém, plausibilidade jurídica no tocante à arguição de

⁶² No mesmo sentido: RE 120.189 (BRASIL, 1999); RE 134.328 (BRASIL, 1993)..

inconstitucionalidade do artigo 14, “caput”, quanto à expressão “produzindo efeitos”, e seus incisos I e II da Lei Complementar objeto desta ação direta, sendo conveniente, dada a sua relevância, a concessão da liminar nesse ponto.

Liminar deferida em parte, para suspender, “ex tunc” e até final julgamento, a Expressão “produzindo efeitos” do “caput” do artigo 14, bem como seus incisos I e II, todos da Lei complementar federal n. 110, de 29 de junho de 2001.

Na referida ação direta de inconstitucionalidade, foi argüida a inconstitucionalidade dos seguintes arts. da LC 110/2001: arts 1º, 2º, 3º, incisos II e III do art. 4º, §7º do art. 6º, art. 12, art. 13, art. 14, caput e seus incisos I e II. Os dispositivos citados pelo Requerente como violados foram: arts 5º, ILV, 149, 150 III, b, 154, 157, II, 167, IV, 195, §§4º e 6º e inciso I do art. 10 do ADCT. (BRASIL, 2001e).

Os principais argumentos do Requerente contra as referidas contribuições foram:

- a. por serem contribuições atípicas, não são contribuições sociais destinadas a financiar a seguridade social, não se aplicando a anterioridade nonagesimal a que alude o art.195, §6º da CF;
- b. por serem contribuições atípicas, sem natureza jurídica definida, ofendem dois dispositivos constitucionais no tocante aos impostos: art.167, IV (proibição de vinculação de receita de impostos) e 157, II (repartição de receita tributária com Estados e DF);
- c. seriam inconstitucionais por violarem o devido processo legal (art.5º, LIV da CF) porque atingem inúmeros empregadores que não se acham abrangidos pelas decisões que obrigaram a recomposição dos expurgos inflacionários;
- d. violam o art.10, I do ADCT, pois resultam no aumento de 50% da percentagem prevista nesse dispositivo, e a LC 110 não regulamentou o inciso I do art.7º da CF. (BRASIL, 2003c).

Nas informações prestadas pelo Presidente da República, destacamos as seguintes assertivas:

- a. que as duas contribuições criadas pela LC 110/2001 geraram controvérsias quanto à sua natureza jurídica (para uns, seriam contribuições para custeio da

- seguridade social; para outros, são contribuições sociais gerais; para terceiros, são impostos, e há quem sustente que, sendo acessórias do FGTS, têm natureza estatutária e social-trabalhista);
- b. que as receitas advindas dessas duas contribuições se incorporam ao FGTS, que é um fundo de propriedade dos empregados operacionalizado pela CEF e tutelado pela União, significando dizer que não se integram elas à receitas públicas;
 - c. que não são imposto, pois sua arrecadação não integra a receita pública, não se lhes aplica o art. 167, IV da CF/88, que constitui vedação somente em relação aos impostos;
 - d. que o Ministro Carlos Velloso no RE 138.244 (BRASIL, 1992a) classifica o FGTS como contribuição social geral, como ocorre com o salário-educação e com as contribuições para o SESC, SESI, SENAI e SENAC, e tributária em virtude do conceito de tributo do art.3º do CTN e da alusão expressa ao FGTS no art.217, IV do CTN, e gerais, e não previdenciárias, porque o produto de sua arrecadação se destina não à seguridade social, mas a assegurar o direito social aludido no art.7º, III da Constituição;
 - e. se consideradas contribuições sociais gerais, só o art.14 da LC 110/2001 (obriga a observância da anterioridade mitigada do art.195, §6º) será inconstitucional;
 - f. deveriam ser consideradas como contribuições sociais para a seguridade social, por terem sido criadas por lei complementar, em respeito ao art.195, §4º da CF/88, e por haver a lei invocado o princípio da anterioridade mitigada; que elas visam a reforçar a seguridade social com ampara nos incisos I e IV do art. 201 e dos incisos II e III do art.7º, ambos da Carta Magna; e além disso *“várias das hipóteses de levantamento do FGTS pelo trabalhador contidas na Lei 8.036/90, por serem situações ligadas a direitos previdenciários, revelam o caráter previdenciário desse Fundo”*(BRASIL, 2003c, p. 310);
 - g. que o FGTS, no início, foi previsto como instrumento de garantia do trabalhador a título de indenização por tempo de serviço, mas a Constituição de 1988 o desvinculou dessa finalidade pois sua utilização como indenização compensatória só se dá provisoriamente em virtude do art.10, I do ADCT;
 - h. que pela exposição de motivos da lei, a necessidade da criação dessas

contribuições decorreu da situação previdenciária desequilibrada pelas distorções existentes;

i. o *periculum in mora* sucederia se

os preceptivos acoimados de inconstitucionais forem suspensos, com a queda do acordo nacional sobre o problema, o que poderia conduzir a estaca zero a difícil solução de o Tesouro Nacional obter cerca de 40 bilhões de reais para corrigir os valores depositados nas contas bancárias individuais dos trabalhadores, ainda pendentes de devida correção, em obediência a sempre respeitável decisão do próprio STF". (BRASIL, 2003c, p.312).

O Ministro Relator Moreira Alves entendeu que os arts. 1º e 2º da LC 110/2001 criaram duas exações distintas:

- a. por prazo indefinido, alíquota de 10% sobre todos os depósitos devidos durante a vigência do contrato de trabalho, referentes ao FGTS, incidente quando da despedida sem justa causa do empregado;
- b. pelo prazo de 5 anos, alíquota de 0,5% sobre a remuneração do mês anterior de cada trabalhador.

O Relator Moreira Alves entende que às exações em análise se aplicam as regras do FGTS - Lei 8.844 (BRASIL, 1994b) e 8.036 (BRASIL, 1990d), serão recolhidas e encaminhadas à CEF, que as incorporará às receitas do FGTS, ficando a CEF autorizada a creditar nas contas vinculadas ao FGTS a expensas do próprio Fundo as condenações a que fora condenada no RE 226.855 (BRASIL, 2000c)⁶³. Entende que tem natureza de tributo, mas por se integrarem ao FGTS, não geram receita pública e, portanto, não são impostos.

O Relator das ADI-MC 2556 e 2568 afirma que as exações em comento têm natureza tributária, que se destinam ao FGTS, mas enquadram-se no art.217, IV e V do CTN, o qual alude a contribuição destinada a ele e admite a criação por Lei de outras contribuições de fins sociais. E, tendo ambas as exações finalidade social (atender ao direito social referido no inciso III do art.7º da CF/88) deveriam ser consideradas contribuições sociais. Nesse sentido afirma:

⁶³ Tratou das correções monetárias decorrentes dos planos econômicos Bresses, Verão, Collor I e Collor II.

Sucedem, porém que, havendo no sistema constitucional vigente contribuições sociais que se submetem ao artigo 149 da Constituição, as denominadas “contribuições sociais gerais” que não são apenas as tipificadas no texto constitucional, porque, se o fossem, não teria sentido que esse artigo 149 dispusesse que “compete exclusivamente à União INSTITUIR contribuições sociais” e contribuições sociais a que se aplica o artigo 195 da Carta Magna (as contribuições para a seguridade social), resta determinar em qual dessas sub-espécies se enquadram as contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n. 110/2001.

Não obstante o esforço das informações para enquadrá-las nas contribuições sociais para a seguridade social, não me parece, em exame compatível com o pedido de concessão de liminar, que se possa fazer tal enquadramento para aplicar-se-lhes o disposto no artigo 195 da Constituição, até porque essas contribuições, pelo seu regime, não integram a proposta de orçamento da seguridade social, que, consoante o §2º do citado dispositivo constitucional, será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

E, em assim sendo, pelo menos em exame compatível com a apreciação do pedido de liminar, enquadram-se as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n. 110/2001 na sub-espécie contribuições sociais gerais, que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna. (BRASIL, 2003c).

Quanto à alegação de desvinculação entre o contribuinte e a finalidade para a qual é chamado a contribuir (contribuição incidirá sobre salários de empregados que não tiveram contas vinculadas ao FGTS objeto dos expurgos resultantes de Planos Econômicos) afirma o Relator Moreira Alves que o Fundo responde pela atualização monetária dos saldos das contas de FGTS, que pode ser reforçado com contribuições dos empregadores em favor de empregados ainda que não ligados diretamente àquele, mas com essa **finalidade social**; e que não haveria ‘maior razoabilidade’ se se deixasse para o Tesouro Nacional a responsabilidade pelo repasse ao Fundo, o que por conseqüência atingiria a todos indiscriminadamente. Veja-se o referido trecho do acórdão:

Com efeito, no tocante ao princípio do devido processo legal entendido em sentido material, a circunstância de essas contribuições incidirem também sobre salários de empregados cujas contas vinculadas ao FGTS não foram objeto de expurgo resultante de Planos Econômicos, e, portanto, de haver uma desvinculação entre o contribuinte e a finalidade para a qual é chamado a contribuir, a qual se pretende ter como semelhante ao caso de uma indústria de sapatos ser onerada com uma contribuição destinada a estimular o setor cinematográfico, não se me afigura que, no exame que ora se faz, viole esse princípio sob o ângulo da falta de razoabilidade da instituição delas, porquanto é o Fundo que, em primeiro lugar, com os seus recursos previstos no artigo 2º, §1º, da Lei 8.036/90, responde pela atualização monetária dos saldos dessas contas, e esses recursos podem ser reforçados com contribuição dos empregadores em favor de empregados ainda que não ligados diretamente àqueles, mas com essa finalidade social; e, em segundo lugar, porque mais sem razoabilidade seria

que, exauridos os recursos do Fundo, inclusive para as atualizações futuras dos saldos das contas de todos os empregados, se procurasse resolver o problema do repasse, pelo Tesouro Nacional, a esse Fundo do montante total de recursos necessários (na ordem de quarenta e dois bilhões de reais, quase 4% de todo o produto gerado no país, segundo exposição de motivos dos Ministros de Estado do Trabalho e Emprego e da Fazenda que acompanhou o projeto que se transformou na Lei Complementar em causa), repasse esse cujos reflexos atingiriam todos indiscriminadamente [...] (BRASIL, 2003c, p.318).

O Relator considerou ainda que não há ofensa ao art.10, I da ADCT, pois os 10% instituído pelo art.1º da LC 110/2001 são destinado ao Fundo e não para o empregado despedido imotivadamente, portanto, não há aumento da alíquota de 40% a título indenizatório pela despedida do empregado.

E por fim, por ter classificado as exações da LC 110/01 como contribuições sociais gerais e não contribuições previdenciárias, devem elas respeitar o princípio da anterioridade mencionado no art.150, III, 'b' da CF (veda a cobrança no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que a instituiu), e dá interpretação conforme para suspender *ex tunc* até o final do julgamento a expressão produzindo efeitos do caput do art. 14, I e II da LC 110/01. (BRASIL, 2001e).

O voto Ministro Carlos Velloso faz referência à classificação das contribuições ofertada no julgamento do RE 138.284 (BRASIL, 1992a). Nesse julgado, também de relatoria do Ministro Carlos Velloso, as contribuições foram classificadas em:

- a. Contribuições de Melhoria;
- b. Contribuições parafiscais;
- c. Contribuições sociais (seguridade social; outras de seguridade social e sociais gerais)
- d. Contribuições especiais (CIDEs e contribuições corporativas)

As contribuições parafiscais teriam natureza tributária e estariam contidas no art.149, parágrafo único da CF/88, e somente poderiam ser criadas pela União.

De acordo com o art.149 da CF/88, ter-se-ia a seguinte classificação:

- a. Contribuições sociais: a.1) de seguridade social (art.195, I, II e III, são as previdenciárias, Finsocial, Lei 7689, PIS/PASEP, não estão sujeitas à anterioridade do art.150 e sim à do art. 195, §6º); a.2) outras de seguridade

social (art.195, §4º, não estão sujeitas à anterioridade do art.150 e sim à do art.195, §6º, instituídas por lei complementar), e, a.3) sociais gerais (FGTS, salário-educação, SENAI, SESI, SENAC, sujeitam-se ao princípio da anterioridade do art.150);

- b. CIDE – IAA, IBC (estão sujeitas à anterioridade do art.150)
- c. Corporativas - OAB, Conselhos de Fiscalização de profissões liberais e sindicatos (contribuição sindical) - também estão sujeitas ao princípio da anterioridade do art. 150 da CF/88.

Afirma o Ministro Carlos Velloso que as contribuições sociais gerais não estão adstritas à anterioridade nonagesimal e sim à anterioridade do art.150, III, 'b' da Carta Magna. (BRASIL, 1992a).

Quanto às exações instituídas pela Lei Complementar 110/01, entende o Ministro Carlos Velloso que não estariam financiando a seguridade social, pois tem outra finalidade, outra destinação, e, por tal motivo, acompanha o voto do Ministro Relator. (BRASIL, 2003c).

O Ministro Sepúlveda Pertence também acompanha o voto do Ministro Relator, justifica seu voto afirmando que não se podem ter por desarrazoadas as contribuições instituídas pela LC 110/2001, porque a alternativa seria o custeio pelo Tesouro Nacional, isto é, por toda a sociedade.

O Ministro Marco Aurélio, único voto vencido, salienta que a condenação da CEF na reposição dos saldos da conta de FGTS (16,64% e 44,08% relativos ao período de 1/12/88 a 28/02/89 e ao mês de abril de 1990) representaria um impacto de bilhões, e que não havendo disponibilidade do Fundo para recomposição do passivo, a dívida deveria ser coberta pelo Tesouro Nacional.

Salientou o Ministro Marco Aurélio que a lei foi criada clara e explicitamente com a finalidade de *'fazer caixa'* para o governo liquidar a condenação da CEF. Que o FGTS não é fundo orçamentário e, portanto, seus recursos não transitam pelo Orçamento da União, e em princípio as perdas decorrente de condenação judiciais não teriam impacto orçamentário e financeiro. Que está claro que os tributos criados pela LC110 não são impostos, mas também não são contribuições, pois a criação das contribuições também está balizada na CF, e a criação de tributo com finalidade de fazer caixa para condenação do governo não tem destinação prevista na CF e não poderia ser criada sob este título. Que as exações instituídas pela LC 110/2001

não seriam recolhidas às contas dos trabalhadores, seriam integrados primeiro ao Fundo e depois utilizados pela CEF para pagamento dos expurgos e posteriormente canalizados para os cofres da própria União, que assim estaria descaracterizada a rotulação de tais quantias sob o título de contribuição.

O Ministro Marco Aurélio conclui que a exação da LC110/2001 não é imposto e nem contribuição *“porque jamais soube que contribuição visa a fazer caixa para cobrir os efeitos de uma administração equivocada de um sistema, de um instituto previsto na própria Carta da República. Refiro-me ao FGTS.”*(BRASIL, 2003c, p. 336).

Pois bem, como bem salientou o Ministro Marco Aurélio, as exações trazidas pela LC 110/2001 foram instituídas para cobrir um passivo, decorrente de condenações judiciais impostas à CEF, que deveria ter sido assumido pelo Tesouro Nacional.

Veja-se na Mensagem n.291 que encaminhou o projeto de Lei Complementar n.49, de 2001, da qual se originou a Lei Complementar n. 110/2001:

[...] A cobertura de um passivo de tamanha magnitude, corresponde a quase 4% do total de produto gerado no país, não é tarefa fácil. Uma possibilidade seria que o Tesouro Nacional o assumisse e repassasse ao FGTS o montante dos recursos necessários. O problema é que, para tanto, seria necessário que o Tesouro Nacional aumentasse a dívida pública no montante dos recursos necessários (4% do PIB) ou aumentasse a oferta monetária nesse mesmo montante. No primeiro caso, o efeito seria um aumento das taxas de juros que, muito provavelmente, abortaria o recém retornado crescimento da economia brasileira, com menor geração de empregos e aumento da taxa de desemprego. No segundo caso, teríamos um aumento da taxa de inflação. Em ambas as situações, o efeito final atingiria principalmente os trabalhadores mais pobres e menos qualificados. É importante notar que, como Tesouro não gera recursos, mas sim transfere recursos entre os diferentes grupos sociais no país através da arrecadação de impostos e dos gastos públicos [...]

Também da exposição interministerial encaminhada ao Presidente da República, pelos Ministros da Fazenda e do Trabalho e Emprego, expõe-se a finalidade das exações:

A contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, além de representar um importante instrumento de geração de recursos para cobrir o passivo decorrente da decisão judicial, terá como objetivo induzir a redução da rotatividade no mercado de trabalho – no que majorada a parcela relativa aos 40%, na despedida imotivada, com mais 10%.

[...]

Com vistas ao fortalecimento e à consolidação do patrimônio do FGTS propõe-se também a instituição de contribuição social de 0,5% (cinco

décimos por cento) incidente sobre a remuneração dos empregados paga pelas empresas de médio e grande porte.

A urgência solicitada se deve à necessidade de que os recursos das contribuições que ora se propõem sejam coletados pelo FGTS no mais breve período de tempo, a fim de que os trabalhadores possam receber a complementação de atualização monetária nos prazos propostos na anexa minuta de Projeto de Lei Complementar.

No âmbito do Legislativo, no relatório apresentado pelo Deputado José Múcio, consta a explicação da necessidade de aumento de 'caixa do governo':

A proposição apresentada tem por finalidade complementação dos saldos do FGTS decorrentes das perdas verificadas na implementação dos Planos Verão e Collor I, tendo em vista o reconhecimento pelo Poder Judiciário da procedência desse prejuízo. Tais valores são estimados em R\$43 bilhões de reais, a serem cobertos com recursos das seguintes fontes:

I. Contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, destinada ao FGTS, de 10% dos depósitos referentes ao Fundo;

II. Criação de uma contribuição social de 0,5% sobre a folha de salários das empresas não participantes do SIMPLES, destinada ao FGTS (não abrangendo pessoas físicas empregadores de empregados domésticos e de empregados rurais). (BRASIL, 2003c).

Depreende-se da leitura das exposições de motivo supra, que a finalidade das exações criadas pela LC 110/2001 foi exatamente cobrir as perdas decorrentes das condenações judiciais impostas à CEF; que a responsabilidade final seria da União, já que o FGTS não é um fundo orçamentário, e que apesar de se tentar dar uma finalidade de cunho social às exações (reduzir rotatividade no mercado de trabalho e fortalecer e consolidar o patrimônio do FGTS) as mesmas não poderiam ter sido instituídas sob a denominação de 'contribuições sociais' pois não se destinavam à seguridade social e atingiram (sujeição passiva) grupo econômico não relacionado com as condenações impostas à CEF.

Concordamos com o Ministro Marco Aurélio, que tais contribuições tratam-se na realidade de figuras esdrúxulas, desenquadradas do balizamento constitucional.

A nosso sentir, seriam inconstitucionais, pois: i) não se afiguram como impostos, pois têm por destinação específica o FGTS, (mais especificamente destinam-se ao pagamento das correções monetárias dos Planos Econômicos referidos) fato vedado no art. 167, IV da CF/88; ii) não podem ser classificados como contribuições sociais, pois não são destinadas à seguridade social.

Entendemos indevida também a classificação das exações como "contribuições sociais gerais", pois mesmo que se admita essa figura, como outras além daquelas já delineadas no corpo da Constituição, mas com finalidade social,

não conseguimos enxergar essa 'finalidade social' nos art.1º e 2º da LC 110/2001 (BRASIL, 2001e), visto que, 'fazer caixa para o governo' não possui qualquer finalidade social.

Tais incongruências, se espera, sejam corrigidas pela Corte quando do julgamento do mérito da ADI-MC 2556 e 2568.

Tal precedente ilustra mais uma vez como o conceito de contribuição, na jurisprudência majoritária do STF, é aberto e flexível em comparação com os conceitos propostos pela doutrina tradicional.

5 ANÁLISE CRÍTICA E INDIVIDUALIZADA DE ALGUMAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS E CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO EM VIGOR

O presente capítulo tem por objetivo a análise de algumas exações classificadas pela doutrina ou pelo legislador como contribuições de intervenção no domínio econômico ou contribuições sociais gerais.

Tendo por parâmetro algumas características tidas por essenciais a essas figuras jurídicas, tais como finalidade, motivo, referibilidade, provisoriedade e destinação das receitas, verificaremos a pertinência classificatória das seguintes exações: contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST); contribuição para o Fundo de Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL); para o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL); Contribuição para Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica - Condecine; Cide-combustíveis; Cide-royalties; contribuição para o Desenvolvimento do Setor Elétrico e Programas de Eficiência Energética no Uso Final e contribuição à Empresa Brasileira de Comunicação - ou Contribuição para Fomento da Radiodifusão Pública (CFRP).

5.1 Contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações - FUST; Contribuição para o Fundo de Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações - FUNTTEL e as Taxas de Fiscalização para o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - FISTEL

Com a quebra do monopólio estatal no setor de telecomunicações, viabilizada pela Emenda Constitucional n.8, de 1995, que modificou a redação do inciso XI, do art. 21, da CF/88 (BRASIL, 1988a), os serviços de telecomunicações passaram a ser prestados por empresas privadas, em regime de exploração público ou privado, sob o poder regulatório do Estado.

Com a edição da Lei Geral de Telecomunicações (LGT), Lei 9.472, de 16 de julho de 1997, a União, por intermédio de órgão regulador - a Anatel⁶⁴ - passou a organizar e explorar os serviços de telecomunicações. (BRASIL, 1997a).

Serviços de telecomunicações, conforme define o art.60 da LGT, é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicações. Também de acordo com a LGT, telecomunicações é conceituada como a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

À Anatel, nos termos do art.1º, parágrafo único da Lei 9.472/97, cabe a organização, o disciplinamento, a fiscalização de execução, a comercialização e uso dos serviços e da implantação e funcionamento de redes de telecomunicações.

Além de organizar, o Poder Público passa a ter, dentre outras, a obrigação de garantir à população o acesso às telecomunicações, fomentar a competição e diversidade dos serviços no setor, expandir as redes e serviços de telecomunicações. Nesse sentido, vejamos o disposto no art.2º da LGT:

Art. 2º. O Poder Público tem o dever de:

- I - garantir, a toda a população, o acesso às telecomunicações, a tarifas e preços razoáveis, em condições adequadas;
- II - estimular a expansão do uso de redes e serviços de telecomunicações pelos serviços de interesse público em benefício da população brasileira;
- III - adotar medidas que promovam a competição e a diversidade dos serviços, incrementem sua oferta e propiciem padrões de qualidade compatíveis com a exigência dos usuários;
- IV - fortalecer o papel regulador do Estado;
- V - criar oportunidades de investimento e estimular o desenvolvimento tecnológico e industrial, em ambiente competitivo;
- VI - criar condições para que o desenvolvimento do setor seja harmônico com as metas de desenvolvimento social do País.

A LGT disciplina ainda as regras de proteção à ordem econômica, no setor de telecomunicações, nos seguintes termos:

Art. 5º Na disciplina das relações econômicas no setor de telecomunicações observar-se-ão, em especial, os princípios constitucionais da soberania

⁶⁴O art.8º da LGT cria a ANATEL nos seguintes moldes: Fica criada a Agência Nacional de Telecomunicações, entidade integrante da Administração Pública Federal indireta, submetida a regime autárquico especial e vinculada ao Ministério das Comunicações, com a função de órgão regulador das telecomunicações, com sede no Distrito Federal, podendo estabelecer unidades regionais. (BRASIL, 1997).

nacional, função social da propriedade, liberdade de iniciativa, livre concorrência, defesa do consumidor, redução das desigualdades regionais e sociais, repressão ao abuso do poder econômico e continuidade do serviço prestado no regime público.

Art. 6º Os serviços de telecomunicações serão organizados com base no princípio da livre, ampla e justa competição entre todas as prestadoras, devendo o Poder Público atuar para propiciá-la, bem como para corrigir os efeitos da competição imperfeita e reprimir as infrações da ordem econômica.

Art. 7º As normas gerais de proteção à ordem econômica são aplicáveis ao setor de telecomunicações, quando não conflitarem com o disposto nesta Lei.

§ 1º Os atos envolvendo prestadora de serviço de telecomunicações, no regime público ou privado, que visem a qualquer forma de concentração econômica, inclusive mediante fusão ou incorporação de empresas, constituição de sociedade para exercer o controle de empresas ou qualquer forma de agrupamento societário, ficam submetidos aos controles, procedimentos e condicionamentos previstos nas normas gerais de proteção à ordem econômica.

§ 2º Os atos de que trata o parágrafo anterior serão submetidos à apreciação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, por meio do órgão regulador.

§ 3º Praticará infração da ordem econômica a prestadora de serviço de telecomunicações que, na celebração de contratos de fornecimento de bens e serviços, adotar práticas que possam limitar, falsear ou, de qualquer forma, prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa.

Art. 70. Serão coibidos os comportamentos prejudiciais à competição livre, ampla e justa entre as prestadoras do serviço, no regime público ou privado, em especial:

I - a prática de subsídios para redução artificial de preços;

II - o uso, objetivando vantagens na competição, de informações obtidas dos concorrentes, em virtude de acordos de prestação de serviço;

III - a omissão de informações técnicas e comerciais relevantes à prestação de serviços por outrem.

Art. 71. Visando a propiciar competição efetiva e a impedir a concentração econômica no mercado, a Agência poderá estabelecer restrições, limites ou condições a empresas ou grupos empresariais quanto à obtenção e transferência de concessões, permissões e autorizações. (BRASIL, 1997a).

Quanto à abrangência dos interesses a que atendem, os serviços de telecomunicações classificam-se em serviços de interesse coletivo e serviços de interesse restrito, sendo que os serviços de interesse restrito estarão sujeitos aos condicionamentos necessários para que sua exploração não prejudique o interesse coletivo (nos termos do art.62 da LGT). (BRASIL, 1997a).

Tal proteção fez-se necessária, pois os serviços de telecomunicações passaram a ser prestados sob regime jurídico público e privado.

O serviço de telecomunicação em regime público é prestado mediante concessão ou permissão, com atribuição a sua prestadora de obrigações de universalização e de continuidade, conforme preceitua o art.63, parágrafo único da LGT. (BRASIL, 1997a).

Obrigações de universalização são as que objetivam possibilitar o acesso de

qualquer pessoa ou instituição de interesse público a serviço de telecomunicações, independentemente de sua localização e condição sócio-econômica, bem como as destinadas a permitir a utilização das telecomunicações em serviços essenciais de interesse público (art.79, §1º da LGT). (BRASIL, 1997a).

Obrigações de continuidade são as que objetivam possibilitar aos usuários dos serviços sua fruição de forma ininterrupta, sem paralisações injustificadas, devendo os serviços estarem à disposição dos usuários, em condições adequadas de uso (art.79, §2º da LGT). (BRASIL, 1997a).

O art. 64 da LGT dispõe que comportarão prestação no regime público as modalidades de serviço de telecomunicações de interesse coletivo, cuja existência, universalização e continuidade a própria União comprometa-se a assegurar. Incluindo-se neste caso, as modalidades do serviço telefônico fixo comutado, de qualquer âmbito, destinado ao uso do público em geral. (BRASIL, 1997a).

Cada modalidade de serviço será destinada à prestação do serviço de telecomunicações exclusivamente no regime público, exclusivamente no regime privado ou concomitantemente nos regimes públicos e privado, sendo que, não serão deixadas à exploração apenas em regime privado as modalidades de serviços de interesse coletivo que, sendo essenciais, estejam sujeitas a deveres de universalização (art.65 da LGT). (BRASIL, 1997a).

Depreende-se da leitura dos artigos supra, que referido diploma legal determina a universalização e continuidade do serviço de telecomunicação, além de regular os serviços de forma a incentivar o setor.

Segundo relatório de análise de utilização do FUST emitido pelo Ministério das Comunicações (BRASIL, 2011), universalizar a oferta de um serviço implica superar duas barreiras, uma física e outra socioeconômica. De acordo com a LGT, quando se fala em universalização, está se tratando do Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), por ser esse o único serviço vigente de telecomunicações no regime público. Assim, fixe-se que universalização é o direito de todas as pessoas ou instituições - independentemente de sua localização ou condição socioeconômica - terem acesso ao serviço telefônico fixo.

Para cobrir as parcelas do custo destinado ao cumprimento das obrigações de universalização pelas prestadoras de serviço de telecomunicações, que não possam ser recuperadas com a exploração eficiente do serviço, a LGT em seu art.81, II, prevê a criação de um fundo especificamente constituído para essa

finalidade, para o qual contribuirão as prestadoras de serviço de telecomunicações nos regimes público e privado.

Destaque-se que os recursos do fundo destinam-se somente à parcela que não possa ser recuperada com a exploração eficiente do serviço, isto é, os recursos do fundo de universalização não poderão ser destinados à cobertura de custos com universalização de serviços que, nos termos do contrato de concessão, a própria prestadora deve suportar (art.80, §2º, da LGT). (BRASIL, 1997a).

Pautando-se em tais diretrizes, o governo instituiu pelas Leis 9.998, de 17 de agosto de 2000 (BRASIL, 2000f), e 10.052, de 28 de novembro de 2000 (BRASIL, 2000g), respectivamente, as contribuições ao FUST e ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL).

As contribuições ao FUST e ao FUNTTEL foram regulamentadas, respectivamente, pelos Decretos 3.624, de 5 de outubro de 2000 (BRASIL, 2000a), e 3.737, de 30 de janeiro de 2001 (BRASIL, 2001g).

As contribuições têm por contribuintes as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações (no caso do FUST conforme disposto no art.6º, IV, da Lei 9.998 (BRASIL, 2000f)⁶⁵, repetido no Decreto 3.624/2000 (BRASIL, 2000a), art.7º, IV, e no caso do FUNTTEL, conforme disposto no art.4º, III, da Lei 10.052/2000 (BRASIL, 2000g).⁶⁶

A base de cálculo das contribuições ao FUST e ao FUNTTEL é a receita operacional bruta decorrente dos serviços de telecomunicações, deduzida do ICMS, PIS e COFINS.

As alíquotas das contribuições em referência são 1% devidas ao FUST e 0,5% devidas ao FUNTTEL.

⁶⁵ A Lei 9.998 assim dispõe:

Art. 6º Constituem receitas do Fundo:

(...) IV - contribuição de um por cento sobre a receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado, excluindo-se o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (BRASIL, 2000f).

⁶⁶ A Lei 10.052 assim dispõe:

Art. 4º Constituem receitas do Fundo:

III – contribuição de meio por cento sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, nos regimes público e privado, excluindo-se, para determinação da base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos concedidos, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); (BRASIL, 2000g).

Quanto à finalidade das exações, veja-se que ambas são vinculadas aos serviços de telecomunicações. O FUST, instituído em agosto de 2000, destina-se ao suprimento da universalização, e o FUNTTEL, instituído três meses após, em dezembro de 2000, destina-se ao desenvolvimento tecnológico.

O FUST é vinculado à administração exclusiva da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL); e o FUNTTEL à administração colegiada de um Conselho Gestor do qual a ANATEL detém apenas direito de voto.

Os diplomas legais aos quais se vinculam os fundos em referência - a Lei 9.998/2000 (BRASIL, 2000f) e a Lei 10.052/2000 (BRASIL, 2000g) - apresentam grande similitude de textos normativos, principalmente quanto às fontes de receitas de cada um. O que as distingue é exatamente a destinação de suas receitas.

Entendemos que a contribuição para o FUST visa a implementação do princípio insculpido no art. 170, VII, da CF/88 (BRASIL, 1988a), pois através do cumprimento das metas de universalização objetiva-se a redução de desigualdades regionais e sociais.

Quanto à destinação das receitas e finalidade, vejamos o que dispõe o art.1º e 5º da Lei 9.998/2000 (BRASIL, 2000f) que instituiu o FUST, com redação idêntica no Decreto 3.624/2000 (BRASIL, 2000a) arts.1º, 13º e 14º:

Art. 1º. Fica instituído o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – Fust, tendo por finalidade proporcionar recursos destinados a cobrir a parcela de custo exclusivamente atribuível ao cumprimento das obrigações de universalização de serviços de telecomunicações, que não possa ser recuperada com a exploração eficiente do serviço, nos termos do disposto no inciso II do art. 81 da Lei no 9.472, de 16 de julho de 1997.

Art. 5º. Os recursos do Fust serão aplicados em programas, projetos e atividades que estejam em consonância com plano geral de metas para universalização de serviço de telecomunicações ou suas ampliações que contemplarão, entre outros, os seguintes objetivos:

I- atendimento a localidades com menos de cem habitantes;

II- (VETADO)

III- complementação de metas estabelecidas no Plano Geral de Metas de Universalização para atendimento de comunidades de baixo poder aquisitivo;

IV- implantação de acessos individuais para prestação do serviço telefônico, em condições favorecidas, a estabelecimentos de ensino, bibliotecas e instituições de saúde;

V- implantação de acessos para utilização de serviços de redes digitais de informação destinadas ao acesso público, inclusive da internet, em condições favorecidas, a instituições de saúde;

VI- implantação de acessos para utilização de serviços de redes digitais de

informação destinadas ao acesso público, inclusive da internet, em condições favorecidas, a estabelecimentos de ensino e bibliotecas, incluindo os equipamentos terminais para operação pelos usuários;

VII- redução das contas de serviços de telecomunicações de estabelecimentos de ensino e bibliotecas referentes à utilização de serviços de redes digitais de informação destinadas ao acesso do público, inclusive da internet, de forma a beneficiar em percentuais maiores os estabelecimentos freqüentados por população carente, de acordo com a regulamentação do Poder Executivo;

VIII- instalação de redes de alta velocidade, destinadas ao intercâmbio de sinais e à implantação de serviços de teleconferência entre estabelecimentos de ensino e bibliotecas;

IX - atendimento a áreas remotas e de fronteira de interesse estratégico;

X- implantação de acessos individuais para órgãos de segurança pública;

XI- implantação de serviços de telecomunicações em unidades do serviço público, civis ou militares, situadas em pontos remotos do território nacional;

XII- fornecimento de acessos individuais e equipamentos de interface a instituições de assistência a deficientes;

XIII- fornecimento de acessos individuais e equipamentos de interface a deficientes carentes;

XIV- implantação da telefonia rural.

§ 1º Em cada exercício, pelo menos trinta por cento dos recursos do Fust serão aplicados em programas, projetos e atividades executados pelas concessionárias do Sistema Telefônico Fixo Comutado - STFC nas áreas abrangidas pela Sudam e Sudene.

§ 2º Do total dos recursos do Fust, dezoito por cento, no mínimo, serão aplicados em educação, para os estabelecimentos públicos de ensino.

§ 3º Na aplicação dos recursos do Fust será privilegiado o atendimento a deficientes. (BRASIL, 2000f).

No caso do FUNTTEL, essa contribuição objetiva incrementar o desenvolvimento tecnológico de telecomunicações, também onerando o mesmo prestador de serviços, que já contribui para o FUST, com mesma periodicidade de recolhimento (art. 19 do Decreto 3.737/2001) (BRASIL, 2001g).

Quanto à finalidade, vejamos o disposto no art.1º da Lei 10.052/2000 (BRASIL, 2000g) que institui o FUNTTEL:

Art. 1º. É instituído o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – Funttel, de natureza contábil, com o objetivo de estimular o processo de inovação tecnológica, incentivar a capacitação de recursos humanos, fomentar a geração de empregos e promover o acesso de pequenas e médias empresas a recursos de capital, de modo a ampliar a competitividade da indústria brasileira de telecomunicações, nos termos do art. 77 da Lei no 9.472, de 16 de julho de 1997. (BRASIL, 2000g).

Já os arts.12 e 14 do Decreto 3.737/2001 (BRASIL, 2001g), que regulamenta o FUNTTEL, dispõem sobre a aplicação dos recursos do fundo:

Art. 12. Os recursos do Funttel serão aplicados exclusivamente no interesse do setor de telecomunicações.

Parágrafo único. Compete ao Conselho Gestor do Funttel a definição do

percentual de recursos a ser destinado a cada órgão e entidade legalmente habilitada, para efetivação das despesas operacionais de planejamento, prospecção, análise e estruturação de operações, contratação, aplicação de recursos, acompanhamento de operações contratadas, avaliação de operações e divulgação de resultados, necessárias à implantação e manutenção das atividades do Funttel, observado o limite de cinco por cento dos recursos arrecadados anualmente. (Parágrafo único incluído pelo Decreto nº 4.149, de 1.3.2002)

Art. 14. Os recursos do Funttel serão aplicados pelos agentes financeiros e pela Fundação CPqD exclusivamente nos programas, nos projetos e nas atividades do setor de telecomunicações, consonantes com os objetivos do art. 1º deste Decreto, que assegurem, no País, a pesquisa aplicada e o desenvolvimento de produtos, tais como equipamentos e componentes, além de programas de computador, levando-se em consideração, sempre que necessário, a produção local com significativo valor agregado.

§ 3º Pesquisa aplicada é o conjunto de atividades que buscam novos conhecimentos científicos ou tecnológicos, que ofereçam soluções de caráter teórico ou experimental, por intermédio de especificações ou caracterizações, a problemas previamente definidos.

§ 4º Desenvolvimento de produto é o conjunto de atividades que realizam o desenvolvimento completo de todos os aspectos tecnológicos e de todas as partes integrantes do produto a ser desenvolvido, atendendo a especificações e características previamente estabelecidas.

§ 5º Produção local com significativo valor agregado é o conjunto de operações que caracteriza a efetiva produção no País de um determinado produto. (BRASIL, 2001g).

Veja-se que ambas as figuras referem-se a exações tributárias intervencionistas, custeando atuação interventiva do Estado nos serviços de telecomunicações, sendo diferenciadas, basicamente pela destinação de suas receitas e pelas alíquotas.

Considerando ainda que os sujeitos passivos do FUST e do FUNTTEL são as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações e que o produto da arrecadação beneficiará o próprio grupo chamado a contribuir, cumprindo assim a finalidade prescrita nas leis de regência das contribuições em comento, consideramos plausível a classificação da natureza jurídica de tais exações como contribuições de intervenção no domínio econômico.

Alguns autores (COIMBRA; OLIVEIRA, 2002, p.133) defendem a inconstitucionalidade do FUST em decorrência da ofensa ao princípio da referibilidade, isto porque, nem todos os contribuintes onerados com o pagamento do FUST são beneficiários do fundo, as beneficiadas seriam apenas as empresas de serviço de telefonia fixo comutado, que terão garantia de destinação de, no mínimo, 30% (trinta por cento) dos recursos do FUST em favor de seus programas, projetos e atividades por ela executadas (art.5º, §1º da Lei 9.998/00). (BRASIL, 2000f).

De acordo com o art.5, §2º da Lei 9.998/00, dos outros 70%, pelo menos 18%

serão destinados à educação, para o estabelecimento público de ensino e também serão aplicados recursos no FUST no atendimento a deficientes (art.5, §3º, da Lei 9.998/00). (BRASIL, 2000f)

Para essa corrente, não haveria referibilidade entre a finalidade que se pretende alcançar e os sujeitos passivos chamados a contribuir, havendo inclusive descompasso entre a finalidade e a destinação da arrecadação das receitas, visto que as prestadoras de serviços de telecomunicações não reverteriam em seu benefício o produto da arrecadação ao FUST.

Contudo, como vimos anteriormente, a referibilidade é mero traço acidental nas contribuições de intervenção no domínio econômico, por outro lado, tanto a finalidade quanto a arrecadação devem necessariamente estar relacionadas e alcançar um determinado grupo, ou setor econômico.

Nas contribuições de intervenção no domínio econômico, é necessária a existência de um grupo atrelado à finalidade que se quer alcançar, e os contribuintes da exação devem fazer parte do conjunto alcançado pela intervenção, contudo, não é necessário que este mesmo grupo aufera benefício direto.

Não é pelo fato de que as contribuições atinjam determinado grupo de indivíduos, acarretando um benefício ao grupo, que necessariamente estes devem suportar a despesa da atividade desenvolvida pelo Estado.

Isso porque o benefício não pode ser mensurado individualmente (como no caso das taxas), já que se dirige ao grupo no qual o contribuinte está inserido. No caso das CIDEs, não se exige um benefício concreto, basta que exista a possibilidade de ser auferido.

Ora, a argumentação de que não haveria referibilidade entre o grupo chamado a contribuir em decorrência do fato de que parte dos recursos são destinados à educação, para o estabelecimento público de ensino e também para aplicação no atendimento a deficientes (art.5, §3º, da Lei 9.998/00) (BRASIL, 2000f), não nos parece acertada, pois como vimos os recursos do FUST serão aplicados em programas, projetos e atividades que estejam em consonância com plano geral de metas para universalização de serviço de telecomunicações e vários outros objetivos voltados para a redução das desigualdades regionais e sociais do setor de telecomunicações.

A destinação de parte dos recursos para a educação e para o atendimento de deficientes é compatível com os objetivos de universalização dos serviços de

telecomunicações nos exatos termos dos objetivos traçados nos incisos IV, VI, VII, VIII (que tratam dos estabelecimentos de ensino) e no inciso XIII (que trata do deficiente), todos do art.5 da Lei 9.998/000. (BRASIL, 2000f).

Assim, entendemos que os contribuintes chamados a contribuir (empresas prestadoras de serviços de telecomunicação) pertencem ao grupo atrelado à finalidade que se pretende alcançar (universalização dos serviços de telecomunicações), e, portanto, os contribuintes da exação fazem parte do conjunto alcançado pela intervenção.

5.1.1 Taxas - Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL)

Embora o presente trabalho seja focado na análise das figuras jurídicas das contribuições sociais gerais e contribuições de intervenção no domínio econômico, e no item ora em referência, trata-se especificamente do FUST e do FUNTTEL, há entre estes e o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL), editado pela Lei 5.070/66 (BRASIL, 1966a), significativa ligação normativa, a merecer referência, para melhor compreensão do tema.

A legislação de regência do FISTEL, a Lei 5.070/66, alterada pela Lei 9.472/97 (BRASIL, 1997a), instituiu e tratou o Fistel como um fundo de natureza contábil, destinado a prover recursos para cobrir despesas feitas pelo Governo Federal na execução da fiscalização dos serviços de telecomunicações, desenvolver os meios e aperfeiçoar a técnica necessária a essa execução.

O FISTEL é custeado, dentre outras receitas, pela cobrança das Taxas de Fiscalização: de Instalação (TFI) e de Funcionamento das Estações de Telecomunicações (TFF).

Segundo dispõe o art.6º, §1º da Lei 5.070/66 (BRASIL, 1966a), a Taxa de Fiscalização e de Instalação (TFI) é considerada devida pelas concessionárias permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações e de uso de radiofrequência, no momento da emissão do certificado de licença para o funcionamento das estações, de acordo com os valores fixados no Anexo I da Lei nº 5.070/66 (BRASIL, 1966a), na redação dada pela Lei nº 9.472/97 (BRASIL, 1997a), por estação de telecomunicação instalada. Os montantes variam conforme o tipo de

estação de telecomunicação. No caso das estações de telecomunicações destinadas à prestação de serviços de telefonia móvel, por exemplo, os valores vão desde R\$ 26,83 por licença de estação de serviço móvel, até R\$ 26.816,00, por estação espacial não-geoestacionária (“GSM”).

Já o parágrafo segundo do art. 6º dessa lei (BRASIL, 1966a), prescreve que a Taxa de Fiscalização de Funcionamento das Estações de Telecomunicações (“TFF”) é exigida anualmente dos concessionários, permissionários e autorizatários dos serviços de telecomunicações, no valor correspondente a 50% até janeiro de 2009, após esta data foi reduzida a 45% (quarenta e cinco por cento), dos valores fixados para a TFI⁶⁷.

Como já mencionado acima, os recursos arrecadados por meio dessas taxas são destinados a “*cobrir despesas feitas pelo Governo Federal na execução da fiscalização de serviços de telecomunicações, desenvolver os meios e aperfeiçoar a técnica necessária a essa execução*” (art. 1º da Lei nº 5.070/66) (BRASIL, 1966a). Trata-se, portanto, de recursos destinados a custear o exercício do poder de polícia da ANATEL.

A redação original do art. 3º da Lei 5.070/66 (BRASIL, 1966a), determinava que os recursos ao FISTEL seriam aplicados pelo Conselho Nacional de Telecomunicações, exclusivamente:

- a. na instalação, custeio, manutenção e aperfeiçoamento da fiscalização dos serviços de telecomunicações existentes no País;
- b. na aquisição de material especializado necessário aos serviços de fiscalização; e
- c. na fiscalização da elaboração e execução de planos e projetos referentes às telecomunicações.

A Lei 9.472/97 alterou esse dispositivo para determinar que os valores arrecadados pelo Fistel fossem transferidos ao Tesouro Nacional, ao Fundo de Universalização das Telecomunicações- FUST e à Agência Nacional de Telecomunicações exclusivamente para, além daquelas atividades de fiscalização

⁶⁷ A partir de janeiro de 2009, nos termos dos artigos 33 e 34 da Lei nº 11.652/2008 (BRASIL, 2008b), (até então, o percentual era de 50%, conforme redação anterior do art. 8º da Lei nº 5.070/66). (BRASIL, 1966a).

apontadas em sua redação original, atender outras despesas correntes e de capital que realizar no exercício de sua competência. (BRASIL, 1997a).

As fontes de custeio do FISTEL foram designadas pelo art. 2º da Lei nº 5.070/66 (BRASIL, 1966a)⁶⁸. Além do produto arrecadado com a cobrança das taxas de fiscalização, o dispositivo inclui, dentre outras fontes de receitas, os recursos arrecadados por força: da concessão de serviços de telecomunicações; do exercício da atividade ordenadora da exploração de serviços de telecomunicações; do exercício do poder de outorga do direito de uso de radiofrequência para qualquer fim e da aprovação de laudos de ensaio de produtos por órgãos da ANATEL.

Tais receitas, portanto, devem ser suficientes para cobrir as despesas decorrentes da execução das atividades necessárias à fiscalização dos serviços de telecomunicações.

Contudo, o art. 6º, II, da Lei nº 9.998/00 (BRASIL, 2000f) prevê a transferência ao FUST de 50% (cinquenta por cento) dos recursos a que se referem as alíneas “c”, “d”, “e” e “j” do art. 2º da Lei nº 5.070/66 (BRASIL, 1966a).

De acordo com a legislação acima, parte dos recursos que deveriam pertencer ao FISTEL são encaminhados ao FUST, e, as atividades de fiscalização que deveriam ser custeadas pelas taxas arrecadadas ao FISTEL (emissão do certificado de licença para funcionamento das estações de telecomunicações e radiofrequência e o acompanhamento anual do seu funcionamento) relacionam-se às atividades de fiscalização descritas nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 2º da Lei nº 5.070/66 (BRASIL, 1966a) (concessão de serviços de comunicações, ordenação da exploração de serviços de comunicação e outorga do direito de uso de radiofrequência).

Verifica-se, portanto, que estas atividades - as atividades custeadas pelas

⁶⁸ a) dotações consignadas no Orçamento Geral da União, créditos especiais, transferências e repasses que lhe forem conferidos; b) o produto das operações de crédito que contratar, no País e no exterior, e rendimentos de operações financeiras que realizar; c) relativas ao exercício do poder concedente dos serviços de telecomunicações, no regime público, inclusive pagamentos pela outorga, multas e indenizações; d) relativas ao exercício da atividade ordenadora da exploração de serviços de telecomunicações, no regime privado, inclusive pagamentos pela expedição de autorização de serviço, multas e indenizações; e) relativas ao exercício do poder de outorga do direito de uso de radiofrequência para qualquer fim, inclusive multas e indenizações; f) taxas de fiscalização; g) recursos de convênios, acordos e contratos celebrados com entidades, organismos e empresas, públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras; h) doações, legados, subvenções e outros recursos que lhe forem destinados; i) o produto dos emolumentos, preços ou multas, os valores apurados na venda ou locação de bens, bem assim os decorrentes de publicações, dados e informações técnicas, inclusive para fins de licitação; j) decorrentes de quantias recebidas pela aprovação de laudos de ensaio de produtos e pela prestação de serviços técnicos por órgãos da Agência Nacional de Telecomunicações; l) rendas eventuais. (BRASIL, 1966a).

taxas de fiscalização e aquelas cujos recursos são desviados para o FUST- estão vinculadas às finalidades do FISTEL, e não poderiam ser encaminhadas para custeio do FUST, que além de não possuir a mesma finalidade do FISTEL, já têm assegurada sua fonte de recursos próprios.

Veja-se, portanto, que está ocorrendo a transferência de recursos provenientes de atividades ligadas à fiscalização dos serviços de telecomunicação para financiar atividade de intervenção no domínio econômico (que deveria ser custeada por contribuição atrelada à finalidade específica).

No caso em apreço, temos dois fundos distintos, com finalidades distintas, não sendo admissível que valores arrecadados para determinada finalidade prevista em lei sejam destinados a outra.

Assim, entendemos que o art. 6º, II, da Lei nº 9.998/00 (BRASIL, 2000f), incorreu em desvio de finalidade ao transferir 50% (cinquenta por cento) de parte dos recursos do FISTEL ao Fundo de Universalização das Telecomunicações (FUST), que possui outras fontes de arrecadação e finalidades próprias.

Corroborando para o agravamento da irregularidade, de acordo com os dados disponibilizados pelo Ministério da Fazenda e pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (“SIAFI”), demonstra-se que menos de 2% (dois por cento) dos recursos arrecadados pela cobrança das taxas de fiscalização das telecomunicações nos últimos 5 (cinco) anos, foram efetivamente aplicados nas finalidades para as quais foram instituídas. (BRASIL, 2010d).

A Tabela 2 abaixo demonstra a evolução da arrecadação do FISTEL em comparação com os gastos no mesmo período com a fiscalização no setor de telecomunicações:

TABELA 2

Evolução da arrecadação do FISTEL em comparação com os gastos no mesmo período com a fiscalização no setor de telecomunicações

	Valor arrecadado (R\$)	Valor destinado/Gastos ⁶⁹ (R\$)	Percentual (%)
2004	1.178.868.691,72	37.775.542,60	3,20%
2005	1.538.932.538,65	21.015.788,24	1,37%
2006	1.752.133.135,48	27.719.389,95	1,58%
2007	1.952.214.122,02	33.112.233,07	1,70%
2008	2.575.255.368,10	29.115.715,77	1,13%
2009	2.583.261.818,09	24.985.521,84	0,97%
2010	2.894.267.960,62	28.101.842,28	0,97%
TOTAL	14.474.933.634,68	201.826.033,75	1,39%

Fonte: BRASIL, 2010d

Veja-se que do total arrecadado com as taxas de fiscalização de instalação e funcionamento, apenas 1,39% foi efetivamente gasto com a fiscalização no setor de telecomunicações. (BRASIL, 2010d; BRASIL, 2010b).

Isto significa que as taxas de fiscalização em questão vêm sendo exigidas com intuito meramente arrecadatório e que não estão sendo efetivamente aplicadas nas finalidades para as quais foram instituídas, tornando-as incompatíveis com a sua natureza e com o regime jurídico ditado pela Constituição Federal

Ora, a União Federal é competente para instituir taxas “em razão do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”, nos termos do art. 145, II, da CF. Assim, a classificação constitucional do tributo como taxa impõe a obediência a um regime jurídico próprio. (BRASIL, 1988a).

⁶⁹ Gastos diretos do governo por ação governamental - ação 2424 - Fiscalização em Telecomunicações. (BRASIL, 2010b).

A instituição de taxas está constitucionalmente vinculada à prestação efetiva ou potencial de serviço público ou ao exercício do poder de polícia pelo Poder Público. O fato gerador das taxas, nos termos do art.77 do CTN, seria o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

No caso, o interesse público concerne à fiscalização do exercício da atividade de telecomunicações, está previsto no art. 21, XI, da CF (BRASIL, 1988a). Esse é o motivo que justifica o exercício do poder de polícia pela ANATEL, na competência atribuída pela União Federal. Esse é o elemento finalístico que autoriza o exercício da competência tributária.

Assim, se as taxas ora em exame são cobradas em função do poder de polícia, com a finalidade de “cobrir despesas feitas pelo Governo Federal na execução da fiscalização de serviços de telecomunicações, desenvolver os meios e aperfeiçoar a técnica necessária a essa execução” (art. 1º da Lei nº 5.070/66) (BRASIL, 1966a), o produto da arrecadação destas taxas deve voltar-se para o cumprimento também desta finalidade, expressamente atrelada ao alcance de um interesse público constitucionalmente determinado.

Contudo, os números oficiais divulgados pelo Ministério da Fazenda e pelo SIAFI são objetivos em demonstrar que o interesse público que autoriza o exercício da competência tributária não é efetivamente perseguido.

Demonstram, assim, claro desvio da finalidade não apenas a aplicação do produto da arrecadação das taxas em outra finalidade (como no caso do FUST), mas também a ausência de aplicação desses recursos.

Ainda sobre esse desvio de finalidade, vejamos em números os valores arrecadados com os três fundos ora analisados (FUST, FUNTTEL e FISTEL), de 2001, ano de sua instituição, até 2009:

TABELA 3
ARRECADAÇÃO DO FUST, FUNTTEL e FISTEL – 2001 a 2009

R\$ Milhões	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	TOTAL
Funttel	127	203	214	242	272	302	335	337	392	2.424
Fistel	4.430	2.694	1.288	1.987	2.056	2.349	2.700	6.400	4.909	28.813
Fust	1.045	1.099	530	715	582	629	1.166	1.444	1.436	8.646
TOTAL										39.883

*Fonte: TELECO, 2010.

Como foi amplamente divulgado pela imprensa, desde 1997 foram arrecadados R\$ 48 bilhões somando-se a arrecadação do FUST, FUNTTEL e FISTEL. Contudo, apenas R\$ 4,9 bilhões (cerca de 10% do arrecadado) tiveram a destinação prevista, e 90% estão retidos no Tesouro Nacional para financiar as contas públicas. (UNIÃO DESVIA..., 2010).

O FISTEL é o maior dos três fundos. O valor arrecadado de 2001 a 2009 foi de quase R\$30 bilhões. Como visto, os recursos arrecadados para o FISTEL são destinados a cobrir as despesas do governo federal na fiscalização do setor de telecomunicações, contudo, a ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações) informa que desde sua criação, em 1997, recebeu apenas R\$ 3,9 bilhões. (UNIÃO DESVIA..., 2010).

No caso do FUST, segundo relatório emitido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), o Governo não vem aplicando corretamente os recursos que compõe o FUST, comprometendo assim as políticas de universalização de serviços de telecomunicações. (MAZZA, 2009).

Após dez anos de existência, e com recursos acumulados de cerca de R\$ 9 bilhões, o FUST praticamente não teve outra destinação além do financiamento das contas públicas, servindo como receita para compor e melhorar o desempenho do *superávit primário*.

Veja-se que, apesar da instituição do FUST e outras CIDEs estarem vinculadas ao cumprimento de uma finalidade definida constitucionalmente, e a arrecadação de recursos com estas exações crescerem anualmente, com a aplicação das regras que limitam o cumprimento das diretrizes orçamentárias, através dos decretos de contingenciamento, os recursos que deveriam ser aplicados nos objetivos para as quais referidas contribuições foram instituídas, acabam por não se efetivarem, para formação de *superávit primário*.

Segundo a Anatel, o único uso efetivo do FUST foi o gasto de R\$ 10 mil em telefones públicos para deficientes auditivos, e o programa não foi adiante porque as entidades indicadas para receber os aparelhos recusaram a oferta, pois já tinham equipamentos similares. (BRASIL, 2010c).

Na realidade, cerca de R\$2,1 bilhões da reserva do FUST foram gastos no ano de 2008 com o pagamento de juros da dívida pública:

O "sumiço" dos R\$ 2,1 bilhões foi percebido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e está registrado no relatório sobre a aprovação das contas do governo em 2008. A disponibilidade total do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) que em 2007 totalizava R\$ 5,3 bilhões, foi reduzida em 2008 para R\$ 3,2 bilhões. Tal queda não ocorreu em virtude da utilização dos recursos, já que nada foi executado dos R\$ 7,3 milhões alocados na LOA/2008 (Lei Orçamentária Anual) para o programa 'Universalização dos Serviços de Telecomunicações'. A redução da disponibilidade decorreu de desvinculação de recursos do Fundo para pagamento da dívida pública, relatam os técnicos do tribunal no documento sobre as contas do ano passado. (MAZZA, 2009).

Tal procedimento foi realizado com base na Lei nº 11.803, de 5 de novembro de 2008 (BRASIL, 2008a), que trata da utilização do superávit financeiro acumulado até 31 de dezembro de 2007. Esta lei, criada a partir da MP 450/2008 (BRASIL, 2008c), que dispõe sobre a utilização do superávit financeiro das fontes de recursos existentes no Tesouro Nacional em 31 de dezembro de 2007, permite que o saldo do superávit seja utilizado para a amortização da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna.

Veja-se o art.11 da Lei 11.803/2008:

Art. 11. O superávit financeiro das fontes de recursos existentes no Tesouro Nacional em 31 de dezembro de 2007 poderá ser destinado à amortização da Dívida Pública Mobiliária Federal interna.
Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às fontes de recursos decorrentes de vinculação constitucional e de repartição de receitas a Estados e Municípios. (BRASIL, 2008a).

Os dados acima confirmam que o governo passou a adotar a prática do contingenciamento das rubricas orçamentárias das contribuições sociais e CIDEs, como forma de garantir um crescente *superávit primário*, isto é, as contribuições são arrecadadas, mas permanecem no caixa único do governo federal, não cumprindo a finalidade para a qual foram criadas, para não se transformarem em despesa, diminuindo o *superávit primário*.

O FUNTTEL foi o mais aproveitado, embora tenha sido consumido menos da metade do dinheiro. Em dez anos de funcionamento do FUNTTEL, foram liberados R\$ 942 milhões para projetos de pesquisa. A arrecadação acumulada de 2001 a março de 2010, no entanto, foi de R\$ 2,67 bilhões, ficando o remanescente arrecadado também como fonte para aumento do *superávit primário*. (BRASIL, 2010c).

5.2 Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - CFRP

A Medida Provisória n. 398, editada em 10 de outubro de 2007, e posteriormente convertida na Lei 11.652, de 7 de abril de 2008 (BRASIL, 2008b), constituiu a Empresa Brasil de Comunicação (EBC) e instituiu os princípios e objetivos dos serviços de “radiodifusão pública” explorados pelo Poder Executivo ou outorgados a entidades de sua administração indireta.

Nos termos do art.6º da Lei 11.652/2008 (BRASIL, 2008b), o EBC tem por finalidade a prestação de serviços de radiodifusão pública e serviços conexos, observados os princípios e objetivos assim estabelecidos:

Art. 2º. A prestação dos serviços de radiodifusão pública por órgãos do Poder Executivo ou mediante outorga a entidades de sua administração indireta deverá observar os seguintes princípios:

- I - complementaridade entre os sistemas privado, público e estatal;
- II - promoção do acesso à informação por meio da pluralidade de fontes de produção e distribuição do conteúdo;
- III - produção e programação com finalidades educativas, artísticas, culturais, científicas e informativas;
- IV - promoção da cultura nacional, estímulo à produção regional e à produção independente;
- V - respeito aos valores éticos e sociais da pessoa e da família;
- VI - não discriminação religiosa, político partidária, filosófica, étnica, de

gênero ou de opção sexual;

VII - observância de preceitos éticos no exercício das atividades de radiodifusão;

VIII - autonomia em relação ao Governo Federal para definir produção, programação e distribuição de conteúdo no sistema público de radiodifusão;

IX - participação da sociedade civil no controle da aplicação dos princípios do sistema público de radiodifusão, respeitando-se a pluralidade da sociedade brasileira.

Art. 3º. Constituem objetivos dos serviços de radiodifusão pública explorados pelo Poder Executivo ou mediante outorga a entidades de sua administração indireta:

I - oferecer mecanismos para debate público acerca de temas de relevância nacional e internacional;

II - desenvolver a consciência crítica do cidadão, mediante programação educativa, artística, cultural, informativa, científica e promotora de cidadania;

III - fomentar a construção da cidadania, a consolidação da democracia e a participação na sociedade, garantindo o direito à informação, à livre expressão do pensamento, à criação e à comunicação;

IV - cooperar com os processos educacionais e de formação do cidadão;

V - apoiar processos de inclusão social e socialização da produção de conhecimento garantindo espaços para exibição de produções regionais e independentes;

VI - buscar excelência em conteúdos e linguagens e desenvolver formatos criativos e inovadores, constituindo-se em centro de inovação e formação de talentos;

VII - direcionar sua produção e programação pelas finalidades educativas, artísticas, culturais, informativas, científicas e promotoras da cidadania, sem com isso retirar seu caráter competitivo na busca do interesse do maior número de ouvintes ou telespectadores;

VIII - promover parcerias e fomentar produção audiovisual nacional, contribuindo para a expansão de sua produção e difusão; e

IX - estimular a produção e garantir a veiculação, inclusive na rede mundial de computadores, de conteúdos interativos, especialmente aqueles voltados para a universalização da prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. É vedada qualquer forma de proselitismo na programação. (BRASIL, 2008b).

Assim, além da Lei 11.652/2008 (BRASIL, 2008b) autorizar o Poder Executivo a constituir a EBC, a mesma lei, em seu art. 32, instituiu a Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública (CFRP), instituindo mais um tributo a ser pago anualmente pelas prestadoras de serviços de telecomunicações.

Destaque-se que o setor de telecomunicações, de 2001 a 2008, pagou R\$ 28,5 bilhões para fundos públicos. Deste montante, 71% foram para o FISTEL; 22%, para o FUST; e 7%, para o FUNTTEL, e, portanto, a partir de 2009 as empresas do setor de telecomunicações passaram a ser responsáveis ainda pela CFRP. (FONSECA, 2009).

Importante salientar que a medida provisória que instituiu o EBC, a MP 398/07 (BRASIL, 2007b), não previa a instituição de uma nova contribuição, de acordo com o seu art. 11, os recursos da EBC seriam constituídos da receita proveniente de várias fontes, sem a criação de novos tributos.

Todavia, na conversão da MP 398/07 (BRASIL, 2007b) para a Lei 11.652 (BRASIL, 2008b), de 7 de abril de 2008, foi incluída como uma das fontes de receita da EBC o valor de no mínimo 75% da arrecadação de nova contribuição instituída pelo art. 32 da própria Lei, nos seguintes termos:

Art. 32. Fica instituída a Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública, com o objetivo de propiciar meios para a melhoria dos serviços de radiodifusão pública e para a ampliação de sua penetração mediante a utilização de serviços de telecomunicações.

§ 1º. A Contribuição é devida pelas prestadoras dos serviços constantes do Anexo desta Lei, e o seu fato gerador é a prestação deles.

§. 2º. A Contribuição será paga, anualmente, até o dia 31 de março, em valores constantes do Anexo desta Lei. (BRASIL, 2008b).

Note-se ainda que o novo valor arrecadado para a CFRP é exatamente igual à redução que a mesma lei determinou quanto à taxa devida ao FISTEL, instituída no art.33 da Lei 11.652/08, isto é, referido artigo alterou o art. 8º da Lei 5.070/66 (BRASIL, 1966a), para reduzir o percentual referente ao pagamento da Taxa de Fiscalização e Funcionamento (TFF) devida ao FISTEL (Fundo de Fiscalização das Telecomunicações).

Antes da Lei n. 11.652/08, a TFF correspondia a 50% do valor da Taxa de Fiscalização de Instalação (TFI). Com o advento do art. 33⁷⁰ da Lei 11.652/08, o valor da TFF foi reduzido para 45% do valor da TFI. (BRASIL, 2008b).

Essa redução no valor devido para a TFF equivale exatamente ao valor que passou a ser cobrado a título da nova contribuição à EBC, conforme tabela anexa à Lei 11.652/08; isto é, houve redução do valor de uma taxa e criação de uma nova contribuição no mesmo montante da redução da taxa.

Posteriormente, a MP 460, de 30 de março de 2009 (BRASIL, 2009c), alterou a Lei 11.652/08 (BRASIL, 2008b) para, além de determinar o pagamento da CFRP, excepcionalmente em 31 de maio de 2009, também determinar a inclusão dos §§ 7º a 11 ao art. 32 da Lei, para dispor que a Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel - tem a responsabilidade de recolher, fiscalizar e cobrar a referida contribuição e repassá-la à EBC, mediante uma remuneração percentual sobre o total recolhido (2,5% do montante arrecadado).

Quanto à natureza jurídica da exação, passemos à análise de sua hipótese de

⁷⁰ O art.33 da Lei 11.652/08 assim dispõe: .Art. 33. O caput do art. 8º da Lei no 5.070, de 7 de julho de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação: “Art. 8º .A Taxa de Fiscalização de Funcionamento será paga, anualmente, até o dia 31 de março, e seus valores serão os correspondentes a 45% (quarenta e cinco por cento) dos fixados para a Taxa de Fiscalização de Instalação. (BRASIL, 2008b).

incidência, base de cálculo, sua finalidade e destinação.

A Lei n. 11.652/2008, em seu art. 32, §1º, determina que a contribuição ao EBC, ou CFRP, será devida pelas prestadoras dos serviços constantes do Anexo da mesma lei, e o seu fato gerador será a prestação destes serviços. (BRASIL, 2008b).

A base de cálculo e a alíquota são determinadas pelo tipo de serviço. A alíquota é um valor fixo expresso monetariamente e referente a cada unidade prevista na tabela do Anexo da lei.

Cite-se como exemplo o serviço de TV a cabo, a alíquota será de R\$502,00 (quinhentos e dois reais) para o serviço com base em área de até 300.000 habitantes, de R\$670,00 (seiscentos e setenta reais) se o serviço tiver base em área acima de 300.000 até 700.000 habitantes, e, a alíquota de R\$838,00 (oitocentos e trinta e oito reais) se tiver base acima de 700.000 habitantes. No caso dos serviços de radiodifusão de sons e imagens a alíquota variará de acordo com o número de estações instaladas por número de habitantes. No caso do serviço de telefone fixo comutado as alíquotas variarão por número de terminais. O serviço de radiotelefônico público terá por base de cálculo o número de canais. (BRASIL, 2008b).

Quanto à finalidade e destinação do produto da contribuição ao EBC, verifica-se que de acordo com o caput do art. 32 da Lei 11.652/08 a finalidade da exação é “propiciar meios para a melhoria dos serviços de radiodifusão pública e para a ampliação de sua penetração mediante a utilização de serviços de telecomunicações”. (BRASIL, 2008b).

Quanto à destinação, o parágrafo quinto do art.32 dispõe que “A totalidade de recursos de que trata este artigo deverá ser programada em categoria específica e utilizada exclusivamente para o atendimento dos objetivos definidos no caput deste artigo.” (BRASIL, 2008b).

Os recursos arrecadados serão utilizados na melhoria dos serviços de radiodifusão, serviços estes prestados pela EBC para consecução dos princípios e objetivos traçados na Lei 11.652/08. (BRASIL, 2008b).

Por sua vez, lembre-se que os princípios são, dentre outros, a promoção do acesso à informação, a promoção da cultura nacional, o estímulo da produção nacional e produção independente, respeito aos valores éticos e sociais da pessoa e da família, não discriminação religiosa, político partidária, filosófica, étnica, de gênero ou de opção sexual (conforme art.2º da Lei 11.652/08). (BRASIL, 2008b).

Dentre os objetivos, destacamos: fomentar o debate público, desenvolver a consciência crítica, fomentar a construção da cidadania, a consolidação da democracia, a cooperação com os processos educacionais, fomentar a inclusão social, a formação de talentos, direcionar a produção e programação para finalidades educativas, artísticas, culturais, informativas e científicas, fomentar a produção audiovisual nacional e estimular a produção e garantir a veiculação de conteúdos interativos voltados para a universalização da prestação de serviços públicos.

Veja-se que tais princípios propostos na Lei 11.652/08 (BRASIL, 2008b) coadunam-se com os princípios constitucionais insculpidos no Capítulo V ‘Da Comunicação Social’, e no Capítulo III “Da Educação, da Cultura e do Desporto”, inseridos no Título VIII, “Da Ordem Social” da Constituição Federal.

Destaquem-se, por exemplo, os arts. 215 e 221 da CF/88:

Art.215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

Art.221. A produção e a programação das emissoras de rádio e televisão atenderão aos seguintes princípios:

- I- preferência a finalidades educativas, artísticas, culturais e informativas;
- II- promoção da cultura nacional e regional e estímulo à produção independente que objetive sua divulgação;
- III- regionalização da produção cultural, artística e jornalística, conforme percentuais estabelecidos em lei;
- IV- respeito aos valores éticos e sociais da pessoa e da família. (BRASIL, 1988a).

A redação do 2º, VII, da Lei 11.652/08 (BRASIL, 2008b) é idêntica à redação do art.221, IV, da CF/88. (BRASIL, 1988a).

Veja-se que apesar da contribuição à EBC possuir a mesma estrutura quantitativa da Taxa de Fiscalização e Funcionamento (TFF) (base de cálculo e alíquota), não podemos considerá-la como uma taxa, pois não possui na composição de sua hipótese de incidência uma atuação estatal específica e divisível vinculada ao contribuinte.

Neste ponto, vale ressaltar que no caso da contribuição à EBC, a base de cálculo estipulada é típica e própria de taxa, pois foi retirada do texto do Anexo da Lei do Fistel (Lei 5.070/66) (BRASIL, 1966a) que apresenta uma tabela específica preparada para servir de parâmetro para a cobrança das Taxas de Fiscalização de Instalação e de Fiscalização e Funcionamento das Estações de Radiofrequência,

alterando apenas o seu valor unitário. Ora, a determinação do montante de uma taxa devida pela fiscalização de estações base, móvel, repetidora em valor fixo multiplicado pelo número de estações de cada espécie de serviço de telecomunicação obviamente não se presta a funcionar como base de cálculo para uma contribuição, seja “social geral”, seja de “intervenção no domínio econômico”. A finalidade da contribuição não guarda qualquer relação com o número de estações ou a área atendida por determinada empresa prestadora de serviços de telecomunicação.

A título de exemplo, definir quanto cada contribuinte irá pagar com base no número de estações/terminais só faz sentido em se tratando de um tributo cujo fato gerador é o serviço de fiscalização dessas mesmas estações/terminais. Mas no caso da contribuição à EBC não é esse o fato gerador dos tributos. Faz sentido diferenciar os contribuintes pelo número de estações/terminais em se tratando de uma taxa, tributo vinculado a uma atuação estatal específica (fiscalização das próprias estações/terminais), mas diferenciar os contribuintes da contribuição à EBC (que não é uma taxa) com base simplesmente no número de estações/terminais é instituir tratamento desigual com base em parâmetro arbitrário e inapropriado, posto que relativo a outra espécie tributária.

Os princípios da igualdade (art. 150, II da CF) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF) não operam da mesma maneira nas taxas e nas contribuições e, por essa razão, a instituição de uma contribuição com a base de cálculo de uma taxa constitui violação desses dois princípios.

A doutrina pátria já esclareceu o tema, no sentido de que a base de cálculo deve guardar sintonia com a hipótese de incidência da contribuição, conforme ditames do Prof. Marco Aurélio Greco (2000, p246):

Por fim, no que diz respeito à base de cálculo da contribuição, ela deve corresponder a um critério de dimensionamento atrelado a alguma qualidade atinente à participação no contexto formado pelo grupo. Ou, então, à posição diferencial em que se encontra o contribuinte, caso ela configure uma vantagem, ou então algo ligado à qualificação diferencial por ser integrante do grupo, comparativamente com terceiros dentro do próprio grupo.

Em suma, não será adequada (e pecará por falta de coerência e racionalidade) a lei que escolher como base de cálculo da contribuição algum critério de dimensionamento desprovido de qualquer vinculação com o fato de pertencer ao grupo, ou estar, em função disto, investido de uma posição diferenciada, seja em relação a terceiros alheios, seja dentro do próprio grupo. (GRECO, 2000, p. 246).

Hugo de Brito Machado Segundo completa:

[...] a hipótese de incidência da contribuição, embora não esteja expressamente delimitada na Constituição, não pode ser qualquer uma. Há, necessariamente, de ser relacionada com a intervenção. E, como contribuintes e base de cálculo são elementos da hipótese de incidência, obviamente contribuintes e base de cálculo devem, também, estar relacionados à intervenção. (MACHADO SEGUNDO, 2001, p. 116).

Desta forma, resta demonstrado que a contribuição à EBC possui base de cálculo e hipótese de incidência emprestadas de uma legislação de taxa e incompatíveis com a finalidade de contribuição, seja contribuição social geral ou contribuição de intervenção no domínio econômico.

Quanto à possibilidade de classificação da exação em comento como contribuição social geral, lembramos que o STF, no RE 138.284 (BRASIL, 1992a) o Ministro Relator Carlos Velloso, afirmou que as “contribuições sociais gerais” previstas no próprio texto constitucional seriam o salário-educação, (art. 212, § 5º da CF/88), o FGTS, as contribuições do SESI, SENAI, SENAC (art. 240).

Posteriormente, quando do julgamento das ADIN 2.556 e 2.568 (BRASIL, 2003c), que tratavam das exações criadas pela Lei Complementar n. 110/01 (BRASIL, 2001f), o STF entendeu que referidas contribuições teriam natureza jurídica de “contribuição social geral” pelo fato de que possuíam “finalidade social”, no sentido de atender ao “direito social” do art. 7º, inciso III, da CF/88:

De outra parte, sendo exações tributárias que também se destinam ao Fundo de Garantia por tempo de Serviço, enquadram-se elas no disposto no artigo 217, IV e V, do Código Tributário Nacional, o qual alude a contribuição destinada a ele e admite a criação por Lei de outras de fins sociais. E, tendo ambas as exações tributárias ora impugnadas inequívoca finalidade social (atender ao direito social referido no inciso III do artigo 7º da Constituição de 1988), são contribuições sociais gerais.

[...]

E, assim sendo, pelo menos em exame compatível com a apreciação do pedido liminar, enquadram-se as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n. 110/2001 na sub-espécie contribuições sociais gerais, que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna”. (BRASIL, 2003c).

Além dos julgados citados acima, no julgamento do RE 564.413/SC (BRASIL, 2010a), de relatoria do Ministro Marco Aurélio, onde se discutiu se a imunidade do art.149, §2º, I, da CF/88 alcançaria a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

(CSLL) incidente sobre o lucro auferido com as receitas de exportação, a Ministra Ellen Gracie, em seu voto-vista, aceita a existência de contribuições sociais gerais como subespécie que permite a criação de outras contribuições além das já discriminadas no texto constitucional.

Portanto, o que emana da jurisprudência do STF é que as contribuições sociais gerais ou são previstas no próprio texto constitucional (art. 212, § 5º, art. 240 da CF) ou então são criadas pelo legislador infraconstitucional para atender a um dos “direitos sociais” previstos no Texto Constitucional.

O problema da admissão das contribuições sociais gerais no sistema tributário brasileiro é a possibilidade de serem criadas tantas exações sob esse título quantas forem necessárias para atender às necessidades sociais a serem amparadas pelo Estado, e essa possibilidade de criação seria ilimitada diante do fato de que as finalidades de cunho social não são encontradas apenas nos arts.193 a 232 da CF/88 (BRASIL, 1988a), isto é, no Título VIII que trata da Ordem Social, mas sim em todo o Texto Constitucional, que pode ser considerada uma Constituição do Estado Social.

Contudo, mesmo que se considere como um direito social passível de financiamento específico por contribuição social geral, entendemos indevida referida classificação, pois não vislumbramos liame de conexão entre o grupo chamado a contribuir e a finalidade que se pretende alcançar.

Isto porque, os princípios e objetivos traçados na Lei 11.652/08 beneficiam toda a coletividade irrestritamente, e não ao grupo econômico (prestadoras de serviços de radiodifusão) ou até mesmo do setor econômico (de radiodifusão) que foi chamado a contribuir. (BRASIL, 2008b).

Mesma objeção ocorrendo para o caso de tentar-se classificar a presente exação como Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), como forma específica de intervenção do Estado na “Ordem Econômica”.

No caso da contribuição à EBC, conforme já explicitado, sua finalidade declarada é propiciar meios para a melhoria dos serviços de radiodifusão pública, e no mínimo 75% do produto de sua arrecadação é destinado à “Empresa Brasil de Comunicação”, criada pela Lei n. 11.652/2008 e que tem por objetivo a prestação de serviços de radiodifusão pública e serviços conexos (art. 6º da Lei 11.652/08). (BRASIL, 2008b).

No presente caso, entendemos que não há intervenção no domínio

econômico propriamente dito, pois não vislumbramos qualquer atividade interventiva do Estado no sentido de estimular ou desestimular qualquer conduta econômica ou produtiva por parte dos agentes privados.

Isto é, o setor a ser fomentado - e na prática custeado - é a radiodifusão pública, em que não existem distorções causadas pela livre iniciativa.

Ademais, os contribuintes não pertencem ao grupo atrelado à finalidade que se pretende alcançar, o que subtrai a referibilidade entre contribuintes e ação estatal. O segmento visado seria a radiodifusão e os sujeitos passivos seriam os prestadores de serviço de telecomunicação. Os benefícios a serem alcançados com a exação atingiriam a todos irrestritamente, retirando assim a pertinência e liame jurídico entre a finalidade e o grupo chamado a contribuir.

Desta forma, resta claro que a contribuição à EBC criada pela Lei n. 11.652/08, (BRASIL, 2008b) também não possui natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico.

5.3 Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica - CONDECINE

Por meio da Medida Provisória 2.228-1, de 6 de setembro de 2001 (BRASIL, 2001h)⁷¹, que estabeleceu os princípios gerais da Política Nacional do Cinema, alterada pela Lei 10.454, de 13 de maio de 2002 (BRASIL, 2002b) e posteriormente pela Lei 11.437 de 28 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006e), o Poder Executivo criou a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica (CONDECINE).

Os princípios gerais que regulam a Política Nacional do Cinema estão estabelecidos no art.2º da MP 2228-1/2001 (BRASIL, 2001h), e são:

⁷¹ Ressalte-se que a MP 2228-1/2001 não foi convertida em lei, contudo, também não perdeu a eficácia, nos termos do § 3º do art. 62 da Constituição (que determina que as medidas provisórias perderão a eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei), aplica-se a ela, a ressalva do § 11 do mesmo artigo, pois mesmo não advindo o decreto legislativo, referido artigo disciplina que “não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (BRASIL, 2001h).

- a. a promoção da cultura nacional e da língua portuguesa mediante o estímulo ao desenvolvimento da indústria cinematográfica e audiovisual nacional;
- b. a garantia da presença de obras cinematográficas e videofonográficas nacionais nos diversos segmentos de mercado;
- c. programação e distribuição de obras audiovisuais de qualquer origem nos meios eletrônicos de comunicação de massa sob obrigatória responsabilidade editorial de empresas brasileiras;
- d. programação e distribuição de obras audiovisuais de qualquer origem nos meios eletrônicos de comunicação de massa sob obrigatória e exclusiva responsabilidade, inclusive editorial, de empresas brasileiras, qualificadas na forma do § 1º do art. 1º da Medida Provisória no 2.228-1/2001, e
- e. respeito ao direito autoral sobre obras audiovisuais nacionais e estrangeiras. (BRASIL, 2001h).

Referida medida provisória cria ainda o Conselho Superior do Cinema, órgão colegiado integrante da estrutura da Casa Civil, a quem compete, dentre outras funções, fomentar a indústria cinematográfica nacional e estabelecer a distribuição da CONDECINE, para cada destinação prevista em lei (art. 3º, V, da MP 2.228-1/2001). (BRASIL, 2001h).

Nos termos do art. 5º do aludido texto normativo, é criada a Agência Nacional do Cinema (ANCINE), autarquia especial, vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, órgão de fomento, regulação e fiscalização da indústria cinematográfica e videofonográfica, dotada de autonomia administrativa e financeira.

Nos termos do art.6º, a ANCINE terá os seguintes objetivos:

- I- promover a cultura nacional e a língua portuguesa mediante o estímulo ao desenvolvimento da indústria cinematográfica e videofonográfica nacional em sua área de atuação;
- II- promover a integração programática, econômica e financeira de atividades governamentais relacionadas à indústria cinematográfica e videofonográfica;
- III- aumentar a competitividade da indústria cinematográfica e videofonográfica nacional por meio do fomento à produção, à distribuição e à exibição nos diversos segmentos de mercado;
- IV- promover a auto-sustentabilidade da indústria cinematográfica nacional

visando o aumento da produção e da exibição das obras cinematográficas brasileiras;

V- promover a articulação dos vários elos da cadeia produtiva da indústria cinematográfica nacional;

VI- estimular a diversificação da produção cinematográfica e videofonográfica nacional e o fortalecimento da produção independente e das produções regionais com vistas ao incremento de sua oferta e à melhoria permanente de seus padrões de qualidade;

VII- estimular a universalização do acesso às obras cinematográficas e videofonográficas, em especial as nacionais;

VIII- garantir a participação diversificada de obras cinematográficas e videofonográficas estrangeiras no mercado brasileiro;

IX- garantir a participação das obras cinematográficas e videofonográficas de produção nacional em todos os segmentos do mercado interno e estimulá-la no mercado externo;

X- estimular a capacitação dos recursos humanos e o desenvolvimento tecnológico da indústria cinematográfica e videofonográfica nacional;

X- zelar pelo respeito ao direito autoral sobre obras audiovisuais nacionais e estrangeiras. (BRASIL, 2001h).

A CONDECINE deverá ser recolhida à ANCINE e terá por fato gerador, nos termos do art.32 da MP 2.228-1/2001:

Art. 32º- A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE terá por fato gerador a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas.

Parágrafo único. A CONDECINE também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo. (BRASIL, 2001h).

Os sujeitos passivos da exação serão:

Art. 35. A CONDECINE será devida pelos seguintes sujeitos passivos:

I - detentor dos direitos de exploração comercial ou de licenciamento no País, conforme o caso, para os segmentos de mercado previstos nas alíneas "a" a "e" do inciso I do art. 33;

II - empresa produtora, no caso de obra nacional, ou detentor do licenciamento para exibição, no caso de obra estrangeira, na hipótese do inciso II do art. 33;

III - o responsável pelo pagamento, crédito, emprego, remessa ou entrega das importâncias referidas no parágrafo único do art. 32. (BRASIL, 2001h).

O art.33 (BRASIL, 2001h)⁷² estabelece que a CONDECINE será devida uma

⁷² O art.33 da MP 2.228-1 assim estabelece:

Art.33.A CONDECINE será devida uma única vez a cada cinco anos para cada segmento de mercado, por:

I - título ou capítulo de obra cinematográfica ou videofonográfica destinada aos seguintes segmentos de mercado:

única vez a cada cinco anos para cada segmento de mercado por: i) título ou capítulo de obra cinematográfica ou videofonográfica destinada aos seguintes segmentos de mercado: a) salas de exibição; b) vídeo doméstico, em qualquer suporte; c) serviço de radiodifusão de sons e imagens; d) serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura; e) outros mercados, conforme anexo; ii) título de obra publicitária cinematográfica ou videofonográfica, para cada segmento de mercado a que se destinar. Além disso, a CONDECINE referente às obras cinematográficas e videofonográficas publicitárias será devida uma vez a cada 12 (doze) meses para cada segmento de mercado em que a obra seja efetivamente veiculada.

As alíquotas são fixas e variam conforme o segmento de mercado.

Quanto à destinação das receitas decorrentes da contribuição ao CONDECINE, nos termos do art. 34 da MP2228-1/01(BRASIL, 2001h)⁷³, o produto da arrecadação da CONDECINE será destinado ao Fundo Nacional da Cultura (FNC) e alocado em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual, para aplicação nas atividades de fomento relativas aos Programas de que trata o art. 47 da referida MP.

À guisa de esclarecimentos, o art. 47 estabelece:

Art. 47. Como mecanismos de fomento de atividades audiovisuais, ficam instituídos, conforme normas a serem expedidas pela Ancine:

I - o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Brasileiro -

-
- a) salas de exibição;
 - b) vídeo doméstico, em qualquer suporte;
 - c) serviço de radiodifusão de sons e imagens;
 - d) serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura;
 - e) outros mercados, conforme anexo.

II - título de obra publicitária cinematográfica ou videofonográfica, para cada segmento de mercado a que se destinar;

§ 1º A CONDECINE corresponderá aos valores das tabelas constantes do Anexo I a esta Medida Provisória.

§ 2º Na hipótese do parágrafo único do art. 32, a CONDECINE será determinada mediante a aplicação de alíquota de onze por cento sobre as importâncias ali referidas.

§ 3º A CONDECINE referente às obras cinematográficas e videofonográficas publicitárias será devida uma vez a cada 12 (doze) meses para cada segmento de mercado em que a obra seja efetivamente veiculada. (Incluído pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002) (BRASIL, 2001h).

⁷³ A destinação das receitas decorrentes da CONDECINE foi alterada pela Lei 11.437, de 28 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006d), nos seguintes termos: "Art.1º - O total dos recursos da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional- CONDECINE, criada pela Medida Provisória no 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, será destinado ao Fundo Nacional da Cultura - FNC, criado pela Lei no 7.505, de 2 de julho de 1986, restabelecido pela Lei no 8.313, de 23 de dezembro de 1991, o qual será alocado em categoria de programação específica, denominada Fundo Setorial do Audiovisual, e utilizado no financiamento de programas e projetos voltados para o desenvolvimento das atividades audiovisuais.

PRODECINE, destinado ao fomento de projetos de produção independente, distribuição, comercialização e exibição por empresas brasileiras;

II - o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Audiovisual Brasileiro - PRODAV, destinado ao fomento de projetos de produção, programação, distribuição, comercialização e exibição de obras audiovisuais brasileiras de produção independente;

III - o Programa de Apoio ao Desenvolvimento da Infra-Estrutura do Cinema e do Audiovisual - PRÓ-INFRA, destinado ao fomento de projetos de infraestrutura técnica para a atividade cinematográfica e audiovisual e de desenvolvimento, ampliação e modernização dos serviços e bens de capital de empresas brasileiras e profissionais autônomos que atendam às necessidades tecnológicas das produções audiovisuais brasileiras.

§1º. Os recursos do PRODECINE poderão ser objeto de aplicação a fundo perdido, nos casos específicos previstos no regulamento.

§2º. A Ancine estabelecerá critérios e diretrizes gerais para a aplicação e a fiscalização dos recursos dos Programas referidos no caput deste artigo. (BRASIL, 2001h).

Depreende-se dos artigos transcritos acima, que a CONDECINE incide sobre a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado de acordo com o art.32 da MP 2228-1/2001. (BRASIL, 2001h).

Os contribuintes da exação são, portanto, os detentores dos direitos de exploração comercial ou de licenciamento para exibição e as empresas nacionais ou sediadas no Brasil que paguem, creditem, empreguem, remetam ou entreguem, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, as importâncias relativas a rendimento decorrente de exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.

O produto destina-se ao custeio das atividades da ANCINE, ao Fundo Nacional de Cultura (FNC) e aos programas discriminados no art.47 da MP 2228-1/2001 (BRASIL, 2001h), que têm por finalidade, o desenvolvimento, estímulo, universalização, aumento da competitividade e promoção da auto-sustentabilidade da indústria cinematográfica e videofonográfica nacional, em suma, têm por finalidade o fomento às atividades audiovisuais.

No Título VIII da Constituição Federal, que trata Da Ordem Social, em seu art.215 dispõe que o “Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais”. (BRASIL, 1988a).

Conclui-se, portanto, que o Estado, visando implementar a finalidade posta no art.215 da CF/88 (BRASIL, 1988a), instituiu uma contribuição de intervenção no domínio econômico, visando o fomento da indústria nacional audiovisual, tendo por

contribuintes da exação o grupo econômico atrelado à finalidade a qual se quer incentivar.

De acordo com relatórios emitidos pela ANCINE, a CONDECINE arrecadada em 2009 foi de R\$45 milhões, em 2008 de R\$45 milhões, em 2007 de R\$39 milhões, em 2005 de R\$35,6 milhões e em 2004 de R\$ 26,6 milhões. (BRASIL, 2006f; BRASIL, 2008/2009).

Veja-se, portanto que, nesse caso, o grupo econômico chamado a contribuir, responsável pelo pagamento da exação (os detentores dos direitos de exploração comercial ou de licenciamento para exibição e as empresas nacionais ou sediadas no Brasil que explorem obras cinematográficas e videofonográficas), auferirá as vantagens decorrentes da intervenção estatal, cumprindo assim a finalidade para a qual foi instituída a exação (promoção da cultura nacional, desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional e respeito ao direito autoral), configurando-nos, válida a classificação da figura jurídica ora analisada, como contribuição de intervenção no domínio econômico.

5.4 Cide-Combustíveis

A pesquisa e a lavra de jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, a refinação do petróleo nacional e estrangeiro, a importação, exportação e o transporte marítimo de petróleo e seus derivados, gás natural de qualquer origem eram atividades de monopólio da União nos termos do art.177 da CF/88. (BRASIL, 1988a).

Com a edição da EC n.09/95 (BRASIL, 1995a), a União passou a poder contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades citadas acima. A partir de então, o Estado passa a intervir no setor petrolífero, na forma de exploração direta e indireta da atividade.

A Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001 (BRASIL, 2001a), acrescentou o §4º ao art. 177 da CF/88, estabelecendo:

§4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa à atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá

atender aos seguintes requisitos:

I – alíquota da contribuição poderá ser:

- a) Diferenciada por produto ou uso;
- b) Reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art.150, III, 'b';

II – os recursos arrecadados serão destinados:

- a) Ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
 - b) Ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
 - c) Ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.
- (BRASIL, 2001a).

Após a alteração no texto constitucional, a Lei 10.336, de 19 de dezembro de 2001 (BRASIL, 2001b), institui uma nova contribuição de intervenção do domínio econômico incidente sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível. Confira-se:

Art. 1º. Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se refere os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional no 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º. O produto da arrecadação da Cide será destinada, na forma da lei orçamentária, ao:

- I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;
- II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e
- III - financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

§ 2º. Durante o ano de 2002, será avaliada a efetiva utilização dos recursos obtidos da Cide, e, a partir de 2003, os critérios e diretrizes serão previstos em lei específica. (BRASIL, 2001b).

Preocupados com a repartição das receitas, por pressão dos Estados e Distrito Federal, em 22/01/2004 o Poder Executivo apresenta proposição de medida provisória (MPV-161/2004⁷⁴), (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2004) para acrescer o art. 1º-A e 1º-B à Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001 (BRASIL, 2001b), com o objetivo de regulamentar a partilha com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, da arrecadação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, passando o dispositivo à

⁷⁴ A explicação da Ementa da MPV-161/2004 foi: Estabelecendo a repartição de receita da CIDE-Combustível, destinando 25% (vinte e cinco por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, a ser aplicado em programas de infra-estrutura de transportes, proporcionalmente à extensão da malha viária federal e estadual pavimentada. Regulamentando o disposto no artigo 159, inciso III da Emenda à Constituição nº 42, de 2003 (Reforma Tributária). (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2004).

seguinte redação:

Art. 1º-A. A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal, para ser aplicado, obrigatoriamente, no financiamento de programas de infraestrutura de transportes, o percentual a que se refere o art. 159, III, da Constituição Federal, calculado sobre a arrecadação da contribuição prevista no art. 1º desta Lei, inclusive os respectivos adicionais, juros e multas moratórias cobrados, administrativa ou judicialmente, deduzidos os valores previstos no art. 8º desta Lei e a parcela desvinculada nos termos do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004). (BRASIL, 2001b).

De acordo com o art. 2º da Lei 10.336/01 os sujeitos passivos da Cide-combustível são os produtores, formuladores e importadores, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos relacionados no art. 3º da mesma lei. (BRASIL, 2001b).

O fato gerador da Cide-combustíveis está delimitado no art.3º da Lei 10.366/01 (BRASIL, 2001b), como sendo as operações realizadas pelos contribuintes (sujeitos passivos indicados no art.2º da referida Lei) quando da importação e comercialização no mercado interno de gasolina e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis (fuel-oil), gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta e o álcool etílico combustível.

A base de cálculo, nos termos do art. 4º da Lei 10.366/01 (BRASIL, 2001b), é a unidade de medida (metro cúbico ou tonelada) adotada para os produtos de que trata o art. 3º, na importação ou comercialização no mercado interno.

Nos termos do art. 149, §2º, III, CF, admite-se a alíquota para a Cide-Combustíveis *ad valorem* ou específica. A Lei 10.336/01, com redação dada pela Lei 10.636/2002 (BRASIL, 2002c), adotou a alíquota específica, tendo por base a unidade de medida estipulada no art. 5º da Lei 10.336/01. (BRASIL, 2001b).

Quanto à destinação da arrecadação da Cide-Combustíveis, estão previstas no art.1º, §1º, da Lei 10.336/2001 (BRASIL, 2001b), retro transcrito, três hipóteses:

I- pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;

II- financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e

III- financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

Explicitando melhor a destinação dos recursos arrecadados com a Cide-Combustível, a Lei 10.636/02 assim dispõe:

Art. 4º Os projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás a serem contemplados com recursos da Cide, conforme estabelece a alínea "b" do inciso II do § 4º do art. 177 da Constituição Federal, serão administrados pelo Ministério do Meio Ambiente e abrangerão:

I- o monitoramento, controle e fiscalização de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras;

II- o desenvolvimento de planos de contingência locais e regionais para situações de emergência;

III- o desenvolvimento de estudos de avaliação e diagnóstico e de ações de educação ambiental em áreas ecologicamente sensíveis ou passíveis de impacto ambiental;

IV- o apoio ao desenvolvimento de instrumentos de planejamento e proteção de unidades de conservação costeiras, marinhas e de águas interiores;

V- o fomento a projetos voltados para a preservação, revitalização e recuperação ambiental em áreas degradadas pelas atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados;

VI- o fomento a projetos voltados à gestão, preservação e recuperação das florestas e dos recursos genéticos em áreas de influência de atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados.

VII- o fomento a projetos voltados à produção de biocombustíveis, com foco na redução dos poluentes relacionados com a indústria de petróleo, gás natural e seus derivados. (Incluído pela Lei nº 11.097, de 2005)

§ 1º Os recursos da Cide não poderão ser aplicados em projetos e ações definidos como de responsabilidade dos concessionários nos respectivos contratos de concessão, firmados com a Agência Nacional de Petróleo.

§ 2º Os projetos ambientais referidos no caput poderão receber complementarmente recursos de que trata o inciso II do § 2º do art. 50 da Lei no 9.478, de 6 de agosto de 1997.

Art. 5º (VETADO)

Art. 6º A aplicação dos recursos da Cide nos programas de infra-estrutura de transportes terá como objetivos essenciais a redução do consumo de combustíveis automotivos, o atendimento mais econômico da demanda de transporte de pessoas e bens, a segurança e o conforto dos usuários, a diminuição do tempo de deslocamento dos usuários do transporte público coletivo, a melhoria da qualidade de vida da população, a redução das deseconomias dos centros urbanos e a menor participação dos fretes e dos custos portuários e de outros terminais na composição final dos preços dos produtos de consumo interno e de exportação. (BRASIL, 2002c).

Para consecução das finalidades postas no art.177, §4º, II, 'c' da CF/88 (BRASIL, 1988a) (o financiamento de programas de infra-estrutura de transportes), a Lei 10.636/02 (BRASIL, 2002c), em seu artigo 10, cria o Fundo Nacional de Infra-Estrutura de Transportes (FNIT), vinculado ao Ministério dos Transportes, destinado a financiar programas de investimento em infra-estrutura de transportes. O FNIT será um fundo contábil, de natureza financeira, ao qual se aplica a norma contida no art. 73 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964), e que observará,

em suas programações orçamentárias, diretrizes aprovadas pelo Conselho Nacional de Integração das Políticas de Transportes (CONIT), instituído pela Lei no 10.233, de 6 de junho de 2001. (BRASIL, 2001c).

Analisando as finalidades prescritas pelo legislador, verifica-se que a primeira finalidade, pagamento de subsídios a preços de álcool, gás natural e petróleo, tem por objetivo o controle do preço de combustíveis, sendo a destinação da arrecadação voltada para benefício dos sujeitos passivos. Neste caso, entendemos factível a instituição de uma contribuição de intervenção econômica como forma de regular o setor de combustíveis, havendo inclusive correlação lógica entre o grupo chamado a contribuir e a finalidade que se pretende alcançar.

Quanto ao segundo objetivo, o financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e gás, entendemos que esta destinação foge aos parâmetros da natureza jurídica de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, isto porque, não há correlação, pertinência entre o grupo, setor econômico chamado a contribuir (os produtores, formuladores e importadores, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos) e a finalidade a que se pretende fomentar com a instituição da exação (proteção ao meio ambiente).

Veja-se que o art.225 da CF/88⁷⁵, inserido no Capítulo VI - Do Meio Ambiente, atribui ao Poder Público e a toda a coletividade o dever de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. (BRASIL, 1988a).

Encontramos também a defesa do meio ambiente como princípio da atividade econômica, inserido no art.170, VI, da CF/88. (BRASIL, 1988a).

Entendemos, portanto, que a intervenção no domínio econômico com o objetivo de financiamento de projetos ambientais irá beneficiar toda a coletividade, não havendo qualquer correlação/pertinência entre esta finalidade e o grupo, ou setor econômico, chamado a contribuir.

O mesmo pode-se dizer quanto ao terceiro objeto da Cide-Combustíveis (financiamento de programas de infra-estrutura de transportes), pois, atingirá/beneficiará setor econômico (setor de transportes) não vinculado ao grupo de contribuintes chamado a contribuir.

No caso em exame, a Cide-Combustíveis funciona como instrumento de

⁷⁵ Art.225 da CF/88: Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (BRASIL, 1988a).

arrecadação de recursos para o custeio de atividade interventiva do Estado no setor. Para tal desiderato, e nos moldes da regra prescrita no art.149 da CF/88, a destinação do produto da arrecadação precisa ser revertida para o cumprimento das finalidades previamente estipuladas.

A efetiva destinação do produto da arrecadação da exação é característica essencial de validade das contribuições de intervenção no domínio econômico, que são tributos finalísticos, na medida em que a finalidade precisa ser efetivamente alcançada por meio dos recursos arrecadados.

Assim, os recursos arrecadados com a Cide-combustíveis, nos termos dispostos na lei, seriam destinados, dentre outros, ao subsídio de preços e transporte desses combustíveis, financiamento de projetos ambientais e de programas de infra-estrutura de transportes.

Vejamos os valores (Gráfico 7) arrecadados pela Cide-combustíveis, segundo relatórios de análise de arrecadação das receitas federais, emitidos pela Receita Federal do Brasil:

TABELA 4
Valores arrecadados pela Cide-combustíveis

	Valor arrecadado (R\$ Milhões)
2002	7.241
2003	7.496
2004	7.669
2005	7.680
2006	7.817
2007	7.938
2008	5.934
2009	4.828

Fonte: BRASIL, 2010a

*Unidade: R\$ Milhões

Ocorre que, desde sua instituição, o produto da arrecadação da Cide-Combustível não vem sendo aplicado na forma prevista em lei, pois os recursos da

contribuição são contingenciados ano a ano, para formar superávit primário, e pior, através da desvinculação das receitas da União, 20% da Cide-Combustível arrecadada passa a não cumprir a finalidade para a qual foi instituída.

Como foi amplamente divulgado (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2010), a Cide-Combustíveis arrecadada até novembro de 2005 acumulava uma receita de 7 bilhões de reais. Mas o Tribunal de Contas da União (TCU) - apurou que, nos quatro primeiros anos de instituição do tributo, houve mau uso dos recursos. O TCU observou que a Cide é usada para pagar despesas como proventos de servidores inativos, encargos da dívida externa e concessão de benefícios assistenciais a servidores do Ministério dos Transportes, por exemplo, o que caracteriza desvio de finalidade.

Em 2003, o Plenário do Tribunal de Contas da União, no processo n.015.719/2001-5, acórdão 938/2003, analisando a gestão dos recursos provenientes da arrecadação da Cide-combustíveis, atestou três situações: i) desvio de finalidade; ii) permanência no caixa do Tesouro; e iii) substituição de fontes orçamentárias ordinárias. (DEVOLUÇÃO da CIDE..., 2010).

A Folha de São Paulo citado por Moura e Gon (2010), divulgou a informação de que, em 2005, o Ministério dos Transportes usou R\$ 2,2 bilhões de recursos que tiveram origem na Cide ora em exame.

Desse montante, R\$ 1,78 bilhão foi destinado à infra-estrutura, o restante serviu para pagar salários, encargos sociais e até mesmo a detetização da unidade do DNIT (Departamento Nacional de Infra-estrutura de Transportes) de Pernambuco, com dispensa de licitação, no valor de R\$ 750,00. O Ministério dos Transportes afirma que apenas seguiu o orçamento estipulado pelo Ministério do Planejamento. (FOLHA DE SÃO PAULO apud MOURA; GON, 2010).

Além disso, fato já tratado na presente pesquisa, destaque-se que, apesar da instituição das CIDEs estarem vinculadas ao cumprimento de uma finalidade definida constitucionalmente, e a arrecadação de recursos com estas exações crescerem anualmente, com a aplicação das regras que limitam o cumprimento das diretrizes orçamentárias, através dos decretos de contingenciamento, os recursos que deveriam ser aplicados nos objetivos para as quais referidas contribuições foram instituídas, acabam por não se efetivarem, para formação de *superávit primário*.

Lembre-se que de acordo com o art. 159, inciso III, da Constituição Federal⁷⁶, com redação dada pela Emenda Constitucional 44/2004, a União entregará aos Estados e ao Distrito Federal 29% do total dos recursos arrecadados da CIDE para aplicação obrigatória em programas de infraestrutura de transportes.

Do montante dos recursos que cabe a cada Estado, 25% serão destinados aos seus respectivos Municípios, nas formas e condições estabelecidas em lei federal, nos termos do art. 159, inciso III, § 4º, da Constituição Federal. (BRASIL, 1988a).

E, havendo qualquer hipótese de desvio, seja proveniente de lei ou de ato administrativo, sempre será admissível o controle jurisdicional da validade da norma orçamentária ou da legalidade dos atos de aplicação da lei.

Nesse sentido, destaque-se que no julgamento da ADI nº 2.925-8/DF (BRASIL, 2005), proposta pela Confederação Nacional do Transporte (CNT), envolvendo a CIDE-Combustíveis, no qual o STF julgou parcialmente procedente o pedido para o fim de declarar

inconstitucional a interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no parágrafo 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso I do citado parágrafo . (BRASIL, 2005).

Como explica Marciano Seabra de Godoi (2006, p.82), apesar de a norma orçamentária - art.4º da Lei 10.640/2003 (BRASIL, 2003d) -, não conter uma disposição clara no sentido da possibilidade de descumprimento ainda que parcial da necessária vinculação dos recursos da Cide-Combustível - art.177, §4º, II da CF (BRASIL, 1988a)-, o Pleno do STF decidiu julgar parcialmente procedente a ADI 2.925.

A norma impugnada, o art.4º da Lei 10.640/2003 (BRASIL, 2003d)⁷⁷, que

⁷⁶O art. 159 da CF/88 dispõe que a União entregará: “III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004). (BRASIL, 1988a).

⁷⁷ Art.4º da Lei 10.640/2003: “Art. 4º Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos suplementares, observados os limites e condições estabelecidos neste artigo e desde que demonstrada, em anexo específico do decreto de abertura, a compatibilidade das alterações promovidas na programação orçamentária com a meta de resultado primário estabelecida no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2003, para suplementação de dotações consignadas:

estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício de 2003, permitia ao Executivo, por meio de decretos, a abertura de créditos para suplementar cada subtítulo das despesas orçamentárias, até o limite de 10% do respectivo valor. Tal suplementação de despesas poderia ser feita mediante a utilização de recursos de três fontes: anulação parcial de outras dotações orçamentárias, utilização de reservas de contingência e utilização de excessos de arrecadação de receitas.

Ressalte-se que na inicial da ADI 2.925 consta a informação de que o orçamento de 2003 previa arrecadação de R\$10 bilhões de Cide-Combustível, dos quais R\$4 bilhões foram classificados como “reserva de contingência”.

Continua Marciano Seabra de Godoi (2006) explicando que na ADI 2.925 requereu-se a declaração de inconstitucionalidade, sem redução de texto, das aplicações do art.4º, I, da Lei 10.640, que: i) envolvessem remanejamento de recursos da Cide para outros fins não previstos no art.177, §4º da CF, e ii) implicassem a impossibilidade de aplicação integral do que houvesse sido efetivamente arrecadado com a contribuição. O primeiro item mencionado acima poderia ocorrer se, aplicando-se o art.4º, I, ‘a’ da Lei 10.640, uma despesa relativa a gastos com pessoal fosse suplementada a partir da anulação de uma dotação relativa a gastos aos quais se destinasse a arrecadação da Cide (cite-se como exemplo, gastos com infra-estrutura de transportes). O mencionado no segundo item acima poderia ocorrer se, aplicando-se o art.4º, I, ‘b’ da Lei 10.640/03, uma dotação alocada no grupo de despesas da Cide fosse suplementada somente até o teto de 10% de seu valor, remanescendo valores arrecadados a partir da cobrança da contribuição (que não poderiam ser gastos por falta de previsão de despesa). (GODOI, 2006).

Por maioria, o Pleno do STF julgou procedente em parte a ação, simplesmente para efetuar uma “interpretação conforme” e considerar “inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária n. 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à

I - a cada subtítulo, até o limite de dez por cento do respectivo valor, mediante a utilização de recursos provenientes de: a) anulação parcial de dotações, limitada a dez por cento do valor do subtítulo objeto da anulação, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo; b) reserva de contingência, inclusive de fundos e de órgãos e entidades das Administrações direta e indireta, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, e no § 6º deste artigo; c) excesso de arrecadação de receitas diretamente arrecadadas, desde que para alocação nos mesmos subtítulos em que os recursos dessas fontes foram originalmente programados, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal; e d) até dez por cento do excesso de arrecadação. (BRASIL, 2003d)

destinação do que arrecadado a partir do disposto no §4º do art. 177 da CF/88. Naquela oportunidade, os votos dos Ministros Cezar Peluso, Gilmar Mendes, Carlos Velloso e Carlos Ayres Brito foram incisivos em favor da necessária vinculação na aplicação dos recursos obtidos mediante a arrecadação da CIDE-Combustíveis. (GODOI, 2006).

Por fim, lembre-se ainda que as contribuições de intervenção no domínio econômico não são tributos com fins arrecadatórios, destinados a gerar excessos constantes e crescentes de arrecadação. Estes excessos recorrentes e a não utilização das receitas obtidas com o produto da arrecadação das CIDEs, desnaturam sua natureza jurídica e por conseqüência sua própria exigência.

5.5 Contribuição para Financiamento ao Programa de Estímulo à Integração Universidade/Empresa Para apoio à Inovação (Lei 10.168/2000) - Cide-Royalties ou Cide-Remessa

A Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000 (BRASIL, 2000c), alterada pela Lei 10.322/2001 (BRASIL, 2001d), e regulamentada pelo Decreto 4.195/2002 (BRASIL, 2002e), instituiu uma nova contribuição de intervenção no domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Integração Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação que tem por objetivo o estímulo do desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centro de pesquisas e setor produtivo. Confira-se:

Art. 1º. Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (grifo nosso)

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a

remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007) (BRASIL, 2000c).

Como sujeitos passivos a lei previu as pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos, bem como as signatárias de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Contratos de transferência de tecnologia entendidos, nos termos da lei, como aqueles relativos à exploração de patentes ou uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

Além dos contribuintes designados acima, o art.2º, §2º, da Lei 10.168/00, (BRASIL, 2000c), também determina que a contribuição será devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O fato gerador é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a título de remuneração decorrente das obrigações definidas acima, a cada mês, a residentes e domiciliados no exterior. A alíquota seria de 10% (dez por cento) nos termos do §4º do art.2º da lei em referência.

Cabe observar que a Lei 10.332, de 19 de dezembro de 2001, incluiu o art.2º-A na Lei 10.168/2000 (BRASIL, 2000c), para reduzir a 15% (quinze por cento), a partir de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

Nesse sentido a Medida Provisória 2.062-60 já havia previsto a criação de contribuição, como condição para a redução da alíquota, de 25% para 15%, do imposto retido na fonte incidente sobre as importâncias remetidas para o exterior a título de royalties, de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica.

Veja-se, portanto, que o alargamento na hipótese de incidência, introduzido pela Lei 10.332/2001 (BRASIL, 2001i), a partir de janeiro de 2002, foi acompanhada pela redução exata dos 10% na alíquota do IRRF incidente sobre as importâncias

remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

Marciano Seabra de Godoi (2007) assim descreve a manobra utilizada pelo Governo:

[...] Na verdade, o legislador ordinário criou essa mal apelidada "contribuição" para eludir as regras dos tratados de bitributação firmados pelo Brasil que limitam a uma alíquota máxima de 15% a incidência do imposto de renda na fonte sobre royalties remetidos a um residente do outro país signatário do tratado. Vejamos.

A Medida Provisória 2.062-61, publicada no DOU de 29.12.2000, determinou em seu art.3.º, § 1.º que, a partir de 1.º.01.2001, a alíquota do imposto de renda na fonte sobre royalties seria de 25%. Ocorre que os tratados de bitributação firmados pelo Brasil com diversos países (a maioria deles países desenvolvidos exportadores de tecnologia e portanto recebedores líquidos de royalties) não permite que o Brasil cobre mais do que 15% a título de IR-fonte sobre remessas de royalties a residentes no outro país signatário do tratado.

Visando a garantir a cobrança efetiva dos tradicionais 25% sobre a remessa de royalties - e ao mesmo tempo eludir a vedação dos tratados de se cobrar IR-fonte acima de 15%, a Lei 10.168/00 criou uma cide sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de licenças de uso e outros contratos de transferência de tecnologia como os "relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica". A alíquota da cide foi naturalmente estabelecida em 10%, e esse mesmo percentual foi a redução aplicada na alíquota do IR-fonte, que passou a ser de 15%.

O governo federal também aproveitou o ensejo para estender a incidência da cide - com a Lei 10.336/01 - sobre quaisquer "contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior", mesmo que esses fornecimentos não envolvam efetiva transferência de tecnologia. Segundo os tratados de bitributação firmados pelo Brasil, os países signatários não podem cobrar IR-fonte sobre as remessas de seus residentes relativas a serviços técnicos/administrativos prestados por um residente do outro país signatário sem transferência de tecnologia e sem envolver o apoio de um estabelecimento permanente situado em seu território. Instituído a cobrança da cide sobre tais remessas, o governo federal buscou garantir uma receita tributária mesmo que o Poder Judiciário, aplicando o art.7.º dos tratados de bitributação, venha a impedir a ilegal cobrança do imposto de renda na fonte sobre remessas relativas a serviços técnicos/administrativos prestados por um residente de país com o qual o Brasil mantém convenção contra a dupla tributação da renda. (GODOI, 2007, p. 81).

Quanto à finalidade, a Lei (BRASIL, 2000c) determina que a CIDE será recolhida pelo Tesouro Nacional e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), criado pelo Decreto-lei 719, de 31 de julho de 1969 (BRASIL, 1969a), restabelecido pela Lei 8.172 (BRASIL, 1991a), de 18 de janeiro de 1991.

Será ainda constituído, no âmbito do Ministério da Ciência e Tecnologia, um Comitê Gestor com a finalidade de coordenar as atividades do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação, cabendo-lhe definir as diretrizes gerais e o plano anual de investimentos, acompanhar a implementação das ações e avaliar anualmente os resultados alcançados (art.5º da Lei 10.168/2000). (BRASIL, 2000c).

E ainda, 30% (trinta por cento) dos recursos arrecadados com a exação em comento serão aplicados em programas de fomento à capacitação tecnológica e ao amparo à pesquisa científica e ao desenvolvimento tecnológico nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos termos do art.6º da Lei 10.168/00.

Ainda quanto à destinação dos recursos arrecadados com a contribuição, a Lei 10.332/2001 (BRASIL, 2001i), assim dispõe:

Art. 1º. Do total da arrecadação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000, serão destinados, a partir de 1º de janeiro de 2002:

I- 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio; Regulamento

II- 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde; Regulamento

III- 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos - Genoma; Regulamento

IV- 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico; Regulamento

V - 10% (dez por cento) ao Programa de Inovação para Competitividade.

Art. 2º Os Programas referidos no art. 1º desta Lei, previstos na Lei no 9.989, de 21 de julho de 2000, objetivam incentivar o desenvolvimento científico e tecnológico brasileiro, por meio de financiamento de atividades de pesquisa e desenvolvimento científico-tecnológico de interesse das áreas do agronegócio, da saúde, da biotecnologia e recursos genéticos, do setor aeronáutico e da inovação para a competitividade.

§ 1º As parcelas de recursos destinadas ao financiamento dos Programas referidos no caput do art. 1º serão alocadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT, criado pelo Decreto-Lei no 719, de 31 de julho de 1969, e restabelecido pela Lei no 8.172, de 18 de janeiro de 1991, em categorias de programação específicas.

§ 2º No mínimo 30% (trinta por cento) dos recursos de cada Programa serão destinados a projetos desenvolvidos por empresas e instituições de ensino e pesquisa sediadas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, incluindo as respectivas áreas de abrangência das Agências de Desenvolvimento Regionais. (BRASIL, 2001i).

Lembre-se que do total arrecadado, sempre deverão ser descontados os 20% desvinculados pela DRU, como já visto anteriormente.

As atividades que serão executadas pelo Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, foram especificadas no art. 3º do

Decreto 4.195 (BRASIL, 2002e), de 11 de abril de 2002:

- a. projetos de pesquisa científica e tecnológica;
- b. desenvolvimento tecnológico experimental;
- c. desenvolvimento de tecnologia industrial básica;
- d. implantação de infra-estrutura para atividades de pesquisa e inovação;
- e. capacitação de recursos humanos para a pesquisa e inovação;
- f. difusão do conhecimento científico e tecnológico;
- g. educação para a inovação; capacitação em gestão tecnológica e em propriedade intelectual;
- h. ações de estímulo a novas iniciativas;
- i. ações de estímulo ao desenvolvimento de empresas de base tecnológica;
- j. promoção da inovação tecnológica nas micro e pequenas empresas;
- k. apoio ao surgimento e consolidação de incubadoras e parques tecnológicos;
- l. apoio à organização e consolidação de aglomerados produtivos locais; e
- m. processos de inovação, agregação de valor e aumento da competitividade do setor empresarial.

Pois bem, verifica-se que a exação em comento financia um programa específico. Trata-se de Programa de estímulo ao desenvolvimento tecnológico. O art. 218 da CF/88 exige do Estado a promoção e incentivo do desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológica.

Trata-se, portanto, de área afeta à intervenção Estatal, e, portanto, passível da incidência de uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Apesar de a finalidade estar adstrita ao art.218 da CF/88 (BRASIL, 1988a), corporificada no Capítulo IV (Ciência e Tecnologia), dentro do Título da Ordem Social, entendemos que tal posicionamento topográfico no corpo da Constituição não lhe prejudica a natureza jurídica de intervenção no domínio econômico, uma vez, que não só as finalidades descritas no Título que trata da ordem econômica e financeira são ensejadoras de CIDEs.

Não há como se separar a ordem econômica da ordem social, como se fossem matérias distintas e não interligadas.

Contudo, em que pese estarmos diante de setor econômico passível de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico, entendemos que o

grupo afetado pela exação não esta correlacionado à finalidade posta na lei. Vejamos.

Consideramos válida a intenção do legislador de chamar os detentores e exploradores de tecnologia estrangeira como pagadores de contribuição para intervenção no setor tecnológico brasileiro, contudo o grupo específico chamada a contribuir abarca certa classe de contribuintes, que não necessariamente realizam transferência de tecnologia.

Nesse sentido, verifica-se que as pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, cessão de licença de uso de marca e de exploração de patente, não fazem parte do grupo econômico afetado pela intervenção estatal, visto que a prestação de serviços técnicos e administrativos ou a simples cessão de licença de uso de marca ou exploração de patente não implicam em transferência de tecnologia.

Ademais, veja-se que a finalidade principal da exação seria o desenvolvimento científico-tecnológico brasileiro, e o produto da arrecadação será encaminhado a programas específicos, de natureza variada, visando o incentivo, o fomento, das mais variadas empresas e centros de pesquisa nacional.

Entendemos que a destinação dos recursos ofertada na legislação de regência da exação ora em exame é extremamente ampla, extravasando a finalidade pretendida na lei, pois visa o custeio de programas científicos e tecnológicos em diversos setores, que beneficiarão a sociedade brasileira como um todo e não apenas o grupo econômico chamado a contribuir.

Isto é, no caso em exame não há uma intervenção efetiva no domínio econômico. Ocorrendo os fatos geradores previstos na hipótese de incidência da exação, os sujeitos passivos são obrigados à contribuir para a realização de uma finalidade que beneficiará toda a coletividade e não apenas especificamente o grupo chamado a contribuir, não havendo correlação lógica entre o grupo e a destinação da exação.

Comungamos assim com o entendimento de Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p.117) que assim se manifesta:

Observa-se, também, que foi instituída uma intervenção para fomentar o desenvolvimento de determinada atividade, modalidade interventiva que denominamos de intervenção-incentivo. Nesta situação, é imprescindível

que o sujeito passivo da contribuição aufera benefício com a sua instituição, nunca é repetir. Em outros termos, os sujeitos que pagam a contribuição serão aqueles beneficiados com os recursos advindos da arrecadação do tributo.

Ora, na hipótese sob exame os benefícios da contribuição serão auferidos por toda a coletividade, e não apenas pelos sujeitos passivos. O art.1º da Lei 10.168/00 dispõe expressamente que o Programa em pauta tem por objetivo estimular o “desenvolvimento tecnológico brasileiro”. As finalidades do Fundo as quais se destina o tributo, prevista no Decreto 4.195, que regulamenta a Lei 10.168/99, atingem vários grupos e setores econômicos. Embora exista todo um conjunto de sujeitos que exercem atividade econômica que serão beneficiários com a intervenção, apenas uma parte deles sofrerá o ônus financeiro decorrente da exação, eis que terá que recolhê-la ao Tesouro Nacional.

A CIDE, vale afirmar, é setorial, o que significa que apenas o setor alcançado pela medida interventiva é que irá figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária. Essa exigência é uma decorrência dos princípios da finalidade (art.149, CF) e do princípio da proporcionalidade (aspecto-adequação). In casu, tais parâmetros constitucionais não foram observados, porque a intervenção beneficia a todos, sendo escolhido pelo legislador apenas uma classe de sujeitos. (PIMENTA, 2002, p. 117).

5.6 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico para o Desenvolvimento do Setor Elétrico e Programas de Eficiência Energética no Uso Final

A Lei 9.991, de 24 de julho de 2000 (BRASIL, 2000e), que dispõe sobre realização de investimentos em pesquisa e desenvolvimento e em eficiência energética por parte das empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas do setor de energia elétrica, e dá outras providências, alterada pela Lei 10.438, de 26 de abril de 2002 (BRASIL, 2002d), instituiu as seguintes obrigações para as empresas de concessionárias e permissionárias do setor de energia elétrica:

Art. 1º. As concessionárias e permissionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, no mínimo, setenta e cinco centésimos por cento de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico e, no mínimo, vinte e cinco centésimos por cento em programas de eficiência energética no uso final, observado o seguinte:

I- até 31 de dezembro de 2015, os percentuais mínimos definidos no caput deste artigo serão de 0,50% (cinquenta centésimos por cento), tanto para pesquisa e desenvolvimento como para programas de eficiência energética na oferta e no uso final da energia; (Redação dada pela Lei nº 12.212, de 2010)

Art. 2º. As concessionárias de geração e empresas autorizadas à produção independente de energia elétrica ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, no mínimo, 1% (um por cento) de sua receita operacional

líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, excluindo-se, por isenção, as empresas que gerem energia exclusivamente a partir de instalações eólica, solar, biomassa, pequenas centrais hidrelétricas e cogeração qualificada, observado o seguinte:

Art. 3º. As concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, no mínimo, um por cento de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, observado o seguinte: [...] (BRASIL, 2002d).

Depreende-se dos arts. 1º a 3º da Lei 9.991/00 (BRASIL, 2000e) que ficam obrigadas ao pagamento da contribuição: i) as concessionárias e permissionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica: 0,75% da receita operacional líquida anual; ii) as concessionárias de geração e empresas autorizadas à produção independente de energia elétrica: 1% da receita operacional líquida anual, e, iii) as concessionárias de serviços públicos de transmissão de energia elétrica: 1% da receita operacional líquida anual.

Os recursos arrecadados nas proporções acima determinadas serão distribuídos da seguinte forma:

Art. 4º. Os recursos para pesquisa e desenvolvimento, previstos nos arts. 1º a 3º, exceto aquele previsto no parágrafo único do art. 1o, deverão ser distribuídos da seguinte forma:

I- 40% (quarenta por cento) para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT, criado pelo Decreto-Lei n. 719, de 31 de julho de 1969, e restabelecido pela Lei no 8.172, de 18 de janeiro de 1991;

II- 40% (quarenta por cento) para projetos de pesquisa e desenvolvimento, segundo regulamentos estabelecidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL;

III- 20% (vinte por cento) para o MME, a fim de custear os estudos e pesquisas de planejamento da expansão do sistema energético, bem como os de inventário e de viabilidade necessários ao aproveitamento dos potenciais hidrelétricos.

§ 1º. Para os recursos referidos no inciso I, será criada categoria de programação específica no âmbito do FNDCT para aplicação no financiamento de programas e projetos de pesquisa científica e desenvolvimento tecnológico do setor elétrico, bem como na eficiência energética no uso final.

§ 2º. Entre os programas e projetos de pesquisa científica e tecnológica do setor de energia elétrica, devem estar incluídos os que tratem da preservação do meio ambiente, da capacitação dos recursos humanos e do desenvolvimento tecnológico. (BRASIL, 2000e).

O §6º do art. 4º, da Lei 9.991/00, alterada pela Lei 12.111/09 (BRASIL, 2009b), assim dispõe quanto à aplicação dos recursos:

§ 6º. As receitas de que trata este artigo deverão ser aplicadas nas seguintes atividades do setor elétrico:

I - em programas de universalização do serviço público de energia elétrica;
 II - no financiamento de projetos socioambientais;
 III - em projetos de eficiência e pesquisa energética; e
 IV - no pagamento de faturas de energia elétrica de unidades consumidoras de órgãos estaduais e municipais.
 § 7º Eventuais saldos positivos em 1º de janeiro de 2014 serão devolvidos às concessionárias e permissionárias de serviços públicos de distribuição, na proporção dos valores por elas recolhidos, e revertidos para a modicidade tarifária. (BRASIL, 2009b),

Veja-se que os recursos serão destinados à pesquisa e desenvolvimento, que devem ser distribuídos ao FNDC, criado pelo Decreto-lei 719/69 (BRASIL, 1969a), e restabelecido pela Lei 8.172/91 (BRASIL, 1991a), e outra parte para projetos de pesquisa e desenvolvimento segundo regulamentos estabelecidos pela ANEEL.

Ainda quanto à aplicação dos recursos, o art.5º da Lei em referência assim determina:

Art. 5º Os recursos de que trata esta Lei serão aplicados da seguinte forma:
 I- os investimentos em eficiência energética, previstos no art. 1º, serão aplicados de acordo com regulamentos estabelecidos pela ANEEL;
 II- no mínimo trinta por cento serão destinados a projetos desenvolvidos por instituições de pesquisa sediadas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, incluindo as respectivas áreas das Superintendências Regionais;
 III- no mínimo 30% (trinta por cento) dos recursos referidos nos incisos I, II e III do art. 4º desta Lei serão destinados a projetos desenvolvidos por instituições de pesquisa sediadas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, incluindo as respectivas áreas das Superintendências Regionais;
 III- as instituições de pesquisa e desenvolvimento receptoras de recursos deverão ser nacionais e reconhecidas pelo Ministério da Ciência e Tecnologia - MCT;
 IV- as instituições de ensino superior deverão ser credenciadas junto ao Ministério da Educação - MEC. (BRASIL, 2000e).

Ricardo Mariz de Oliveira (2001, p. 430) defende a natureza jurídica da exação sob exame como contribuição de intervenção no domínio econômico com tais justificativas:

- a Lei 9.991 prescreve a ocorrência de efetivas ações de pesquisas e desenvolvimentos no setor elétrico, e de programas de eficiência energética de uso final, estabelecendo requisitos e exigências para as mesmas;
- trata-se, portanto, de uma ação caracterizadora de uma forma de intervenção num setor específico da economia;
- pode-se dizer que essa intervenção atenta para a necessidade de reduzir desigualdades regionais e sociais, ao destinar uma parcela mínima da arrecadação para determinadas áreas geográficas menos desenvolvidas;
- também se verifica nessa intervenção uma forma de atuação da União como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo uma função de incentivo à realização das referidas ações cujos resultados reverterão em benefício coletivo e do desenvolvimento nacional;
- o custeio das ações que caracterizam essa intervenção é cobrado de

pessoa jurídicas integrantes do mesmo segmento econômico. (OLIVEIRA, 2001, p. 430).

Acompanhando tais entendimentos Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002) também defende a constitucionalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico sob exame, pelos seguintes motivos:

A hipótese é de intervenção indireta, determinando-se a prática de comportamento compulsório (intervenção-coação), visando-se, desse modo, o desenvolvimento de determinado setor econômico.

Os fundamentos constitucionais dessa ingerência do Estado da ordem econômica são as normas programáticas dos arts.170, VII, e 218 da Constituição Federal. Os artigos 4º e 5º da Lei 9.991/2000 direcionam para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico parte dos recursos oriundos da CIDE em epígrafe e determina a aplicação de uma parte deles aos projetos desenvolvidos pelas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, comprovando, assim, que o legislador objetivou implementar finalidades previstas na Carta Magna.

[...]não se vislumbra qualquer inconstitucionalidade nesta, malgrado o legislador tenha se utilizado de técnica pouco apurada para gizar os respectivos critérios de regra matriz de incidência. Assim, prescreveu-se como base de cálculo da exação a “receita operacional líquida”, cujo conceito não foi definido pela legislação, parecendo-nos que corresponde à “receita líquida de vendas e serviços”, consoante leciona Ricardo Mariz de Oliveira. Os sujeitos passivos são aqueles submetidos à intervenção, a qual não importará necessariamente em vantagens para os contribuintes, eis que de intervenção-incentivo não se trata. O produto da arrecadação do tributo está vinculado às finalidades para as quais foi criado (arts.4º e 5º), alcançando o grupo submetido à intervenção. Logo os parâmetros e critérios constitucionais foram obedecidos. (PIMENTA, 2002, p. 112).

Depreende-se da legislação de regência acima tratada, que a obrigação instituída pela Lei 9.991/00 (BRASIL, 2000e) está vinculada a atividades estatais especificadas na lei e o produto de sua arrecadação tem destinação determinada, atrelada à finalidade de pesquisa e desenvolvimento do setor energético.

Cabe salientar que a Lei 9.991/00 (BRASIL, 2000e) apresenta defeitos quanto à definição da obrigação tributária: estabelece apenas a obrigação de aplicar anualmente determinada porcentagem da receita operacional líquida, sem explicitar o período de apuração dessa base de cálculo, e o que se deve entender por receita operacional líquida.

Não obstante tal assertiva, entendemos tratar-se de área passível de intervenção pelo Estado. Parte dos serviços abrangidos pela contribuição prevista na lei em análise é relativa a serviços públicos explorados mediante concessão ou permissão (arts.1º e 3º da Lei 9.991/00) e outra parte refere-se a serviços não qualificados como públicos (art.2º da Lei 9.991/00). (BRASIL, 2000e).

O motivo da intervenção é o desenvolvimento de pesquisa e o desenvolvimento do setor elétrico, além de programas de eficiência energética final.

Os sujeitos passivos são as pessoas jurídicas vinculadas ao setor de energia elétrica.

A contribuição instituída pela Lei 9.991/00 (BRASIL, 2000e) não produz qualquer garantia de benefício direto para seus sujeitos passivos, ou contribuintes da exação, que são as pessoas jurídicas vinculadas ao setor de energia elétrica, mas a destinação da arrecadação (custear gastos com pesquisas e desenvolvimento do setor elétrico e com programas de eficiência energética de uso final) pode afetá-lhes indiretamente, uma vez ser de seu interesse o desenvolvimento do setor.

E como já visto anteriormente, o benefício direto, a referibilidade, não é traço essencial caracterizador das CIDEs, portanto, com tais considerações, entendemos que a exação instituída pela Lei 9.991/00 trata-se de contribuição de intervenção no domínio econômico.

6 CONCLUSÃO

Vimos que desde a promulgação da Constituição de 1988 a carga tributária brasileira vem crescendo a cada ano, e que considerando a arrecadação dos tributos de 1991 a 2009 em percentuais do PIB anual, tivemos um aumento da arrecadação tributária de 33%, sem que houvesse a instituição de nenhum novo imposto, nem mesmo do imposto sobre grandes fortunas que tem sua previsão constitucional no artigo 153, inciso VII da CF/88.

Verificamos que, sob uma perspectiva histórica, considerando percentuais do PIB anual de 1991 a 2009, a carga tributária federal teve um aumento de 40%, a carga tributária estadual um aumento de 17,83% e a carga tributária municipal um aumento de 27,27%.

Analisando-se os números acima, temos que no período compreendido entre 1991 a 2009, houve um aumento considerável na arrecadação das contribuições (aumento de 60%) em relação aos impostos (aumento de 28,5%).

Dentre os fatores que contribuíram para a elevação da arrecadação das contribuições podemos destacar (além da instituição de novas contribuições e da majoração substancial das contribuições já existentes): i) a promulgação de diversas emendas constitucionais que desvincularam uma parcela significativa da arrecadação das contribuições sociais e CIDEs de suas finalidades previstas constitucionalmente, e, ii) a prática do contingenciamento das rubricas orçamentárias das contribuições sociais/ CIDEs, isto é, com o contingenciamento orçamentário, grande parte das receitas arrecadadas com as contribuições (consubstanciando receitas efetivas e, portanto, engrossando o superávit primário) permanecem no caixa único do governo federal, deixando de se transformar em despesas e assim melhorando o desempenho do superávit primário.

Além das duas medidas acima apontadas, fatores determinantes para o aumento arrecadatário das exações objeto da presente pesquisa, nota-se que apesar do tema em debate não ser assunto novo na doutrina pátria brasileira, ainda encontramos grande dificuldade em traçarmos um modelo teórico básico das CIDEs e das contribuições sociais gerais, que permita, por conseqüência, traçar-lhes parâmetros limitadores de controles constitucionais.

Os modelos de controle existentes ainda são discrepantes entre si, e os consideramos insuficientes para traçar os critérios/parâmetros mínimos de instituição e funcionamento das CIDEs e Contribuições Sociais Gerais no Sistema Tributário Brasileiro.

Essa indeterminação de parâmetros e conceitos mínimos de controle vem gerando abuso por parte do Poderes Legislativo e Executivo, que conseguem validar as mais diferentes espécimes tributárias sob a denominação de Contribuição Social Geral ou Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Não obstante a aceitação do Supremo Tribunal Federal quanto à possibilidade da instituição pelo legislador derivado de outras 'contribuições sociais gerais', com amparo apenas nos requisitos do art.149 da CF/88 e tendo por finalidade quaisquer direitos sociais a serem protegidos constitucionalmente, entendemos que tal possibilidade acarreta a subversão de nosso Sistema Tributário Nacional, pois admitir-se essa nova figura jurídica em nosso sistema jurídico leva à possibilidade de instituição de tantas exações sob esse título quantas forem necessárias para atender às necessidades sociais a serem amparadas pelo Estado, e essa possibilidade de criação seria ilimitada diante do fato de que as finalidades de cunho social não são encontradas apenas nos art.193 a 232 da CF/88, isto é, no Título VIII que trata da Ordem Social, mas sim em todo o Texto Constitucional.

Pois bem, além da postura, no mínimo condescendente do Supremo Tribunal Federal, na aceitação das mais díspares exações como contribuições sociais gerais e contribuições de intervenção no domínio econômico, vimos que algumas figuras jurídicas estudadas na presente pesquisa, fogem aos requisitos mínimos para a instituição dessas exações, como por exemplo, a Cide-Combustíveis, a Cide-Royalties e a contribuição para a EBC (por faltarlhes a pertinência ao grupo chamado a contribuir e por terem caráter meramente arrecadatório).

Vimos inclusive que o produto de várias dessas exações – como, por exemplo, as contribuições para o Fust, Funttel, Fistel, a Cide-Combustíveis – não vêm tendo aplicação efetiva, servindo apenas para o financiamento das contas públicas, isto é, vêm servindo apenas como fonte arrecadatória para composição do superávit primário, descumprindo assim a finalidade para as quais foram criadas.

Diante de tais constatações, podemos afirmar que o regime de criação das CIDEs e contribuições sociais gerais é excessivamente flexível, isto é, sem

parâmetros normativos e jurisprudenciais satisfatórios, o que possibilita a criação completamente descontrolada de inúmeras exações sob a denominação de Contribuições Sociais Gerais ou Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.

Tudo isso provoca a generalização da instituição das contribuições estudadas, como forma de se burlar a repartição das receitas com os Estados e Municípios, levando a uma concentração de poder econômico na esfera federal, comprometendo o funcionamento da própria federação.

Por fim, lembramos que as CIDEs e Contribuições Sociais Gerais possuem uma finalidade constitucionalmente delineada e que o produto de sua arrecadação está adstrito ao cumprimento desta finalidade. Com tal diretriz, não podem ser consideradas tributos com fins arrecadatórios, com excessos crescentes e recorrentes de arrecadação. A receita arrecadada deveria ser compatível com a despesa correlata à medida interventiva. A aceitação de reiterados excessos de arrecadação e a não utilização das receitas obtidas com o produto da arrecadação das contribuições objeto do presente estudo desnaturam sua natureza jurídica e desvirtuam a racionalidade do Sistema Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Contribuição social na Constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário**, n. 47, p.48-51, 1989.

ÁVILA, Humberto Bergman. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, p.308-327, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BORGES, Eduardo de Carvalho. **Tributação nas telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latam, 2005.

BOTELHO, Fernando Neto. **As telecomunicações e o Fust: doutrina e legislação**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

BRASIL. Ministério da Cultura. **ANCINE aumenta arrecadação da condecine título em 33,8%**. 31 jan. 2006f. Disponível em: <<http://www.ancine.gov.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?inford=2993&sid=83>> Acesso em: 24 jan. 2011.

BRASIL. Ministério da Cultura. Valores Arrecadados - CONDECINE - 2008/2009 - R\$ mil. Disponível em: <<http://www.ancine.gov.br/media/SAM/20092/OutrosRelatorios/901.pdf>> Acesso em: 24 jan. 2011.

BRASIL. Ministério das Comunicações. Secretaria de Telecomunicações. Departamento de Serviços e de Universalização de Telecomunicações. **Ações governamentais em inclusão digital análise de utilização do FUST**. 2011. Disponível em: <

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>
f> Acesso em: 24 jan. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Demonstração da execução das receitas tributárias. Orçamento fiscal e seguridade social. Exercício de 2010.** 2010d. Disponível em: <
www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/execucao_orcamentaria_do_GF/Receita_Tributaria.xls> Acesso em: 10 jan. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. 2010a. Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/arrecadacao/default.htm>> Acesso em: Acesso em: 17 set. 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Subsecretaria de Tributação e contencioso. Coordenação-geral de estudos, previsão e análise. **Carga Tributária no Brasil 2009. Análise por Tributos e Bases de Incidência.** 2009a. Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>
F> Acesso em: 17 set. 2009.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934).** 1934. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm>
Acesso em: Acesso em: 17 set. 2009.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937).** 1937. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm>
Acesso em: Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946).** 1946c. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** 1967a. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>
Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** 1988a. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 1.712, de 14 de novembro de 1979.** Dispõe sobre a arrecadação das contribuições ao Instituto do Açúcar e do Alcool e dá outras providências. **1979.** Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/1965-1988/Del1712.htm> > Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Decreto nº 3.624, de 5 de outubro de 2000.** Dispõe sobre a regulamentação do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações - Fust, e dá outras providências. **2000a.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3624.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 3.737, de 8 de janeiro de 2001.** Dispõe sobre a regulamentação do Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações - Funttel, e dá outras providências. **2001g.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D99684.htm> Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002.** Regulamenta a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que institui contribuição de intervenção no domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação, e a Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, que institui mecanismos de financiamento para programas de ciência e tecnologia, e dá outras providências. **2002e.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4195.htm> Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Decreto nº 5.698, de 8 de fevereiro de 2006.** Dispõe sobre a execução orçamentária e financeira dos órgãos, dos fundos e das entidades do Poder Executivo até a publicação da Lei Orçamentária de 2006, e dá outras providências. **2006b.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5698.htm > Acesso em: Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 5.780, de 19 de maio de 2006.** Dispõe sobre a programação orçamentária e financeira e estabelece o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo para o exercício de 2006, e dá outras providências. **2006a.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Decreto/D5780.htm > Acesso em: Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 9.684, de 8 de novembro de 1990.** Consolida as normas regulamentares do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). **1990e.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D99684.htm> Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Decreto nº 99.570, de 9 de outubro de 1990.** Desvincula da Administração Pública Federal o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Cebrae), transformando-o em serviço social autônomo. 1990f. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/114090/decreto-99570-90>> Acesso em: 25 dez.2010.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. 1967d. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0195.htm>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 308, de 28 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a receita do Instituto do Açúcar e do Alcool (I.A.A.) e dá outras providências. **1967b.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0308.htm>> Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 719 de 31 de julho de 1969.** Cria o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico e dá outras providências. **1969a.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0719.htm>> Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.142, de 30 de dezembro de 1970.** Altera e Consolida a Legislação Referente Ao Fundo de Marinha Mercante, Dispõe Sobre o Adicional Ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante e da Outras Providencias. 1970b. Disponível em: <br.vlex.com/vid/consolida-referente-mercante-frete-34185304> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.952 de 15 de julho de 1982.** Institui adicional às contribuições incidentes sobre açúcar e álcool e dá outras providências. **1982.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/1965-1988/Del1952.htm>> Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986.** Isenta do imposto de exportação as vendas de café para o exterior e dá outras providências. **1986b.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del2295.htm>> Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.318 de 30 de dezembro de 1986.** Dispõe sobre fontes de custeio da Previdência Social e sobre a admissão de menores nas empresas. **1986a.** Disponível em: <http://www.silep.planejamento.rj.gov.br/index.html?decreto_lei_2_318___30121986.htm> Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.404 de 23 de dezembro de 1987.** Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e o Fundo da Marinha Mercante, e dá outras providências. **1987.** Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del2404.htm> > Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. **Decreto-Lei, nº 2.414 de 12 de fevereiro de 1988.** Altera o Decreto-lei nº 2.404, de 23 de dezembro de 1987, que dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante e o Fundo da Marinha Mercante. **1988e.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2414.htm> Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988.** Altera a legislação do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e do Programa de Integração Social - PIS e dá outras providências. **1988b.** Disponível em: < <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/24/1988/2445.htm>> Acesso em: Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988.** Altera disposições do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e dá outras providências. **1988c.** Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del2449.htm>> Acesso em: Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 8.621, de 10 de janeiro de 1946.** Dispõe sobre a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial e dá outras providências. **1946b.** Disponível em: < <http://www3.dataprev.gov.br/SISLEX/paginas/24/1946/8621.htm> > Acesso em: Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.853, de 13 de setembro de 1946.** Atribui à Confederação Nacional do Comércio o encargo de criar e organizar o Serviço Social do Comércio e dá outras providências. **1946a.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCivil/Decreto-Lei/1937-1946/Del9853.htm> > Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Emenda constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.** Acrescenta os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **1969b.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm > Acesso em: 20 nov. 2010.

BRASIL. **Emenda constitucional de revisão nº 1, de 01 de março de 1994.** Acrescenta os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **1994b.** Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/ECR/ecr1.htm > Acesso em: 27 dez. 2010.

BRASIL. Emenda constitucional nº 6, de 15 de agosto de 1955. Altera o inciso IX do art. 170, o art. 171 e o § 1º do art. 176 da Constituição Federal. 1955b. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc06.htm > Acesso em: 17 set. 2009.

BRASIL. Emenda constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977. Altera a Constituição Federal de 1967. 1977. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc08-77.htm> Acesso em: 27 jan. 2011.

BRASIL. Emenda constitucional nº 9, de 9 de novembro de 1955. Dá nova redação ao art. 177 da Constituição Federal, alterando e inserindo parágrafos. 1955a. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc09.htm> Acesso em: 27 jan. 2011.

BRASIL. Emenda constitucional nº 10, de 7 de março de 1996. Altera os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. 1996c. Disponível em: <
http://www.redebrasil.inf.br/nao_mexca_cf/ec/cfemenda_10.htm> Acesso em: 27 set. 2010.

BRASIL. Emenda constitucional nº 17, de 22 de novembro de 1997. Altera dispositivos dos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. 1997b. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc17.htm> Acesso em: 22 set. 2010.

BRASIL. Emenda constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. 1998a. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm htm > Acesso em: 22 set. 2010.

BRASIL. Emenda constitucional nº 27, de 21 de março de 2000. Acrescenta o art. 76 ao ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo a desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. 2000b. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc27.htm>

Acesso em: 22 set. 2010.

BRASIL. Emenda constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. 2001f. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc32.htm> Acesso em: 22 set. 2010.

BRASIL. Emenda constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. 2001a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm> Acesso em: 22 nov. 2010.

BRASIL. Emenda constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002. Acrescenta o art. 149-A à Constituição Federal (Instituindo contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal). 2002a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc39.htm-69.htm> Acesso em: 22 nov. 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2003a. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Emendas/emenda0422003.htm>> Acesso em: 24 nov. 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 44, de 30 de junho de 2004: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2004a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc44.htm> Acesso em: 22 nov. 2010.

BRASIL. Emenda constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. 2006c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc53.htm> Acesso em: 22 nov. 2010.

BRASIL. Emenda constitucional nº 56, de 20 de dezembro de 2007. Prorroga o prazo previsto no caput do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras providências. 2007a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc56.htm> Acesso em: 22 nov. 2010.

BRASIL. Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955. Autoriza a União a criar uma

Fundação denominada Serviço Social Rural. **1955b**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/1950-1969/L2613.htm>> Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Lei 3.381 de 24 de abril de 1958**. Cria o Fundo da Marinha Mercante e a Taxa de Renovação da Marinha Mercante e dá outras providências. **1958**. Disponível em: <<http://legislacao.planalto.gov.br/LEGISLA/Legislacao.nsf/fraWeb?OpenFrameSet&Frame=frmWeb2&Src=%2FLEGISLA%2FLegislacao.nsf%2FviwTodos%2F92f0361fa429142b032569fa0071a922%3FOpenDocument%26AutoFramed>> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em: 20 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 4.870, de 1 de dezembro de 1965**. Dispõe sobre a produção açucareira, a receita do Instituto do Açúcar e do Alcool e sua aplicação, e dá outras providências. **1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4870.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 5.070, de 7 de julho de 1966**. Cria o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações e dá outras providências. **1966a**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L5070.htm>> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966**. Cria o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. **1966c**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5107.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. **1966b**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>> Acesso em: 20 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 7.700, de 21 de dezembro de 1988**. Cria o Adicional de Tarifa Portuária - ATP e dá outras providências. **1988d**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7700.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.029 de 12 de abril de 1990**. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e dá outras providências. **1990c**.

Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8029cons.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.032, de 12 de Abril de 1990.** Dispõe sobre a isenção ou redução de impostos de importação, e dá outras providências. 1990b. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei803290.htm> > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.036 de 11 de maio de 1990.** Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. **1990d.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8036consol.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.154, de 28 de dezembro de 1990.** Altera a redação do § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990 e dá outras providências. **1990a.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8154.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.172, de 18 de janeiro de 1991.** Restabelece o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. 1991a. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8172.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991.** Extingue a contribuição e o adicional incidentes sobre saídas de açúcar a que se referem os Decretos-Leis nºs 308, de 28 de fevereiro de 1967 e 1952, de 15 de julho de 1982, os subsídios de equalização de custos de produção de açúcar; e dispõe sobre isenção de IPI nas operações que menciona. 1991b. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/Ccivil/Leis/1989_1994/L8393.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.522, de 11 de dezembro de 1992:** Extingue taxas, emolumentos, contribuições, parcela da União das Custas e Emolumentos da Justiça do Distrito Federal, e dá outras providências. 1992. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8522.htm> > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.** Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal. 1993b. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8629.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993.** Dispõe sobre o regime jurídico da exploração dos portos organizados e das instalações portuárias e dá outras

providências. LEI DOS PORTOS. 1993a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/l8630.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994.** Dispõe sobre a fiscalização, apuração e cobrança judicial as contribuições e multas devidas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8844.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 9.309, de 2 de outubro de 1996.** Revoga a Lei nº 7.700, de 21 de dezembro de 1988, que cria o Adicional de Tarifa Portuária - ATP, e dá outras providências. 1996b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9309.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997.** Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. 1997a. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9472.htm>> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei n. 9.718 de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. 1998b. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm > Acesso em: 20 nov. 2010.

BRASIL. **Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.** Dispõe sobre a contribuição previdenciária do contribuinte individual, o cálculo do benefício, altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. 1999. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9876.htm > Acesso em: 20 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 9.991, de 24 de julho de 2000.** Dispõe sobre realização de investimentos em pesquisa e desenvolvimento e em eficiência energética por parte das empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas do setor de energia elétrica, e dá outras providências. 2000e. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9991.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 9.998, de 17 de agosto de 2000.** Institui o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações. 2000f. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9998.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.052, de 28 de novembro de 2000.** Institui o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – Funttel, e dá outras providências. 2000g. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10052.htm> Acesso em: 11 jan. 2011.

BRASIL. **Lei n. 10.168 de 29 de dezembro de 2000.** Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. 2000c. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10168.htm > Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001.** Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes, e dá outras providências. 2001c. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10233.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.322 de 11 de dezembro de 2001.** Abre ao orçamento da seguridade social da união, em favor do Ministério da Saúde, crédito suplementar no valor de R\$ 315.000.000,00, para reforço de dotações consignadas no vigente orçamento. 2001d. Disponível em: < http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/fraWeb?OpenFrameSet&Frame=frmWeb2&Src=%2Flegisla%2Flegislacao.nsf%2FViw_Identificacao%2Flei%252010.322-2001%3FOpenDocument%26AutoFramed > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001.** Institui mecanismo de financiamento para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio, para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde, para o Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma, para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e para o Programa de Inovação para Competitividade, e dá outras providências. 2001i. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2001/lei10332.htm> > Acesso em: 20 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001:** Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. 2001b. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10336.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002.** Dispõe sobre a expansão da oferta de energia elétrica emergencial, recomposição tarifária extraordinária, cria o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (Proinfa), a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), dispõe sobre a universalização do serviço

público de energia elétrica, dá nova redação às Leis nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, nº 9.648, de 27 de maio de 1998, nº 3.890-A, de 25 de abril de 1961, nº 5.655, de 20 de maio de 1971, nº 5.899, de 5 de julho de 1973, nº 9.991, de 24 de julho de 2000, e dá outras providências. 2002d. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10438.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.454, de 13 de maio de 2002.** Dispõe sobre remissão da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica - CONDECINE, de que trata a Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, e dá outras providências. 2002b. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10454.htm > Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.636, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a aplicação dos recursos originários da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, atendendo o disposto no § 2º do art. 1º da Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, cria o Fundo Nacional de Infra-Estrutura de Transportes – FNIT e dá outras providências. 2002c. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10636.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003.** Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício de 2003. 2003d. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.640.htm> Acesso em: 20 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. 2003c. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2003/L10.684.htm>> Acesso em: 20 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. 2003b. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm>> Acesso em: 20 dez. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.865 de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. 2004b. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2004/lei10865.htm>> Acesso em: 20

nov. 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004.** Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM, e dá outras providências. 2004c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.893.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 11.437, de 28 de dezembro de 2006.** Altera a destinação de receitas decorrentes da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional-CONDECINE, criada pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, visando ao financiamento de programas e projetos voltados para o desenvolvimento das atividades audiovisuais; altera a Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, e a Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993, prorrogando e instituindo mecanismos de fomento à atividade audiovisual; e dá outras providências. 2006d. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11437.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 11.652, de 7 de abril de 2008.** Institui os princípios e objetivos dos serviços de radiodifusão pública explorados pelo Poder Executivo ou outorgados a entidades de sua administração indireta; autoriza o Poder Executivo a constituir a Empresa Brasil de Comunicação – EBC; altera a Lei nº 5.070, de 7 de julho de 1966; e dá outras providências. 2008b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11652.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 11.803, de 5 de novembro de 2008.** Altera a Lei nº 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, dispõe sobre a utilização do superávit financeiro em 31 de dezembro de 2007, e dá outras providências. 2008a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11803.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei nº 12.111, de 9 de dezembro de 2009.** Dispõe sobre os serviços de energia elétrica nos Sistemas Isolados; altera as Leis nºs 9.991, de 24 de julho de 2000, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, e 10.848, de 15 de março de 2004; revoga dispositivos das Leis nºs 8.631, de 4 de março de 1993, 9.648, de 27 de maio de 1998, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. 2009b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12111.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Lei complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. D.O.U. de 08 set. 1970. 1970a.

Disponível em: < <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lc7.htm>> Acesso em: 10 dez. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996.** Institui fonte de custeio para a manutenção da Seguridade Social, na forma do § 4º do art. 195 da Constituição Federal, e dá outras providências. 1996a. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp84.htm> Acesso em: 20 dez. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000:** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal . 2000d. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 20 dez. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 110 de 29 de junho de 2001:** Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. 2001e. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp110.htm > Acesso em: 17 dez. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005.** Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. 2005. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2005/leicp118.htm> > Acesso em: 20 dez. 2010.

BRASIL. **Medida Provisória nº 398, de 10 de outubro de 2007.** Institui os princípios e objetivos dos serviços de radiodifusão pública explorados pelo Poder Executivo ou outorgados a entidades de sua administração indireta, autoriza o Poder Executivo a constituir a Empresa Brasil de Comunicação - EBC, e dá outras providências. 2007b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Mpv/398.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Medida Provisória, nº 450 de 9 de dezembro de 2008.** Autoriza a União a participar de Fundo de Garantia a Empreendimentos de Energia Elétrica - FGEE; altera o § 4o do art. 1o da Lei no 11.805, de 6 de novembro de 2008; dispõe sobre a utilização do excesso de arrecadação e do superávit financeiro das fontes de recursos existentes no Tesouro Nacional; altera o art. 1o da Lei no 10.841, de 18 de fevereiro de 2004; e autoriza a União a repassar ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES recursos captados junto ao Banco Internacional para a Reconstrução e o Desenvolvimento – BIRD. 2008c. Disponível

em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Mpv/450.htm>
Acesso em: 27 dez.2010.

BRASIL. **Medida Provisória nº 460, de 30 de março de 2009.** Dá nova redação aos arts. 4º e 8º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, que tratam de patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias, dispõe sobre o tratamento tributário a ser dado às receitas mensais auferidas pelas empresas construtoras nos contratos de construção de moradias firmados dentro do Programa Minha Casa, Minha Vida - PMCMV, atribui à Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL as atribuições de apurar, constituir, fiscalizar e arrecadar a Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública, e dá outras providências. 2009c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Mpv/398.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001.** Estabelece princípios gerais da Política Nacional do Cinema, cria o Conselho Superior do Cinema e a Agência Nacional do Cinema - ANCINE, institui o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional - PRODECINE, autoriza a criação de Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional - FUNCINES, altera a legislação sobre a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional e dá outras providências. 2001h. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2228-1.htm> Acesso em: 11 dez. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Resenha Eletrônica. Fundo para universalização da telefonia tem R\$ 9 bi congelados.** 2010c. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/resenhaeletronica/MostraMateria.asp?page=&cod=690157>> Acesso em: 27 dez.. 2010.

BRASIL. Presidência da República. Controladoria Geral da União CGU. **Portal da Transparência nos Recursos Públicos Federais.** 2010b. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>> Acesso em: 10 jan. 2011.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei e outras proposições. **Ementa da MPV-161/2004.** 2004. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=151648> Acesso em: 17 jan. 2011.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Rádio câmara. Especial Estradas Brasileiras - De onde vem os recursos destinados à infra-estrutura de transporte (06' 47"). Disponível em: <http://www2.uel.br/revistas/direitopub/pdfs/VOLUME_2/num_1/CAROLINA%20MOURA.pdf> Acesso em: 26 dez.2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASTELLANI, Fernando. **Contribuições especiais e sua destinação**. São Paulo: Noeses, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COIMBRA, Paulo Roberto; OLIVEIRA, Saryta de Kássia. "Contribuição ao Fust". **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 83, p. 126-140, 2002.

DEVOLUÇÃO da CIDE - Combustíveis. Disponível em: <<http://rochabado.com.br/media/e867f6ff26933abcffff820efffd524.pdf>> Acesso em: 21 dez.. 2010.

DIAS, Fernando Álvares Correia. **Desvinculação de receitas da união, gastos sociais e ajuste fiscal**. Brasília, fev. 2008. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/NOVOS%20TEXTOS/texto38%20-%20Fernando%20Dias.pdf> Acesso em: 17 set. 2010.

ESCOBAR, João Carlos Mariense. **O novo direito de telecomunicações**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, v.3, 1994.

FONSECA, João Carlos. **SINDITELEBRASIL reage, com Mandado de Segurança Coletivo, contra ato que coage as prestadoras a pagar nova contribuição. 2009**. Disponível em: <http://www.telebrasil.org.br/artigos/outros_artigos.asp?m=876> Acesso em: 20 dez. 2010.

FRAGA, Henrique Rocha. **Controvérsias sobre a natureza jurídica das contribuições**. Disponível em: <http://www.rochaeфраga.com.br/publicacoes/controversia_sobre_a_natureza_juridica_das_contribuicoes.pdf> Acesso em: 20 dez. 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 15, p. 81-110, 2007.

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de. **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico: elementos para um modelo de controle. **Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v.4, n.20, p.27-45, mar./abr. 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de Intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, p.11-31. 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de Intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, p. 109-131, 2001.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições Sociais “Gerais” e a Integridade do Sistema Tributário Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.6, p.171-187, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Raquel Cavalcanti. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro in: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, p.269-307, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Contribuições especiais no transporte-abrangência das entidades obrigadas a recolhê-las. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.55, p.116-127, abr. 2000a.

MARTINS, Ives Gandra. Contribuições para o sistema “S”: constitucionalização da imposição por força do artigo 240 da Lei Suprema - recepção pela nova ordem do artigo 577 da CLT. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.57, p. 124-136, 2000b.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, p.183-193, v.5, 2001.

MAZZA, Mariana. **Governo gastou R\$ 2,1 bilhões do Fust com dívida pública**. 2009. Disponível em: <
http://www.direitoacomunicacao.org.br/content.php?option=com_content&task=view&id=5210> Acesso em: 10 dez.2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MOURA, Carolina Maria Melo de; GON, Diogo Souza. Desvio de finalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre combustíveis. Disponível em: <
http://www.direitoacomunicacao.org.br/content.php?option=com_content&task=view&id=5210> Acesso em: 26 dez. 2010.

MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ. **Lei Complementar nº7 de 30 dez.2002**. Projeto de Lei Complementar nº 004/02 Governamental, que institui a contribuição para custeio dos serviços e iluminação pública – COSIP, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.legislador.com.br/LegislatorWEB.ASP?WCI=LeiTexto&ID=19&inEspeci eLei=2&nrLei=7&aaLei=2002&dsVerbete>> Acesso em: 20 jan. 2011.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Iniciação do direito do trabalho**. São Paulo: LTr, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - Concessionárias, Permissionárias e Autorizadas de Energia Elétrica - “Aplicação” Obrigatória de Recursos (Lei n. 9.991)”. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, p.377-431, 2001.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Controle jurisdicional sobre as receitas das contribuições especiais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.142, p. 51-61, jul. 2007.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Perfil constitucional das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, p157-184, 2001.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Do caráter provisório das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v.7, p.331-341, 2003.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Natureza jurídica das Contribuições do art.149 da Constituição. **Repertório IOB de Jurisprudência**, v. 1, n. 8, 1995.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Contribuições Sociais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, p. 251-268, 2003.

SOUZA, Ricardo Conceição. Contribuições e Vinculação de sua Receita. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, v.8, p. 369-390, 2004.

SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002a.

SOUZA, Ricardo Conceição. A Constituição Federal Admite Instituição de Contribuições Sociais Gerais, ou seja, Outras além das expressamente previstas nos seus artigos 149, 195, 212 §5º, 239 e 240?. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v.6, p.349-373, 2002b.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TELECO - Inteligência em Telecomunicações. 2011. Disponível em: <<http://www.teleco.com.br/fust.asp>> Acesso em: 10 dez. 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. Contribuições Sociais Gerais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v.6, p. 377-392. 2002a.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Renovar, 2002b.

UNIÃO DESVIA R\$ 43 bi de fundo de telecomunicação. Folha.com. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/848826-uniao-desvia-r-43-bi-de-fundo-de-telecomunicacao.shtml>> Acesso em: 10 jan. 2011.

JURISPRUDÊNCIAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade ADC1. Rel. Min. Moreira Alves. Julgamento 01 nov. 1993. DJ 16 jun. 1995a. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=881&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADC%20/%201>> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADIMC 312. Rel. Min. Moreira Alves. 01 ago.1990. DJ 14 set. 1990. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=312&processo=312>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 447. Rel. Min. Octavio Gallotti. DJ 05 jun. 1991. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=266357&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20/%20447>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 1417-0. Rel. Min. Octavio Gallotti. Plenário , 02 ago. 1999. DJ 23 mar. 2001a. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=347044&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20/%201417%20-%20MC>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 1882. Relator para Acórdão Min. Carlos Britto. Julgamento 04 dez. 2003. DJ 01 ago. 2006. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=266793&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20/%201882>> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 1892-QO. Relator Min. Ilmar Galvão. Julgamento 05 out. 2000. DJ 04 mai. 2001b. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=979&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20/%201892%20-%20QO>> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 1922. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento 28 mar. 2007. DJ 18 mai. 2007. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=456056&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20/%201922>> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade (Medida Cautelar). ADIMC 2556 e 2568. Tribunal Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. Julgamento em 09 out. 2002. DJ 08 ago. 2003c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=2556&processo=2556>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (Med. Liminar). ADI-MC 2925-8. Redator para acórdão Min. Marco Aurélio. Julgamento 19 dez. 2004. DJ 04 mar. 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=2925&processo=2925>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 1874-AgR Rel. Min. Maurício Corrêa. Julgamento 01 jul. 2002. DJ 07 fev. 2003b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=881&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADC%20/%201>> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 61.095. Rel. Oswaldo Triguero. Julgamento 10 abr. 1967. DJ 24 maio 1967. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=158564&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2061095>> Acesso em: 25 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário. RE 75.972. Rel. Carlos Thompson Flores. DJ 15 maio 1974. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=171572&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2075972>> Acesso em: 15 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 86.595. Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Julgamento 07 jun. 1978. DJ 30 jun. 1978. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=180622>>. Acesso em: 17. set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário. RE 89.876, Rel. Min. Moreira Alves. DJ 10 out. 1980. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=183562&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2089876>> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 100.249. Rel. Min. Oscar Corrêa. DJ 01 jul. 1988. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=192646&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20100249>> Acesso em: 15 jan. 2011.

BRASIL Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 100.790. Rel. Min. Francisco Rezek. Julgamento 15 ago. 1984. DJ 13 mar. 1987. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=193164&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20100790> > Acesso em: 22 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 100.778. Rel. Min. Cordeiro Guerra. Julgamento 18 set. 1985. DJ 13 dez. 1985. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=195959&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20103778>> Acesso em: 15 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 120.189. Rel. Marco Aurélio. DJ 19 fev. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=207323&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20120189>> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 134.328. Rel. Ilmar Galvão. Julgamento 02 fev. 1993. DJ 19 fev. 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=207736&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20134328>> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 138.284 Recurso Extraordinário. Rel. Min. Carlos Veloso. Julgamento 01 jul.1992. DJ 28 ago. 1992a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=208091&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20138284> > Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 146.733. Rel. Min. Francisco Rezek. Julgamento 29 jun. 1992. DJ 06 nov. 1992b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=210152&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20146733>> Acesso em: 22 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 148.754. Rel. Min. Francisco Rezek. DJ 04 mar. 1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=210809&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20148754> > Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 158.208. Relator para acórdão Min. Maurício Correa. Julgamento 27 nov. 1996. DJ 24 ago. 2001c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=212589&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20158208> > Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 165.939. Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento 24 maio 1995. DJ 30 jun. 1995b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=215862&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20165939> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 177.137. Rel. Min. Carlos Velloso. Pleno. Julgamento 24 mai. 1995. DJ 18 abr. 1997a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=222893&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20177137> > Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 191.044. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgado em 18 set. 1997. DJ 31 out. 1997b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=231971&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20191044>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 191.299. Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento de 04 jun 1996. DJ 13 set. 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=232022&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20191229>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 198.554. Rel. Min. Carlos Velloso. julgado em 18 set. 1997, DJ 31 out. 1997c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=236202&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20198554>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 209.365. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgamento 04 mar. 1999. DJ 07 dez. 2000a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=242239&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20209365>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 214.206. Pleno. Redator para acórdão o Min. Nelson Jobim. Julgamento 15 out. 1997. Dj 29 maio 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=245242&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20214206> > Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 218.061, Rel. Min. Carlos Velloso. Julgamento 04 mar.1999. DJ 8 set. 2000b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=247684&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20218061> > Acesso em: 15 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 226.855. Rel. Min. Moreira Alves. Julgamento 31 ago. 2000. DJ 13 out. 2000c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1703302>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 228.321. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgamento em 01 out. 1998. DJ 30 maio 2003d. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=252527&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20228321>> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 396.266. Rel. Min. Carlos Velloso. Julgamento 26 nov. 2003. DJ 27 fev. 2004. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2145849>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 564.413. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento 12 ago. 2010. DJ 06 dez. 2010a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 573.675. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento 23 mar. 2009. DJ 22 mai. 2009. Disponível<<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>> Acesso em 17 set.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 603.624. Rel. Min. Ellen Gracie. Julgamento 21 out. 2010. DJ 23 nov. 2010b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=616962&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20603624%20-%20RG>> Acesso em 17 set.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso em Mandado de Segurança. EMS18.224. Min. Relator Djaci Falcão. Julgamento 18 nov. 1970. DJ 19 mai. 1971. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=31184&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20MS%20/%2018224%20-%20embargos>> Acesso em 25 jan.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso em Mandado de Segurança. RMS 18.382. Rel. Min. Barros Monteiro, DJ 15 maio 1968a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=115077&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RMS%20/%2018382>> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso em Mandado de Segurança. RMS 18.399. Rel. Min. Barros Monteiro. Julgamento 09 set. 1968. DJ 11 jun. 1969a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=115088&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RMS%20/%2018399>> Acesso em: 25 jan.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso em mandado de segurança. RMS 18.742. Relator para Acórdão Min. Aliomar Baleeiro. Julgamento 04 jun.1968. DJ 04 set. 1968b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=115267&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RMS%20/%2018742>> Acesso em: 20 jan. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso em Mandado de Segurança. RMS 19.001. Rel. Min. Raphael Barros Monteiro. Julgamento 02 dez. 1968. DJ 12 fev. 1969b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=115384&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RMS%20/%201900199>> Acesso em: 25 jan.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 553. Sessão Plenária de 15 dez. 1976. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=553.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 17 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 670. Sessão Plenária de 24 set. 2003a. Disponível:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=670.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>> Acesso em: 17 set. 2010.

ANEXO A - A EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA NACIONAL - EM PERCENTUAL DO PIB

Em % do PIB	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Carga Tributária Bruta	25,2	25,9	25,7	29,5	29,8	29	29	29,7	31,7	32,6	34	31,9	31,4	32,2	33,4	33,35	34	34,4	33,6
Tributação Federal	16,7	17,5	18,5	20,5	20	19,4	19,7	20,4	22,1	22,5	23,5	22,1	21,6	22,3	23,4	23,34	23,9	24,1	23,5
Tributação Estadual	7,29	7,35	6,47	7,98	8,32	8,2	7,92	7,78	8,06	8,56	9,02	8,4	8,4	8,6	8,68	8,58	8,45	8,75	8,59
Tributação Municipal	1,4	1	0,74	1,02	1,43	1,42	1,47	1,55	1,54	1,47	1,53	1,38	1,4	1,39	1,27	1,43	1,55	1,54	1,54
IR	3,64	3,95	3,98	4,07	4,82	4,65	4,44	5,22	5,67	5,44	5,85	5,49	5,41	5,22	5,78	5,73	6,02	6,44	6,12
IPI	2,23	2,39	2,44	2,18	2,08	1,96	1,91	1,76	1,67	1,7	1,61	1,36	1,06	1,14	1,12	1,14	1,18	1,23	0,88
Contribuições sociais e Cides*	8,17	8,52	9,18	10,2	9,95	9,97	10,43	10,15	11,30	12,34	12,84	12,64	12,67	13,40	13,87	13,71	13,89	13,01	13,04
ICMS	6,87	6,91	6,11	7,37	7,31	7,15	6,84	6,66	6,97	7,47	7,86	7,13	7,07	7,12	7,15	7,05	6,92	7,27	7,13
IPVA	0,08	0,14	0,13	0,17	0,38	0,4	0,44	0,49	0,46	0,48	0,52	0,47	0,46	0,46	0,49	0,51	0,54	0,56	0,56
ISS	0,34	0,32	0,35	0,42	0,52	0,54	0,58	0,58	0,6	0,55	0,57	0,53	0,54	0,56	0,52	0,61	0,66	0,71	0,71
IPTU	0,46	0,32	0,15	0,21	0,43	0,43	0,45	0,46	0,43	0,41	0,44	0,44	0,45	0,44	0,38	0,4	0,41	0,39	0,39
CIDES	0,13	0,16	0,11	0,11	0,13	0,11	0,11	0,1	0,09	0,09	0,04	0,59	0,57	0,49	0,39	0,36	0,33	0,23	0,2
IOF	0,62	0,64	0,81	0,69	0,5	0,36	0,43	0,39	0,5	0,28	0,3	0,27	0,26	0,27	0,28	0,29	0,29	0,67	0,61

FONTE: BRASIL, 2010a