

RODRIGO CIPRIANO DOS SANTOS RISOLIA

Referibilidade na Condecine

Dissertação de Mestrado

Orientador Prof. Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO – SP

2018

RODRIGO CIPRIANO DOS SANTOS RISOLIA

Referibilidade na Condecine

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO – SP

2018

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Risolia, Rodrigo Cipriano dos Santos
Referibilidade na Condecine / Rodrigo Cipriano dos Santos Risolia ;
orientador Luís Eduardo Schoueri -- São Paulo, 2018.
187 p.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito
Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito,
Universidade de São Paulo, 2018.

1. Referibilidade. 2. Contribuições Especiais. 3. Contribuições de
intervenção no domínio econômico. 4. Condecine – Contribuição para o
Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional. 5. Ancine. I.
Schoueri, Luís Eduardo, orient. II. Título.

Nome: RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos.

Título: Referibilidade na Condecine

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri (Orientador) Instituição: FDUSP

Banca realizada em:

Resultado:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Dedico esse trabalho à Karina, por tudo o que passamos nesses últimos seis anos de relacionamento, ao Matheus e à Rosa Beatriz, por serem minha fonte de inspiração, e à minha mãe Alzira, que me ensinou a perseverar.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Luís Eduardo Schoueri, pela dedicação e paciência na orientação deste trabalho, pelo amor ao Direito Tributário refletido no empenho em ensiná-lo a seus alunos, pelos conselhos que recebi durante nosso convívio acadêmico e pelo exemplo de pessoa que é.

Aos professores Paulo Ayres Barreto e Humberto Ávila, pelas lições dadas em suas aulas e conselhos na qualificação desta dissertação, que certamente levarei para fora das Arcadas.

Ao professor Gerd Willi Rothmann, por ter me permitido iniciar a frequência na faculdade como aluno ouvinte, etapa fundamental do início de meu contato com esse ambiente acadêmico.

Ao brilhante Luciano Elias Reis, administrativista dessa nova geração que honra a Academia paranaense, pela revisão do trabalho e considerações fundamentais, além de nossa antiga amizade dos tempos de Bom Jesus e III Milênio.

Aos srs. Hendrick Pinheiro da Silva, Ronaldo Apelbaum, Rafael Savassi, Carlos Augusto Daniel Neto, Fábio Goulart Tomkowski e Fábio Pellegrini, amigos que fiz nas salas de aula e no Porão, e que levarei para o resto da vida. De fato, no Largo de São Francisco é onde mora a amizade!

Aos srs. Mateus Calicchio Barbosa, Caio Takano, Henrique Coutinho, Maurício Fortes, Alexandre Evaristo Pinto, Leonardo Branco, Érico Pilatti, Rodolfo Tamanaha, Roberto Cordoniz, Raphael Lavez, Lucas Bevilaqua, Bruna Tapie Gabrielli, Clara Gomes Moreira e Guilherme Galdino, jovens tributaristas que participaram da minha trajetória acadêmica, e contribuíram de alguma forma com meu desenvolvimento.

Aos amigos de sempre, Alexandre Handar, André Santos, Daniel Gaideski, Felipe Spanholi, Gabriel Grube, Luiz Fernando Gonçalves, Márcio Moro, Rafael Carvalho Polli, Rafael Kula, Rafael Zaidowicz, Felipe e Rodrigo Zawadzki, a quem sempre poderei confiar.

À minha mãe Alzira, por tudo!

Ao meu padrasto, Fábio, por ter participado da minha criação.

Às minhas irmãs Mariana e Camila, e minha sobrinha Giovanna. Todos vocês, por serem minha família!

Ao meu pai Marcos Risolia e ao avô André Risolia (*in memoriam*), pela nossa amizade.

À Karina, amor da minha vida, que esteve ao meu lado desde a seleção para o ingresso no mestrado até o final dessa dissertação, a quem devo muito por ter chegado aqui.

Ao Matheus, filho amado e companheiro, que suportou meu afastamento desde que decidi me tornar um mestrando.

À Rosa Beatriz, filha abençoada, que esteve comigo na fase final desse trabalho, ainda que fosse para me interromper nas madrugadas para alternar a minha ocupação entre livros e mamadeiras.

Obrigado.

“É necessário que ao menos uma vez na vida você duvide, tanto quanto possível, de todas as coisas.” (René Descartes)

RESUMO

RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. **Referibilidade na Condecine**. 2018. 195 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

O objetivo da presente dissertação de mestrado é o de analisar a referibilidade na Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine, instituída pela Medida Provisória nº 2.228-1/2001. Considera-se a referibilidade indireta como requisito das contribuições de intervenção no domínio econômico – Cides. A Condecine é um conjunto de três Cides: Título, Remessa e Teles. A Condecine Título é devida pelos titulares de direito de exploração de obras audiovisuais nos diversos segmentos citados em lei. A Condecine Remessa é devida pelos pagadores de rendimentos de exploração de direito autoral de obra audiovisual ao exterior. A Condecine Teles tem como contribuintes empresas permissionárias, concessionárias e autorizadas de serviços que, de maneira geral, possam distribuir conteúdo audiovisual na forma da Lei de Acesso Condicionado. No primeiro capítulo são segregadas as espécies tributárias e conferida autonomia às contribuições especiais, caracterizadas por serem vinculadas à atuação estatal referida a grupo que recebe sua prestação ou que acarreta despesa especial. Os indivíduos integrantes desse grupo são os sujeitos legítimos a figurar como respectivos contribuintes. No segundo capítulo, discorre-se sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico – uma das espécies de contribuição especial – pelo papel que desempenha na atuação estatal. Posto isso, trata-se do controle das Cides pelo postulado da proporcionalidade, que demonstrou ser desproporcional dirigir tais contribuições a grupo não afetado pela atuação estatal financiada pelo tributo, bem como o tratamento igualitário de indivíduos que com ela se relacionam de forma distinta. No terceiro capítulo analisa-se a jurisprudência, para se concluir que os tribunais brasileiros não apresentam entendimento pacífico quanto à referibilidade indireta como requisito das Cides, ou mesmo parâmetros para sua delimitação, o que reforça a importância das conclusões parciais do primeiro capítulo no estabelecimento de pilares para avaliar a referibilidade indireta na Condecine. Por fim, no quarto capítulo, discorre-se sobre a intervenção da União no segmento audiovisual, a destinação do produto da arrecadação das contribuições em exame e a referibilidade nas três modalidades da Condecine. Conclui-se que a referibilidade indireta é respeitada na Condecine Título, desde que sejam oneradas somente as obras audiovisuais comerciais, e não as publicitárias. Não há conteúdo previsto para caracterização de obra audiovisual, podendo representar obras musicais. Igualmente é respeitada na Condecine Remessa. Entretanto, na Condecine Teles, apenas se respeita à referibilidade indireta quando se tributa o serviço público condicionado (televisão por assinatura), uma vez que são obrigados a produzir e distribuir obras audiovisuais nacionais. Os serviços de telecomunicação multimídia e telefonia, apesar de permitirem distribuição de conteúdo audiovisual por meio de redes como a internet, não fazem parte do segmento econômico do audiovisual, representando apenas outro segmento que, mutuamente, produz e recebe benefícios do segmento afetado.

Palavras-chave: Referibilidade. Contribuições Especiais. Contribuições de intervenção no domínio econômico. Condecine – Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional. Ancine – Agência Nacional do Cinema.

ABSTRACT

RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. **Tax referability for Condecine**. 2018. 195 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

The purpose of this dissertation is to analyze tax allocation within the so-called CONDECINE – *Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional* (Contribution to the Development of the National Film Industry), instituted by Provisional Measure n. 2228-1/2001. Indirect tax allocation is considered as a requirement of intervention contributions in the economic domain – *Cides*. CONDECINE is a set of three *Cides*: Title, Remittance and Teles. CONDECINE *Title* is due by the holders of the right to explore audiovisual works in the several segments listed in the law. CONDECINE *Remittance* is due by the payers of income from exploration of copyrights of audiovisual works abroad. CONDECINE *Teles* encompasses “permitted companies” (*permissionárias*), concessionaires and authorized services as taxpayers, which can generally distribute audiovisual contents in the form of Law n. 12.485/2001. In the first chapter, tributary species are segregated, and autonomy is granted to special contributions, characterized by being linked to the state action referred to the group that receives their benefit or that entails special expenses. The individuals who belong to this group are the legitimate subjects to appear as their respective contributors. In the second chapter, one of the modalities of special contributions (the contribution of intervention in the economic domain) is analyzed by the role it plays in the state action. Given this, it is approached about Control of *Cides* by the postulate of proportionality, that it has shown that it is disproportionate to direct such contributions to a group that is not affected by the state performance financed by taxation, as well as the equal treatment of individuals who are affected in a different way. In the third chapter, jurisprudence was analyzed in order to conclude that the Brazilian courts do not present a peaceful agreement regarding indirect allocation as a requirement of the *Cides*, or even parameters for its delimitation, which reinforces the importance of the partial conclusions of the first chapter in establishing pillars to assess indirect tax referability in CONDECINE. Lastly, in the fourth chapter, the intervention of the Union in the audiovisual segment, the destination of the product from the collection of the contributions under examination, and the referability in the three CONDECINE modalities are discussed. It is concluded that indirect referendum is approached in the CONDECINE Title, provided that only audiovisual commercial works, and not advertising, are charged. There is no content intended for the characterization of audiovisual works, and they may include musical works. That is also approached in CONDECINE Remittance. However, in CONDECINE Teles, indirect tax referability is only approached when the conditional public service (pay-TV) is taxed, since they are obliged to produce and distribute national audiovisual works. While allowing the distribution of audiovisual contents through networks such as the Internet, multimedia and telephone telecommunication services are not part of the economic segment of the audiovisual sector, thus representing only another segment that mutually produces and receives benefits from the affected segment.

Keywords: Tax referability. Special Contributions. Contributions of intervention in the economic domain. Condecine - Contribution to the Development of the National Film Industry. Ancine – National Cinema Agency.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AFRMM	Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
Anatel	Agência Nacional de Telecomunicações
Ancine	Agência Nacional do Cinema
ATP	Adicional de Tarifa Portuária
BNDES	Banco Nacional do Desenvolvimento Social
Carf	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CBT	Código Brasileiro de Telecomunicações
Cebrae	Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa
CF	Constituição Federal
Cide	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
Condecine	Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional
Cosip	Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DIP	Departamento de Imprensa e Propaganda
EC	Emenda Constitucional
Embrafilme	Empresa Brasileira de Filmes
FNC	Fundo Nacional da Cultura
FSA	Fundo Setorial do Audiovisual
Funrural	Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
Fust	Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações
Gera	Grupo Executivo da Reforma Agrária
Ibra	Instituto Brasileiro de Reforma Agrária
Incra	Instituto de Colonização e Reforma Agrária
Inda	Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
LSAC	Lei de Acesso Condicionado
NCPC	Novo Código de Processo Civil

Portobrás	Empresa dos Portos do Brasil S/A
Prodav	Programa de Apoio do Desenvolvimento Audiovisual
Prodecine	Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Brasileiro
Proinfra	Programa de apoio ao desenvolvimento da Infraestrutura
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
Sebrae	Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas Brasileiras
Senac	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
Senai	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
Sesc	Serviço Social do Comércio
Sesi	Serviço Social da Indústria
Sinditelebrasil	Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e do Serviço Móvel e Pessoal
SSR	Serviço Social Rural
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
Supra	Superintendência de Reforma Agrária
TRF	Tribunal Regional Federal
Vod	<i>Video on demand</i>

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1. REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES	21
1.1 CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	21
1.1.1 As correntes dicotômica e tricotômica	22
1.1.2 Insuficiência das classificações dicotômica/tricotômica e as demais propostas	29
1.2 CONTRIBUIÇÕES COMO TRIBUTOS FINALÍSTICOS E A NECESSÁRIA DESTINAÇÃO ESPECÍFICA	35
1.2.1 A finalidade das contribuições	35
1.2.2 A relação entre finalidade e destinação das contribuições	40
1.3 DISTINÇÃO ENTRE AS CONTRIBUIÇÕES.....	44
1.3.1 As contribuições sociais e especiais do artigo 149 da CF – referibilidade como elemento de distinção	47
1.4 DESVINCULAÇÃO DA MATERIALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	54
1.5 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES.....	58
2. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	63
2.1 INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.....	63
2.1.1 Normas programáticas e Ordem Econômica	63
2.1.2 Conceito de intervenção no domínio econômico	67
2.1.3 Modalidades de intervenção no domínio econômico	70
2.2 O PAPEL DESEMPENHADO PELAS CIDES NA INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.....	74
2.2.1 O possível papel indutor da Cide	74
2.2.2 Espécie da intervenção custeada pela Cide	78
2.3 CONTROLE DAS CIDES PELA PROPORCIONALIDADE	82
2.3.1 O postulado da proporcionalidade	82
2.3.2 As três fases da proporcionalidade	88
2.3.3 Proporcionalidade nas contribuições de intervenção no domínio econômico	94
2.4 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	99
3. A REFERIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA	103

3.1 CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE PREVISTA NO ART. 8º, § 3º DA LEI Nº 8.029/1990.....	103
3.2 CONTRIBUIÇÃO AO INCRA.....	106
3.3 CIDE <i>ROYALTIES</i>	112
3.4 ADICIONAL AO FRETE PARA A RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM.....	115
3.5 ADICIONAL DE TARIFA PORTUÁRIA - ATP.....	118
3.6 CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE DEVIDA POR ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS.....	119
3.7 CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO DE UNIVERSALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES – FUST.....	121
3.8 CONTRIBUIÇÃO PARA O FOMENTO DA RADIODIFUSÃO PÚBLICA....	123
3.9 REFERIBILIDADE EM OUTRAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....	126
3.9.1 Anuidades de Conselhos Profissionais de Fiscalização	126
3.9.2 Contribuições ao regime próprio de previdência e custeio de prestação de serviços de assistência à saúde do servidor público	128
3.10 CONCLUSÕES PARCIAIS SOBRE A REFERIBILIDADE INDIRETA NA JURISPRUDÊNCIA	132
4. REFERIBILIDADE NA CONDECINE	135
4.1 HISTÓRICO NORMATIVO – DA POLÍTICA DO GOVERNO PROVISÓRIO À ATUAL CONDECINE.....	135
4.2 O PAPEL DA ANCINE NA POLÍTICA NACIONAL DO CINEMA	139
4.3 DESTINAÇÃO DA CONDECINE	144
4.4 REFERIBILIDADE NA CONDECINE	149
4.4.1 Referibilidade na Condecine Título.....	149
4.4.2 Referibilidade na Condecine Remessa.....	156
4.4.2.1 Bis in idem da Condecine e Cide Royalties.....	158
4.4.3 Referibilidade na Condecine Teles	163
4.4.3.1 Perspectiva de tributação dos serviços de vídeo sob demanda e a sucumbência da Condecine Teles sobre serviços de telefonia e internet .	173
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	179
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	185

INTRODUÇÃO

Examina-se neste trabalho a Condecine, com as seguintes *considerações iniciais*. Contribuição de intervenção no domínio econômico que é, o tributo - ou o conjunto de três contribuições, como adiante é demonstrado -, que há pouco não recebia tanta atenção como outras Cides, tem se tornado objeto de discussões no âmbito judicial e político, uma vez que objetiva o custeio da intervenção no segmento audiovisual, envolvendo interesses de toda a cadeia de produção e distribuição do setor.

É válido dizer que a atividade cultural no Brasil dificilmente será sustentável sem o apoio estatal. Para que se tenha um projeto cultural lucrativo, no caso, obra audiovisual, normalmente deve-se buscar atingir o grande público consumidor. Com isso, obras regionais, por exemplo, são desprestigiadas pelos agentes econômicos, o que reduz a diversidade das manifestações culturais no País.

Se for considerado que a Constituição tanto valora a cultura nacional quanto a atividade econômica que desempenhe sua função social, é adequado que o Estado institua políticas públicas que favoreçam atuação de agentes econômicos que produzam, em última análise, bens culturais. Até então nada há de muito polêmico nisso, não há quem sustente por argumentos sérios que o Estado não deva fomentar a cultura. Os problemas começam quando se questiona a quem incumbe os custos dessa atuação.

O Estado brasileiro assegura muitos direitos por meio de sua Constituição, nem todos satisfatoriamente atendidos. Demanda-se do Estado o compromisso com diversos gastos, como juros da dívida pública, salários do funcionalismo, previdência, investimento em infraestrutura, saúde, educação e segurança pública, para dizer o mínimo. Dada a escassez dos recursos, não se pode promover a cultura como o interesse público demanda. Não obstante, deve-se ressaltar o problema levantado por José de Ribamar Caldas Furtado, no sentido de que a importância dos impostos, cujas receitas não têm destinação específica, é a de permitir liberdade ao elaborador das políticas públicas, que poderá alocar os recursos em conformidade com o planejamento adequado ao respectivo tempo e espaço, que se ajusta à

realidade de cada ente tributante. Como há diversas exceções constitucionais ao princípio da não vinculação dos impostos, apenas 5,7% (cinco pontos e sete décimos percentuais) do orçamento estão livres da vinculação de receitas, o que compromete “o encadeamento dos elementos que constituem as chamadas funções do administrador, [...]: previsão, organização, comando, coordenação e controle.”¹ Concorde-se com essa perspectiva sem deixar de reconhecer que a destinação específica das receitas – ou vinculação de receitas como preferiu o autor – também representa ato de governo, no caso o legislativo, que busca assegurar a atuação estatal em setor conforme demanda social. As pressões fiscais ocorrem naturalmente em um regime democrático, entre entes da federação, Poderes, e até mesmo órgãos de um mesmo ente.

A busca por instrumentos de captação de recursos é contínua, e, no caso da produção de obras audiovisuais, para financiar a intervenção no domínio econômico objetivando o desenvolvimento incentivado do setor, foi editada a Condecine pela Medida Provisória nº 2.221-8/2001.

A instituição de uma contribuição para o custeio de intervenção no domínio econômico é, antes de tudo, medida que respeita a justiça tributária. Se há atuação estatal que atinja certo grupo de forma especial, é razoável que seja por ele custeada. Por outro lado, considerando a permanente necessidade de recursos do Estado, cada vez mais se busca o financiamento de sua atividade através de tributos cuja destinação de receitas é específica, ressaltando a importância do estudo de seus contornos no contexto de um sistema constitucional de rígida distribuição de competências.

Em crítica contundente, Marco Aurélio Greco revela perplexidade pela proliferação das contribuições de intervenção no domínio econômico “como se fosse uma panaceia para a necessidade de recursos financeiros para a União. Onde houver necessidade de recursos, cria-se uma Cide”. Mesmo sem deixar de reconhecer que a atividade estatal precisa ser custeada, exclama contra a insuficiência dos critérios de controle dessa espécie tributária.² Essa

¹ FURTADO, José de Ribamar Caldas. O problema da vinculação de recursos orçamentários. *Revista do TCU*, Brasília, n. 111, p. 63-72, jan./abr. 2008. p. 66.

² GRECO, Marco Aurélio. Em busca do controle sobre as Cides. *Revista do Advogado*, São Paulo, p. 101-118, 2007. p. 101.

preocupação certamente não é exclusiva do autor, o que demonstra a importância de se investigar os limites para a instituição das Cides.

Essa dissertação versa, essencialmente, sobre um dos critérios de controle das Cides, a referibilidade indireta relacionada à Condecine. A opção pelo exame aprofundado de uma contribuição específica, ao invés de investigação abrangente, é a de que o estudo a partir de um tributo escolhido pode revelar conclusões que dificilmente seriam encontradas em investigação ampla.

De maneira geral, propõe-se responder se é legítima a cobrança da Condecine dos indivíduos postos como contribuintes pela Medida Provisória, ou se ela se trata de um instrumento de arrecadação que nada respeita os critérios identificados no sistema constitucional vigente. Esse é o *objetivo* da pesquisa.

Argumentos políticos sobre a sua cobrança não faltam. Se os pequenos agentes econômicos defendem o incentivo ao segmento audiovisual e o respectivo custeio pela contribuição, grandes produtores e empresas de telecomunicação se insurgem contra sua cobrança. Essa divergência é natural e saudável em um sistema democrático. A tarefa proposta é trazer um pouco de luz sobre o problema jurídico aqui apresentado.

Uma explicação preliminar é necessária. Condecine é, na realidade, um conjunto de três contribuições de intervenção no domínio econômico: Título, Remessa e Teles.

A primeira incide sobre “a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais” (art. 32, I) e “a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional [...] nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional” (art. 32, II). São os contribuintes, no primeiro caso, os detentores do direito de licenciamento e exploração comercial, e no segundo, o representante legal da programadora estrangeira no País (art. 35, I e II).

A segunda incide sobre “o pagamento [de maneira geral], 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” (art. 32, parágrafo único), e tem como contribuinte o responsável pelo pagamento (em sentido amplo), conforme art. 35, III.

A terceira incide sobre “a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado” (art. 32, II) e tem como contribuintes “as concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações” (art. 35, IV).

Para responder se a referibilidade indireta é respeitada nessas três contribuições, indispensável delimitar a atuação da União no segmento audiovisual, e discorrer sobre o papel dessa Cide na intervenção no domínio econômico.

Não apenas isso, a própria referibilidade indireta não é pacífica na doutrina e na jurisprudência, e mesmo os que a consideram, podem compreendê-la sob diversas formas. Assim, é necessário, para complementar o exame, responder como as Cides se distinguem das demais espécies tributárias, e de que modo se considera a referibilidade indireta.

Essa tarefa partirá das seguintes *premissas*. Em primeiro lugar, entende-se que as contribuições do art. 149 possuem natureza tributária por se amoldarem, obviamente, ao conceito de tributo extraído da Constituição. Trabalha-se esse ponto porque Marco Aurélio Greco pôs em xeque a natureza jurídica das contribuições do art. 149 da Constituição, ao sustentar que elas apenas receberiam o regime jurídico tributário parcialmente, posto que o *caput* desse dispositivo determina a observância apenas dos arts. 146, III, e 150, I e III, afastando a incidência do princípio da igualdade tributária, vedação ao confisco, limitações ao tráfego e imunidades, todos do art. 150, incisos II, IV, V e VI. Teriam apenas o regime jurídico equiparado ao dos tributos.³

Não é essa a posição que se adota. Há um conceito de tributo extraído da Constituição, que se alinha ao trazido no art. 3º do CTN, elucidado por Geraldo Ataliba como: “obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é pessoa pública (ou

³ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 73-74.

delegado por lei desta) e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (implícitos ou explícitos).”⁴

A questão há muito deixou de ser um problema prático em razão do entendimento do STF exarado no RE 146.733,⁵ que tratou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e seguiu pela natureza tributária das contribuições, orientação que se mantém inalterada. Se a própria Constituição excetua a aplicação de certas normas inerentes aos demais tributos às contribuições, isso de modo algum as desnatura. Mesmo a atribuição da capacidade tributária a outra pessoa que não o titular da competência tributária não lhes altera a referida natureza.⁶

Apesar de se compreender o conceito de tributo como jurídico e fundado na Constituição, não se ignora que ele e suas espécies têm inspiração na Ciência das Finanças. Corrobora-se com Gian Antonio Micheli ao lecionar que, se por um lado é impossível não considerar a norma tributária como produto técnico-econômico-jurídico, é também inviável ignorar que as normas tributárias disciplinam fenômenos para além do âmbito normativo, sendo que essa dimensão influencia a respectiva interpretação e aplicação. Se é cediço que o legislador, ao elaborar a norma tributária, é influenciado por considerações de oportunidade e conveniência, em razão de circunstâncias técnicas e econômicas que repousam seus fundamentos na Ciência das Finanças, deve o juiz buscar nesta os juízos de valor para aplicar a norma ao caso concreto, de modo que há relação de complementaridade entre a Ciência das Finanças e o Direito.⁷

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 32-34. Observe-se a posição mais precisa de Humberto Ávila, que defende que o conceito de tributo pode ser construído na Constituição, considerando as normas que tratam do Sistema Tributário, ou através dela, pelos instrumentos legais que a própria confere à conceituação de tributo, no caso, a Lei Complementar, conforme art. 146. (As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 315.

⁵ BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 146.733, Relator Ministro Moreira Alves, Plenário, decisão unânime, publicado em 06/11/1992.

⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*, 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 311.

⁷ MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 12-13.

Por fim, sem estender muito à clássica discussão da autonomia do Direito Tributário (ou de qualquer ramo do Direito), defende-se que essa autonomia não deve ser considerada com rigor, conforme as breves considerações adiante, que aqui são justificadas. A compreensão das contribuições de intervenção no domínio econômico obriga que o jurista se volte para além da hipótese de incidência e base de cálculo do tributo. É uma espécie tributária naturalmente muito mais complexa do que os impostos e as taxas, como se expõe no curso desta dissertação. E, para seu estudo, abandona-se a ideia de investigar as normas de Direito Tributário separadamente do Direito Financeiro e Administrativo, como é perceptível pela própria estruturação deste trabalho.

Apresentam-se alguns autores que dão suporte a essa premissa. Paulo de Barros Carvalho alude à obrigatoriedade da consideração da unidade do sistema jurídico para afastar a autonomia, ainda que didática, do Direito Tributário. A ordenação jurídica, segundo o autor, é una e inseparável, de modo que as normas seriam relacionadas por vínculos hierárquicos e relações de coordenação, tornando tarefa impossível conhecer as regras isoladamente sem a observância do sistema em sua integralidade. A unidade do sistema jurídico permitiria, quando muito, o agrupamento de normas de diversos níveis e setores em uma mancha no sistema, de impossível demarcação rigorosa e definitiva.⁸ Em sentido semelhante seguem Luciano Amaro⁹ e Sacha Calmon Navarro Coêlho.¹⁰

Hugo de Brito Machado Segundo acrescenta que é necessário distinguir a própria ciência jurídica de seu objeto, o direito posto. O objeto da ciência seria indivisível, enquanto a ciência comportaria “separações” ou “departamentalizações”. Esse fenômeno é conhecido nas diversas ciências, que é a especialização, ou seja, um movimento de conhecimento de parcelas da realidade e que não têm existência independente do todo que integram¹¹.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 46.

⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 21. edição. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 30.

¹⁰ COÊLHO, Sacha Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 29.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual*, 8. ed. Atlas: São Paulo, 2014. p. 7.

O argumento da especialização mostra-se preciso e colmata a unicidade do Direito. Um mesmo instituto pode ser apreciado sob diferentes ramos do direito com a mesma conformação. Ainda que se diga que determinado ramo possui autonomia legislativa, científica ou didática, essa autonomia sempre será relativa, vez que depende de estruturação dos demais ramos para ser compreendida.¹² Logo, não há como falar de Cide exclusivamente sob preceitos do Direito Tributário.

Para atingir o objetivo proposto, adota-se o seguinte *plano de trabalho*. No Capítulo 1 é demonstrado o caminho percorrido pela doutrina e jurisprudência, apontando as diversas classificações das espécies tributárias no intuito de delinear-las e isolar as contribuições de intervenção no domínio econômico, facilitando sua compreensão.

Com a identificação das contribuições do art. 149 da Constituição, versou-se sobre sua finalidade e destinação, requisitos próprios dessa figura tributária. Ainda buscando esclarecer o delineamento das contribuições, comparam-se suas espécies, evidenciando-se as contribuições especiais, que se dividem em contribuições no interesse das categorias profissionais ou econômicas e contribuições de intervenção no domínio econômico. Nas contribuições especiais a referibilidade indireta foi definida como requisito da espécie.

A referibilidade indireta precisa ser elucidada, pois parte da doutrina entende que é a materialidade da hipótese de incidência que deve representar atuação estatal, enquanto outra parte defende que a vinculação é requisito das contribuições especiais, mas não da materialidade da hipótese de incidência. Com esses esclarecimentos, é possível avançar para o exame das Cides.

No Capítulo 2, as Cides são analisadas como instrumento da intervenção econômica. Discorre-se sobre a própria intervenção no sistema constitucional, as modalidades de intervenção, e, finalmente, o papel dessa espécie nesse contexto, para delinear o custeio da atuação interventiva, e a possibilidade de a Cide representar intervenção enquanto norma indutora de comportamento do contribuinte.

¹² AMARO, Luciano. Op. Cit. p. 31.

Em seguida se trata da investigação do controle das Cides pela proporcionalidade, uma vez que, em sendo instrumento da intervenção (ou até mesmo a própria intervenção), é preciso regulá-la sob critérios jurídicos objetivos que garantam o atingimento de sua finalidade. O manejo das Cides de forma desproporcional pode representar sua desnaturação, seja pela cobrança de carga tributária excessiva, seja pela tributação de indivíduos não pertencentes ao grupo afetado pela atuação estatal, desrespeitando a referibilidade indireta. Uma noção de referibilidade indireta foi esclarecida, não necessariamente confirmada pela jurisprudência.

Alguns dos principais precedentes que tratam da referibilidade indireta nas contribuições especiais, majoritariamente de Cides, são relatados e criticados no Capítulo 3. O objetivo é tentar elucidar se há orientação dos tribunais para o conceito de referibilidade indireta, bem como o seu reconhecimento enquanto requisito das contribuições especiais.

Adentrando ao ponto central da dissertação, para responder se as três contribuições que formam o conjunto da Condecine respeitam a referibilidade indireta, inicialmente se discorreu sobre a intervenção da União no setor do audiovisual. Foram expostos breves apontamentos histórico-normativos da atuação nesse setor, para chegar no sistema atual. Assim, demonstrou-se a competência da Ancine, a destinação da Condecine, e, por fim, foi analisada a referibilidade nas três espécies da contribuição, Título, Remessa e Teles.

1. REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES

1.1 CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

A partir da definição do conceito de tributo,¹³ separando as normas que compreendem as obrigações tributárias de todas as demais, é possível promover diversas outras segmentações, por critérios distintos, para explicar um mesmo objeto, o grupo de tributos. Critérios esses não necessariamente jurídicos, “mas indicadores, frequentemente, de algum peculiar tratamento jurídico”,¹⁴ que motivam algum exame por parte dos juristas.

Classificação bastante singela é a divisão conforme os entes que os instituem, em tributos federais, estaduais e municipais. Podem ser relacionados conforme o sujeito ativo, sendo fiscais os tributos arrecadados pelo ente federativo que o instituiu, e parafiscais os tributos que não sejam arrecadados diretamente pelo próprio Estado, por delegação do próprio legislador. É o caso do tributo em exame, a Condecine, que é arrecadada pela Ancine, com exceção da Condecine Remessa, arrecadada pela Receita Federal, como será visto no quarto capítulo. Essa classificação, ressalta Schoueri, teve fundamento no direito francês, e “remonta a um sistema paralelo ao fiscal (por isso parafiscal)”, pois a arrecadação não comporia o orçamento, e por isso teria o controle mitigado, ou até mesmo nenhum controle. Atualmente, pela sujeição de todos os tributos ao princípio da legalidade, bem como pelo princípio da unidade orçamentária (art. 165, § 5º da CF e art. 2º da Lei nº 4.320/1964), a designação de tributos parafiscais não teria tanto sentido.¹⁵

Outras classificações como tributos diretos e indiretos, fiscais e extrafiscais, progressivos e regressivos, reais e pessoais, fixos e variáveis, seletivos e não seletivos, monofásicos e plurifásicos, cumulativos e não cumulativos, incidentes sobre a renda, patrimônio ou circulação, são conhecidas dos juristas. Estas, como alerta Luciano Amaro, apesar de deverem ser vistas com cautela, não devem ser

¹³ Sobre o tema AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 322. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 32-33. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 370. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 57-58. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 154-156, entre outros.

¹⁴ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 110.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 170.

ignoradas, uma vez que podem informar a aplicação de princípios constitucionais tributários, bem como auxiliar na compreensão do regime jurídico de certos tributos.¹⁶

A classificação que é relevante para a investigação do problema desta dissertação é a que segrega os tributos em diversas espécies de acordo com seu regime jurídico, para que se possa identificar o regramento constitucional das Cides e, com isso, estabelecer as premissas necessárias para concluir se são legítimos os sujeitos passivos previstos pelo legislador na Condecine. Trata-se de mero consectário lógico do art. 4º do CTN, que, como consta no Relatório da Comissão Especial que criou o anteprojeto do referido código, tinha como finalidade de “fixar a conceituação dos tributos, impedindo a instituição de tributos inconstitucionais sob denominação ou características formais de tributos de outra natureza”.¹⁷

De antemão, anuncia-se que a doutrina se divide em correntes bipartite, tripartite, quadripartite, quinquipartite e sextipartite. Como esta última segrega as espécies tributárias de maneira mais minuciosa, sem perder a praticidade de uma classificação, é a adotada como paradigma para esta exposição. A seguir, discorre-se acerca da evolução dessas correntes doutrinárias.

1.1.1 As correntes dicotômica e tricotômica

Os diversos tributos possuem um eixo, um regime jurídico comum. Não sem propósito, formam um grupo. Apesar de haver um campo de idêntica regulação, possuem características próprias, de modo que, dentro desse grupo, é possível categorizá-los conforme um(alguns) critério(s) escolhido(s). Em uma classificação jurídica que se ocupe em alocar categorias de acordo com critérios normativos, ter-se-ão diversas espécies tributárias que manifestarão características próprias. Portanto, as espécies de tributos em uma classificação jurídica receberão tratamento jurídico diferenciado.¹⁸

¹⁶ Op. cit., p. 114.

¹⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de motivos do Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, encaminhando ao Sr. Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional. p. 1-548, 1954. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/5111517>>. Acessado em 21/11/2017, p. 117.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*, 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 175.

Geraldo Ataliba defendeu que, por versar sobre classificação jurídica, certamente devem ser extirpados critérios não jurídicos, oriundos da Ciência das Finanças, e, em se tratando do regime jurídico-tributário brasileiro, mandatória é a observação das normas constitucionais.¹⁹ Em linhas acima foi apresentada a posição divergente de Micheli, e aqui se reitera a crítica. Aceita-se a lição de Ataliba com temperamento. Impedir que o intérprete considere a classificação da Ciência das Finanças como o ponto de inspiração do legislador implica negar, justamente, o que há de jurídico na classificação das espécies trazidas na lei, pois alguma *ratio* deve ser inerente à norma jurídica, e a da Ciência das Finanças surge como justa distribuição do custo da atividade estatal, como apontou Giannini (citado adiante). A não ser que o próprio intérprete justifique que a *ratio* esteja calcada em outro suporte, o que até agora nenhum doutrinador parece tê-lo feito.

Segundo Heleno Tôrres, refutando uma concepção de tributo que o compreendia como receita vinculada diretamente à despesa pública, “numa busca de definição ontológica, de cunho eminentemente financista” ao equilibrar receita e despesas necessárias à atuação estatal, nasce a “escola da glorificação do fato gerador”, com a pretensão de se desvencilhar de critério da Ciência das Finanças para adotar suposto critério puramente jurídico, que é o da (não) vinculação do tributo à atividade estatal, conforme a natureza dos fatos.²⁰ A expressão “glorificação do fato gerador”, como outrora explicou Amílcar de Araújo Falcão, surgiu porque “certos escritores chegam a condicionar todas as noções de direito tributário material àquela noção fundamental”.²¹ Dessa concepção originaram as correntes dicotômica e tricotômica.

A corrente dicotômica compreende que as duas únicas espécies tributárias são os impostos e as taxas. Distinguem-se conforme a vinculação à atividade estatal. Enquanto nos impostos o critério material da hipótese de incidência deriva de um comportamento do contribuinte, nas taxas o mesmo representa uma atuação estatal. A corrente tricotômica acrescenta às duas espécies as contribuições, tributo

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 125.

²⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A CIDE-Tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, v.7. p. 108-110.

²¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1960, p. 214.

que, embora vinculado, apresenta relacionamento indireto do contribuinte com a atuação estatal,²² conforme se expõe ainda neste tópico.

Um representante dessa corrente é Amílcar de Araújo Falcão, que sustentou a segmentação dicotômica pelo “fato gerador”, na famigerada bifurcação entre natureza remuneratória ou de contraprestação do tributo para configurar as taxas, e a mera ocorrência da vida comum, não vinculada diretamente a qualquer atividade específica recebida ou fruída, aos impostos.²³

Pontes de Miranda defendeu que as taxas são “preço de direito público” por imposição unilateral em razão de obra/serviço público e Administração, de modo que efetivamente se pressupõe uma prestação estatal. Se esta for inexistente, tratar-se-á de imposto. As contribuições especiais seriam subespécies tributárias, que se conformariam com o conceito de imposto ou de taxa. Apesar de tratar as contribuições como espécie “não pura de imposição pública”,²⁴ trabalhou sua noção de forma idêntica à corrente tricotômica, como exposto logo adiante.

Por outra perspectiva, mantendo-se como um “dicotomista”, Alfredo Augusto Becker abordou outro critério de distinção das espécies tributárias, a base de cálculo, em vez da hipótese de incidência. Segundo o autor, a maioria dos doutrinadores se dá por satisfeita ao concluir que a natureza das espécies tributárias é evidenciada pela hipótese de incidência, sem maior reflexão sobre o ponto.²⁵

Em seu entendimento, se o que define o gênero jurídico do tributo não é sua nomenclatura, e sim um critério, esse deve ser objetivo – para evitar que a classificação recaia no subjetivismo do intérprete – caracterizando-se como um critério científico extraído exclusivamente do mundo do direito.²⁶

Assim, ainda conforme Becker, o critério da hipótese de incidência não se mostraria objetivo para assegurar a qualificação da espécie do tributo, uma vez que hipótese não seria um “mônade”, pois composta de elementos. Becker reforça que a classificação de Giannini agruparia o elemento material – o objeto da tributação

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 176.

²³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*, 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 118.

²⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcanti de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1967, v. 2. p. 350.

²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 388.

²⁶ ID., p. 390.

como “a coisa móvel ou imóvel, o ato, o fato ou o estado de fato, jurídicos ou econômicos, que integram a composição da hipótese de incidência” –, e o elemento pessoal, que é a relação de fato ou de direito que liga uma ou mais pessoas ao elemento material. O elemento material, para Giannini, distinguiria um tributo de outro, e a conversão desse elemento em cifra representaria a base imponible, a qual sofrerá o cálculo da alíquota do tributo. A crítica do tributarista brasileiro é a de que seriam raras as oportunidades em que o elemento material se constituiria em um fato ou ato isolado, havendo uma composição de fatos e/ou atos. Dessa forma, diante da variedade dos fatos, atos e respectivas conjugações para a formação do elemento material, seriam diversas as possíveis bases imponíveis para um mesmo tributo, o que esvaziaria a objetividade do critério. Reforçou que é o legislador quem escolhe a base imponible, e não o intérprete. Seria um critério objetivo e jurídico porque extraído da norma. A depender da base imponible escolhida, poderia haver desconexão com o elemento material da hipótese de incidência, o que inevitavelmente descaracteriza o tributo ou até mesmo o gênero tributário. Portanto, em última análise, o que definiria o gênero do tributo não seria a hipótese de incidência, mas sua base imponible. Assim, em se elegendo uma base imponible que represente um fato lícito qualquer, ter-se-ia um imposto. De outro lado, em a norma estabelecendo como base imponible um serviço ou coisa estatal, estar-se-ia diante de uma taxa.²⁷

Achille Donato Giannini sustentou que os tributos se dividiriam em três espécies em função do rateio da despesa pública. Os impostos serviriam para custear os gastos públicos impossíveis de dividi-los proporcionalmente à satisfação da necessidade, em que todos os “associados” passam a arcá-lo de acordo com sua riqueza. Não obstante, considerando que a atuação estatal produz não apenas benefícios à coletividade, mas benefícios especiais a determinados grupos dada a situação especial em que se encontram, uma parte do gasto deveria ser suportada pelos indivíduos integrantes desse grupo. Essa despesa seria custeada pelas contribuições. E, por fim, a taxa se prestaria ao custeio de serviço do Estado que beneficia a coletividade, mas que pode ser rateado proporcionalmente aos indivíduos (ou a maioria deles) que recebem sua utilidade.²⁸

²⁷ ID., p. 393-405

²⁸ GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Traduzido por Sáinz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. p. 43.

Apontada como dominante na Itália, Espanha e América Latina por Ramon Valdéz Costa,²⁹ a corrente tricotômica adota a hipótese de incidência como o critério que distingue as espécies tributárias. Melhor dizendo, segundo Ataliba: “o principal e decisivo caráter diferencial entre as espécies tributárias está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência.” Isso significa que a hipótese de incidência dos tributos consiste: a) em atividade do poder público – podendo esta atividade ser referida direta ou indiretamente ao contribuinte; ou b) em fato ou acontecimento indiferente à atividade estatal.³⁰

Ainda em Ataliba, ter-se-ia um imposto quando a hipótese de incidência levar em consideração um ato ou comportamento do contribuinte. Quando se tem um ato vinculado a uma atividade estatal, é preciso identificar se essa atividade é diretamente referida ao obrigado, ou ela coloca um termo intermediário entre a hipótese de incidência e o obrigado, para qualificar determinado tributo vinculado como taxa ou contribuição, respectivamente.

A referibilidade seria direta ao obrigado na taxa, pois a atuação estatal seria direcionada ao contribuinte, como na emissão de passaporte, concessão de licenças etc.

A referibilidade seria indireta ao obrigado na contribuição, porque existiria um elemento intermediário entre a atuação estatal e o obrigado.

Tal elemento seria um fato ou circunstância que poderia representar um *efeito* que se conecta ao contribuinte em razão de atuação estatal – como nas contribuições de melhoria em que a valorização imobiliária é o elemento que conecta o contribuinte proprietário do imóvel e a atuação estatal concretizada pela obra pública – ou um *comportamento* (o autor fala em desenvolvimento de atividade ou provocação de situação) do contribuinte que provoca determinada atuação estatal.³¹

Retornando a Pontes de Miranda, este defendeu que a contribuição é a prestação do contribuinte para o custeio da “criação ou manutenção de serviço público”. É requisito para sua instituição o benefício do contribuinte – passado, atual

²⁹ COSTA, Ramon Valdés. *Curso de Derecho Tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1996. p. 87.

³⁰ Op. cit., p 130-137.

³¹ ID., p. 147.

ou futuro – ou ainda repousar nele a causa da despesa ou acréscimo suportados pelo Estado.³² Ainda que o autor não tenha estabelecido delineamentos claros das contribuições, não se vê sentido em sua alocação como subespécie das taxas ou impostos. Isso porque, em poucas linhas, estabeleceu noção de contribuição idêntica à adotada pela corrente tricotômica, ao se manifestar sobre os contribuintes:

“A lei tem de indicar como contribuintes as pessoas mais interessadas, patrimonialmente, nas obras ou serviços (e.f., moradores de uma rua, proprietários dos terrenos ou prédios marginais de um rio, trabalhadores de determinada zona palustre onde se fundou a caixa de seguros de doença).”³³

Portanto, qualquer referência a Pontes de Miranda como um “dicotomista” é, sem dúvida, superficial.

Aires Fernandino Barreto manifestou que a corrente tricotômica é extraída do próprio Sistema, e assim apresenta rigor científico jurídico. Ainda que Ataliba tenha reconhecido que extraiu seu embrião das lições de Giannini,³⁴ sustenta que esse autor teria delineado “todas as consequências jurídicas”.³⁵ Também aderiram a essa corrente Rubens Gomes de Sousa³⁶ e Aliomar Baleeiro³⁷.

Sacha Calmon critica a teoria dicotômica ao defender que, primeiramente, a teoria tricotômica estaria correta porque realmente a lei tributária estabelece a diferença entre tributos vinculados ou não a uma atividade estatal e, mais que isso, se em um país o próprio direito positivo explicita regimes diferenciados entre atividade vinculada direta e indiretamente referida ao contribuinte, atribuindo à primeira a categoria de taxas e a segunda de contribuição de melhoria, deve-se reconhecer a autonomia dessas espécies. Assume que a base de cálculo tem a função para além da quantificação da obrigação, importando instrumento de confirmação da natureza jurídica do tributo. Com isso, defende que a discussão entre a corrente dicotômica e tricotômica é despropositada, e colocada em crise

³² Op. cit., p. 351.

³³ ID., id.

³⁴ Istituzioni di Diritto Tributario. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1974. p. 62

³⁵ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 21.

³⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 163-165.

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualização de: Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 70.

por: a) insegurança dos doutrinadores quanto à classificação de tributos que, aparentemente, distanciam-se dos modelos dicotômicos e tricotômicos; b) atecnicalidade, polissemia e oportunismo do legislador tributário ao narrar o tributo; e c) oscilações de jurisprudência nos tribunais.³⁸

Paulo de Barros Carvalho, em sua tese de doutoramento em 1973, sob o título *Teoria da Norma Tributária*, estruturou a primeira versão da “Regra Matriz de Incidência”, e a partir dela passou a classificar as espécies tributárias mediante a relação entre materialidade da hipótese e base de cálculo. Defendeu que a descrição hipotética do fato jurídico tributário não é suficiente, pois antes deve ser analisada a base de cálculo, inclusive porque, atualmente, o § 2º do art. 145 da CF estabelece que as taxas não poderão ter base impositiva própria de impostos, além de o art. 154, I da CF impedir que os impostos da competência residual tenham “fato gerador ou base de cálculo próprios” dos demais discriminados na Constituição. O artigo 4º do CTN, portanto, não seria bastante para solucionar o problema da classificação pela hipótese de incidência.³⁹

Um último apontamento é merecido quanto à corrente tricotômica. No Brasil há autores que defendem que as únicas contribuições são as de melhoria, na esteira do art. 145 da Constituição. Paulo de Barros Carvalho sustenta que as contribuições do artigo 149 da CF têm natureza tributária, mas assumem feição de imposto ou taxa,⁴⁰ não se destacando como figura(s) autônoma(s). Por força do texto normativo, Roque Antônio Carrazza aduz que a terceira espécie tributária é a contribuição de melhoria.⁴¹

Por outro lado, Geraldo Ataliba defendeu que a contribuição é a terceira espécie, que, ao lado da taxa, trata-se de tributo vinculado, mas no Brasil a única contribuição verdadeira seria a contribuição de melhoria, pois outras contribuições, em realidade, corresponderiam a impostos ou taxas. As verdadeiras contribuições teriam um “benefício especial” integrado na hipótese de incidência, e no direito positivo nacional a única contribuição que seguiria esse modelo seria a contribuição de melhoria.⁴²

³⁸ Op. cit., p. 378.

³⁹ CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 58.

⁴⁰ ID., p. 66.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 600.

⁴² Op. cit., p. 208.

As correntes dicotômica e tricotômica são importantes para o início da categorização das espécies tributárias, mas não as esgotam, como é constatado no subtópico a seguir.

1.1.2 Insuficiência das classificações dicotômica/tricotômica e as demais propostas

Um ponto de convergência há nas duas correntes acima discorridas. Ambas defendem que a destinação do produto da arrecadação é irrelevante para definição da espécie tributária, na esteira do texto do inciso II do art. 4º do CTN. Destinação aqui compreendida tanto a prevista em norma geral e abstrata quanto a despesa efetivamente ocorrida.

A corrente dicotômica, em Becker, tem o mérito de aprofundar as conclusões tidas pela tricotômica ao investigar o elemento principal da hipótese de incidência, o critério material. Sem sombra de dúvidas realça a relevância da base impositiva, obrigando o intérprete a observá-la para a definição da espécie tributária, conclusão que alcançou Paulo de Barros Carvalho. Peca porque desconsidera que o regime constitucional das contribuições é diferente do regime das taxas e impostos. Ao alocar as contribuições em uma dessas categorias ignora que a referibilidade mediata ao obrigado é importante instrumento de controle da própria norma tributária, e não apenas se constitui de um dado irrelevante, ou uma norma relevante ao Direito Financeiro.

A contribuição, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, é um “*tertium genus*” tributário, pois se aproxima do imposto, uma vez que seus fatos geradores são aperfeiçoados com a ocorrência da situação descrita em lei, mas se afasta porque o imposto não é contraprestacional, nem está sujeito ao princípio do custo/benefício (proporcionalidade). De outro lado, assemelha-se à taxa, espelhando divisibilidade da vantagem auferida pelo contribuinte, subordinando-se à proporcionalidade, mas diferenciando-se dessa espécie em razão da impossibilidade de se remunerar serviço público específico e divisível.⁴³

A classificação tripartite (corrente tricotômica), ainda que mais precisa por incluir outra espécie tributária, não se mostra útil em nosso atual sistema tributário

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 408-409.

porque nem todas as figuras tributárias podem ser enquadradas em uma de suas categorias. Cumpre ressaltar que o artigo 5º do CTN especificou que as espécies tributárias seriam os impostos (discriminados no próprio código e na Emenda 18/1965), as taxas (cobradas em razão do poder de polícia ou de utilização potencial ou efetiva de serviço público específico e divisível) e contribuição de melhoria (instrumento para o financiamento de obras públicas cujo limite individual corresponde à valorização do imóvel e o limite global seja o valor total da obra). Cabe lembrar que o art. 145 da Constituição autoriza União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituírem tais espécies tributárias, o que pode acarretar confusão quanto à validade da classificação tricotômica.

Com o advento da EC 18/1965 e do CTN, todos os tributos deveriam ser qualificados em uma das três espécies acima citadas, ou seja, as demais contribuições, empréstimos compulsórios e o pedágio deveriam corresponder a impostos, taxas ou contribuições de melhoria. Combinando o art. 1º com o art. 5º da EC 18/1965, e o art. 5º com o art. 17 do CTN, os empréstimos compulsórios e as contribuições que tivessem hipótese de incidência desvinculada de qualquer atuação estatal seriam qualificados como impostos, o que demandaria o respeito à discriminação de competência prevista na Constituição.

Como muito bem ressaltado por Luciano Amaro⁴⁴ e Luís Eduardo Schoueri⁴⁵, houve inserção do art. 217 pelo Decreto-lei 27/1966, assegurando a validade de outros tributos. Com isso, a eleição da hipótese de incidência como critério de distinção das espécies tributárias já não se mostrou suficiente desde a edição do CTN. O exemplo citado por Luciano Amaro é bastante elucidativo, pela classificação tripartite do CTN, não haveria como qualificar a contribuição previdenciária patronal, uma vez que, obviamente, não representaria contribuição de melhoria, não seria taxa porque não se presta a remunerar serviço público, e ainda que tivesse como materialidade fato alheio à atuação estatal, o que permitiria sua qualificação como imposto, seria um imposto ilegítimo por não ter materialidade correspondente a nenhuma das discriminadas da competência da União.⁴⁶ Reconhece-se que a definição da natureza tributária e eventual respectiva espécie

⁴⁴ Op. cit., p. 81.

⁴⁵ Op. cit., p. 181.

⁴⁶ Op. cit., p. 80.

dessas contribuições à época não era pacífica na doutrina, como bem demonstrou José Alfredo de Oliveira Baracho.⁴⁷

Com a inserção do referido artigo 217, a teoria tripartite que compreendia haver duas espécies tributárias genéricas (impostos e taxas) e uma específica (contribuição de melhoria), foi superada, cabendo abordar a observação de Luiz Mélega. Muito embora os impostos sejam tributos cuja materialidade independa da atividade estatal específica ao contribuinte, essa definição revela que estes não são apenas espécie de tributo, mas gênero de diversas outras figuras tributárias instituídas pelos entes no exercício de sua competência privativa. Situação idêntica é a das taxas, que comporta duas outras espécies, taxas em razão do poder de polícia e pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou lhes postos à disposição. Apesar de as constituições anteriores ao CTN somente versarem sobre contribuições de melhoria, o que levou ao entendimento de que estas eram a própria espécie das contribuições, tal raciocínio nunca foi corroborado por Rubens Gomes de Souza, que havia estabelecido no anteprojeto do CTN que “são contribuições os tributos que não sejam especificamente impostos ou taxas”. Essa situação foi resolvida com o Decreto-lei nº 27/1966, que, editado com força de lei complementar por ter sido promulgado durante o recesso parlamentar, na vigência do Ato Institucional nº 2 de 1965, “definiu-lhes a natureza jurídica como contribuições, seja por confirmá-las como tal [alíneas “c”, “d”, “e” e “f”], seja por mudá-las para tal [alíneas “a” e “b”]”. O artigo 217 reconheceu a natureza genérica da figura das contribuições, e “se antecipou à própria Constituição, que viria logo mais a atribuir competência tributária à União para [...] instituir outras contribuições [conforme Emenda Constitucional nº 1/1969, art. 21, § 2º, inciso I]”.⁴⁸ Ou seja, a classificação tripartite deve considerar as contribuições como gênero e a contribuição de melhoria como espécie. Porém, ainda assim não reflete as espécies tributárias no Brasil.

No sistema constitucional atual, há forte regramento dos empréstimos compulsórios (que já eram considerados pelo CTN, no art. 15, mas não se

⁴⁷ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Natureza Jurídica das Contribuições Sociais. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 12. p. 91-121, out. 1972.

⁴⁸ MÉLEGA, Luiz. Algumas considerações sobre o regime jurídico das contribuições na carta política de 1988. In: *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1992, v. 11/12, p. 3.271-3.298. p. 3.279- 3.284.

reconhecia natureza jurídica própria).⁴⁹ Quanto às contribuições, existem regimes distintos para contribuição de melhoria, contribuições sociais, contribuições especiais e até mesmo para contribuição social de iluminação pública. Além disso, as imunidades previstas no inciso VI do artigo 150 não abrangem as contribuições, apenas os impostos, demonstrando claramente que se tratam de espécies distintas. Mais, como ressaltou Luciano Amaro, as contribuições sociais, inclusive as cobradas dos empregados, não apenas financiam seu regime de previdência, mas toda a seguridade social, com a saúde (arts. 196 a 200) e a assistência social (arts. 203 e 204).⁵⁰ Sendo assim, outro(s) critério(s) deve(m) ser levado(s) em consideração para segregar os regimes jurídicos que sujeitam grupos específicos de tributos.

Paulo Ayres Barreto reconhece os critérios da destinação e da previsão de restituição do tributo pago – esse último inerente aos empréstimos compulsórios, não relevantes para esta dissertação –, mas entende que há um problema lógico em se considerar os critérios da vinculação, destinação e restituição isoladamente. Uma classificação em direito, além de buscar critérios normativos junto ao sistema, deveria obedecer à lógica da teoria das classes. Os critérios da vinculação, destinação e restituição do tributo não são coordenados, e sim subordinados. O critério da vinculação subordina o da destinação, que, por sua vez, subordina a restituição.⁵¹ Com isso, têm-se espécies tributárias para além dos impostos e das taxas, como a contribuição de melhoria, as contribuições sociais, de interesse das categorias profissionais ou econômicas e de intervenção no domínio econômico.

Mesmo um autor que é adepto da teoria tripartite pode vir a reconhecer a relevância da destinação como fator para a distinção das espécies tributárias, ou, ao menos, não a rejeitar peremptoriamente. É o caso de Roque Antonio Carrazza, que defende que a doutrina pode adotar os critérios da destinação e da devolução dos recursos arrecadados para construir a classificação das espécies tributárias, uma vez que as classificações jurídicas não estariam submetidas a critérios inflexíveis, mas a parâmetros mais ou menos elásticos. As classificações se dão a partir das normas que traçam molduras, admitindo interpretações.⁵² Celso Ribeiro

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, p. 181.

⁵⁰ Op. cit., p. 85.

⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*, 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 58-60.

⁵² Op. cit., p. 600.

Bastos também trilha caminho semelhante ao concordar que as classificações podem ser úteis ou inúteis, e que, sob o ângulo da atuação estatal, os tributos podem ser partilhados em duas categorias, vinculados e não vinculados. Todavia, conforme o autor, dado que a Constituição definiu regimes próprios a cinco modalidades tributárias distintas, deve-se reconhecer sua diversidade.⁵³

Com argumentação diversa, Eurico Santi defende que as classificações podem se dar por critérios intrínsecos, que envolvem características comuns próprias dos objetos, e extrínsecos ou relacionais, que correspondem a vínculos comuns a outros objetos. Quanto aos tributos, o critério intrínseco, que seria a vinculação a atividade estatal referida ao contribuinte, não esgota os elementos que diferenciam as espécies tributárias trazidos na Constituição. Deve-se levar em conta os critérios extrínsecos da destinação e da “restituibilidade”.⁵⁴ Por essa classificação se chega a cinco espécies tributárias autônomas: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições gerais e empréstimos compulsórios.

Hugo de Brito Machado defende classificação quadripartite, excluindo o empréstimo compulsório das espécies tributárias, por entender que não se trata de uma receita pública, uma vez que não corresponde a um ingresso sem um correspondente no passivo. Confere, portanto, “categoria autônoma” aos empréstimos compulsórios, haja vista que a própria Emenda Constitucional nº 01/1969, ao estabelecer que se aplicam aos empréstimos compulsórios as disposições relativas aos tributos, reconheceria que de tributo essa categoria não se trata.⁵⁵ Outra classificação quadripartite é adotada por Ricardo Lobo Torres, que insere as contribuições todas em uma única categoria, encontrando também quatro espécies, impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições.⁵⁶

Em estágio mais avançado está a proposta de Luís Eduardo Schoueri, que classifica as espécies tributárias em seis: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições gerais e contribuições especiais.⁵⁷ O autor

⁵³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 142.

⁵⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no Sistema Tributário Brasileiro. In *Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantia dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 30-38.

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 64.

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 373.

⁵⁷ Op. cit., p. 157.

segrega as contribuições sociais das contribuições especiais (do interesse das categorias profissionais ou econômicas e a de intervenção no domínio econômico) porque as primeiras apresentam tantas características excepcionais que não podem ser incluídas no mesmo grupo das contribuições especiais, de modo mais bem explorado no tópico 1.3.

O Supremo Tribunal Federal foi instado a se posicionar quanto às espécies tributárias pela primeira vez sob a vigência da Constituição de 1988 no RE 138.284, e adotou a teoria quadrinária/quadripartite, ao segregar as espécies tributárias em impostos, taxas, contribuições (de melhoria e parafiscais) e empréstimos compulsórios, no bojo do voto do Relator, Ministro Carlos Velloso:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F. art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).⁵⁸

De outro lado, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 146.733-9, valeu-se da classificação quinquipartite, manifestada no voto do Relator Ministro Moreira Alves:

Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e a contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais e econômicas.⁵⁹

Em análise quanto à jurisprudência do STF, Douglas Yamashita defende que, mesmo após o RE 146.733-9, houve a adoção da teoria quadripartite, na ADI 447, RE 138.284-8, e no RE 573.675. Este último caso tratava da Contribuição para

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 138.284, Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, decisão unânime, publicado em 28/08/1992.

⁵⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 146.733-9, Relator Ministro Moreira Alves, Plenário, decisão unânime, publicado em 29/06/1992.

o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) prevista no art. 149-A da CF, e o Ministro Lewandowski entendeu se tratar de uma contribuição *sui generis*.⁶⁰

A compreensão das classificações permite a comunicação entre seus adeptos. Mais importante do que a mera adoção de uma classificação é a identificação dos requisitos constitucionais para a instituição de cada figura tributária. Nota-se que essa discussão, em parte, reflete um desencontro do que se entenda por “espécie” e “gênero”, e não apenas de quais sejam os critérios jurídicos considerados para distinguir as espécies. Uma classificação quadripartite, por exemplo, não pode ser tida por errada ao agrupar todas as contribuições em um grupo se o intérprete tiver a noção dos limites jurídicos que separam as contribuições de melhoria, sociais, intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias econômicas e profissionais. Estando claro os limites jurídicos, a eleição de uma ou outra corrente se dá mais em função de sua utilidade do que propriamente sua precisão.

Para fins deste trabalho, adota-se a classificação de seis espécies por que essa melhor isola as ditas contribuições especiais, já que, as Cides são subespécies dessas.

1.2 CONTRIBUIÇÕES COMO TRIBUTOS FINALÍSTICOS E A NECESSÁRIA DESTINAÇÃO ESPECÍFICA

1.2.1 A finalidade das contribuições

Adverte-se que há de se ter um cuidado preliminar quanto à elucidação das contribuições como tributos finalísticos. No tópico 1.3, as contribuições sociais não são tratadas como contribuições verdadeiras, mas como impostos de escopo. Entretanto, nem todos os juristas assim a veem, o que não invalida sua noção de tributo finalístico, nem afasta a importância da investigação de sua doutrina. Neste momento não há preocupação em distinguir as contribuições sociais das especiais, o que não significa que sejam espécies idênticas.

Passada a advertência, expõe-se a doutrina.

A finalidade das contribuições é bem explicada por Humberto Ávila, defendendo os seguintes pontos. A partir da premissa de que a Constituição define

⁶⁰ YAMASHITA, Douglas. *Direito Tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 242.

limites rígidos de distribuição de competência entre os entes federativos e especifica as hipóteses em que as contribuições podem ser instituídas, afirma que a técnica de normatização adotada na Constituição para as contribuições distingue-se da dos demais tributos.

Explica-se. Segundo o autor, há três técnicas de normatização previstas na Constituição. A primeira é a da delimitação de comportamentos, reserva de poder ou estabelecimento de definições. Ocorre quando as normas de competência estão “frontalmente” delimitadas na norma constitucional. Neste caso, a escolha do meio (o autor fala em “comportamento do Legislador”) que vincula o ente federativo já foi definida na Constituição, ainda que alguma divergência possa existir em razão da ambiguidade da linguagem.

A segunda, delimitação de comportamentos, reserva de poder ou estabelecimento de definições vinculados a finalidades, implica normas de competência que, expressa ou implicitamente, obriguem o ente a exercer sua competência de modo a promover determinadas finalidades. Nesse caso, a escolha do comportamento eleita na Constituição deve estar vinculada à promoção de determinadas finalidades, de modo que o ente não poderia exercê-la sem observar a norma de competência, nem a adotar sem vinculá-la à promoção da respectiva finalidade. Cita o exemplo das contribuições sociais, argumentando que não poderia a União instituir contribuições sociais sobre outras materialidades que não incidam sobre a receita, folha de pagamentos e lucro, nem instituir tributo sobre essas materialidades que não visem a promoção da saúde, assistência e previdência social.

A terceira seria a delimitação das finalidades, em que a Constituição estabelece princípios e finalidades estatais, estado ideal a ser promovido sem o delineamento do meio.

Ávila defende que as contribuições corresponderiam à segunda técnica, que, em suma, obriga que determinados meios sejam adotados para respectivas determinadas finalidades.⁶¹

O autor não menciona expressamente, mas é intuitivo que, nos demais tributos, adotar-se-ia a mesma técnica. A Constituição estabeleceria apenas os meios (as normas de competência) sem, necessariamente vinculá-los a uma

⁶¹ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 320-322.

finalidade determinada. Pela lógica, em se tratando o tributo de *prestação pecuniária*, a finalidade dos demais tributos seria a de provisão de recursos ao Estado.

Ao iniciar o exame pela doutrina de Humberto Ávila, a compreensão das lições de outros doutrinadores se torna mais palatável, não havendo divergências relevantes sobre o tema, conforme se expõe.

Ao discorrer sobre contribuições, Horvath defende que a finalidade é “palavra-chave” para descrevê-las, uma vez que as aquelas instituídas com base no art. 149 da Constituição serviriam para financiar atuação do Estado de alguma diretriz apontada pela Carta Magna.⁶² Ou seja, o exercício da competência da União para a instituição dessas contribuições não se limitaria à inserção de norma prevendo os elementos da regra-matriz, nem a organização da atividade pretendida. Segundo o autor, seria necessário ter a disciplina legal da seguridade social, da efetiva intervenção no domínio econômico e criação das entidades de interesse das categorias profissionais ou econômicas conjuntamente com os meios para atingir a satisfação dessas finalidades.⁶³

No mesmo sentido, defende José Souto Maior Borges que as “contribuições estão atribuídas por um critério funcional”, ou seja, responde-se “não sobre ‘o que são’, quais os seus pressupostos de fato (‘fatos geradores’), mas ‘para quê’ servem, qual a função a que elas estão constitucionalmente destinadas.” Seriam, assim, tributos finalísticos ou teleológicos.⁶⁴

Marco Aurélio Greco explica que, paralelamente à validação condicional – “por conceitos certos que se estruturam a partir de um modelo [...] ‘se’ ocorrer determinada situação, ‘então será possível realizar determinada conduta” – exige-se a validação finalística, objetivando o atingimento de um resultado que modifique a realidade do momento da instituição do tributo.⁶⁵ O autor reconhece que taxas e impostos também têm finalidade, que é a de obter recursos para despesas gerais ou específicas do Estado. Mas tais finalidades não são condição de validação desses tributos, como ocorre nas contribuições. Nos impostos e taxas a

⁶² HORVATH, Estevão. *Contornos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico na Constituição de 1988*. Tese de Livre-Docência. São Paulo: USP, 2008. p. 53.

⁶³ ID., p. 16.

⁶⁴ BORGES, José Souto Maior. Alterações procedidas na CF de 1988 pela Emenda Constitucional n. 33/2001. Contribuição de intervenção no domínio econômico. Lei n. 10.336/2001. In: SOUZA, Hamilton Dias de. (Coord.). *Tributação Específica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 128.

⁶⁵ Op. cit., p. 118-119.

Constituição apenas prescreve sua materialidade, de modo que se exige apenas a validação condicional, diferentemente do que ocorre com as contribuições.⁶⁶

Paulo Ayres Barreto, ao discorrer sobre a causa dos tributos, defende que a das contribuições é a de se atingir finalidade constitucional, *mediante* destinação do produto da arrecadação a órgão, fundo ou despesa, a espécie correspondente é a das contribuições.⁶⁷

Observe-se que em todos os autores a finalidade ocupa posição central na norma tributária das contribuições, o que não ocorre nas demais espécies. Por mais que seja razoável argumentar que outras espécies possuem finalidade de provisão de recursos, ninguém sustentaria, por exemplo, que a elevação de carga tributária seria inconstitucional pelo fato de as finanças indicarem superávit do Estado.

Elucida Tathiane Piscitelli que a finalidade seria elemento externo e anterior à contribuição, que justifica a sua instituição, enquanto a destinação seria um dado integrante da estrutura da norma desse tributo.⁶⁸ A composição da destinação na estrutura do tributo é tratada no subtópico a seguir. Sobre a antecedência da finalidade, realmente, pela finalidade ser permanente e prevista na Constituição, certamente não surge com a instituição da contribuição. Ela é o meio para atingi-la. O que não se concorda é que a finalidade seja extrínseca à contribuição. Ela, assim como a destinação – por ter com esta uma relação imbricada, como exposto adiante – integra a estrutura da norma tributária das contribuições.

A finalidade das contribuições como limitadora do exercício da competência tributária tem relevante aspecto no direito brasileiro. Isso porque, com exceção das contribuições sociais previstas no artigo 195, a Constituição não define as materialidades das contribuições, como o faz com os impostos, o que traria maior segurança quanto à competência da União para instituí-las.

Após a Emenda Constitucional nº 33/2001, outras regras para instituição das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico foram instituídas, acrescentando parágrafos ao art. 149. Destaca-se o § 2º, que além de instituir imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação (inciso I) e

⁶⁶ ID., p.145-146.

⁶⁷ Op. cit. p. 46-47.

⁶⁸ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Uma proposta harmonizadora para o tema da destinação: análise a partir do PIS e da Cofins. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Org.). *Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 949.

autorizar a instituição sobre produtos ou serviços estrangeiros (inciso II), estabeleceu a possibilidade de tais contribuições terem alíquotas *ad valorem*, “tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro” e específicas, conforme a unidade de medida (inciso III). Corrobora-se com Schoueri ao defender que há abertura ao legislador ordinário para definição das hipóteses de incidência, uma vez que a Constituição não especifica sobre quais operações devam incidir.⁶⁹ Há uma aproximação – e não definição – da materialidade tributável.

Além dessas normas, o § 4º do art. 195, combinado com o art. 154, I da Constituição autoriza que outras contribuições para a seguridade social que não estejam discriminadas sejam instituídas desde que por lei complementar. Ou seja, fora essas restrições, não se tem delimitador preciso na Constituição para instituição das contribuições.

Ainda versando sobre controle, Humberto Ávila manifesta que, por tratar as contribuições de finalidades ideais, abstratas e permanentes previstas na constituição, seu controle é muito mais difícil do que em outros tributos vinculados. Dada a diferença da medida de concretude, em que nos demais tributos vinculados o fim é bem definido (custeio de atividade ou serviço nas taxas; valorização imobiliária limitada pelo custo da obra nas contribuições de melhoria e despesas com a guerra ou calamidade pública), não se pode estabelecer com exatidão quando a finalidade das contribuições foi atingida.⁷⁰ Isso, de modo algum, pode significar o abandono dessa tarefa pelos juristas. O controle das contribuições deve se dar pela identificação da devida destinação da arrecadação, aplicação na finalidade constitucionalmente prevista, respeito ao princípio da proporcionalidade, além das naturais normas de competência. Tais temas são tratados neste e no próximo capítulo.

⁶⁹ Op. cit. p. 239.

⁷⁰ Op. cit. p. 325.

1.2.2 A relação entre finalidade e destinação das contribuições

A relação entre finalidade e destinação das contribuições provoca indagações. Hugo de Brito Machado sustenta que, por força do art. 149, não é a destinação que caracteriza o tributo, mas a sua própria finalidade.⁷¹ Nem por isso ela é irrelevante às contribuições.

Estevão Horvath⁷², Lúcia Valle Figueiredo⁷³, Susy Gomes Hoffmann⁷⁴ e Marco Aurélio Greco⁷⁵ defendem, de maneira geral, que os recursos arrecadados servem para a promoção da atividade estatal que visa ao atingimento da finalidade para a qual a contribuição foi instituída. A doutrina é correta. O cuidado que se deve ter é que *não se trata de mera destinação do produto arrecadado*, pois não são taxas ou meros impostos de escopo. A simples eleição da categoria de contribuintes e destinação específica da arrecadação não fazem, por si só, de um tributo uma contribuição.

Evoluindo o raciocínio, Andrei Pitten Velloso ressalta a “afetação jurídica a finalidades estatais específicas” como elemento relevante para identificação das espécies tributárias, e não a destinação, pois a constatação da espécie tributária se daria no momento da instituição do tributo e não e não na ocasião do emprego de sua arrecadação.⁷⁶ Mas essa “afetação jurídica a finalidades estatais específicas” seria a destinação das receitas no plano abstrato, que, como dito não serviria de critério para distinguir contribuições de impostos de escopo. A “afetação jurídica” ressaltada por Andrei Pitten Velloso é, sem dúvida, a destinação no plano abstrato, demonstrando que o autor também acompanha esse raciocínio.

José Marcos Domingues de Oliveira, ao sustentar que ainda que não seja considerada relevante para definir a natureza jurídica das contribuições, a

⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 422.

⁷² HORVATH, Estevão. Op. cit. p. 58

⁷³ FIGUEIREDO, Lucia Valle. Reflexões sobre a intervenção do Estado no domínio econômico e as contribuições interventivas. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003. p. 252.

⁷⁴ HOFFMANN, Susy Gomes. *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*. Campinas: Copola, 1996. p. 32.

⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação. In: _____. (Coord.). *Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico e Figuras Afins*. Coord. São Paulo: Dialética, 2001. p. 26.

⁷⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. PAULSEN, Leandro. *Contribuições: Teoria Geral e Contribuições em Espécie*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 43.

destinação é obrigatória para “legitimá-los concretamente em certos casos quando a ordem jurídica se socorre deles para perseguir determinado fim (como é o caso das contribuições e empréstimos compulsórios).”⁷⁷ Não fica claro no autor o que seria essa “legitimação”. Um tributo é juridicamente legítimo quando instituído de acordo com as respectivas normas de competência. Se as contribuições atendem a certa finalidade, e a mensuração se dá pela observância da destinação, torna-se requisito jurídico posto em função da finalidade.

De maneira mais pontual, elucida Tathiane Piscitelli que a finalidade seria elemento externo e anterior à contribuição, que justifica a sua instituição, enquanto a destinação seria um dado integrante da estrutura da norma desse tributo.⁷⁸ Diverge-se da autora porque não se pode dizer que a finalidade é, necessariamente, anterior à contribuição. De fato, há norma de competência autorizando a instituição de contribuições para atender certas finalidades, mas a própria norma de competência se refere à finalidade mediata (intervenção no domínio econômico, atuação na Ordem Social e no interesse das categorias profissionais e econômicas). Ao se instituir uma contribuição, demanda-se também a estruturação do microssistema a quem será destinado o produto da arrecadação desse tributo e a sua forma de atuação. Portanto, a relação entre finalidade e destinação não deve pressupor, exclusivamente, a finalidade do plano constitucional, mas a estabelecida em normas que regulam a própria atuação da União.

Se finalidade e destinação são requisitos de validade da espécie das contribuições, devendo a segunda ser direcionada em função da primeira, deve-se responder a questão quanto à interpretação do art. 4º, II do CTN.

É certo que tal dispositivo estabelece que a destinação do tributo não determina sua natureza jurídica específica. Contudo, essa norma deve ser interpretada em conformidade com os conceitos da época da edição do CTN e com a própria noção de finalidade do tributo. Isso se torna muito claro quando se examina a doutrina de Alfredo Augusto Becker, que sustentou: “a finalidade do

⁷⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O controle do desvio de finalidade das contribuições, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 75, p. 103-144, jul-ago 2007. p. 5.

⁷⁸ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Uma proposta harmonizadora para o tema da destinação: análise a partir do PIS e da Cofins. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Org.). *Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 949.

tributo é simplesmente a de satisfazer o dever jurídico tributário”, de modo que a natureza do tributo não pode ser definida pela destinação que der o gestor para a arrecadação. “O que acontece depois com o bem que dava consistência material ao tributo acontece em momento posterior e em outra relação jurídica, esta última de natureza administrativa.”⁷⁹

A consideração da *ratio* dessa norma é fundamental para a compreensão da finalidade como elemento estrutural da contribuição. Se a premissa adotada for a de que os tributos não têm finalidade, ou a de que sua finalidade é irrelevante para a validade de sua instituição, a destinação do tributo não tem o condão de revelar a espécie respectiva. Entretanto, aceitando a finalidade do tributo como elemento que compõe sua estrutura, a destinação deve ser considerada para tanto.

Marçal Justen Filho elucida que os momentos da arrecadação e da partilha eram logicamente posteriores à criação e configuração do tributo, de modo que o referido dispositivo refletia o pensamento jurídico da época.⁸⁰ Esse raciocínio não se confirma quando são considerados os tributos finalísticos. Se o ordenamento reconhece a contribuição como instrumento para se atingir uma finalidade, e a expressão disso é a destinação do produto da arrecadação ao custeio de atuação estatal em razão do motivo que originou a instituição do tributo, nada mais óbvio do que a destinação específica como um dos critérios para definir a espécie tributária.

Surge então o problema da eficácia do art. 4º, II do CTN, se teria sido revogado em algum momento

Misabel Derzi sustenta que não se trata de revogação do art. 4º, II do CTN pela Constituição de 1988, uma vez que esse dispositivo ainda seria aplicável à distinção entre impostos e taxas. Mas, quanto às contribuições e empréstimos compulsórios, sem direcionar a arrecadação desses tributos às finalidades que os justificam, “falece a competência da União”.⁸¹ Em posição ainda mais restritiva, Fernando Facury Scaff sustenta que o CTN surgiu na vigência da Emenda 18 da Constituição de 1946 e que o princípio da não-afetação foi mantido nas demais

⁷⁹ Op. cit., p. 307-308.

⁸⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. Contribuições Sociais. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias. Contribuições Sociais*, vol. 17, 1992, p. 152.

⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 69

constituições até a de 1988. Nesta, o artigo 167, IV restringiu-o somente aos impostos, e por isso o artigo 4º, II do CTN não se aplicaria às demais espécies.⁸²

Talvez seja um pouco exagerado defender a “revogação” do art. 4º, II do CTN pela Constituição de 1988, uma vez que as contribuições já existiam no sistema constitucional anterior. Nem ab-rogação, nem derrogação. Entende-se no mesmo sentido de Schoueri, esse dispositivo deve ser compreendido no contexto do próprio código. O CTN trata as espécies tributárias como sendo “impostos, taxas e contribuições de melhoria” no art. 5º. “Fossem apenas essas as espécies tributárias, realmente não se precisaria de mais outro critério para distinguir as espécies.”⁸³ Conclui-se que se trata de interpretação restritiva, pois “se limita o sentido da norma, não obstante a amplitude de sua expressão literal.”⁸⁴ Portanto, a norma somente é aplicável aos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Outra interpretação atribuiu

As contribuições, como aduziu o citado Souto Maior Borges, são instituídas “para algo”. São instrumentos de uma finalidade. Como aferir se as contribuições estão servindo de instrumento a certa finalidade sem observar sua destinação? Não há solução. A mera existência de destinação específica também não revela, por si, uma contribuição. Há de se ter liame entre finalidade e destinação.

Observe-se que mesmo Geraldo Ataliba negando a possibilidade de definição da espécie tributária pela destinação, mantendo o critério apenas da materialidade da hipótese de incidência,⁸⁵ também suporta a tese de que o produto da arrecadação das contribuições instituídas com respaldo no art. 149 ou em outros dispositivos referentes à matéria (arts. 212, § 5º; 239, § 4º e 240) da CF deve ser aplicado em alguma das finalidades previstas nesses dispositivos, assim como ocorre nas taxas, em que a destinação de sua arrecadação deve se voltar à cobertura das despesas com a atuação estatal.⁸⁶ Nesse aspecto está alinhada a doutrina de Luciano Amaro, ao sustentar que o critério da destinação persiste mesmo no modelo bipartido, porque haveria uma transfiguração normativa da destinação, ainda considerando o inciso II do art. 4º do CTN, uma vez que a

⁸² SCAFF, Fernando Facury. As Contribuições Especiais e o Princípio da Afetação, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, p. 44-62, nov. 2003. p. 59.

⁸³ Op. cit., p. 180.

⁸⁴ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 256.

⁸⁵ Op. cit., p. 157-158.

⁸⁶ Op. cit., p. 130-131.

segregação das espécies se vincula a um dever correspectivo do Estado, a um fato ou coisa estatal, ou a uma atuação estatal divisível. Ao decodificar esse critério, ora se tem uma situação em que o tributo se destina a financiar utilidade divisível do contribuinte, ora a financiar uma atuação geral.⁸⁷

Especificamente quanto às contribuições, ainda na mesma corrente, Roque Antônio Carrazza, autor que, como mencionado, entende pela corrente tripartite, defende que a União poderá instituir “impostos ou taxas, para atender a uma das aludidas finalidades”, e que, independentemente das hipóteses de incidência e bases de cálculo, “o produto da arrecadação das *contribuições* sempre deve destinar-se a atingir uma das supra-aludidas finalidades.”⁸⁸

Diante das lições desses três últimos autores, Ataliba, Amaro e Carrazza, pode se inferir o seguinte: é claro que há íntima relação entre a natureza jurídica da espécie tributária e sua destinação. As espécies tributárias são instrumentos distintos de arrecadação, postos conforme a política tributária do ente federativo, respeitadas as disposições constitucionais e as normas gerais de direito tributário. Se o regime jurídico da espécie tributária pressupõe o direcionamento do produto de sua arrecadação, com o devido respeito às opiniões divergentes, a destinação é um dado relevante à qualificação da própria espécie.

Portanto, finalidade e destinação específica são elementos que delimitam a competência para a instituição de contribuições, sejam sociais, de intervenção no domínio econômico ou no interesse das categorias econômicas ou profissionais, ainda que de não precisamente.⁸⁹

1.3 DISTINÇÃO ENTRE AS CONTRIBUIÇÕES

Ainda que se adote a divisão em seis espécies tributárias, tratar das contribuições dentro de um único grupo é didaticamente interessante porque instiga o pesquisador a comparar todas elas, trabalho que resulta na evidenciação das características principais do objeto examinado.

A contribuição de melhoria tem fundamento no inciso III do art. 145 da CF, bem como arts. 81 e 82 do CTN, instituídas em decorrência de valorização de

⁸⁷ Op. cit., p. 98.

⁸⁸ Op. cit., p., 664-665.

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. Op. cit. p. 331-332.

imóveis afetados por obra pública nova, cobrada dos proprietários respectivos. Conjugando-se a norma constitucional com as pertinentes no CTN, verifica-se que a contribuição possui um limite global (custo da obra) e um limite individual (valorização do imóvel). Funda-se no princípio da equivalência,⁹⁰ portanto, ao internalizar os custos da obra para aqueles que delas se beneficiaram de acordo com um critério objetivo, a valorização imobiliária. Como defende Humberto Ávila, a contribuição de melhoria conecta-se com a atividade estatal de realização de obra, e o contribuinte é vinculado não pela mera realização da obra (que é causa), mas pela melhoria de seu imóvel, sendo a valorização a medida da melhoria. O tributo legitima-se pela valorização imobiliária, não sendo possível a cobrança para custeá-la se não houver o incremento decorrente da obra.⁹¹

Por sua vez, a Cosip tem a finalidade de custear o serviço de iluminação pública, é respaldada no art. 149-A da Constituição e pode ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica.

É pacífico que a EC 39/2002, que acrescentou o art. 149-A, inseriu norma ampliando competência tributária dos Municípios e DF na Constituição por força do afastamento da constitucionalidade da Taxa de Iluminação Pública cobrada por alguns Municípios, no Recurso Extraordinário nº 233.332⁹² e outros a partir dele, quando da vigência da nova Constituição, e sob a Constituição anterior no Recurso Extraordinário nº 100.729⁹³. Atualmente, o entendimento da impossibilidade da cobrança de taxa para o custeio da iluminação pública, por não respeitar a divisibilidade e não ser referida ao contribuinte, está protegido sob a súmula vinculante nº 41. Luciano Amaro apenas faz referência à Cosip como uma das “figuras insólitas, genericamente batizadas com o nome de contribuição, que se distinguem umas das outras pela finalidade a cujo atendimento se destinam”.⁹⁴ Schoueri defende que tais contribuições são, efetivamente, impostos com afetação,⁹⁵ sendo essa também a opinião de Kiyoshi Harada.⁹⁶ O RE 573.635

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. p. 213.

⁹¹ ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 69.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 233.332, Relator Ministro Ilmar Galvão, Plenário, decisão unânime, publicado em 14/05/1999.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 100.729, Relator Ministro Francisco Rezek, Segunda Turma, decisão unânime, publicado em 16/12/1983.

⁹⁴ Op. cit., p. 78.

⁹⁵ Op. cit., p. 237.

⁹⁶ Harada, Kiyoshi. *Contribuições Sociais: Doutrina e Prática*. São Paulo: Atlas, 2015. p. 146.

examinou e confirmou a constitucionalidade da Cosip do Município de Niterói, entendendo se tratar de contribuição, que não se confundiria com um imposto. Se contribuição é, então deveria ser permitido o controle da referibilidade indireta, bem como o financiamento da atuação estatal voltada a grupo específico e não à coletividade. A grosso modo, houve no referido recurso extraordinário um contorno das figuras tributárias existentes, uma vez que se justificou a eleição dos contribuintes com a argumentação de que “ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública”, seria proporcional e isonômico restringir a cobrança entre os consumidores de energia elétrica. Chamou-se a COSIP de tributo *sui generis*.

Andrei Pitten Velloso qualifica tanto a Cosip quanto a contribuição de melhoria como contribuições por benefícios diferenciais, em detrimento das contribuições especiais. Manifesta o autor o seguinte:

“Em comum, a contribuição de melhoria e a de iluminação pública têm a característica de serem devidas por um benefício específico que, embora favoreça a coletividade como um todo, é (ou ao menos deve ser) verificado pelos seus contribuintes de modo especial.”⁹⁷

Essa classificação se mostra pouco útil porque a atuação estatal, ainda que não atinja os indivíduos de maneira uniforme, sempre será prestada no interesse da coletividade. Mesmo que seja relevante a segregação entre contribuições especiais e por benefícios diferenciais, sequer a Cosip e a contribuição de melhoria são comparáveis. Isso porque não há “benefício especial” na Cosip que a justifique como contribuição. Se a iluminação pública pode oferecer segurança, estética à cidade e conforto aos cidadãos, não há um único argumento que aponte que os proprietários de imóveis se valham da atuação estatal de maneira diferenciada dos demais. Na contribuição de melhoria, ainda que os contribuintes possam usufruir da obra pública da mesma forma que os outros cidadãos, certamente possuem “benefício especial” por conta da valorização imobiliária.

⁹⁷ Op. cit., p. 26.

1.3.1 As contribuições sociais e especiais do artigo 149 da CF – referibilidade como elemento de distinção

Opta-se por segregar as contribuições do artigo 149 em sociais e especiais e isola-se a análise da distinção por questão didática.

Quanto às contribuições sociais, fundam-se nos arts. 149 e 195 da Constituição, e, como elucida Schoueri, sob o prisma das circunstâncias para sua instituição, não se diferem dos impostos, o que não justificaria estudo apartado entre essas duas figuras, a exemplo da Cosip, a não ser em razão de sua afetação à área social, de sorte que não se constata nessa espécie a referibilidade indireta. Seriam, portanto, impostos com destinação específica.⁹⁸ Uma exceção é feita quanto às contribuições do art. 149, § 1º, exposta adiante.

Concorda-se com esse posicionamento. Na esteira de Schoueri, se a Constituição não reservasse regime próprio às contribuições sociais, excluindo-as de outras normas inerentes aos impostos, como a imunidade recíproca, p. ex., nem demandaria sentido seu estudo apartado.

De fato, pela Constituição ter autorizado sua instituição para servir de instrumento de atuação da União na área social, elas possuem finalidade e destinação, não sendo autorizado ao legislador infraconstitucional direcionar a aplicação de sua receita a outra área. Mas não podem ser vistas como a verdadeira contribuição, aqui tratada como contribuição especial. Isso porque são voltadas a toda sociedade, e não por grupo específico referido. Não há vantagem ou gasto especial relacionado ao grupo de contribuintes.

Por outro lado, temos as contribuições especiais. Cuida o art. 149, além das contribuições sociais, das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e das contribuições de intervenção no domínio econômico. Nessas últimas contribuições, a tributação se volta a um grupo que tenha particular interesse na atuação do Estado. Como ressalta Hamilton Dias de Souza, esse particular interesse, por vezes chamado de benefício, vantagem ou referibilidade, não necessariamente implica proveito concreto ao contribuinte. Lança-se o conceito em límpida transcrição:

⁹⁸ Op. cit. p. 228 – 229..

Trata-se de qualquer interesse diferenciado, especial, que alguém tenha em determinada atividade estatal, passível de justificar a sua participação no custeio das despesas públicas de forma distinta dos demais. Significa uma vantagem individual suposta, admitida como presunção absoluta pela lei. A vantagem, em si, é do grupo que, como um todo, justifica e sofre os efeitos da atuação estatal, a ser custeada pela contribuição.⁹⁹

O ponto merece atenção porque não se entende que haja, necessariamente, um proveito. O que há é uma atuação estatal referida, que pode, sim, ocorrer em benefício de um grupo, como também pode se dar pela mera reparação da atividade de seus membros. Nesse sentido, também ressalta Schoueri que as contribuições não se sujeitam à teoria do benefício, mas da equivalência: “O que se indaga é a quem deve ser imputada a atuação estatal, não quem ganhou com ela.”¹⁰⁰

As contribuições especiais seriam as contribuições de Giannini, que entendia onerarem: a) os que se encontram em determinada situação e, por conta disso, experimentem particular vantagem econômica em decorrência de uma atividade administrativa em detrimento dos demais; ou b) aqueles que provocam gasto ou aumento em decorrência de sua própria atividade.¹⁰¹

Essa vantagem ou gasto especial compõe a estrutura da contribuição especial, o que não ocorre com o imposto com destinação específica. Ou melhor, ainda que o próprio contribuinte venha a auferir alguma vantagem pela destinação específica, tal benefício não é elemento para legitimar a tributação nos impostos. Misabel Derzi apresenta circunstâncias para a identificação do imposto com destinação específica: a) não alteração da regra de estrutura interna básica da norma tributária respectiva em razão da destinação do produto da arrecadação, seu objeto social ou econômico; b) surgimento da obrigação por fato do contribuinte de forma juridicamente independente da aplicação do tributo arrecadado; c) ausência de direito à repetição do indébito caso o resultado almejado pelo legislador não seja atingido, uma vez que a destinação dos recursos seria apenas motivo que originou a instituição do tributo e não, propriamente, um pressuposto de seu fato gerador; d) variação da carga do tributo conforme a vantagem do contribuinte; e e) atuação

⁹⁹ SOUZA, Hamilton Dias. Contribuições Especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 747.

¹⁰⁰ Op. cit., p. 244.

¹⁰¹ Op. cit., p. 48.

estatal que se refira a terceiro (pessoa ou grupo) e não ao contribuinte.¹⁰² Tais elementos são suficientes para demonstrar que as contribuições sociais não representam verdadeiras contribuições, como sustentado acima. Não se pode imputar a todos os contribuintes das contribuições sociais a atuação estatal custeada pela arrecadação desses tributos. Também a atuação estatal efetiva não é condicionante da cobrança. O que se exige é a estruturação do sistema que receberá os recursos, mas o desempenho na sua aplicação não poderá mensurar a obrigação do contribuinte. A referibilidade, no caso das contribuições sociais, quando muito é um traço accidental. É possível que alguns contribuintes sejam afetados pela atuação estatal, mas isso não é determinante para elencar o grupo, haverá outros contribuintes que não podem sofrer a respectiva imputação. Justamente o oposto é o que representam as contribuições especiais.

Há de se ressaltar as contribuições fundadas no art. 149, § 1º, em que Estados, Distrito Federal e Municípios ficam autorizados a instituir contribuições sociais que onerem seus servidores para financiar o regime próprio de previdência, equiparando-as às contribuições especiais.¹⁰³ Logo, representam uma exceção à categorização de impostos com destinação específica das demais contribuições sociais instituídas pela União.

Sustenta-se que o vínculo entre a atividade estatal e o contribuinte é indireto nas contribuições especiais porque a atuação estatal voltada ao sujeito passivo não lhe é individualizada, destacada. É um benefício coletivo do grupo que pertence. Em outras palavras, o grupo indica a exigência da atuação estatal que lhe é referida, mas é o indivíduo que a desfruta, ainda que transitoriamente, enquanto membro do grupo.¹⁰⁴ Marco Aurélio Greco critica a nomenclatura porque a atuação estatal é voltada a um grupo como um todo, e, “sendo todos parte desse grupo, a atuação é-lhes diretamente referida”.¹⁰⁵ Acredita-se que essa posição pode gerar confusão no momento de segregar as contribuições especiais como figura autônoma tributária, uma vez que, de algum modo a atuação estatal financiada pelas

¹⁰² DERZI, Misabel. Contribuição para o Finsocial (parecer). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 55, p. 194-222, 1992. p. 28.

¹⁰³ ID., p. 231-232.

¹⁰⁴ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Contribuições Especiais – Noções Gerais – Contribuição de intervenção no Domínio Econômico. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 12, jul-set 1995. p. 53.

¹⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 243.

contribuições é diversa da financiada pelas taxas, e por isso se rejeita a conclusão pela atuação direta fomentada por contribuições.

Segue na mesma linha Roque Antônio Carrazza, quanto à afetação do grupo pela atuação estatal, sustentando que as contribuições interventivas, especificamente, “só podem onerar aquelas que atuarem em setores delimitados do mercado, como as exportadoras de café, as exploradoras da navegação mercantil, as exploradoras de recursos minerais, e assim avante”.¹⁰⁶

Andrei Pitten Velloso defende que a referibilidade, de maneira geral, não é elemento conceitual das contribuições (especiais), mas requisito de validade, e a cobrança de toda a coletividade ou de indivíduos que não integrem o grupo afetado não as desnaturam, apenas representam vício de inconstitucionalidade que não afasta toda obrigação, mas somente parcela do conseqüente de modo a impedir a incidência sobre aqueles que não forem afetados pela atuação estatal.¹⁰⁷

Entretanto, o autor também defende que a vantagem econômica e responsabilidade especial para fazer frente a despesas estatais específicas (referibilidade por benefício ou por responsabilidades) não são requisitos das contribuições especiais do direito brasileiro. Isso porque, em seu entendimento, essa espécie tributária no Brasil não estaria vinculada a benefícios auferidos ou despesas especiais, mas a vínculo entre a finalidade da contribuição especial e as atividades ou interesses dos sujeitos passivos, perfazendo nova modalidade de referibilidade, menos rigorosa, que é a referibilidade por pertinência.¹⁰⁸ Não é possível concordar com esse posicionamento. O instrumento apto para controlar a pertinência da atuação estatal financiada pela contribuição e o grupo afetado é a constatação do benefício ou de despesa especial. A noção menos rigorosa de liame da finalidade da contribuição e da atividade ou interesse do contribuinte não tem utilidade alguma, uma vez que, por mera retórica, é possível justificar a cobrança de grupo maior de contribuintes, dada a noção vaga de “atividade” ou “interesse”. A categoria da referibilidade por pertinência é, portanto, inútil em um sistema constitucional de rígida repartição de competência tributária.

Neste ponto segregam-se as contribuições especiais (contribuição de intervenção no domínio econômico e contribuição no interesse das categorias

¹⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 678-679.

¹⁰⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 55.

¹⁰⁸ ID., p. 55-56.

profissionais e econômicas) das contribuições sociais. Segundo Ricardo Lodi, com respaldo na doutrina Ricardo Lobo Torres,¹⁰⁹ nas contribuições do art. 195, I, “b” e “c”, III e IV, bem como do art. 212, ambos da Constituição, “os grupos passaram a ser tão ampliados que acabaram por se diluir na sociedade genericamente considerada”.¹¹⁰ Schoueri esclarece que, muito embora as contribuições sociais levem a expressão “contribuições”, não se assemelham às contribuições especiais porque “não concernem a uma atividade estatal indiretamente referida ao contribuinte.”¹¹¹

Ricardo Lodi relaciona a referibilidade e a capacidade contributiva à luz do cenário Pós Estado Social, sustentando que o ordenamento jurídico legitima-se no seio do Estado Social Democrático de Direito ao promover ponderação entre a liberdade do Estado Liberal e a solidariedade do Estado Social. Com isso, a capacidade contributiva nas contribuições une elementos de justiça comutativa – baseada na noção de custo-benefício, em que cada pessoa paga tributo em razão dos benefícios recebidos, típica do Estado Liberal –, e justiça distributiva – em que a tributação levará em conta o patrimônio e renda do contribuinte para custear as despesas das “prestações sociais positivas destinadas aos trabalhadores”, própria do Estado social – ao se voltar ao benefício obtido pelo contribuinte, não um benefício individual, mas um benefício de um grupo.¹¹² A doutrina de Ricardo Lodi demonstra que, dentro do grupo, é possível uma divisão de acordo com a capacidade contributiva. Portanto, a carga tributária do contribuinte não necessariamente corresponderá à atuação lhe imputada passível de mensuração. Isso, de modo algum, desobriga que o contribuinte pertença ao grupo referido.

O grupo referido é bem explicado em Schoueri, que sustenta que a referibilidade é o corolário da justificação das contribuições, uma vez que: “se é possível, no todo da sociedade, identificar um grupo ao qual é voltada uma atuação estatal, é aceitável que tal atuação seja suportada por aquele grupo, no lugar de

¹⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 4, p. 557.

¹¹⁰ ID., id.

¹¹¹ Op. cit., p. 231.

¹¹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 8, n. 46, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=68930>>. Acesso em: 1 nov. 2017.

toda a sociedade.”¹¹³ Entretanto, corroborando com Marco Aurélio Greco, importante que essa participação seja efetiva e não apenas ficta. Não pode a lei equiparar terceiro a membro do grupo porque se desnaturará a contribuição, transformando-a em outra figura tributária,¹¹⁴ no caso, um imposto com destinação específica, elucidado acima.

Conclui-se que a identificação de um grupo (que reunirá os sujeitos passivos) a quem possa ser imputada a atuação estatal é imperiosa para a qualificação de uma contribuição especial.

É de se observar a importância da avaliação da referibilidade nas contribuições especiais se deve porque a Constituição não estabeleceu as respectivas materialidades para sua instituição, como o fez com os impostos.

A repartição de competências tributárias na Constituição é rígida. Entretanto, há variação na normatividade de sua distribuição nas espécies tributárias. Se, por exemplo, nos impostos as materialidades estão discriminadas no texto constitucional, e mesmo a competência residual da União tenha sido regulada em certo ponto (art. 154, I e art. 157, II), nas taxas a competência concorrente é definida em razão da competência do ente para prestar o serviço ou exercer o poder de polícia (art. 145 da CF c/c art. 80 do CTN), positivando o conceito de competência anexa, com raiz no direito tributário alemão.¹¹⁵

As materialidades das contribuições especiais, principalmente das Cides, não estão delimitadas na Constituição, que se resigna a estabelecer alguns contornos. O único elemento que permite que a rigidez constitucional não seja fraudada por meio dessa espécie é a referibilidade. Sem ela, bastaria que se criasse um tributo com destinação específica cobrado de categorias de contribuintes escolhida aleatoriamente, independentemente de serem afetados pela atuação estatal que é financiada por sua arrecadação, ou indo além, um tributo sem especificação de qualquer categoria de contribuintes, para que a União pudesse tributar determinada materialidade sem que se respeitasse a normatividade estabelecida na própria Constituição, específica do imposto que oneraria aquela mesma materialidade ordinariamente.

¹¹³ Op. cit., p. 241.

¹¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 242.

¹¹⁵ ID., p. 200-201.

Nesse sentido segue o entendimento de Lúcia Valle Figueiredo, que defende que a Cide deve incidir apenas sobre os contribuintes de determinada área econômica, sendo, portanto, setoriais, e, apesar de a Constituição não estabelecer a materialidade das Cides e os sujeitos passivos, “certo é que os sujeitos passivos somente poderão ser os diretamente referidos à dita intervenção”.¹¹⁶

É, sem dúvida, o antídoto para a problemática levantada por Octávio Campos Fischer, que passou a sugerir a existência de uma “Escola Glorificadora da Finalidade” diante da proliferação das contribuições do art. 149 da Constituição, e, por sua vez, sugere a vinculação exclusiva das receitas à finalidade que as originou e o estabelecimento das materialidades respectivas na Constituição.¹¹⁷ Não se concorda com isso. A uma, porque o estabelecimento das materialidades na Constituição enrijece a política tributária do legislador ordinário, reduzindo drasticamente o âmbito de incidência, a duas, porque a mera destinação não caracteriza uma contribuição. O que a caracteriza é a referibilidade indireta, que poderia ser mais bem delineada na Constituição.

Registra-se outro posicionamento importante na doutrina. Como defende Paulo Roberto Lyrio Pimenta, a finalidade nas contribuições restringiria a instituição dessa espécie tributária, não sendo necessária a previsão das respectivas materialidades das contribuições do art. 149 da Constituição.¹¹⁸ A finalidade não pode ser o único elemento a identificar as contribuições especiais, pois as sociais são finalísticas e vistas aqui como impostos de escopo.

Quanto às contribuições especiais, dividem-se em contribuições no interesse das categorias profissionais ou econômicas e contribuição de intervenção no domínio econômico.

As contribuições no interesse das categorias profissionais ou econômicas custeiam as atividades estatais de regulação, fiscalização, entre outras, no interesse de certos grupos de empresas ou trabalhadores “em sentido lato”. Como tais interesses são distintos, a atividade estatal se dá através de entidades desvinculadas da Administração Direta.¹¹⁹

¹¹⁶ Op. Cit., p. 398.

¹¹⁷ FISCHER, Octávio Campos. A Escola Glorificadora da Finalidade: contribuições e reforma tributária. *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, n. 22, p. 35-40, jul./set., 2003. p. 39.

¹¹⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Significado e importância da vinculação das receitas das contribuições especiais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 4. p. 360.

¹¹⁹ SOUZA, Hamilton Dias. Op. cit., p. 775.

Por fim, quanto às contribuições de intervenção no domínio econômico, além de servir como instrumento de arrecadação de recursos para a intervenção no domínio econômico,¹²⁰ podem, concomitantemente, servir de próprio instrumento de intervenção. Assim, deve a instituição dessa espécie observar os princípios da Ordem Econômica e toda a normatividade dos artigos 170 a 181 da Constituição.¹²¹

1.4 DESVINCULAÇÃO DA MATERIALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

A hipótese de incidência, dissecada em diversos aspectos ou elementos, apresentará um núcleo, critério ou aspecto material, materialidade. Segundo Geraldo Ataliba, é seu aspecto mais complexo por descrever “todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência”.¹²² Não apenas o mais complexo, mas o mais importante, sob um viés operacional e funcional, uma vez que individualiza a obrigação tributária, distinguindo-a das demais. Ataliba também menciona que a espécie dos tributos é estabelecida pelo aspecto material, tema devidamente enfrentado acima.¹²³

Alfredo Augusto Becker defende que o “núcleo” é o elemento mais importante da norma tributária porque “permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos”, “confere gênero jurídico ao tributo” e que “o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo”.¹²⁴

Em realidade, defende-se que aspecto material e base de cálculo não se confundem, a última é uma perspectiva mensurável do aspecto material, estabelecendo critério para determinação do valor devido na situação concreta.¹²⁵

Manifesta-se contrariamente à ideia de maior relevância ao critério material Aires Fernandino Barreto, por compreender a hipótese de incidência com sendo indecomponível. Segundo o autor, seria impróprio falar em “elementos”, de modo que todos os aspectos apresentados são essenciais, não autorizando falar em níveis de relevância. De qualquer forma, defende que no aspecto material é onde

¹²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, p. 243.

¹²¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 94.

¹²² Op. cit., p. 106.

¹²³ ID., p. 107.

¹²⁴ Op. cit., p. 351.

¹²⁵ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 108.

se encontra a descrição do fato tributável, os contornos da hipótese que, ocorrida, ensejará o nascimento da obrigação tributária.¹²⁶

Sustenta-se também que o aspecto material não pode ser confundido com o objeto da tributação, que é a manifestação de riqueza atingida gravada pela tributação, nem com o objeto da obrigação tributária, que é a pecúnia devida ao Estado.¹²⁷ O aspecto material precisa ser mais bem delineado.

É conhecida a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, que defende o isolamento do critério material dos demais critérios da hipótese (espacial e temporal), sustentando que muitos autores o confundem com a própria hipótese de incidência. O critério material é o verbo mais um complemento. Contudo, não um verbo qualquer. Não seria possível cogitar no núcleo da hipótese de incidência verbos impessoais (haver), nem verbos sem sujeito (chover), pois comprometem a operacionalidade da norma, uma vez que a ação se refere a um sujeito, impedindo que a norma se valha de verbos de sentido completo, ou seja, o verbo deve ser “pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento”.¹²⁸

Schoueri, ao conciliar a doutrina de Paulo de Barros Carvalho com Sainz de Bujanda, é enfático ao sustentar que o verbo do critério material deve corresponder a dar, fazer ou ser, de modo que este último objetive a “tributação em virtude de estado, situação ou qualidade de uma pessoa, ou sua titularidade de direitos sobre bens ou coisas”.¹²⁹

Cumprido responder se as contribuições demandam aspecto material especial, uma vez que a Constituição não dispõe acerca das materialidades sob as quais devam incidir, defendendo-se apenas que essa espécie é vinculada apenas a atuação estatal.

No entendimento de Susy Gomes Hoffmann, se as contribuições decorrem de uma atuação estatal em favor de um grupo ou por provocação desse grupo, na esteira do entendimento de Geraldo Ataliba exposto acima, então o critério material das contribuições poderia corresponder a duas circunstâncias: a) “obter vantagem em razão da atividade estatal realizada com vistas às finalidades

¹²⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Max Limonard, 1998. p. 46-47.

¹²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 544.

¹²⁸ Op. cit., p. 326.

¹²⁹ Op. cit., p. 545.

constitucionalmente previstas”; e b) “causar uma atividade estatal que será realizada com vistas às finalidades constitucionalmente previstas e ocasionará determinados resultados”.¹³⁰

Muito embora esses critérios possam parecer abrangentes, a ponto de alcançar qualquer tipo de situação, a autora defende que estão excluídas da incidência das contribuições as materialidades dos impostos, uma vez que considera a contribuição como um tributo vinculado a uma atividade estatal, de modo que ela não poderia ter como critério material um fato que não transmitisse essa vinculação.¹³¹

Outro autor que considera a vinculação da hipótese de incidência nas contribuições especiais é Tácio Lacerda Gama. Defende que o sentido da referibilidade “é determinar o necessário vínculo que deve existir entre a materialidade, os sujeitos escolhidos para o polo passivo e a finalidade do tributo.”¹³²

Contrariando esse entendimento, tem-se a posição de Estevão Horvath – e antes que ela seja apresentada, é preciso explicar que ele se manifesta apenas quanto à contribuição de intervenção no domínio econômico – defendendo que as contribuições são tributos vinculados apenas no sentido de que obrigatoriamente derivam de uma atuação estatal de intervenção no domínio econômico, devendo atingir as pessoas que interajam com o campo da atividade econômica objeto da intervenção, o que não necessariamente determina que o aspecto material precise estar vinculado a uma atuação estatal, como, de fato, nem sempre ocorre.¹³³

Paulo Lyrio Pimenta também reforça que a materialidade não consiste em atuação estatal, uma vez que, para tanto, o constituinte instituiu as taxas e contribuições de melhoria. Apesar de a intervenção (atuação estatal) ser requisito para a cobrança de contribuições, não há vínculo necessário entre a atuação e o aspecto material.¹³⁴

¹³⁰ HOFFMANN, Susy Gomes. Op. cit., p. 135-136.

¹³¹ ID., p. 138.

¹³² GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 159.

¹³³ Op. cit., p. 123.

¹³⁴ PIMENTA, Paulo Lyrio. 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, 2001. p. 177.

Andrei Pitten Veloso refuta a vinculação na hipótese de incidência das contribuições especiais com os argumentos de que a cobrança das contribuições especiais antecede a atuação estatal, nesse caso a tributação serve para promovê-la. Portanto, é logicamente impossível o estímulo – pela tributação – do exercício da atividade estatal já realizada. Além disso, semelhantemente ao sustentado acima, caso a atuação estatal caracterizasse a hipótese de incidência das contribuições, então a base de cálculo deveria expressar o custo de tal atuação, e não a manifestação capacidade contributiva. Sendo assim, as contribuições especiais no Brasil teriam a estrutura interna (hipótese de incidência, base de cálculo etc.) próprias de impostos, apesar de sua cobrança estar atrelada à atuação estatal.¹³⁵

Em artigo publicado em coautoria, Sacha Calmon e André Mendes Moreira sustentam que a referibilidade é respeitada “se a lei de sua criação é explícita no sentido de destinar a arrecadação do tributo a ações ou fundos que beneficiem o segmento econômico específico de atuação do contribuinte”.¹³⁶ Portanto, a vinculação é a da própria atuação que pressupõe a cobrança do tributo, e não sua previsão no critério material.

Dois apontamentos são importantes. O primeiro é o de que a obra de Susy Gomes Hoffmann é datada de 1996, portanto, anterior à Emenda Constitucional 31/2003, que alterou a Constituição para permitir a cobrança de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de produtos e serviços (art. 149, § 2, II), bem como sobre o recebimento de receitas – faturamento, receitas e operações, conforme alínea “a” do inciso III do mesmo artigo, ou qualquer manifestação de riqueza individualizada na unidade escolhida para aplicação da alíquota específica, conforme alínea “b”. Talvez isso provocasse nova reflexão sobre a materialidade das contribuições, de modo a responder se a referida Emenda Constitucional inovou no ordenamento jurídico ou se apenas esclareceu o âmbito possível de incidência daquelas contribuições.

O segundo é que a tese exposta pela autora restringe por demais o âmbito de instituição das contribuições. Não à toa que Ataliba sustentou que a única

¹³⁵ PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Piten. *Contribuições: Teoria Geral e Contribuições em Espécie*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 40-42.

¹³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. MOREIRA, André Mendes. Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89, p. 71-84, fev., 2003. p. 76.

contribuição instituída no Brasil, sob o rigor do critério da materialidade vinculada da hipótese de incidência, era a contribuição de melhoria.¹³⁷

Na *Ley General Tributaria* espanhola, há posituação desse conceito, no art. 2º, b, que dispõe:

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Nota-se que o texto expressamente versa sobre o “hecho imponible”, de modo que a noção de Ataliba e Hoffmann parece ser válida para aquele sistema. Enquanto isso, no direito positivo brasileiro não há dispositivo semelhante. É de se questionar se as contribuições sofrem essa limitação no Brasil. Se de um lado, o direito brasileiro pouco esclarece sobre a materialidade das contribuições (quando muito as contribuições sociais do art. 195, e, indiretamente, as que terão alíquotas *ad valorem* conforme alínea “a” do inciso II do §2º do art. 149, ambos da CF), de outro a finalidade, destinação e referibilidade entre a atuação estatal e o grupo de contribuintes por ela atingido parecem delimitar bem essa espécie, e cumprir o objetivo de alocar os custos da atuação estatal a grupo definido em detrimento da coletividade. Entende-se estarem com razão Horvath, Pimenta e Veloso, de modo que a referibilidade entre a atuação estatal e o grupo é pressuposto de validade da contribuição, mas não representa, propriamente, o critério material.

1.5 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES

Ao investigar o grupo de tributos atentamente, o intérprete se depara com características próprias das espécies que o compõe. A partir do próprio direito positivo brasileiro, inicia-se um processo de definição dos critérios que delimitam as espécies tributárias, para atribuir-lhes a respectiva natureza jurídica. Evidentemente que esse caminho foi trilhado por diversos doutrinadores, e buscou-se apresentar as principais conclusões a respeito do tema.

Da bifurcação entre tributos vinculados ou não a atividade estatal, surgem as correntes dicotômica e tricotômica. A primeira divide as espécies tributárias em

¹³⁷ Op. Cit. p. 182.

impostos – tributos que têm em no critério material sua hipótese de incidência um ato ou fato inerente ao contribuinte – e taxas – por sua vez, tributos cuja materialidade se refere a um ato estatal, alheio ao contribuinte. A segunda, ao segregar os tributos em vinculados e não vinculados, encontra uma terceira espécie como tributo vinculado, que é a das contribuições. Elas se diferenciariam das taxas porque o critério material de sua hipótese de incidência representa a obtenção de uma vantagem ou despesa especial por conta de atuação estatal que se conecta ao grupo que aquele contribuinte pertence. Nas taxas, o critério material representa atuação estatal individualizada ao contribuinte. Nota-se que o grupo de tributos é formado por espécies que servem de instrumento para a alocação do custo da atividade estatal.

Apesar de a corrente tricotômica talvez ser a mais difundida nos países da América Latina, bem como Itália e Espanha, não reflete com precisão as categorias tributárias no Brasil. Estudando nosso Sistema Constitucional atentamente, é possível concluir que o critério da vinculação não basta para elucidar as espécies tributárias. Um segundo critério relevante é o da destinação específica, obrigando à interpretação restritiva do art. 4º, II do CTN, especialmente porque a estrutura da hipótese de incidência das contribuições e empréstimos compulsórios pouco difere da dos impostos, além daqueles serem tributos finalísticos e obrigarem o direcionamento da aplicação dos recursos arrecadados. Por fim, o último critério é o da restituibilidade.

A divisão dos tributos pode resultar, a partir de tais critérios, em quatro, cinco ou seis espécies, a depender de outras segmentações que possa produzir o intérprete. Relevante é conhecer esses três critérios porque, a partir de então, as divergências quanto às segmentações se referem muito mais a um problema de Teoria das Classes do que jurídico. Alguém que considere a classificação quadripartite, segregando os tributos em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios certamente saberá a diferença entre contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, por exemplo.

Superada a classificação das espécies tributárias, é importante isolar as contribuições especiais para evidenciar sua característica de tributos finalísticos. Sua validação não é apenas condicional, vale dizer, não se limita ao cumprimento dos preceitos constitucionais atinentes aos demais tributos, mas finalística

consistente na objetivação de um resultado que altere a realidade na ocasião da instituição do tributo.

As contribuições no interesse das categorias profissionais ou econômicas e as de intervenção no domínio econômico formam um grupo, o das contribuições especiais, que se posiciona ao lado das contribuições sociais. Muito embora essas três (sub)espécies sirvam de instrumento para determinada finalidade, financiamento da atuação da união no campo social, domínio econômico e das respectivas categorias, as contribuições especiais tem a característica do vínculo mediato entre a atuação estatal e o grupo de contribuintes por ela afetado. Nestas, o grupo de contribuintes, por se encontrar em determinada situação, experimenta vantagem pela atuação estatal, ou sua atividade acarreta gasto ou elevação da despesa do Estado. Independentemente disso, tanto nas contribuições sociais quanto nas especiais, para que se promova o atingimento da finalidade, a destinação específica da arrecadação é requisito do tributo, de modo que se mostra critério para caracterização dessas espécies tributárias. Como a Constituição trata as contribuições sociais por regime diverso dos impostos, há de se reconhecer sua natureza de espécie autônoma. Contudo, estruturalmente, são idênticas aos impostos com destinação específica.

As contribuições previstas na constituição podem ser: a) de melhoria – instituída em razão da valorização imobiliária decorrente de obra pública de todos os proprietários de imóveis que perceberem o benefício em razão da atuação estatal, limitada a arrecadação ao custo da obra e à valorização do imóvel; b) social de iluminação pública – instituída para custear a iluminação pública, cobrada na fatura de energia elétrica, e que possui estrutura própria de imposto com destinação específica por não lhe ser inerente à referibilidade indireta; c) contribuições sociais – destinadas ao financiamento da seguridade social, igualmente à de iluminação pública, possui estrutura de imposto com destinação específica, com exceção da contribuição instituída para o financiamento do regime próprio de previdência dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios; d) contribuições especiais – são as instituídas para atingir determinada finalidade constitucional ao custear atividade estatal referida ao grupo de seus respectivos contribuintes; dividem-se em: d.1) contribuições no interesse das categorias econômicas e profissionais - custeiam as atividades estatais de regulação, fiscalização, entre outras, no interesse de certos grupos de empresas ou trabalhadores “em sentido lato”; d.2)

contribuições de intervenção no domínio econômico (Cides) – custeiam a intervenção da União no domínio econômico.

Ainda sobre as contribuições especiais, diferentemente do que sustentou Geraldo Ataliba, sua identificação não se dá pela existência de critério material que represente atuação estatal cujos efeitos se conectam ao contribuinte. Muito embora se tratem de tributos vinculados a atuação estatal, a vinculação é requisito para a sua instituição, e não para a composição na hipótese de incidência.

Considerando que a contribuição em exame nesta dissertação, a Condecine, é uma Cide, esta espécie tributária no presente ponto se encontra segregada das demais, o que permite o direcionamento de seu estudo. Como se investiga a referibilidade na Condecine, neste primeiro momento foi importante demonstrar que a referibilidade indireta é requisito de validade das contribuições especiais e da contribuição de melhoria (considerando possível a segregação dessas duas figuras), e o modo que ela se manifesta (na atuação estatal pressuposta e não da hipótese de incidência). Para o próximo capítulo, em que se discorre acerca das Cides de forma mais aprofundada, busca-se ilustrar o seu papel na intervenção do domínio econômico e o respectivo controle pela proporcionalidade.

2. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

2.1 INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

2.1.1 Normas programáticas e Ordem Econômica

A Constituição brasileira, seguindo as constituições modernas, adota uma série de normas programáticas, ao lado das normas constitucionais de organização e das normas definidoras de direitos. Segundo Barroso, “traçam fins sociais a serem alcançados pela atuação futura dos poderes públicos.”¹³⁸ Representam o campo mais fluido e incerto entre o Direito e a Política, pois expressam a natureza política e ideológica do regime jurídico. Entretanto, por vezes são manejadas com o fito de argumentar interpretação afrontosa de outras normas constitucionais.¹³⁹

Apesar de ser relevantíssimo tema para o Direito Constitucional, não se discorre sobre a eficácia das normas programáticas. Para fins deste exame, adota-se a premissa exposta por Paulo Roberto Lyrio Pimenta de que “todas as normas programáticas geram direitos subjetivos a prestações positivas (Rechte auf positive Handlungen), variando o tipo de direito conforme a modalidade da norma programática.”¹⁴⁰

Como bem exposto na doutrina constitucional, o que permite que aqui se faça apenas breve remissão, as normas constitucionais programáticas partem das primeiras constituições surgidas em um movimento que superava o Estado Liberal. Se as constituições liberais, em sua origem, apresentavam meras Declarações de Direitos e Preâmbulos, em que expressavam o valor político da liberdade, porém, desprovido de cunho jurídico, em fase posterior, em que se tem como marco a Constituição belga de 1832, os direitos individuais passaram ao plano normativo, sendo compreendida como a “Constituição por excelência do Estado Liberal e de sua estrutura jurídica”,¹⁴¹ indicando intervenção mínima do Estado. Nessas constituições é possível afirmar a existência de uma “constituição econômica”, uma vez que refletiam o pensamento liberal da época, em que o mercado era

¹³⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 225.

¹³⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 218.

¹⁴⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. As normas constitucionais programáticas e a reserva do possível. *Revista de Informação Legislativa*, v. 193, p. 7-20, 2012. p. 13.

¹⁴¹ BONAVIDES, Paulo. Op. cit. p. 201-205.

autorregulado pela “lei da oferta e procura”, não demandando a constituição prever normas que regulassem a atuação dos agentes econômicos.¹⁴²

Com o fim da Primeira Guerra Mundial, os Estados europeus enfrentaram diversos problemas nos planos social e econômico, sendo que, com a elevação da democracia e a consagração de direitos nessas duas searas, o poder estatal se voltou aos menos favorecidos, e as classes desprotegidas passaram a desempenhar relevante papel na sociedade e no Estado. Na América, a Constituição do México de 1917, e na Europa, a Constituição de Weimar de 1919, previram institutos como reforma agrária, previdência e assistência social, que expressaram o novo momento político-social vertido em norma jurídica.

Na década seguinte, a quebra da Bolsa de Valores de Nova Iorque, em 1929, afetou o mundo capitalista e acentuou o declínio do Estado Liberal, iniciando período de forte intervenção estatal na economia, especialmente de forma crescente e direta, buscando conciliar essa intervenção com um crescimento social, calcado na supressão da propriedade privada e livre iniciativa, destinando ao Estado social o desempenho da atividade econômica, repartindo a produção da riqueza entre os homens proporcionalmente às suas necessidades.¹⁴³ Essa marcha ao Estado Social se dá de forma paulatina, passando o Estado Liberal a se contradizer, deixando de ser apenas o poder soberano para concretizar os direitos sociais.¹⁴⁴

Um paralelo precisa ser traçado com o momento dos países subdesenvolvidos, especialmente o Brasil. Como ressaltou Barroso, enquanto o processo de acumulação de capitais na Europa se deu em época que não havia proteção jurídica ao social, sem o encarecimento que essas garantias acarretam, nos países de Terceiro Mundo essa revolução industrial foi tardia, em período que as ideias de um Estado social já não permitiam a acumulação de capital a qualquer custo. A partir da Segunda Guerra Mundial, o sistema estabelecido permitia a atuação de um ou dois desses agentes políticos: o Estado, por meio de forte intervenção estatal no domínio econômico; e a iniciativa privada estrangeira, através da concessão de serviços públicos a empresas internacionais. No Brasil, o

¹⁴² BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição econômica? *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, v. 10, n. 39, p. 89-96, abr./jun. 2002. p. 90.

¹⁴³ ID., p. 90-91.

¹⁴⁴ BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no domínio econômico. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. Curitiba, v. 2, p. 117-129, 2002. p. 119.

desenvolvimento econômico se valeu desses dois agentes, e essa política se acentuou nos governos militares, a partir de 1964, com a criação de mais de trezentas empresas públicas, o que, curiosamente, acarretou o agigantamento do Estado por uma ideologia de extrema direita.¹⁴⁵

O Estado Social progressivamente sofreu decadência, conforme razões apontadas por Marçal Justen Filho. O modelo do Estado social enfrentou crise, pela perspectiva de que o Estado seria vitorioso ao executar as propostas políticas, econômicas e sociais que assumira, e que objetivavam a produção e repartição da riqueza, supondo-se que, com o tempo, a realidade social seria mudada. Entretanto, a consequência não confirmou a suposição, por dois fatores. O primeiro é o de que o Estado não consegue atuar com a mesma eficiência que os particulares, não atingindo o mesmo nível de organização, exacerbando seus custos e, dificilmente, obtendo lucro. O segundo é que o intervencionismo estatal foi além do economicamente suportável, com a ampliação da dimensão dos serviços públicos com a consequente majoração de servidores e dos respectivos custos.¹⁴⁶

A derrocada do socialismo, bem representada pelo fim da União Soviética, queda do Muro de Berlim, e revoluções do Leste Europeu, evidenciou a política intermediária estatal, o “Estado de Bem-Estar”, em que se garante a propriedade privada e a livre iniciativa, mas se preconiza a função social do detentor de riqueza, de modo que a propriedade e a atividade econômica são reservadas à iniciativa privada, e ao Estado se destina um papel regulador e incentivador, assegurando o funcionamento do mercado e dos mecanismos de concorrência. Dessa forma, a intervenção do Estado na economia serve para impedir os abusos e incentivar a concorrência, promovendo-se, assim, o bem comum.¹⁴⁷ Como sustenta Carvalho Filho, busca-se no Estado moderno o “ponto intermédio entre a indiferença e a excessiva ingerência do Estado na sociedade, incluindo-se principalmente o campo

¹⁴⁵ BARROSO, Luís Roberto. Intervenção do Estado no domínio econômico, *Boletim de Direito Administrativo (BDA)*, São Paulo, v. 12, n. 4, p. 189-193, abr. 1996. p. 191.

¹⁴⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. Empresa, Ordem Econômica e Constituição. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n.212, p. 109-133, 1998. p. 119-120.

¹⁴⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. Op. cit., p. 91-92.

da economia”, de modo que não se coíbe a atuação do particular, mas também não lhe confere ampla liberdade para agir conforme seus anseios.¹⁴⁸

As normas que projetam a atuação estatal no âmbito econômico formam um conjunto chamado “Constituição Econômica”. Como sustenta Celso Bastos, tais normas cuidam da ordenação da economia, inclusive definindo os titulares de seu exercício. A ausência de previsão expressa nos textos constitucionais acerca da atuação estatal face à economia não implica inexistência de uma Constituição Econômica, mas a adoção de normas implícitas que lastreiam ordem econômica baseada na livre iniciativa, típica dos Estados Liberais.¹⁴⁹ Apesar de reconhecer conteúdo econômico nas constituições liberais, o tema da constituição econômica se evidencia ao longo do século XX, pois lida com conteúdo político e de legitimidade, em processo contínuo e democrático para a consecução de seus primados.¹⁵⁰

Expostos esses breves apontamentos, esclarece-se o contexto que está inserido a Constituição de 1988. O sistema econômico brasileiro pode ser descrito como capitalista de um Estado Democrático Social de Direito, que deve implementar as políticas da Constituição Econômica voltadas à realização da dignidade da pessoa humana, da justiça social e do pleno emprego.¹⁵¹ Tais finalidades são norteadoras do próprio Estado brasileiro, e transcendem governos e maiorias sociais eventuais.

Como assentou Gilberto Bercovici, a Constituição de 1988 é classificada como dirigente, e muitas vezes é criticada por vincular os sucessivos governos a suas normas, não respeitando a alternância política dos governos. Apesar de conferir ampla liberdade aos governantes, a discricionariedade não implica absoluto desprendimento dos objetivos traçados pela Constituição, refutando-se a arbitrariedade e a gestão por meio de juízo de oportunidade, obrigando os governantes à atuação limitada a padrões e parâmetros jurídicos, especialmente constitucionais.¹⁵²

¹⁴⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Estado Mínimo x Estado Máximo: o dilema. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, n. 12, dez./jan./fev.2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em 10 de outubro de 2017.

¹⁴⁹ Op. cit., p. 92.

¹⁵⁰ BERCOVICI, Gilberto. Política Econômica e Direito Econômico. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 105, p. 309-406, 2010, p. 396.

¹⁵¹ MOREIRA, Egon Bockmann. Os princípios constitucionais da atividade econômica. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, vol. 45, p. 103-111, 2006. p. 105.

¹⁵² BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no domínio econômico, p. 127-128.

Concorda-se com Bockmann e Bercovici sem qualquer reparo. Em um sistema capitalista de um Estado Democrático Social de Direito, como assentou o primeiro, o Estado projetará, por meio de suas normas constitucionais, as políticas desejadas para o País, inclusive oferecendo instrumentos para que o próprio Estado possa concretizá-las. Tais políticas transcendem os governos, garantindo a estabilidade da atuação estatal. O próximo passo é demonstrar tal atuação, nos dois subtópicos seguintes.

2.1.2 Conceito de intervenção no domínio econômico

O conceito de intervenção no domínio econômico é relevante para o presente estudo porque delimita o âmbito das Cides, distinguindo-as da contribuição no interesse das categorias profissionais ou econômicas e das contribuições sociais, haja vista que, como mencionado, cada uma dessas figuras se volta ao financiamento das respectivas áreas. Também auxilia na compreensão do modo de intervenção e da relação entre a espécie tributária em exame e o domínio econômico, a serem tratados nos subtópicos seguintes.

Intervenção econômica, segundo Egon Bockmann Moreira, representa as condutas comissivas e omissivas do Estado que busquem “alterar o comportamento espontâneo dos agentes econômicos privados” podendo-se adotar fins que prestigiem o mercado concorrencial, como também fins que lhe sejam estranhos, mas que invariavelmente atendam o interesse público. Os resultados objetivados podem ser macro ou microeconômicos. O conceito se vincula a uma funcionalização da intervenção estatal na economia, uma vez que tem por fundamento um objetivo estranho aos agentes do mercado. Mesmo na intervenção pró-mercado, o fim visado é a concorrência, e não propriamente o prestígio de um ou outro segmento.¹⁵³

Eros Grau, preliminarmente, faz a ressalva de que as expressões “atuação” e “intervenção” estatal são “intercambiáveis”. “Toda atuação estatal é expressiva de um ato de intervenção”. Entretanto, deve-se atentar para o conceito de

¹⁵³ MOREIRA, Egon Bockmann. O Direito Administrativo contemporâneo e a intervenção do Estado na ordem econômica. In: WAGNER JÚNIOR, Luiz Guilherme da Costa. (Org.). *Direito Público: estudos em homenagem ao professor Adilson Abreu Dallari*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 261.

“intervenção”, que é “atuação na área de outrem”. Assim, o Estado não promove intervenção quando presta serviço público ou regula sua prestação, uma vez que tais atuações são atividades tipicamente estatais. O Estado promove intervenção quando atua em “área de titularidade do setor privado”. Logo, a expressão “atuação estatal”, sem qualificação, conota a atuação na esfera do público e do privado.¹⁵⁴

A atuação do Estado (na esfera do direito privado) é, segundo José Afonso da Silva, “uma tentativa de pôr ordem na vida econômica e social, de arrumar a desordem que provinha do liberalismo”, impondo condicionamentos à atividade econômica conforme os ditames da Constituição Econômica.¹⁵⁵

É certo que há íntima relação entre direito de propriedade e os bens de produção. Defende Fábio Konder Comparato, bens de produção podem ser móveis e imóveis. Menciona o autor a terra e o dinheiro (em moeda ou crédito) como exemplos de capital produtivo. As mercadorias, enquanto bens de criação de valor, pertencentes a um fundo de comércio, também estão inseridas no grupo dos bens de produção. Entretanto, ao final do ciclo produtivo, ou são incorporadas a outro ciclo de produção, tornando-se insumos, ou chegam ao destinatário final, passando a representar bens de consumo. Essa distinção se dá em razão de sua função econômica – nada há em sua natureza ou consistência que indique a sua categoria, mas a sua utilização. E os bens de produção podem ser destinados ao mesmo processo produtivo por meio de variadas relações jurídicas, por exemplo, determinada máquina pode empregada através da manifestação do direito de propriedade, como também por meio de contrato de financiamento mediante alienação fiduciária, arrendamento mercantil ou comodato. Portanto, é preciso distinguir a função econômica da coisa e a função econômica da relação jurídica que tem a coisa como objeto. Tanto os bens quanto as relações jurídicas podem ter funções ou utilidades na vida social. Traçam-se objetivos aos negócios jurídicos, a causa típica, que devem ser atingidos, não se proibindo o particular almejar outros objetivos além daqueles.¹⁵⁶

¹⁵⁴ GRAU, Eros. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 93-94.

¹⁵⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 798.

¹⁵⁶ COMPARATO, Fábio Konder. Função Social da Propriedade dos Bens de Produção. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n. 63, p. 71-79, jul./set. 1986. p. 72-74.

Ao se referir à função social da propriedade, Comparato exclui as restrições ao uso e gozo dos bens próprios, por serem limites negativos ao direito de proprietário. A expressão “função” é empregada na acepção de poder de vincular o objeto da propriedade a certo objetivo. Ao se adjetivar a função da propriedade como *social*, qualifica-se a função como um objetivo de atendimento ao interesse coletivo e não, exclusivamente, o interesse do proprietário, podendo haver harmonização entre ambos. Conclui o autor: “Se se está diante de um interesse coletivo, essa função social da propriedade corresponde a um poder-dever do proprietário, sancionável pela ordem jurídica.”¹⁵⁷

Enquanto os bens de produção não constituem uma empresa, por faltar-lhes organização do capital, trabalho e tecnologia, “os instrumentos de produção se entrelaçam quase que fisicamente com a atividade produtiva do proprietário”. Entretanto, iniciada a atividade empresarial, o poder de organização e comando das forças produtivas não confere poder absoluto sobre o capital. A função dos bens de produção não deve ficar exclusivamente aos ditames do detentor do capital, pois a utilização abusiva desses bens (como manutenção de terras improdutivas para especulação) atenta contra o interesse da coletividade.¹⁵⁸

Se a Constituição Econômica autoriza o Estado intervir no domínio econômico para concretizar suas normas, e a propriedade privada não garante que o titular permaneça alheio aos princípios constitucionais informadores, à margem da realização da função social que lhe compete, deve-se atentar que a intervenção não é deliberada, nem está à disposição do governo sem controle algum. A intervenção se dá mediante respaldo na Constituição não apenas em seu aspecto formal, com a obediência a procedimentos indicados no texto normativo, mas também respaldado em direito material, nas próprias normas programáticas que norteiam a atuação estatal. É preciso justificar, sob um viés pragmático, as hipóteses que justificam a intervenção estatal.

Schoueri, valendo-se da classificação da doutrina de Fabio Nusdeo,¹⁵⁹ e em entendimento semelhante de Leopoldino da Fonseca,¹⁶⁰ segrega as intervenções

¹⁵⁷ ID., p. 75.

¹⁵⁸ ID., p. 74 e 76.

¹⁵⁹ NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 3. ed. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2001. p. 165.

¹⁶⁰ LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. *Direito Econômico*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 240-241.

conforme o caráter negativo ou positivo. Nas de caráter negativo, visa-se reparar um mau funcionamento do mercado, para suprir suas deficiências, pressupondo sua existência e buscando a harmonia, e demonstrando que não se trata de rejeição ao Estado Liberal, mas evolução deste, uma vez que Estado e mercado pressupõem, em outras palavras, que a economia capitalista seja eficiente, a ponto de ambos buscarem sua preservação. O mercado pode apresentar falhas, apontadas por Nusdeo e corroboradas por Schoueri, que são as seguintes: i) falha de origem física ou cultural: mobilidade de fatores; ii) falha de origem legal: acesso à informação; iii) falha de estrutura: concentração econômica; iv) falha de sinal: externalidades; e v) falha de sinal decorrente de uma falha de incentivo: suprimento dos bens coletivos.¹⁶¹

De outra banda, a intervenção de caráter positivo representa a atuação do Estado não apenas como agente corretor das falhas de mercado, mas como incentivador à obtenção de desempenho superior ao da situação vigente, demonstrando inconformismo com a realidade encontrada, pretendendo superá-la. O Estado passa a direcionar a economia, abandonando a posição neutra, distorcendo as relações privadas para atingir as finalidades impostas.¹⁶²

A intervenção estatal, positiva ou negativa, deve ser norteada pelas normas da Constituição Econômica, especialmente pelos princípios da Ordem Econômica trazidos no art. 170 da Constituição. Não serão examinadas, especificamente, nem as falhas de mercado, nem os princípios informadores, porque transbordaria o objeto examinado neste trabalho. Entretanto, não se deixa de abordar a importância da intervenção estatal no segmento audiovisual nos tópicos 4.1 e 4.2.

2.1.3 Modalidades de intervenção no domínio econômico

As modalidades de intervenção na atividade econômica em sentido estrito trazidas pela doutrina, como se pode observar, tratam-se de direitos e ações positivas. A classificação das modalidades de intervenção, trazida por Eros Grau,

¹⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 72-73.

¹⁶² ID., p. 79-80.

divide-as em três categorias: a) intervenção por absorção ou participação; b) intervenção por direção; e c) intervenção por indução.¹⁶³

No primeiro caso, tem-se a atuação *no* domínio econômico, com respaldo nos art. 173 da Constituição. O Estado intervém por absorção quando toma para si os meios de produção ou de troca, atuando em regime de monopólio em determinado segmento da atividade econômica de sentido estrito. Intervém por participação quando assume, não a totalidade, mas a parcela os meios de produção ou de troca, de modo que atua em regime de competição com as empresas privadas. No segundo e terceiro casos, o Estado atuará *sobre* o domínio econômico, conforme art. 174 da Constituição. Na atuação por direção, “o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo normas de mecanismo compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito”. Por indução, “o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”. Distinguem-se, portanto, as normas de direção das normas de indução porque as primeiras inserem comando imperativo ao seu destinatário, enquanto as segundas correspondem às chamadas normas impositivas, em que a norma teria um caráter “convitativo” à determinada conduta pelo destinatário, podendo resultar essa indução em modalidade positiva, que estimule uma ação, ou negativa, que a iniba.

Por fim, e não menos importante, como se vê no subtópico adiante, a indução não se dá apenas no âmbito normativo-abstrato. A prestação de serviços públicos e a realização de obras de infraestrutura podem otimizar a atividade econômica em sentido estrito de forma alocada, impulsionando o desenvolvimento regional/setorial.¹⁶⁴

O Estado também atua *no* domínio econômico, nos casos previstos no art. 177 da Constituição, sob o regime de monopólio. Monopólio não deve ser confundido com privilégio. “Monopólio é de atividade econômica em sentido estrito”, e privilégio é a exclusividade de prestação de serviços públicos, mesmo que por concessão ou permissão. Mesmo existindo vários concessionários ou permissionários, pressupondo regime de competição, não se perde a natureza de serviço público.¹⁶⁵

¹⁶³ Op. Cit. p. 93.

¹⁶⁴ ID., p. 149-151.

¹⁶⁵ ID., p. 138-139.

Tormentosa é a identificação de um monopólio em detrimento do serviço público. A atividade econômica em sentido estrito e o serviço público não possuem definição constitucional, e sua distinção na doutrina não é pacífica, constituindo verdadeiro capítulo à parte no Direito Administrativo.

No âmbito das Cides, esse tema foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Adicional de Tarifa Portuária¹⁶⁶ lastreado no Recurso Extraordinário nº 89.876, que, por sua vez, tinha como objeto a determinação da remuneração dos serviços públicos.

Naquela oportunidade, como bem ressaltado por Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Patrícia Fernandes de Souza Garcia, assentou o STF que os serviços públicos podem ser classificados em: a) *serviços essenciais* inerentes à soberania, não podendo ser delegados, cobrados por taxas apenas por sua efetiva prestação, e não mera disponibilidade (p. ex. emissão de passaporte); b) *serviços essenciais ao interesse público* passíveis de cobrança por taxa pela efetiva prestação ou pela potencialidade de sua prestação (p. ex. taxa de coleta de lixo); c) *serviços públicos não essenciais*, consistentes naqueles cujas atividades tenham conteúdo econômico que, por uma razão de interesse público, submetem-se a regime jurídico de direito público, podendo ser prestados pelo próprio Estado ou pelo particular, sob o regime de concessão ou permissão.¹⁶⁷

Com isso, entendeu o STF que a exploração dos portos se tratava de serviço público não essencial. Sob essa perspectiva, manifestam as autoras que o conceito de serviço público (em ampla acepção) não trata de limite negativo à definição do domínio econômico, autorizando a instituição das Cides sobre permissionários e concessionários de serviços públicos.¹⁶⁸

O precedente acima é importante norteador dos limites do âmbito de incidência da Cide, sem que resolva, em definitivo o problema. O campo do domínio econômico é noção fluida trazida pela doutrina, que deve ser confrontado com o serviço a ser investigado.

¹⁶⁶ RE 209.365, Relator Min. Carlos Velloso, plenário, por maioria, publicado em 07/12/2000; RE 218.061-5, Relator Carlos Velloso, por maioria, publicado em 08/09/2000.

¹⁶⁷ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza. Nova amplitude do conceito de "domínio econômico". In: GRECO, Marco Aurélio. (Org.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 85-86.

¹⁶⁸ ID., p. 90.

Em classificação similar, Barroso sustenta que a intervenção pode se dar mediante intervenção direta, em que o Estado assume a figura do produtor de bens ou de prestador de serviços públicos, e nessa atuação o autor inclui tanto a exploração de atividade econômica quanto a prestação de serviços públicos. Deixa claro que a atuação do Estado na economia é excepcional, “por representar exclusão do princípio da livre iniciativa”. Também pode ocorrer através de fomento, mediante a concessão de incentivos fiscais ou de financiamento público. A terceira e última forma de intervenção é a disciplina, em que o Estado “atua como agente regulador” buscando a “preservação e promoção dos princípios de funcionamento da ordem econômica”.¹⁶⁹

Outras classificações podem ser lembradas, e que não destoam dessas apresentadas, como a apresentada por Egon Bockman Moreira, que a divide em intervenção em sentido estrito e intervenção regulatória,¹⁷⁰ por Diego de Figueiredo Moreira Neto, que segrega as modalidades em regulatória, concorrencial, monopolista e sancionatória,¹⁷¹ e de Celso Antônio Bandeira de Mello, que entende as modalidades como poder de polícia, incentivo à iniciativa privada e atuação empresarial.¹⁷² Mesmo que se segregue o Poder de Polícia e o serviço público da intervenção na atividade econômica em sentido estrito, no que parece diferir a classificação de Eros Grau das demais apresentadas, é inegável que a atuação estatal na atividade econômica em sentido amplo pode, de alguma forma, alterar a economia, o comportamento dos agentes econômicos. Nesse momento é preciso apurar os limites da Cide, porque, a pretexto da intervenção no domínio econômico, é possível argumentar ampla abrangência dessa (sub)espécie, contrariando a própria rigidez da distribuição de competências tributárias, permitindo a criação de verdadeiros impostos com destinação específica.

¹⁶⁹ BARROSO, Luís Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços, *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 226, p. 187-212, out. 2001. p. 201-203.

¹⁷⁰ Op. cit., p. 263-264.

¹⁷¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de direito administrativo. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 365.

¹⁷² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 434-435.

2.2 O PAPEL DESEMPENHADO PELAS CIDES NA INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

2.2.1 O possível papel indutor da Cide

É certo que a norma tributária, sem perder sua característica arrecadadora, pode influenciar o comportamento do contribuinte, evidenciando uma função indutora. Como salienta Schoueri, o exame das normas indutoras se concentra em estímulos e desestímulos, enquanto “uns são estimulados [por isenções, alíquotas reduzidas, diferimentos etc., que, em última análise, acabam por agravar a tributação dos demais que não estejam em situação prevista pela norma indutora] outros são desestimulados na mesma medida [através do agravamento da carga tributária]”.¹⁷³ Deve-se responder se a Cide pode representar um agravamento à carga fiscal como meio de desestímulo de certo comportamento indesejável pelo Poder Político. Em se confirmando essa hipótese, o exame da referibilidade deve se voltar aos sujeitos atingidos pela norma indutora.

Marco Aurélio Greco defende, em linhas gerais, que sendo a Cide “instrumento de atuação” na área econômica, e a atuação da União pode se dar como um agente econômico ou como agente normativo e regulador, então poderia tanto servir como instrumento de atuação no domínio econômico, equilibrando a carga tributária, quanto servir como instrumento de financiamento para uma atuação material.¹⁷⁴

No mesmo sentido segue o entendimento de Estevão Horvath, bastando que se trate de intervenção no domínio econômico, a Cide poderia representar a própria razão de sua cobrança, como também pode destinar recursos à intervenção.¹⁷⁵

Por sua vez, Paulo Roberto Lyrio Pimenta sustenta que a intervenção poderia se dar pelo agravamento da carga tributária de um setor concorrente ao que se pretende incentivar.¹⁷⁶

Schoueri, em entendimento perfilado ao de Helenilson Cunha Pontes, defende ser possível, e até desejável, que as Cides introduzam normas indutoras para impulsionar o comportamento dos contribuintes no sentido da intervenção no

¹⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 54-55.

¹⁷⁴ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 135-136.

¹⁷⁵ Op. cit., p. 95.

¹⁷⁶ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 170.

domínio econômico. Possível seria a instituição de Cide neutra. Entretanto, seria inconstitucional a tributação de outros setores, não afetados pela atuação estatal de intervenção no domínio econômico, para prestigiar determinado grupo.¹⁷⁷

Observe que Schoueri não defende que a indução, em si, seria um critério que caracterizaria uma Cide. A ideia de que uma Cide estaria configurada quando o próprio tributo fosse instrumento de intervenção no domínio econômico não se sustenta porque Estados e Municípios (entes federativos que não têm competência para instituir Cides) também podem instituir normas indutoras através de seus tributos. Da mesma forma, diversos impostos e taxas da União, que também são instituídos por normas indutoras, passariam a ser qualificados como Cides. A atuação nas áreas citadas no artigo 149 da Constituição deve ser interpretada como “destinação” dos recursos arrecadados para o desempenho estatal na seara social, no interesse das categorias profissionais ou econômicas e no domínio econômico.¹⁷⁸

De outro lado, manifestou-se Yonne Dolácio de Oliveira no sentido de que a instituição de um tributo com efeito indutor negativo – que ela chama de extrafiscalidade repressora – que busca limitar o comportamento do contribuinte ao agravar a carga, não lhe traz qualquer “benefício especial” – a autora fala em benefício, mas se pode ampliar essa noção para a de atuação estatal, ou seja, o fato de se agravar a carga tributária a um grupo não significa atuação estatal que lhe seja referida. Para se incentivar determinado setor, dever-se-ia reduzir a carga fiscal, ou até eliminá-la, mas não a agravar.¹⁷⁹

A tributação de outro grupo econômico em detrimento do grupo afetado pela atuação estatal, ainda que sirva para equilibrar a concorrência, ofende não apenas a proporcionalidade, mas a própria referibilidade indireta, por não haver o vínculo entre a atuação estatal e o contribuinte que a financia.

Enquanto isso, melhor atenção merece a discriminação do tratamento tributário atribuído aos integrantes do grupo afetado. Essa questão deve ser tratada

¹⁷⁷ ID., p. 201 e PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 182.

¹⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, p. 240. Vide também SCHOUERI, Luís Eduardo. Royalties e Assistência Técnica ao Exterior - Exigências da CIDE. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 7, n.37, p. 144-162, 2004. p. 149.

¹⁷⁹ Op. cit., p. 52.

à luz da proporcionalidade, e, ainda que seja abordada no tópico 2.3 adiante, é possível tecer algumas considerações a respeito.

Marco Aurélio Greco adota posição bastante restrita quanto às contribuições. Segundo o autor, essa espécie tributária possui perfil de exigência diverso dos impostos, pois não existiriam em função da arrecadação, mas do cumprimento de uma finalidade que lhes é pressuposta. De qualquer forma, a extrafiscalidade, para ele, deveria seguir uma função positiva, e não negativa.¹⁸⁰

Por outro lado, Hugo de Brito Machado Segundo defende que a extrafiscalidade é inerente às Cides, por compreender que o próprio art. 149 da CF representa norma que confere instrumento para a União atuar nas respectivas áreas. Portanto, além de o produto da arrecadação da contribuição dever ser destinada à própria intervenção, a própria Cide deve representar a intervenção.¹⁸¹

Paulo Roberto Lyrio Pimenta sustenta manejo flexível das Cides, de modo que elas tanto poderiam financiar a intervenção quanto representar a própria intervenção, inclusive onerando o setor concorrente.¹⁸²

Diante da gama de entendimentos sobre o ponto reproduzida parcialmente acima, é de se concluir o seguinte. Primeiramente, inarredável as premissas de que a destinação específica é requisito das contribuições e o produto da arrecadação deve ser aplicado à respectiva área de atuação da União. Não obstante, o parâmetro da arrecadação é o custo da atuação estatal. Na esteira do que sustentou Ives Gandra da Silva Martins, o nível da imposição da Cide não pode ultrapassar o custo da intervenção regulatória, além de ser dirigida àqueles que tenham alguma vinculação com a intervenção a ser promovida, sob pena de se desnaturar essa espécie tributária, transfigurando-a em um imposto.¹⁸³

Em assim sendo, a eventual política de distribuição de carga fiscal entre os membros do grupo teria como parâmetro o custo, ainda que aproximado, da atuação estatal. Não poderia a União instituir tributo, pretensamente Cide, a grupo

¹⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação*, p. 26.

¹⁸¹ 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 Afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 116.

¹⁸² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, p. 169-170.

¹⁸³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Controle Concentrado de Constitucionalidade e as Contribuições sobre Intervenção no Domínio Econômico. In: *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001. p. 95.

minimamente afetado pela atuação estatal, cuja arrecadação ultrapassasse consideravelmente o respectivo custo, sob a justificativa de que a intervenção principal corresponderia à norma indutora. Isso criaria competência tributária ímpar para a União, pois diversos outros impostos possuem limitação constitucional quanto à discriminação de alíquotas, como o ICMS e IPI conforme o princípio da seletividade, ITR e IPTU de acordo com sua função social, e o IPVA em função do tipo e utilização. Portanto, caso seja possível a instituição de norma indutora nas Cides, resta claro haver um limite não encontrado nos impostos, dadas as respectivas características das espécies.

Respeitando esse limite, caberia responder se é possível a indução do comportamento dos contribuintes da Cide através da norma tributária. A resposta deve ser positiva, considerando outras duas premissas. A primeira, os contribuintes podem ser afetados em diversa intensidade, ou até mesmo podem não serem afetados, pela atuação estatal. Esta deve atingir o grupo, o segmento. A segunda, conforme elucidado por Schoueri, sem precisar tecer maiores considerações acerca dos incentivos fiscais, obviamente que estes podem representar verdadeiros gastos públicos, subvenções.¹⁸⁴ Conjugando essas duas premissas, a exoneração fiscal, total ou parcial, da Cide em favor de determinados contribuintes integrantes do grupo afetado representa, por si, a própria intervenção legítima sobre Domínio Econômico.

Não há diferença sob a ótica do orçamento, como sustenta Surrey, entre a exoneração fiscal de contribuinte promovida pelo Estado, bem como o pagamento de subsídios de idêntica monta pelo Estado a esse mesmo contribuinte. *A dollar is a dollar.*¹⁸⁵ Se contribuintes podem ser afetados pela atuação estatal custeada pela Cide, podem sê-los pelo gasto tributário decorrente da redução da carga fiscal desse tributo. Logo, é possível a inserção de normas indutoras pelas Cides, desde que o produto da arrecadação seja destinado à intervenção, sendo que o custo da atuação estatal deve limitar a arrecadação, impedindo que a distribuição de carga fiscal entre os indivíduos do grupo afetado tenha idêntica liberdade da percebida nos impostos, além de a tributação se restringir apenas a integrantes do grupo

¹⁸⁴ Op. cit., p. 57-58.

¹⁸⁵ SURREY, Stanley S. Tax Incentives as device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures. *Harvard Law Review*, v. 83, n. 4, p. 705-738, fev. 1970. p. 717.

afetado. A norma indutora inserida pela Cide deve acompanhar o sentido da intervenção, não podendo representar política alheia à causa que motivou a instituição do tributo.

2.2.2 Espécie da intervenção custeada pela Cide

Neste subtópico, busca-se responder se a atuação estatal fomentada pela Cide, exclusivamente, deve ser a direta ou indireta, analisando a doutrina sobre o tema.

Sobre o tema, defende Yonne Dolácio de Oliveira, na esteira de Hamilton Dias de Souza¹⁸⁶ e Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁸⁷, que a Cide não estaria apta a financiar a intervenção monopolística – uma vez que estaria a União atuando em seu próprio domínio econômico, e a intervenção participativa igualmente não permite a captação de recursos via Cide porque representa atuação suplementar, subsidiária da iniciativa privada, que deve ser complementar e não limitativa à iniciativa privada.¹⁸⁸

Por outro lado, é necessário fazer a ressalva de que nos Recursos Extraordinários de nº 209.365 e 218.061,¹⁸⁹ julgados em conjunto, o Supremo Tribunal Federal entendeu ser legítima a instituição do Adicional de Tarifa Portuária – contribuição de intervenção no domínio econômico brevemente examinada no Capítulo 3 – considerando que a exploração dos portos não é serviço público essencial, de modo que poderia esse setor poder sofrer intervenção estatal financiada pela Cide. Efetivamente não parece haver razões para reparo da jurisprudência, uma vez que se trata de serviço naturalmente privado que a Constituição reservou à União.

No regime de participação, nota-se que o § 2º do art. 173 impede que se conceda às empresas estatais benefícios fiscais não extensíveis à iniciativa privada. Não poderia a União se valer da contribuição para financiar sua atuação

¹⁸⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. Finsocial. Dois impostos; um do campo residual, outro do imposto de renda: violação do princípio da anterioridade. *Direito Tributário Atual*, v. I, p. 87-144, 1982. p. 103

¹⁸⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O Estado de a Ordem Econômica. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 143, p. 37-50, 1981. p. 39-46.

¹⁸⁸ Op. cit., p. 61-62.

¹⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Em ambos, Relator Ministro Carlos Velloso, Plenário, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator, Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio, publicado em 07/12/2000 e 08/09/2000, respectivamente.

por estabelecer desequilíbrio concorrencial. Não obstante, a própria Constituição estabelece empréstimos compulsórios para promover investimento público “de caráter urgente e de relevante interesse nacional”, o que revela a excepcionalidade da medida. Se para estabelecer empréstimo compulsório, que há a devolução do valor arrecadado, a possibilidade é restrita, o financiamento a fundo perdido através de Cide não encontra qualquer amparo.

Quanto à intervenção indireta, as Cides encontram maior respaldo. A atuação do Estado como “agente normativo e regulador da atividade econômica”, exercendo “as funções de fiscalização, incentivo e planejamento” pode ensejar o financiamento através dessa contribuição, observado o seguinte.

Quanto à função de fiscalização, deve ser financiada por meio das taxas de Poder de Polícia, caso não o legislador não opte por instituí-las, custeando através dos impostos ao tratar a função de fiscalização como despesa geral. Entretanto, em havendo atuação especial a determinado grupo, poderá ser financiada através de Cide.¹⁹⁰

Adentrando ao tributo em exame nessa dissertação, observe-se o financiamento da Ancine pela Condecine. Até o advento da Lei nº 11.347/2006, vigente era o texto originário do artigo 34 da Medida Provisória nº 2228-1/2001, que instituiu a Condecine, e que estabelecia que “o produto da arrecadação da CONDECINE” tinha como destinação, dentre outras, “custeio das atividades da ANCINE” (inciso I). A Ancine, por sua vez, tem, dentre suas competências, a de “fiscalizar o cumprimento da legislação referente à atividade cinematográfica e videofonográfica nacional e estrangeira nos diversos segmentos de mercados, na forma do regulamento”, “promover o combate à pirataria de obras audiovisuais” e “aplicar multas e sanções, na forma da lei” (art. 7, II, III e IV).

A possibilidade do financiamento da atividade fiscalizatória por meio de Cide deve ser vista com rigor. A fiscalização integra o Poder de Polícia, conceituado no art. 78 do CTN, autorizando, primordialmente, a instituição de taxa respectiva.

Estevão Horvath discorre acerca da restrita hipótese de instituição de Cide para promoção de fiscalização, ao defender que:

Com efeito, quer-nos parecer que, na hipótese vertente, de duas, uma: ou se entende que a fiscalização, enquanto objeto de atividade estatal

¹⁹⁰ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Op. cit., p. 63.

reguladora da economia (1) é um tipo *específico* de atuação do poder de polícia, pelo exercício do qual somente (e excludentemente) se pode cobrar contribuição de intervenção, ou (2) qualquer fiscalização, por constituir-se no poder de polícia, somente pode ensejar a cobrança de taxa.¹⁹¹

Por sua vez, Marco Aurélio Greco defende que o Poder de Polícia, ainda que atividade estatal, volta-se às condutas de particulares em âmbito não-público, “frequentemente no campo da atividade econômica”. Mesmo o serviço público afastando a possibilidade de financiamento por meio de Cide, o Poder de Polícia poderia ser financiado tanto por Cide quanto por taxa.¹⁹²

Paulo Roberto Lyrio Pimenta traça paralelo entre as taxas e as Cides. Para o autor, as figuras se distinguem pela materialidade, sendo que nas taxas há o exercício do Poder de Polícia, enquanto a materialidade nas Cides consistiria em qualquer fato no âmbito da competência material da União. As taxas somente poderiam financiar atuação provocada, enquanto as Cides seriam instituídas para atuação provocante e provocada. O Poder de Polícia financiado pela taxa seria voltado ao indivíduo, enquanto pela Cide seria ao grupo, ou seja, no primeiro caso, a referibilidade é direta, e no segundo, indireta. A validação da taxa seria causal¹⁹³, pois o tributo seria devido *porque* a fiscalização ocorreu, enquanto na Cide é finalística, paga-se Cide *para que* a fiscalização ocorra. Ainda, segundo o autor, as taxas obrigatoriamente servem para custear as diligências realizadas pelo Estado, enquanto a Cide pode ou não custear a atividade. A atuação financiada pelas taxas consiste em ato individual e concreto, enquanto pelas Cides a atividade pode se concretizar em atos concretos e regulatórios. O interesse tutelado no âmbito das taxas não seria necessariamente econômico, enquanto nas Cides invariavelmente o será. Para as taxas, o Poder de Polícia é qualificado negativamente quanto ao art. 174 da Constituição, ou seja, toda fiscalização que não se referir à intervenção no domínio econômico é passível de financiamento por taxa, enquanto nas Cides ocorre o inverso, é positiva porque toda fiscalização no âmbito do art. 174 é passível de financiamento pela contribuição.¹⁹⁴

¹⁹¹ Op. cit., p. 133-134.

¹⁹² Op. cit., p. 15.

¹⁹³ Entende-se a expressão “causal” trazida pelo autor como “condicional”, no sentido da “validação condicional” abordada por Marco Aurélio Greco.

¹⁹⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Op. cit., p. 171-172.

A diferenciação trazida por Lyrio Pimenta é muito precisa, especialmente quando trata da referibilidade. Entende-se que taxa e Cide podem conviver harmonicamente, a partir do exame da forma de atuação estatal. Se a potencial fiscalização estiver voltada ao indivíduo que a provocou, ainda que potencialmente, certamente estará legitimada a instituição de taxa. Por outro lado, se a potencial fiscalização se voltar a indivíduos determinados ou determináveis no decorrer de sua atuação, e essa fiscalização ocorrer em benefício dos próprios contribuintes, para que lhes seja assegurado um interesse econômico, caberá a instituição de Cide. A Condecine, enquanto tributo que serviu de financiamento da Ancine, é um excelente exemplo. Como se demonstrou há pouco, a Ancine detém Poder de Polícia e um dos interesses a ser protegido é o direito autoral. Evidentemente que o direito autoral é usurpado justamente por quem está à margem do sistema, que jamais provocaria a atuação estatal de fiscalização que certamente lhe puniria. O grupo afetado, formado por titulares de direito autoral patrimonial, financia a fiscalização promovida pela Ancine para que proteja seu interesse.

A intervenção por incentivo não exclui o financiamento através de Cides. Conforme discorrido no tópico anterior, a prestação de serviços públicos e de obras públicas pode induzir o comportamento dos agentes econômicos. Igualmente, incentivos fiscais e financiamentos públicos também são formas de atuação estatal no domínio econômico.¹⁹⁵ Esse é o caso da Condecine, que na redação original dos incisos II e III do art. 34, estabelecia como destinação da arrecadação “atividades de fomento ao cinema e ao audiovisual desenvolvidas pelo Ministério da Cultura” e “transferência ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional - PRODECINE, de que trata o art. 47 desta Medida Provisória.” Com a alteração normativa citada de 2006, produto da arrecadação passou a ser destinado ao Fundo Nacional da Cultura, examinado no Capítulo 4.

Por fim, quanto ao planejamento, “determinante ao setor público e indicativo ao setor privado”, nos termos do art. 174 da Constituição, representa as políticas públicas estabelecidas no plano constitucional e infraconstitucional, em que são estabelecidas metas a serem alcançadas pelo Estado quanto a seus objetivos, em

¹⁹⁵ BARROSO, Luís Roberto. Op. cit., p. 202.

período determinado.¹⁹⁶ Em assim sendo, trata-se de atividade de domínio estatal, não havendo que se falar em financiamento por Cide.

2.3 CONTROLE DAS CIDES PELA PROPORCIONALIDADE

2.3.1 O postulado da proporcionalidade

O exame da proporcionalidade no direito ocidental é feito por diversas perspectivas, não se pretendendo esgotá-las no presente estudo. Fixam-se premissas quanto à proporcionalidade para se demonstrar de que modo ela se relaciona com as contribuições, no tópico 2.3.3.

Em acepção ampla, proporcionalidade é regra fundamental que sujeita os que exercem e os que padecem do poder. Em sentido menos largo, presume-se a existência de relação adequada entre um ou vários fins estabelecidos e os meios necessários para sua persecução.¹⁹⁷

A ofensa à proporcionalidade é manifesta quando os meios utilizados não forem os adequados ou forem excessivos para alcançar o objetivo, ocorrendo o arbítrio. Em princípio, pela proporcionalidade se controlariam os excessos nas situações em que houvesse limitações de direitos para se atingir finalidade(s).¹⁹⁸ Ou seja, a ideia de proporcionalidade estaria ligada à proibição do excesso, conforme parcela da doutrina.¹⁹⁹

Virgílio Afonso da Silva aponta que, originariamente, os conceitos de proporcionalidade e proibição do excesso se confundiam. Contudo, a primeira passou a receber conotação mais ampla, representando um instrumento contra a omissão ou insuficiência das ações estatais. Ainda que nessa segunda definição a ideia seja embrionária, em seu entendimento ela seria motivo bastante para abandonar a expressão “proibição do excesso” como sinônimo de proporcionalidade.²⁰⁰

¹⁹⁶ FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de Direito Econômico*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 148.

¹⁹⁷ MULLER, Pierre. *Zeitschrift für Schweizerisches Recht*. Basileia: Band 97, 1978, p. 218 apud BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 357.

¹⁹⁸ ID., id.

¹⁹⁹ Luís Virgílio Afonso da Silva cita como exemplo os doutrinadores que fazem essa relação J. J. Gomes Canotilho, Willis Santiago Guerra Filho, Gilmar Ferreira Mendes, Wilson Antônio Steinmetz. Paulo Bonavides, se vale da expressão “vedação de arbítrio”. Luís Roberto Barroso se refere à “exame da necessidade” in SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável in *Revista dos Tribunais*, vol. 798, 2002, p. 26.

²⁰⁰ ID., id.

Essa distinção também não deixa de ser observada por Humberto Ávila, que entende que a proibição do excesso se distingue da proporcionalidade justamente porque a primeira está presente em qualquer contexto em que haja restrição a um direito fundamental, não havendo necessidade de investigar a compatibilidade entre meios e fins, como ocorre com a proporcionalidade. Isso porque nenhum direito fundamental pode sofrer restrição a ponto de esgotar sua mínima eficácia.²⁰¹

A proporcionalidade comumente é tratada como princípio, sendo assim objeto de crítica de Humberto Ávila. Para o autor, o termo “princípio” possui diversas conotações, não havendo óbice que autores diversos trabalhem com significações distintas, de modo que para alguns juristas a noção de princípio possa ser diferente da elaborada pelo autor sem que haja prejuízo na elaboração do conceito por força da ambiguidade, uma vez estando consistente sua argumentação. O problema não residiria na qualificação de determinadas normas como princípio, mas na falta de percepção da estrutura das normas e dos fenômenos que se quer descrever.²⁰² Parte então da premissa de que o direito é um sistema composto por normas, princípios e regras, que dependem de postulados normativos para serem aplicados.²⁰³

Para o autor, princípios seriam normas eminentemente finalísticas, com maior grau de abstração quanto ao comportamento devido, dependendo mais intensamente da relação com outras normas e atos institucionalmente legitimados de interpretação para a determinação da conduta devida.²⁰⁴ A proporcionalidade não seria um princípio porque não permitiria gradual concretização, já que o método trifásico implica única possibilidade de aplicação, além de ser neutra quanto ao contexto fático. Não há possibilidade de ponderação porque a proporcionalidade não se chocaria com qualquer outro princípio. A proporcionalidade representaria um postulado (normativo aplicativo), porque impõe condição formal (estrutural) para conhecimento de outras normas, em um sistema trifásico,²⁰⁵ como exposto adiante.

Marcelo Neves, em entendimento mais alinhado ao exposto por Humberto Ávila, entende a proporcionalidade como uma “condição de funcionamento efetivo”

²⁰¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios*. 14. ed. Malheiros: São Paulo, 2013, p.167.

²⁰² ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 215, p. 151-179, jan./mar. 1999. p. 154-155.

²⁰³ ID., p. 164.

²⁰⁴ ID., p. 167.

²⁰⁵ ID., p. 170.

das regras e princípios.²⁰⁶ Na mesma linha, Fábio Medina Osório expressamente menciona que a proporcionalidade é um postulado, ainda que a maioria da doutrina e da jurisprudência a trate como princípio.²⁰⁷

Concorda-se com os autores acima. Com isso, ainda que se tenha a referência à proporcionalidade como “princípio da proporcionalidade”, não se desconhece a estrutura inerente aos princípios, nem a sua incompatibilidade com o postulado da proporcionalidade.

Cumpra distingui-la da razoabilidade, pois há quem a equipare, como Luís Roberto Barroso, que defende que o “princípio” seria o mesmo. Entende o autor que “o princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade” decorreria de influxo de ideias de dois sistemas diversos, da doutrina do devido processo legal substantivo do direito norte-americano e do princípio da proporcionalidade do direito alemão. Quanto à primeira vertente, teria o princípio da razoabilidade ligação direta e originária com o princípio do devido processo legal, voltando-se, inicialmente, ao processo penal e, posteriormente, ao processo civil e administrativo, para garantir direitos como a citação, ampla defesa, contraditório e recursos. Em um segundo momento, o princípio da razoabilidade teria passado a lastrear controle substantivo sobre a discricionariedade do legislador, tornando-se importante instrumento para assegurar direitos fundamentais e garantias individuais, como o direito à propriedade e à liberdade, tendo como fundamento o meio empregado pelo legislador, os fins almejados e a aferição da legitimidade desses fins.²⁰⁸ Em contrapartida, o princípio da proporcionalidade teria surgido na Alemanha como instrumento de controle da discricionariedade administrativa, calcado em modelo trifásico, o qual se discorrerá adiante.

Apesar de distintas a origem e o desenvolvimento dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o autor carioca entende que ambos “abrigam os mesmos valores subjacentes: racionalidade, justiça, medida adequada, senso comum, rejeição aos atos arbitrários ou caprichosos.” Com isso, os conceitos de

²⁰⁶ NEVES, Marcelo. *Entre hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2013. p. 109-110.

²⁰⁷ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: RT, 2000. p. 187.

²⁰⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 278.

ambos os princípios seriam “próximos e intercambiáveis”, não havendo sentido na distinção.²⁰⁹

Essa equiparação é criticada por Virgílio Afonso da Silva. O autor afirma que os princípios se distinguem não apenas em sua origem, mas principalmente em sua estrutura. Segundo o autor, é comum a doutrina se referir à origem da proporcionalidade com a Magna Carta de 1215, juntamente com a origem da razoabilidade. Como proporcionalidade e razoabilidade representam conceitos distintos, essa afirmação se mostra equivocada. E a própria origem da razoabilidade pode não ter sido a Magna Carta de 1215, porque na Inglaterra fala-se em princípio da irrazoabilidade, surgido em decisão judicial no ano de 1948 (*Associated Provincial Picture Houses Ltd. v. Wednesbury Corporation*), que implica rejeitar os atos que sejam excepcionalmente irrazoáveis, sendo um teste bem menos intenso que o da proporcionalidade. Com a adoção do *Human Rights Act* na Inglaterra em 1948, o princípio da proporcionalidade passou a ser objeto de interesse da doutrina naquele país, questionando-se seu papel ao lado da irrazoabilidade, demonstrando que são coisas distintas.²¹⁰

Mantendo em Afonso da Silva, tem-se que a proporcionalidade desenvolvida pelo Tribunal Constitucional Alemão não é apenas noção vaga de que os atos estatais devam ser razoáveis ou uma simples análise da relação entre meios-fim. Na forma originalmente construída, ela tem estrutura racionalmente definida, com elementos independentes – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito – que devem ser aplicados em ordem pré-definida e a distingue da razoabilidade.²¹¹

Ainda que se sustente que a proporcionalidade determine os “próprios limites do poder de conformação outorgado ao legislador”,²¹² defende-se que a aferição

²⁰⁹ ID., p. 280. No mesmo sentido BARROS, Suzana Toledo de. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. p. 54. TÁCITO, Caio. O princípio da razoabilidade das leis. In: TÁCITO, Caio. *Temas de direito público*. Rio de Janeiro-São Paulo: Renovar, 1997, v. 1, p. 487-495. OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. *Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 81 e s.

²¹⁰ Op. cit., p. 27. Afonso da Silva, ao tratar da “irrazoabilidade” cita GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da proporcionalidade e teoria do direito In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 283.

²¹¹ ID., id.

²¹² MENDES, Gilmar. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: Estudos de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 73.

de seu atendimento demanda metodologia específica, e não mero exame de ponderação subjetiva.

Por sua vez, Humberto Ávila traça a distinção examinando a razoabilidade a partir da conceituação surgida no Tribunal Constitucional Alemão. Na proporcionalidade, há um exame abstrato dos bens jurídicos envolvidos. Pode haver um contraste entre dois bens e a adequação da medida adotada para se atingir a finalidade pretendida, uma comparação entre medidas necessárias para atribuir preferência à menos restritiva ou um questionamento acerca da eventual demasia do custo da medida para atingir determinada finalidade. Nas três hipóteses há questionamento da relação meio x fim. Para a razoabilidade, o teste não se dá a partir dos meios previstos estabelecidos na norma geral, mas de condições pessoais do sujeito envolvido. Ou seja, o exame tem como objeto condição concreta e individual de aplicação de norma que teve sua constitucionalidade aferida anteriormente pela proporcionalidade. Tem como objetivo não a relação entre o meio e o fim, mas o meio e um determinado bem jurídico de um indivíduo. É a hipótese de aplicação inconstitucional de norma constitucional. Desse modo, a doutrina alemã estabelece significado normativo autônomo à razoabilidade.²¹³

Na Constituição de Portugal de 1976, há positividade expressa da noção de proporcionalidade, no art. 18, item 2:

Artigo 18.º
Força jurídica

...

2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

Jorge Miranda entende a proporcionalidade como um princípio e defende que “Direito é proporção”, pois se a proporcionalidade é conatural às relações humanas, de modo que a reação deve ser proporcional à ação, é consectário lógico que isso se dê no Direito, muito embora a noção de proporcionalidade tenha sido mais bem desenvolvida no campo do Direito Público.²¹⁴ Com o devido respeito, sustentar que a proporcionalidade é um princípio e não oferecer técnicas para

²¹³ ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit., p. 173-174.

²¹⁴ MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. p. 279.

aplicá-la implica recair em subjetivismo jurídico, pouco tendo a contribuir com a segurança jurídica.

O Supremo Tribunal Federal já manifestou que “apenas a atividade legislativa que, nessa hipótese, transborde os limites da proporcionalidade, poderá ser tachada de inconstitucional”.²¹⁵ Ou seja, a rigor, o exame da proporcionalidade pela corte limitar-se-ia apenas à atividade legislativa. Nesse ponto, deve avaliar a eventual subtração da eficácia de algum direito fundamental para então se examinar sob a luz da proporcionalidade a inconstitucionalidade da medida. Nesse sentido é a manifestação do Ministro Gilmar Mendes no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855:

Quanto a esses outros aspectos, tenho a impressão – o Ministro Eros Grau tem algumas reservas, ora de índole substancial ora de índole nominal -, e isso parece ser uma prática corrente, de que não há cogitar de reserva legal, senão de reserva legal proporcional. Temos, sim, de verificar se a lei não esvazia o conteúdo de direitos fundamentais, e, nesse sentido, temos de examinar a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Por isso não me parece que, aqui, estejamos a invadir competências do legislador, mas simplesmente a cumprir esta tensão que, na verdade, é permanente: jurisdição constitucional e democracia; jurisdição constitucional e parlamento; jurisdição constitucional e separação de Poderes; todas essas antinomias que se colocam. Mas esse é um dado inevitável.²¹⁶

Portanto, adota-se como premissa que a proporcionalidade não é um princípio, apesar de se falar em “princípio da proporcionalidade” sem que isso comprometa a coerência dos argumentos, e sim um postulado normativo, inerente ao próprio sistema normativo, que oferece tecnologia jurídica para colmatar decisão diante de conflito em que estão em jogo dois ou mais direitos fundamentais.

²¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 104.410, Relator: Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, decisão unânime, publicado em 26/03/2012.

²¹⁶ BRASIL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855. Relator Ministro Octavio Gallotti, Relator p/ Acórdão Ministro Gilmar Mendes, decisão por maioria, vencidos os Ministros Marco Aurélio de Mello, Celso de Mello e Menezes Direito, publicado em 27/03/2009.

2.3.2 As três fases da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade é dotado de três elementos, fases ou subprincípios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito,²¹⁷ que devem nortear a aferição da proporcionalidade nessa ordem. Isso porque nem sempre é necessário analisar todas as fases para se concluir pela ofensa à proporcionalidade. São regras subsidiárias entre si, de modo que a inadequação do meio dispensa a análise da necessidade, a constatação da adequação permite que se avance à análise da necessidade, que pode existir ou não. Sendo desnecessário o meio, será também desproporcional. Sendo necessário, conclui-se com o juízo sobre a proporcionalidade em sentido estrito.²¹⁸

Luís Roberto Barroso, coerente em seus fundamentos ao equiparar razoabilidade e proporcionalidade, defende que razoabilidade é “adequação de sentido que deve haver entre tais elementos [motivos, meios e fins]”, e que a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito seriam os elementos da razoabilidade do ato, também chamada de razoabilidade interna.²¹⁹ Essa distinção entre razoabilidade interna e externa, segundo ele, é trazida por alguns autores, como Humberto Quiroga Lavié, que entende que a razoabilidade externa corresponderia a um outro juízo, de o meio adotado desrespeite outra norma constitucional, ainda que respeite a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito.²²⁰ Com o devido respeito, não se vê grande utilidade nessa classificação porque o exame da proporcionalidade e o da razoabilidade deve pressupor que a medida não infrinja diretamente norma constitucional. Não há teste de razoabilidade ou proporcionalidade, por exemplo, na obtenção de prova ilícita, seja em seu meio de produção ou seu conteúdo.

Quanto ao primeiro, segundo Gilmar Mendes, em 1971, o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha proferiu decisão²²¹ no sentido de que o princípio do Estado Democrático de Direito proíbe leis inadequadas a seus fins, ponderando que eventual inconstitucionalidade não pode ser declarada por um erro de prognóstico. O meio, segundo a decisão, seria adequado se, por meio dele,

²¹⁷ MENDES, Gilmar. Op. cit., p. 75.

²¹⁸ Nesse sentido SILVA, Luís Virgílio Afonso. Op. cit., p. 30.

²¹⁹ Op. cit., p. 81.

²²⁰ ID., p. 281-282.

²²¹ BVerfGE, 30:250.

puder alcançar o evento pretendido.²²² A noção de adequação trabalhada no Direito brasileiro é a mesma, o meio deve ser idôneo²²³ a alcançar o resultado pretendido. Observa-se que Humberto Ávila usa a expressão “apto”²²⁴, e mais, esclarece Virgílio Afonso da Silva que a tradução do verbo “fördern” do alemão para “alcançar”, feita por Gilmar Mendes, é equivocada. A tradução mais adequada seria pelos verbos “fomentar” ou “promover”, de modo que o objetivo não precisa ser integralmente realizado.²²⁵ Assim, o autor elucida a definição de Martin Borowski de que medida é adequada quando o “objetivo legítimo [é] alcançado ou pelo menos fomentado”.²²⁶

Paulo Bonavides também segue pela “aptidão” do meio em atingir o fim, ressaltando que essa fase – ou subprincípio, como prefere – pode ser confundida com a própria vedação do arbítrio, e que outros poderiam correspondê-la à própria proporcionalidade.²²⁷ Canotilho utiliza outro termo potencial ao defender que a medida deve ser “apropriada” à busca do fim almejado.²²⁸

Ainda em Humberto Ávila, tem-se noção mais precisa sobre o controle da adequação. O autor defende que a eficácia do meio empregado (e não o próprio meio empregado) tenha a potencialidade de contribuir para a “promoção gradual do fim.”²²⁹ Para que se compreenda a relação entre meio e fim, devem ser esclarecidos os seguintes pontos: “O que significa um meio ser adequado à realização de um fim? Como deve ser analisada a relação de adequação? Qual deve ser a intensidade de controle das decisões adotadas pelo Poder Público?”²³⁰

Segundo o autor, no primeiro questionamento, a relação pode ser medida quantitativamente – um meio pode promover o fim menos, igualmente ou mais que outro; qualitativamente – um meio pode promover o fim pior, igualmente ou melhor que outro; e probabilisticamente – um meio pode promover o fim com menos, igual ou mais certeza que outro. Diante disso, cumpre indagar se a aferição de

²²² ID., p. 73.

²²³ BARROSO, Luís Roberto. Op. cit., p. 282.

²²⁴ MENDES, Gilmar. Op. cit., p. 75, ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit., p. 172.

²²⁵ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. Op. cit., p. 31.

²²⁶ BOROWSKI, Martin. Grundrechte als Prinzipien: Die Unterscheidung von prima facie-Position und definitiver Position als fundamentaler Konstruktionsgrundsatz der Grundrechte. Baden-Baden: Nomos, 1998, p. 116, apud SILVA, Luís Virgílio Afonso da. Op. Cit, p. 31.

²²⁷ Op. Cit. p. 360.

²²⁸ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 269.

²²⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios*, p. 187.

²³⁰ ID., id.

adequação exigiria a escolha do meio que maximize esses três aspectos, se é que isso é possível, ou se os poderes Executivo e Legislativo estão obrigados apenas a apresentar um meio cujos efeitos apenas promovam o fim.

O entendimento do autor é pela segunda alternativa, por três argumentos. O primeiro é que nem sempre é possível ou plausível apurar, dentre todos os meios adequados, qual é o mais intenso, o melhor e mais seguro. Isso pode inviabilizar a própria atividade Administrativa. O segundo é que o princípio da separação de poderes reserva ao Executivo e ao Legislativo margem discricionária, respeitando sua vontade objetiva. A liberdade da Administração seria reduzida se o aplicador da lei pudesse julgar se a medida adotada era realmente a mais adequada. O terceiro argumento é o de que a racionalidade na interpretação e aplicação da norma exige consideração de todas as circunstâncias do caso concreto, e a exclusão da medida que não seja a mais intensa, a melhor e a mais segura pode impedir a análise de outros elementos que justificaram sua escolha. Tais elementos não devem ser analisados na adequação, mas na proporcionalidade em sentido estrito, última fase desse processo.²³¹

No segundo questionamento, a proporcionalidade pode ser analisada em três dimensões: abstração/concretude, generalidade/particularidade e antecedência/posteridade. Na primeira dimensão, pode-se considerar a medida adequada se ela possivelmente concretizar o fim, ou se efetivamente concretizar o fim. Na hipótese de o fim ser concretizado, essa análise é impertinente. Na segunda dimensão, pode-se considerar a medida adequada se ela concretizar a maioria dos casos, ou se ela concretizar um caso individualmente, ou seja, se a medida produzir o mesmo efeito em todos os casos. Por fim, na terceira dimensão, pode-se exigir que a medida se mostre adequada no momento de sua adoção, de modo que será impertinente a configuração de sua não adequação em momento posterior, considerando elementos não disponíveis ao administrador no momento de sua adoção, ou, ainda que os elementos necessários ao exame da proporcionalidade tenham sido disponibilizados posteriormente, ela seja aferida somente na ocasião de seu julgamento.²³²

Diante dessas colocações, o autor se posiciona no sentido de que não há resposta categórica para o que significa “adotar uma medida adequada”, uma vez

²³¹ ID., p. 187-189.

²³² ID., p. 189-190.

que a atuação do Poder Público é diversa. Entretanto, traça resposta que serve de “hipótese provisória de trabalho para uma posterior reconstrução de conteúdos normativos”, no sentido de que, em se tratando de atuação do Poder Público em uma generalidade de casos, a medida será adequada caso promova seu fim de forma abstrata e geralmente. Em sentido oposto, em se tratando de atos individuais, a medida será adequada se promover seu fim de forma concreta e individual. Em ambas as circunstâncias, segundo o autor, essa aferição deve ser realizada no momento da implementação da medida, ou, em suas palavras, “no momento da escolha do meio pelo Poder Público”.²³³ Concorde-se com a posição, entretanto, é preciso ressaltar que, nas hipóteses de atuação contínua do Poder Público, o exame da proporcionalidade deve ser permitido a partir de qualquer marco temporal, se isso resultar demonstração clara de inadequação. A partir de algum momento, o meio pode não ser mais adequado, o que não invalida o ato desde a origem, de modo que a eventual decisão judicial produza apenas efeitos prospectivos.

O terceiro questionamento versa sobre a intensidade do controle das decisões da Administração, ou seja, se o controle deve ser forte a ponto de examinar qualquer demonstração de idoneidade do meio para promover a realização do fim, ou se deve ser fraco de modo que a declaração de invalidade dependa de demonstração clara e objetiva de ausência de adequação. Mais uma vez, por força da separação dos Poderes, é de se resguardar a liberdade de atuação do Executivo e do Legislativo em pautar sua atuação dentro de sua competência, não sendo dado ao Judiciário servir de revisor das práticas dos demais Poderes sem que lhes sejam conferidos um mínimo de autonomia, cogitando-se o controle apenas nas situações em que ficar evidenciada a inadequação da medida.²³⁴

Quanto ao segundo subprincípio, igualmente a necessidade pode ser confundida por alguns autores como a própria proporcionalidade, como ressalta Bonavides,²³⁵ que se traduz no respeito da medida aos “limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja”, ou seja, diante de múltiplas medidas possíveis para se atingir a um fim, deve-se escolher a que for “menos nociva ao

²³³ ID., p. 190.

²³⁴ ID., p. 192.

²³⁵ BOVAVIDES, Paulo. Op. cit., p. 360.

interesse do cidadão”, podendo ser chamado de “princípio da escolha mais suave”.²³⁶

Nem sempre essa escolha é tarefa fácil. Novamente Humberto Ávila adentra ao conteúdo de fase específica da proporcionalidade, sustentando que a aferição da necessidade se dá pela comparação dos efeitos do meio escolhido e dos demais meios possíveis, em duas etapas. A primeira importa exame da igualdade de adequação dos meios, com o objetivo de apurar se os meios disponíveis promovem igualmente o fim. A segunda etapa implica escolha do meio menos gravoso aos direitos fundamentais. Considerando que os meios promovem os fins em diversos aspectos (qualitativo, quantitativo e probabilístico), uns podem apresentar vantagem qualitativa, enquanto outros revelam vantagem quantitativa, e assim por diante. Ou seja, não são iguais em todos os aspectos. Ademais, a própria diferenciação dos meios pode ser, por vezes, evidente, como também pode ser obscura. Além disso, um meio pode promover mais um fim objetivado e menos outros fins, e outros podem promover menos um fim objetivado e mais outros. Então, em que medida os meios devem ser comparados? O controle da escolha do meio pelo Judiciário deve ser orientado, novamente, pela separação de Poderes e legalidade, reservando a liberdade mínima de escolha ao Executivo e Legislativo. Caso fosse permitido ao Judiciário rever as escolhas dos demais poderes, dificilmente se teria um meio que não estivesse sujeito à questionamentos, pois, de uma maneira geral, é possível argumentar alguma vantagem – que promova melhor o fim – de outro meio não escolhido. Dessa forma, deve-se prestigiar a escolha dos meios menos gravosos aos direitos fundamentais, na média dos casos. Ainda considerando as normas gerais, pode-se anular a norma para determinado grupo de pessoas, considerando as condições específicas dessa parcela. Na hipótese de implementação de um meio para caso individual, deve ser prestigiada a menor invasão dos direitos fundamentais em concreto.²³⁷

É reconhecido pelo autor que essa comparação não é singela. Pode parecer fácil escolher, dentre meios que realizem o fim com a mesma intensidade, o que menos restringe os direitos fundamentais. Entretanto, a escolha entre meios mais restritivos e que promovam o bem comum com maior eficácia e os meios que pouco afetem os direitos fundamentais e que possuem menor eficácia é mais complexa.

²³⁶ ID., p. 361.

²³⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. Op. cit. p., 193-194.

Há necessidade de ponderação entre a importância do fim objetivado e o custo da restrição do direito,²³⁸ que representa a terceira etapa da proporcionalidade, a ser examinado logo adiante.

Quando versa sobre necessidade, Canotilho refere-se a “princípio da exigibilidade”, e menciona que, no mais das vezes, esse “princípio” não põe em crise a adoção da medida (necessidade absoluta), mas a possibilidade de adoção de medida igualmente eficaz e menos desvantajosa ao cidadão (necessidade relativa). Nesse contexto, o autor português externa outros elementos trazidos pela doutrina que permitem maior operacionalidade prática: a) exigibilidade material, em que o meio deve ser o mais “poupado” possível com relação à limitação dos direitos fundamentais; b) exigibilidade espacial, que determina a necessidade de limitação do âmbito da intervenção; c) exigibilidade temporal, que impõe a limitação da medida coativa no tempo pelo poder público; d) exigibilidade pessoal, que representa a necessidade de limitação dos sujeitos a quem se direciona a restrição de direitos.²³⁹

O terceiro critério é um mandamento de sopesamento, de ponderação.²⁴⁰ A proporcionalidade não pode restringir excessivamente os direitos envolvidos, ainda que pressuponha a existência de princípios em “correlação concreta” – ou seja, direitos fundamentais opostos em jogo – devem ser realizados ao máximo.²⁴¹ Respeitado um mínimo de eficácia dos direitos fundamentais, há de se perquirir se o custo da restrição desses direitos é inferior ao benefício da finalidade que se pretende promover, tornando a tarefa complexa e subjetiva.²⁴² Como defende Canotilho, trata-se de questão de “medida” ou “desmedida” para se atingir um fim, chamando-o de “princípio da justa medida”.²⁴³

Alexy comenta sobre manifestação do Tribunal Constitucional Alemão²⁴⁴ de que o princípio da proporcionalidade deriva da própria essência dos direitos fundamentais, que isso está certo sob um sentido estrito, quando normas de direito fundamental tiverem o caráter de princípio. Segundo o autor, os princípios são

²³⁸ ID., p. 195.

²³⁹ Op. Cit. p. 270.

²⁴⁰ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. Op. cit., p. 36.

²⁴¹ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade, p. 172.

²⁴² ÁVILA, Humberto., *Teoria dos Princípios*, p. 195.

²⁴³ Op. cit., p. 270.

²⁴⁴ BVerfGE 19, 342 (348 s.); 65, 1 (44).

mandados de otimização com respeito a possibilidades jurídicas e fáticas. A proporcionalidade em sentido estrito implica, como visto, ponderação quando duas normas de direito fundamental com caráter de princípio se chocam. Dessa forma, a proporcionalidade em sentido estrito se relaciona com os princípios enquanto mandamentos de otimização com relação às possibilidades jurídicas. De outro lado, a adequação e a necessidade derivam do caráter dos princípios como mandamentos de otimização com relação às possibilidades fáticas.²⁴⁵

2.3.3 Proporcionalidade nas contribuições de intervenção no domínio econômico

As contribuições, enquanto instrumentos para atingir determinada finalidade, estão sujeitas ao princípio da proporcionalidade. Helenilson Cunha Pontes, ao discorrer sobre as contribuições de intervenção no domínio econômico, defende que possivelmente o princípio da proporcionalidade seja o mais importante instrumento para o controle das contribuições, uma vez que a Constituição não estabeleceu as materialidades sobre as quais esse tributo deve incidir.²⁴⁶

Se a regra de competência das contribuições está limitada essencialmente pela atuação da União nas respectivas áreas, um amplo campo de materialidades, formas de tributação e sujeições ativas e passivas tornam-se possíveis, havendo o risco de se desarmonizar a distribuição rígida das competências tributárias. O exame da proporcionalidade pode impedir a transfiguração das contribuições especiais em impostos, juntamente com a referibilidade. Concorde-se com a afirmação de Cunha Pontes.

Marco Aurélio Greco ressalta três planos em que a proporcionalidade está relacionada com as contribuições: a) atuação da União na respectiva área; b) efeitos objetivados com tal atuação; e c) participação do sujeito passivo no grupo visado pela contribuição. Segundo o autor, “do conjunto destes três ângulos de ponderação e da busca de proporcionalidade, resultará a dimensão adequada, e constitucional, da contribuição”, ou seja, a contribuição não pode ser superior ao

²⁴⁵ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, 2. ed. Tradução: Carlos Beral Pulido. Madrid: Centro de Estudios Políticos Y Constitucionales, 2012. p. 92-93.

²⁴⁶ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 178.

necessário e adequado à atuação da União, superior aos resultados por ela visados, ou ainda, desproporcional ao papel ocupado pelo contribuinte no grupo econômico.²⁴⁷ Com razão. Uma contribuição que não sirva para atuação na respectiva área, que produza efeitos diversos da intervenção ou que desrespeite a referibilidade, sequer é adequada.

Ainda sobre referibilidade, tema desta dissertação, explora-se um pouco mais a fundo a relação com a proporcionalidade.

Tratando de contribuição de intervenção no domínio econômico, em hipótese que pode ser replicada à contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, Schoueri elucida que, muito embora a intervenção estatal produza reflexos mediatos que se voltam à totalidade dos agentes econômicos, em diversas oportunidades essa atuação pode implicar reflexo imediato a determinado grupo. Adotando a teoria das causas do tributo, resumidamente, em que parcela da doutrina defende que o tributo deve ser arcado pelos sujeitos afetados pela atuação estatal, suportando a teoria da equivalência e respaldando a cobrança das taxas; e outra parcela defende que deve onerar toda a coletividade conforme sua capacidade contributiva, fundamentando a teoria do sacrifício e respaldando a cobrança dos impostos, a contribuição se justificaria pela primeira, pois a atuação estatal produz reflexos imediatos em certo grupo, que deverá arcar com o custo dessa atuação. Com isso, excetua-se o princípio da igualdade tributária, previsto no inciso II do art. 150 da Constituição, acertadamente excluído do rol das limitações ao Poder de Tributar estabelecidas para as contribuições e previstas no art. 149. Não que o princípio da isonomia, previsto no art. 5º da Constituição não seja aplicado. Ao contrário, ele é basilar ao ordenamento jurídico – e exige um *discrimen* para que se trate desigualmente sujeitos. Portanto, fere o princípio da proporcionalidade a contribuição voltada a grupo que não deu origem à atuação estatal.²⁴⁸ A orientação adotada neste trabalho, exposta acima, portanto, é suportada pela doutrina de Schoueri.

Em outro aspecto, quanto à intensidade da relação, versando sobre “proporcionalidade do montante de recursos arrecadados à intervenção”, Estevão

²⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*, p. 245.

²⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 362.

Horvath elucida que o ônus da carga tributária do grupo deve corresponder a uma estimativa do custo da intervenção estatal – pois evidentemente não se pode prever seu valor exato –, sendo inconstitucional a aplicação da sobra da arrecadação em outra área, por falta de autorização.²⁴⁹ Assim, se a atividade estatal é suportada pelo grupo por ela afetado, também esse grupo não pode suportar a carga que ultrapassa o custo da atividade estatal referida.

Em entendimento semelhante, Hugo de Brito Machado Segundo defende que contribuições cuja finalidade seja a realização de intervenção no domínio econômico, que lida com princípios díspares como a livre iniciativa e a proteção ao consumidor e meio ambiente, por exemplo, deve prestigiar “a maneira menos gravosa, ou mais suave, de se atingir a finalidade interventiva” a ser verificada no caso concreto.²⁵⁰

O exame da proporcionalidade não se limita à relação da carga tributária suportada pelo grupo e o custo estimado da atividade estatal. Schoueri ressalta que dentro de um grupo pode-se identificar contribuintes que sejam mais ou menos afetados pela intervenção estatal, de modo que a carga tributária deve ser proporcional à afetação da intervenção, ou, alternativamente, respeitar o princípio da capacidade contributiva. Não é aceitável que contribuintes que nitidamente sejam afetados pela intervenção em graus distintos sofram idêntica carga tributária.²⁵¹ Relacionando as doutrinas de Schoueri e Machado Segundo, entende-se que a proporcionalidade permite o controle e distribuição da carga tributária entre os indivíduos do grupo. Quanto à distribuição entre os indivíduos, isso ocorrerá sempre que houver possibilidade de mensurar que certos indivíduos estão mais intensamente relacionados com a atuação estatal que outros igualmente pertencentes ao grupo.

Também no mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto sustenta que a equidade é um princípio norteador das contribuições que implica obtenção do “justo critério para repartir o custo da atividade estatal entre os componentes do grupo submetido à incidência tributária”, não se identificando com o princípio da capacidade contributiva. Entende o autor que, apesar de a equidade estar expressamente

²⁴⁹ HORVATH, Estevão. Op. cit. p. 142-143.

²⁵⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 118-119.

²⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro, p. 364.

prevista no art. 194, V da Constituição, que versa sobre a seguridade social, é um princípio que se aplica às demais contribuições, decorrendo do critério natural de distribuição do custeio das atividades.²⁵²

Além disso, defende também que, por se tratar de um tributo finalístico, devem ser analisadas a instituição e a majoração sob a ótica da proporcionalidade, considerando as três fases (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), pois não seria lógico não permitir o respectivo controle do produto da arrecadação sendo legítima a causa que instituiu o tributo. Representaria “uma condicionante que, verdadeiramente, nada condicionaria; de um pretense limite jurídico que não serviria a nenhum propósito; de um controle de legalidade que nada controlaria.”²⁵³

Acrescenta-se ao entendimento de Paulo Ayres Barreto que não apenas a instituição e a majoração da Cide podem ser objeto de controle. Como sustentado no tópico 2.2, a exoneração de carga fiscal da Cide em favor de certos indivíduos pertencentes ao grupo afetado também pode representar intervenção no domínio econômico, e assim o próprio critério de distinção pode ser objeto de apreciação.

Helenilson Cunha Pontes adentra às três fases da proporcionalidade nas contribuições de intervenção no domínio econômico. Quanto à adequação, entende o autor que a hipótese de incidência da contribuição deve ser compatível com os objetivos buscados pela intervenção estatal. Deve-se analisar a relação causal entre a contribuição interventiva e a finalidade buscada com a intervenção no domínio econômico. Com isso, não seria sequer adequado que uma contribuição interventiva de um grupo financiasse a intervenção em outro setor econômico. Ou seja, deve haver adequada relação entre o sujeito que realiza o fato imponible e o sujeito que recebe o efeito da atuação estatal.²⁵⁴ Essa posição é aqui adotada, conforme disposto acima.

Quanto à necessidade, partindo do pressuposto de que o Estado deve promover a menor restrição possível aos direitos fundamentais, o controle, segundo o autor, deve ser promovido em dois planos, externo e interno. No plano externo, a intervenção estatal pode demandar recursos, o que legitima a instituição da contribuição. Entretanto, pode haver hipótese de intervenção sobre o domínio

²⁵² BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 144-145.

²⁵³ ID., p. 166-167.

²⁵⁴ Op. cit., p. 181-182.

econômico que prescindia de recursos, tornando desnecessária a instituição do tributo. Da mesma forma, ainda que certa intervenção demande recursos, pode ser que já seja custeada por outra contribuição, de modo que uma nova contribuição se mostraria desnecessária. No plano interno, a necessidade está vinculada à carga tributária que o grupo afetado está sujeito, ou seja, se a tributação foi “a menor possível” para atender ao custo da atividade estatal. Ambos os planos são etapas posteriores ao exame de proporcionalidade da própria intervenção estatal. De um lado, sob a ótica do Direito Econômico, deve ser investigada a constitucionalidade da intervenção. De outro, sob o prisma do Direito Tributário, há um novo exame de proporcionalidade voltado à própria contribuição.²⁵⁵

Esse posicionamento de Cunha Pontes é questionável porque o controle externo pode ser obstado em razão do princípio da separação de poderes. A demonstração de restrição abusiva de algum direito fundamental em razão da atuação estatal precisa ser muito clara, uma vez que o controle pelo Judiciário poderá consistir ofensa ao princípio da separação de poderes, na esteira da doutrina de Humberto Ávila, citado acima.

Por fim, quanto à proporcionalidade em sentido estrito, entende o autor que a hipótese de incidência e o objetivo buscado pela contribuição interventiva não podem “limitar ou impor restrições desmedidas aos demais princípios jurídicos garantidos constitucionalmente”, como os princípios da livre iniciativa, direito de propriedade ou a livre concorrência. Igualmente, o interesse público visado com a instituição da contribuição deve superar a limitação de outros bens juridicamente protegidos, através do sopesamento, diante das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto.²⁵⁶

Neste ponto da doutrina de Cunha Pontes, também é necessário ser bastante criterioso com o objeto do juízo de proporcionalidade, se é a própria intervenção (controle externo) ou a Cide (controle interno). A mera existência de possibilidade de intervenção sem a necessidade de custeio pela Cide não deve provocar, por si, a inconstitucionalidade do tributo. A proporcionalidade em sentido estrito exige que seja demonstrada a restrição demasiada de um princípio constitucional.

²⁵⁵ ID., p. 184-185.

²⁵⁶ ID., p. 186.

2.4 CONSIDERAÇÕES PARCIAIS SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Ao final deste capítulo, pode-se inferir que as constituições dirigentes projetam o Estado para além de seus governos. Buscam, através das normas programáticas, alterar a realidade social mediante imposição de obrigações estatais que interrompam sua inércia diante das relações privadas. As normas lançadas no texto original podem sofrer ajustes pelo constituinte derivado, desde que respeitadas as cláusulas pétreas. Por serem normas prospectivas, devem guardar certa margem de liberdade aos governos para que atuem segundo o modo mais adequado. Dentre essas normas, há algumas que tratam da atuação do Estado em área que não lhe é própria, o domínio econômico, representando verdadeira intervenção. Resta esclarecer o conceito e as modalidades de intervenção, para assentar como as referidas contribuições se relacionam com a intervenção.

Quanto ao conceito, trata-se de uma atuação estatal no domínio privado, para promover correção das falhas de mercado ou para obter resultado do mercado diferente do que se teria diante de postura estatal neutra. Nesse contexto, a atuação estatal se volta a segmento que não lhe é afeito, o domínio econômico. A intervenção do Estado no domínio econômico se justifica pela concretização das normas programáticas constitucionais, que garantem a propriedade privada desde que exerçam sua função social, que representa o atendimento do interesse coletivo.

Existem algumas classificações na doutrina quanto às modalidades de intervenção no domínio econômico. Para analisar o papel desempenhado pelas Cides, adotou-se a utilizada por Eros Grau, que a segrega em: a) intervenção por absorção ou participação; b) intervenção por direção; e c) intervenção por indução.

No primeiro caso, o Estado intervém *no* domínio econômico, conforme art. 173 e 177 da Constituição, reservando os meios de produção ou de troca, atuando em monopólio em setor da economia privada (absorção), ou concorrendo com agentes particulares (participação).

No segundo e terceiro casos, o Estado intervém *sobre* o domínio econômico, sendo a intervenção por direção mediante inserção de normas para adoção de condutas obrigatórias por parte dos agentes econômicos, com o fito de obter

determinado efeito na economia. Exemplo são as normas tributárias indutoras, que, por meio de alterações na carga tributária, buscam provocar determinados comportamentos nos contribuintes. Na intervenção por indução o Estado maneja instrumentos normativos, bem como realiza efetivas prestações (como obras de infraestrutura) para estimular, e não obrigar, a adoção de certas condutas pelos agentes, igualmente objetivando determinado efeito econômico.

A partir de então, cumpre situar a Cide no contexto da intervenção econômica. É certo que essa espécie tributária serve de financiamento à atuação estatal, mas como se mostrou, ela também pode servir de instrumento de indução de comportamentos dos contribuintes, desde que onere apenas os indivíduos pertencentes a grupo afetado pela intervenção estatal, tenha o produto da arrecadação limitado ao custo da intervenção (ainda que aproximado), e esteja a norma indutora alinhada à própria intervenção.

Quanto à atuação estatal direta, a jurisprudência se manifestou favoravelmente à incidência de Cide que sirva de fomento à intervenção monopolística, o que, como comentado, entendeu-se correto. Entretanto, outra posição deve ser tomada quanto ao regime de participação, em que o Estado atua como concorrente do particular, pois, por força do art. 173, § 2º da CF, não se autoriza a concessão de benefícios fiscais às empresas estatais não extensíveis às empresas privadas, além de o instrumento próprio para tanto, os empréstimos compulsórios, serem taxativamente restritos a investimentos de caráter urgente e de relevante interesse nacional, e ainda assim sua arrecadação deve ser devolvida. A instituição de Cide para esse fim, por não ter essa mesma limitação constitucional e não ser restituível, não tem cabimento.

Pela intervenção indireta, a Cide pode financiar a atuação de fiscalização, desde que não seja possível haver financiamento por taxa (inexistência de referibilidade direta), e represente, por si, intervenção no domínio econômico, como ocorreu, até o advento da Lei nº 11.347/2006, com a Condecine, pois parte de seus recursos destinava-se ao custeio da Ancine, que exercia fiscalização no mercado audiovisual. Igualmente pode financiar a atividade de incentivo, como de fato ocorre com a Condecine ao custear programas de apoio ao mercado audiovisual. Por fim, a função de planejamento é “determinante ao setor público e indicativo ao setor privado”, nos termos do art. 174, configurando-se atividade de domínio estatal, e, portanto, não podendo ser financiada por Cide.

Fixados os parâmetros para a instituição das Cides, deve-se atentar para o controle dessa espécie tributária sob o prisma da proporcionalidade, tida nesta dissertação como um postulado normativo que estabelece condições de funcionamento efetivo das normas jurídicas. Tais condições correspondem a regras subsidiárias que servem de teste para aplicação de uma norma. Em ordem, as três fases do exame da proporcionalidade são: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

A adequação reflete a relação entre meio e fim, o meio é adequado se for apto para promover gradualmente o fim. Ainda que outros meios sirvam para tanto, há de se respeitar a escolha do Poder Legislativo ou Executivo (conforme o caso), em atendimento ao princípio da separação de poderes. Logo, o juízo de adequação é, apenas, positivo ou negativo.

A necessidade se volta não apenas ao questionamento quanto a exigência da medida para a promoção da finalidade, mas qual a medida menos restritiva dentre as diversas igualmente eficazes.

Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito representa um mandamento de ponderação, de modo a impedir a restrição excessiva de um direito fundamental, quando dois ou mais direitos fundamentais encontrarem-se em choque. Deve-se adotar solução que realize ao máximo os interesses postos em jogo.

O controle das Cides pela proporcionalidade é fundamental, não apenas por se tratar de tributo finalístico, mas também por não haver discriminação expressa na Constituição quanto às respectivas materialidades. Em síntese, a proporcionalidade de uma Cide deve ser perquirida considerando a atuação da União em uma das áreas do art. 149 da Constituição, os efeitos objetivados com tal atuação e a participação do contribuinte no grupo afetado pela atuação estatal.

A Cide, portanto, não pode atingir grupo que não seja afetado pela atuação estatal, arrecadar para além do patamar necessário ao custeio da atuação estatal e, sendo possível, ter carga variável entre os indivíduos integrantes do grupo conforme o respectivo nível em que são afetados pela atuação estatal, quando não inserir norma indutora no sentido da intervenção.

Tendo sido tratados o contexto que está inserida a Cide, no âmbito da intervenção no domínio econômico, bem como o controle respectivo pela proporcionalidade, consolidando as conclusões aqui apontadas, retorna-se ao tema

da referibilidade indireta nas contribuições especiais, com ênfase nas Cides, por meio de investigação e crítica à jurisprudência brasileira, calcando-se as avaliações nas conclusões parciais elucidadas até este ponto da dissertação.

3. A REFERIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA

3.1 CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE PREVISTA NO ART. 8º, § 3º DA LEI Nº 8.029/1990

O Sebrae – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas Brasileiras – é uma entidade paraestatal, oriunda da desvinculação da Administração Federal, originalmente denominada de Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa – CEBRAE, autorizada pela Lei nº 8.029/1990, efetivada com o Decreto nº 99.570/1990.

A competência do Sebrae é descrita no artigo 2º do referido Decreto como:

Art. 2º Compete ao Sebrae 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.

A contribuição em comento está prevista no art. 8º, §3º da Lei nº 8.029/1990, mencionada como um “adicional” às contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, mas com destinação pouco diversa. Desconsidera-se o respaldo do art. 240 da Constituição para permitir a análise da referibilidade indireta.

Houve questionamento acerca da constitucionalidade da contribuição, uma vez que o contribuinte entendia não pertencer a grupo afetado pela atuação estatal financiada pelo tributo. A arrecadação da Cide era destinada ao Sebrae, entidade de apoio às micro e pequenas empresas, e o contribuinte era empresa de porte maior.²⁵⁷

A decisão colegiada do Tribunal Regional Federal²⁵⁸ entendeu que a necessidade de o contribuinte figurar como membro de uma categoria econômica ou profissional que regule e/ou fiscalize sua atividade, bem como represente seus interesses coletiva ou individualmente, somente é pertinente às contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Quanto às Cides, entendeu

²⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 396.266, Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, por maioria, vencido o Min. Marco Aurélio de Mello, publicado em 27/02/2004.

²⁵⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 04ª Região, 200072030016880, Relatora Des. Maria Lúcia Luz Leiria, Primeira Turma, decisão unânime, publicado em 15/05/2002.

o tribunal que são instrumentos de intervenção no domínio econômico, devendo ser instituídas em atenção à Ordem Econômica.

Apesar de concordar com as razões da decisão recorrida, inclusive ressaltando trechos do voto vencedor, o Ministro Relator Carlos Velloso apresentou fundamentação mais precisa. Cita-se diretamente trecho relevantíssimo:

Não sendo contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, mas contribuição de intervenção no domínio econômico, a sua instituição está jungida aos princípios gerais da atividade econômica, C.F., arts. 170 a 181. E se 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” (Lei 8.029/90, art. 9º, incluído pela Lei 8.154/90), a contribuição instituída para a realização desse desiderato está conforme aos princípios gerais da atividade econômica consagrados na Constituição. Observe-se, **de outro lado**, que a contribuição tem como sujeito passivo empresa comercial ou industrial, **partícipes**, pois, das atividades econômicas que a Constituição disciplina (C.F., art. 170 e seguintes).

Nesse ponto, o voto foi seguido pelos demais.

Trata-se de precedente importante que confirmou a referibilidade porque vem fundamentando outras decisões, conforme demonstrado adiante. Não se concorda com a razões do voto vencedor no julgado da segunda instância. A mera destinação da arrecadação ao custeio da intervenção no domínio econômico não faz de um tributo uma contribuição. Entretanto, não é esse o caso em tela. Se os programas do Sebrae de apoio às pequenas empresas devem estar em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento nas áreas industrial, comercial e tecnológica, como dispõe o citado art. 2º, esse é o paradigma que deve ser estabelecido, a referência a ser adotada, para aferir a validação finalística da instituição da contribuição.

Um dos princípios da Ordem Econômica, previsto no inciso IX do art. 170, é o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte. Há fundamento constitucional para se incentivar as pequenas empresas. Resta saber se todas as empresas formam um grupo afetado pela atuação estatal.

Em períodos de queda da empregabilidade, como na crise dos anos 80, novas pequenas empresas tendem a surgir a partir da iniciativa de antigos trabalhadores assalariados que buscam garantir sua sobrevivência por meio dos

pequenos negócios.²⁵⁹ Logo, sua posição é especial na economia porque permitem que os empreendedores de menor patrimônio possam dar início a uma unidade geradora de riqueza, e, com isso, exercer a respectiva função social.

Em uma economia de agentes pulverizados, são as pequenas empresas que garantem a maior parte das vagas dos postos de trabalho, especialmente os de média e baixa qualificação. Elas então absorvem a mão-de-obra, que, em maior ou menor grau, será capacitada, e poderá ser aproveitada pelas médias e grandes empresas.

As médias e grandes empresas ainda podem ter as pequenas como parceiras de negócio, em atuação conjunta, como em contratos de franquia, bem como sendo fornecedoras ou até mesmo suas clientes. Observa-se que existem diversas modalidades de negócios "B2B", de modo que o grupo das empresas é beneficiado pela pluralidade de agentes econômicos.

Para que as empresas menores se relacionem com as maiores, demanda-se das primeiras o respeito a boas práticas de gestão, como o cumprimento das normas nas searas trabalhista, fiscal, previdenciária, segurança do trabalho, meio ambiente *etc.* A noção de desenvolvimento dos pequenos negócios deve abranger a formalização, estabilidade financeira, planejamento, eficiência, entre outros. Assim, a intervenção no domínio econômico não afeta o (sub)grupo de pequenas empresas, e sim o grupo formado por todas as empresas, o que justifica a referibilidade indireta.

Não obstante, sob o aspecto concorrencial, grandes empresas podem provocar concentração de mercado, gerando efeito indesejado que pode ser combatido mediante apoio às empresas menores. Nesse aspecto, a referibilidade indireta seria justificada pela simples atuação dos membros do grupo cuja despesa especial lhe é imputada. Entretanto, reluta-se em aceitar esse argumento em razão da própria dificuldade de promover o controle da Cide pela proporcionalidade. Difícil mensurar o impacto da concentração na economia pelas grandes empresas e o limite da atuação estatal.

De qualquer modo, cabe reiterar a noção trazida no tópico 2.1.2, de que a intervenção pode se voltar não apenas à correção das falhas de mercado, mas ao

²⁵⁹ SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. Microempresas: Tributação inadequada e evasão fiscal. In: *Tributação em Revista*. Brasília, v. 3, n. 8, p. 15-20, abr./jun. 1994. p. 15.

seu próprio aprimoramento, na obtenção de desempenho superior ao que se teria com postura neutra do Estado. Ainda assim a intervenção ocorre em favor da concorrência e não a indivíduos. Nesta Cide, a intervenção justamente preconiza pela pluralidade de agentes econômicos.

Apesar de se reconhecer que há posicionamento doutrinário pela não incidência da contribuição, a exemplo das lições de Hugo de Brito Machado Segundo,²⁶⁰ Valdir de Oliveira Rocha²⁶¹ e José Marcos Domingues de Oliveira,²⁶² defende-se que as empresas contribuintes são afetadas pela atuação estatal, beneficiando-se do incentivo dado às empresas de menor porte.

3.2 CONTRIBUIÇÃO AO INCRA

Com a Lei nº 2.613/1955, foi instituído o Serviço Social Rural (SSR), entidade autárquica vinculada ao Ministério da Cultura, que, de uma maneira geral, tinha como finalidade a atuação social na população do meio rural (art. 3º e incisos). O SSR tinha como patrimônio, dentre outras fontes, o produto da arrecadação das contribuições previstas nos arts. 6º e 7º da referida lei (art. 2º, II). A contribuição do art. 6º estabelecia a alíquota de 3% (três por cento) incidente sobre a “soma paga mensalmente aos seus empregados pelas pessoas naturais ou jurídicas” que exerciam as seguintes atividades: indústria do açúcar, indústria de laticínios, charqueadas, indústria do mate, extração de fibras vegetais e descaroçamento de algodão, indústria de beneficiamento de café, indústria de beneficiamento de arroz, extração do sal, extração de madeira, resina e lenha, matadouros, frigoríficos rurais, curtumes rurais e olaria.

A contribuição do art. 7º foi estabelecida às empresas que exercessem outras atividades rurais, à alíquota de 1% (um por cento) também sobre a folha de salários, excluídos da tributação as pessoas físicas que explorassem “propriedades próprias ou de terceiros, cujo valor venal seja igual ou inferior a Cr\$200.000,00 (duzentos mil cruzeiros).” Ainda quanto ao art. 6º, o § 4º previa um adicional de

²⁶⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 123.

²⁶¹ ROCHA, Valdir de Oliveira. *Empresas sem empregados e Contribuições de Seguridade Social*. In: _____. (Org.). *Contribuições Sociais – Questões Polêmicas*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 77.

²⁶² OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Contribuição ao Sebrae – Questões polêmicas e recentes desdobramentos jurisprudenciais*. In: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001. p. 300.

0,3% (três décimos percentuais) sobre a “contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões” sobre a folha de salários, destinada ao Serviço Social Rural. Este adicional é o objeto de exame do presente tópico.

O SSR foi incorporado, juntamente com o Instituto Nacional de Imigração e Colonização, o Conselho Nacional da Reforma Agrária e o Estabelecimento Rural do Tapajós, pela então constituída Superintendência de Reforma Agrária (Supra), conforme art. 1º da Lei Delegada nº 11/1962. A Supra passou a ser titular das referidas contribuições previdenciárias (art. 7º, “a”). A Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra), em seu art. 116, revogou a Lei Delegada nº 11/1962, extinguiu a Supra, e criou o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária - Ibra e Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário – Inda. Conforme art.117 do Estatuto da Terra, transferiram-se as atividades e a arrecadação das contribuições do antigo Serviço Social Rural (incorporado pela Supra) ao Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário e ao órgão do Serviço Social da Previdência voltado aos trabalhos rurais (que ainda não havia sido criado). A arrecadação das contribuições seria repartida entre os dois órgãos, e enquanto o segundo não fosse criado, as contribuições seriam destinadas ao Inda. Esse adicional foi elevado para 0,4% (quatro décimos percentuais) pela lei 4.863/1965, art. 35, § 2º, item VIII. Pelo Decreto-Lei 276/1967, foi criado o Fundo de Assistência e Previdência ao Trabalhador Rural – Funrural, “destinado ao custeio da prestação de assistência médico-social ao trabalhador rural e seus dependentes”²⁶³, tendo como uma das fontes de receita a contribuição do inciso II do art. 117 do Estatuto da Terra (a metade da arrecadação da contribuição do §4º do art. 6º da lei nº 2.613).

A partir do Decreto-Lei nº 582/1969, tais contribuições passaram à titularidade do Ibra, conforme art. 6º, I, 1. Na mesma oportunidade, criou-se o “Grupo Executivo da Reforma Agrária (GERA), órgão colegiado, vinculado ao Ministério da Agricultura, com o encargo de orientar, coordenar, supervisionar e promover a execução da Reforma Agrária” (art. 5º). Em seguida, o Decreto-Lei nº 1.110/1970 cria o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Inbra, extinguindo e incorporando o patrimônio e atribuições de Ibra, Inda e Gera.

²⁶³ Preâmbulo.

Com o advento do Decreto-Lei 1.146/1970, houve repartição igualitária da arrecadação da referida contribuição, originando duas contribuições, uma ao Incra e outra ao Funrural (art. 1º, I e II). A Lei Complementar 11/1971 criou o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, cuja responsabilidade pela execução ficaria a cargo da entidade autárquica Funrural, vinculada ao Ministério do Trabalho e da Previdência Social, conforme art. 1, § 1º. O art. 15, II elevou a alíquota da contribuição para 2,6% (dois inteiros e seis décimos percentuais), cabendo a parcela de 2,4% (dois inteiros e quatro décimos percentuais) ao Funrural, mantendo-se os 0,2% (dois décimos percentuais) destinados ao Incra.

Com o advento da Constituição de 1988, os trabalhadores rurais foram equiparados aos urbanos, nos arts. 7º e 194, parágrafo único, II, de modo que não havia razão para manutenção de fundo específico para seguridade social e previdência dos trabalhadores rurais, o que ensejou a revogação do fundo e da respectiva contribuição, pela lei nº 7.787/1989. Posteriormente, houve edição da Leis nº 8.212/1991 – que trata da organização da Seguridade Social e institui Plano de Custeio –, e nº 8.213/1991 – que dispõe sobre Planos de Benefícios da Previdência Social.

Contribuintes passaram a se insurgir contra a contribuição ao Incra, argumentando que estaria revogada pelas referidas leis a partir de 1989, e o STJ, até meados de 2006, vinha acolhendo essa tese.²⁶⁴ Entretanto, no julgamento dos Embargos de Divergência nº 770.451²⁶⁵, essa orientação foi alterada. O contribuinte já havia obtido êxito quanto ao afastamento da incidência desse tributo, e buscava a declaração do direito à compensação com as contribuições arrecadadas pelo INSS, argumentando que o tributo afastado se tratava de contribuição social, na esteira do entendimento da 1ª Turma, em oposição ao entendimento da 2ª Turma, que entendia a contribuição ao Incra como de intervenção no domínio econômico. O voto do Ministro Relator, Teori Zavaski, seguiu pela natureza de contribuição social, permitindo a compensação. A Ministra

²⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 627.711, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, decisão unânime, publicado em 10/10/2005; Recurso Especial nº 674.906, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, decisão unânime, publicado em 06/06/2005; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 490.449, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, decisão unânime, publicado em 01.03.2004, entre outros.

²⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 770.451, Relator Ministro Teori Zavaski, Relator p/ acórdão Min. Castro Meeira, decisão por maioria, publicado em 27/09/2006.

Eliana Calmon abriu divergência, revendo posicionamento anterior, e lançou as bases da reformulação do entendimento do STJ que formou o entendimento atual daquela corte acerca da referibilidade na contribuição do Incra.

A partir da tese de doutorado de Luciano Dias Bicalho Camargos, procurador federal do Incra,²⁶⁶ bem como de obra de Simone Lemos Fernandes,²⁶⁷ a Ministra Relatora firmou as seguintes premissas: a) a contribuição ao Incra representaria contribuição de intervenção no domínio econômico, de modo que não teria sido revogada pelas Leis 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991; b) o Incra seria entidade competente para intervenção indireta no domínio econômico no setor agrário; c) com base na obra de Luciano Camargos, c.1) as contribuições interventivas teria como principal característica a finalidade eleita no consequente da norma tributária, c.2) o princípio da referibilidade não está previsto no ordenamento pátrio, sendo fruto de construção teórica e doutrinária, não havendo que se falar em referibilidade direta, especialmente nas Cides, c.3) a referibilidade na contribuição ao Incra seria indireta e permitiria que empresas urbanas fossem contribuintes desse tributo, uma vez que a finalidade de desenvolvimento e melhoria de condições da vida no campo, especialmente pela reforma agrária, traria benefícios à coletividade, impedindo o êxodo rural; d) a jurisprudência do STF, expressada no julgamento do RE 396.266-3/SC (contribuição ao Sebrae, discutida no tópico retro), seguiria no sentido de que não se exigiria vinculação direta ao contribuinte nas Cides; e) com base em Simone Lemos Fernandes, e.1) têm-se contribuições especiais típicas quando a finalidade respectiva está diretamente relacionada ao aspecto material e pessoal da hipótese de incidência, ou seja, quando há especial vantagem ou especial despesa referida a seus contribuintes e atípicas, quando essa relação entre a finalidade e os aspectos é indireta, e.2) assim, as contribuições previdenciárias dos segurados obrigatórios e facultativos, bem como dos servidores públicos e as contribuições corporativas seriam contribuições típicas, em que há presença da referibilidade e, de outro lado, as contribuições sociais e as Cides não possuem hipótese de incidência relativa a um “estado” de pertencimento a grupo afetado pela atuação estatal, por isso não se verificando a referibilidade; f) conclui

²⁶⁶ CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Da Natureza Jurídica das Contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

²⁶⁷ FERNANDES, Simone Lemos. *Contribuições Neocorporativas na Constituição e nas Leis*. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2005.

que f.1) referibilidade direta não é característica das Cides, diferentemente das contribuições corporativas, f.2) as Cides são finalísticas, não afetam diretamente o sujeito passivo, mas toda a sociedade e obedecem o princípio da solidariedade, f.3) a contribuição ao Incra sempre se caracterizou como Cide, não possui referibilidade direta com o sujeito passivo, f.4) a arrecadação da contribuição ao Incra destina-se à reforma agrária, e não à Seguridade Social (saúde, previdência ou assistência social), o que impede a compensação com as contribuições sociais.

O voto da relatora foi acompanhado pela maioria, e, a partir de então, o STJ passou a entender pela não revogação da contribuição ao Incra, pela sua natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, e pela impossibilidade de compensação com as demais contribuições previdenciárias. Com isso, em 2015 editou-se a súmula 516.

Algumas considerações cabem acerca desse precedente. Muito embora, para o caso concreto, tenha sido necessário o exame da natureza da contribuição ao Incra, a discussão não se encerra no Superior Tribunal de Justiça. Considerando que as espécies tributárias são divididas a partir do texto constitucional, cabe ao Supremo Tribunal Federal interpretar, em última instância, os critérios que segregam cada espécie tributária. Portanto, ao se adotar o referido julgado como premissa, deve-se ter em conta o risco de esse entendimento não ser confirmado pelo STF. Roque Antônio Carrazza defende que essa matéria “ostenta galas de questão constitucional, *podendo* perfeitamente ser submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal”.²⁶⁸ Discorda-se do “podendo” porque a matéria é exclusiva do STF, ou seja, é essa corte que deve tratar dos delineamentos das Cides.

Não obstante, o voto dissidente ultrapassou os limites da controvérsia, ao considerar a contribuição de intervenção no domínio econômico um tributo em que a referibilidade é ampliada a toda a sociedade. A controvérsia não versava sobre a definição da espécie tributária, se Cide ou contribuição social. Mas como foi adotada a premissa de que se tratava de contribuição social, a controvérsia se limitava à possibilidade de compensação com as demais contribuições sociais. A definição da espécie tributária e o reconhecimento da referibilidade sequer deveriam ser tratadas nesse caso.

²⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Perfil Constitucional – Inexigibilidade da Contribuição para o Incra – Questões Conexas, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 170, p. 93-128, nov. 2009. p. 126.

Para se compreender o precedente em sua plenitude, é preciso lançar mão de um argumento processual. As conclusões quanto à referibilidade tidas pela Ministra são questionáveis porque a questão nodal foi posta no curso do julgamento pela Relatora, não respeitando o princípio de Direito Processual da Dialeticidade, vale dizer, as partes não foram instadas a se manifestar sobre a referibilidade, o que é prejudicial à *ratio decidendi* do acórdão paradigma. Não sem propósito que o atual Código de Processo Civil estabelece o princípio da não surpresa em seu art. 10.

Quanto ao mérito da decisão, há equívoco na premissa de que as contribuições possuem referibilidade direta. Nem mesmo nas contribuições corporativas essa referibilidade é direta. A atuação dos órgãos de classe ultrapassa os interesses dos profissionais filiados. Toda a sociedade é afetada pela prestação do serviço, seja porque tais entidades fiscalizam os respectivos profissionais, seja porque fiscalizam também os não filiados que exercem irregularmente atividade reservada por lei. Ademais, não há nas contribuições corporativas o requisito de divisibilidade inerente às taxas, de modo que o mero registro em órgão de classe é bastante para ensejar a cobrança do tributo. Independentemente do efetivo exercício da atividade, o profissional será contribuinte enquanto estiver cadastrado no órgão de classe. Ou seja, há um grupo afetado, o que não se pode pressupor que todos os integrantes desse grupo serão afetados, ou se serão na mesma medida.

O fato de não haver expressa disposição quanto à referibilidade não dispensa o intérprete de investigá-la. Há fundamento na Ciência das Finanças para se tributar grupo por despesa especial que lhe afete, e se defende que esse fundamento foi incorporado pelo direito positivo. Não apenas isso, se não há previsão expressa quanto à referibilidade, ela sequer poderia ser presumida às próprias contribuições corporativas, o que demonstra a fragilidade do argumento. Ainda, o entendimento de que o princípio da solidariedade afasta a referibilidade nas Cides, assim como nas Contribuições Sociais, torna inócua a menção de que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade” no art. 195, pois não há dispositivo correlato para a intervenção no domínio econômico.

Por fim, não cabe suscitar o precedente do STF quanto à contribuição ao Sebrae porque, como defendido no tópico anterior, naquele caso o grupo dos

contribuintes é diretamente afetado pela atuação estatal. O que se percebe é que outras contribuições devem sofrer questionamentos perante o STF para que aquele tribunal tenha mais situações para apontar com maior segurança os elementos que indiquem a existência de referibilidade.

A questão da referibilidade será definida pelo Supremo Tribunal Federal, que, em um primeiro momento, não reconheceu repercussão geral à matéria²⁶⁹, reviu seu posicionamento²⁷⁰ no Recurso Extraordinário nº 630.898. Aguarda-se o julgamento do mérito deste recurso.

3.3 CIDE ROYALTIES

No caso da contribuição ao Incra, a identificação da espécie tributária era ponto relevante para a solução da controvérsia. Se contribuição social fosse, além de revogada, seria possível a compensação dos valores pagos indevidamente com as demais contribuições devidas ao INSS. Como foi considerada Cide, o STJ entendeu não haver revogação pelas leis previdenciárias a partir da Constituição de 1988, e não sendo a compensação de eventual indébito com as contribuições sociais devidas.

Esse julgado passou a fundamentar outros casos para além da contribuição ao Incra. O STJ foi instado a decidir acerca da Cide *Royalties*, contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2001, em que um dos argumentos era o desrespeito à referibilidade, por entender que o serviço que prestava “não guarda[va] relação com o propósito de criação da CIDE”²⁷¹. Quanto à referibilidade, o STJ apenas reiterou o julgado dos Embargos de Divergência nº 770.451/SC, e fundamentou no sentido de que as Cides são contribuições atípicas destinadas a finalidades não diretamente referidas ao contribuinte. Há dois pontos que merecem breves apontamentos nesse caso. O primeiro, no bojo de sua argumentação, o contribuinte defendeu que a referida contribuição seria um imposto disfarçado com vinculação de receita, ofendendo o art. 167, IV da Constituição. O STJ deixou de conhecer

²⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 578.635, Relator Ministro Menezes Direito, Plenário, por maioria, vencidos os Ministros Gilmar Mendes e Marco Aurélio de Mello, publicado em 16/10/2008.

²⁷⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 630.898, Relator Ministro Dias Toffoli, decisão unânime, publicado em 28/06/2012.

²⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.121.302, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, decisão unânime, publicado em 03/05/2010.

essa alegação porque entendeu não lhe caber a análise de eventual ofensa da lei à Constituição. O argumento de inexistência de referibilidade é justamente o que caracteriza a suposta contribuição como um imposto com destinação específica. Ou seja, de modo algum o STJ poderia julgar a tese da referibilidade. O segundo ponto, a decisão recorrida enfrentou o tema da referibilidade, ou como preferiu, a referibilidade subjetiva. Menciona a Juíza Federal Substituta em Segundo Grau Vânia Hack de Almeida, sem deixar de reconhecer o entendimento do STJ de que é desobrigada a referibilidade nas Cides, o seguinte:

No caso dos autos, existe a referibilidade subjetiva indireta, explicada da seguinte forma: a empresa que se utiliza de assistência internacional (manutenção de equipamento), cuja tecnologia (específica para o avião que possui) é inexistente no Brasil, deve suportar o ônus de contribuir para o desenvolvimento tecnológico nacional. E ela está ligada também ao seguimento econômico beneficiado, pois poderá, no futuro, aproveitar-se de tal intervenção do Estado (tecnologia nacional mais barata, em tese). (TRF4, Apelação Cível nº 2005.71.00.032129-3, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 10/09/2008)

Concorda-se com a decisão do tribunal federal, quanto à aferição da afetação a grupo pela atuação custeada pela Cide, sem corroborar sobre o conceito de *royalty* empregado na decisão que entendeu haver referibilidade. Foca-se apenas na referibilidade indireta como requisito das Cides. Esse trecho é suficiente para provocar nova reflexão no STJ, que deveria deixar de examinar referibilidade de contribuições especiais, pois a competência é do STF, uma vez que a matéria é constitucional. A Cide *Royalties* “não pode alcançar bens, pessoas ou relações que não digam respeito à tecnologia ou à ciência”²⁷², e caberia ao STJ decidir, quando muito (e com risco de se ofender sua súmula 7), se determinada operação se subsumiria na hipótese de incidência dessa Cide, mas nunca definir os requisitos da espécie tributária.

Observe-se, inclusive, que a Cide pode adotar um conceito de *royalty* diferente do trazido pela legislação do imposto de renda, justamente em função da referibilidade indireta, como de fato ocorre com a regulamentação do Decreto nº 4.195/2002, uma vez que somente estarão sujeitos à incidência da contribuição os indivíduos atingidos pela atuação estatal correspondente. Se a atuação se volta

²⁷² GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 99, p. 133-151, dez. 2003. p. 137.

somente ao setor tecnológico, outros rendimentos que não decorram desse segmento, ainda que sejam configurados como *royalties* pela lei civil ou tributária do imposto de renda, estão fora de seu âmbito de incidência. Ou como bem definiram sobre o tema Schoueri e Cezaroti, a Cide “deve guardar uma correlação lógica necessária entre seus sujeitos passivos e a finalidade que visa a atingir. Essa correlação parece ser um elemento essencial às contribuições interventivas, sob pena de em face de sua ausência configurar-se a inconstitucionalidade delas.” Assim, os autores defenderam a possibilidade de limitação do conceito de *royalty* para a Cide em razão da referibilidade.²⁷³

Quanto ao STF, a questão foi levada à Suprema Corte em outras oportunidades.²⁷⁴ A tese da referibilidade foi afastada, havendo manifestação expressa nas próprias ementas de que seria dispensável “a vinculação direta entre os benefícios dela decorrentes e o contribuinte.” Entretanto, no Recurso Extraordinário nº 928.943, foi reconhecida a Repercussão Geral da matéria.²⁷⁵ Destaca-se que o relator mencionou que, no precedente do RE 396.266 (contribuição Sebrae) tratava-se de espécie tributária diversa e o tema versava exclusivamente sobre a necessidade de instituição daquela contribuição por Lei Complementar e que o caso dos autos versa sobre contribuição de espécie distinta da contribuição ao Sebrae. A justificativa aparenta tentar demonstrar harmonia na jurisprudência do STF, o que não ocorre efetivamente. Como demonstrado acima, no caso Sebrae a referibilidade foi examinada e a espécie tributária foi compreendida como Cide. O relator assim resume a controvérsia:

Entretanto, o presente caso, além de tratar de espécie tributária diversa, instituída para o custeio do “Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação”, traz à discussão outros aspectos da contribuição para a intervenção no domínio econômico que

²⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. CEZAROTI, Guilherme. A Cide-*royalties* e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 130, p. 41-55, jul. 2006. p. 48-51.

²⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 451.915 relator Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, decisão unânime, publicado em 17/10/2006, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 449.233, relator Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, decisão unânime, publicado em 08/02/2011, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 492.353, relator Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, decisão unânime, publicado em 22/02/2011, Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 737.858, relator Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, decisão unânime, publicado em 06/11/2012, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 632.832 Relator Min. Rosa Weber, Primeira Turma, decisão unânime, publicado em 12/08/2014.

²⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 928.967, Relator Ministro Luiz Fux, Plenário, decisão unânime, publicado em 13/09/2016.

ainda não foram examinados por esta Corte com a devida acuidade, qual seja, (i) a (des) necessidade de atividade estatal para legitimação da incidência, à luz dos artigos 149 e 174 da Constituição Federal; (ii) e nesse caso, o tipo de atividade estatal que pode dar azo a uma legítima intervenção no domínio econômico; bem como (iii) o segmento econômico alcançado pela intervenção estatal e sua relação com a finalidade almejada pela exação.

Finalmente a matéria será debatida no Plenário e espera-se que os delineamentos da Cide sejam esclarecidos pelo STF efetivamente, em que pese ter tido oportunidades outras e não o ter feito. O parecer do Ministério Público foi apresentado no sentido da declaração de constitucionalidade e desprovimento do Recurso Extraordinário. Quanto à referibilidade, de maneira muito superficial defende a desnecessidade de vinculação direta do contribuinte à atuação estatal, mas aduz que “o segmento econômico alcançado pela intervenção estatal tem relação direta com a finalidade almejada pela exação.”

Há resistência do Judiciário e do Ministério Público em enfrentar diretamente os pontos centrais da tese da referibilidade, tendo como efeito imediato o estabelecimento de insegurança jurídica e a perpetuação de diversas lides tributárias. Os critérios definidores das Cides precisam ser esclarecidos com brevidade, para pacificar o entendimento jurisprudencial e as próprias lides tributárias que versam sobre esse tema.

3.4 ADICIONAL AO FRETE PARA A RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM

O Decreto-Lei nº 1.142/1970 instituiu o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, “cobrado pelo armador, de qualquer embarcação que opere em porto nacional, de acordo com o conhecimento de embarque e o manifesto de carga, pelo transporte de qualquer carga” (art. 3º), cuja arrecadação era destinada ao Fundo da Marinha Mercante (art. 2º, I), que tinha a finalidade de “prover recursos para a renovação, ampliação e recuperação da frota mercante nacional, e para assegurar a continuidade e regularidade de produção à indústria de construção naval no País” (art. 1º). Revogou a anterior Taxa de Marinha Mercante prevista na Lei nº 3.381/1958, reformulando sua cobrança para adequar à Constituição então vigente.

A inserção desse tributo se deu sob a égide da Emenda Constitucional nº 1/1969, configurando-se contribuição de intervenção no domínio econômico, nos moldes do art. 21, §2º, II e 163, §1º. A controvérsia levada ao STF no RE 75.972²⁷⁶ era justamente a espécie do referido tributo. Se natureza de imposto tivesse, não poderia ser cobrado em razão da imunidade do art. 19, III, “d” da Constituição anterior (instituição de imposto sobre livros, jornais e periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão). Anteriormente à EC 01/1969, o Supremo Tribunal Federal entendia a antiga taxa como um imposto especial.²⁷⁷

Destaca-se o seguinte trecho do voto do Ministro Relator Thompson Flores:

Todavia, penso que o presente recurso comporta solução diversa daquele ultimamente comentado.

É que neste, diversamente daquele, os fatos que originaram a controvérsia passaram-se todos, e por inteiro, quando já em vigor a Constituição atual, Emenda n. 1/69, como acentuei antes.

E, como também fiz notar, ampliado ficou o sistema de arrecadação da União.

Assim, além das taxas, impostos e contribuição de melhoria, admitiu ela a instituição prevista nos incisos I e II, do §2º do art. 21, verbis:

[...]

Penso que a taxa debatida enquadra-se naquele inciso I, como consequência da intervenção no domínio econômico, no rol das “contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos”, tal como estatal e art. 163 e seu parágrafo único da Constituição.

De fato.

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. 3.381/58, com as alterações que lhes atribuíram os Decretos-Leis ns. 432/69 e 799/69).

[...]

E cabe transcrever como dispôs a respeito da formação do fundo e sua destinação.

[...]

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

²⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 75.972, Relator Ministro Thompson Flores, Plenário, decisão por maioria, vencido Ministro Aliomar Baleeiro, que deu parcial provimento, publicado em 17/05/1974.

²⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 61.095, Relator Ministro Oswaldo Trigueiro, Primeira Turma, decisão unânime, publicado em 10/04/1967; Recurso em Mandado de Segurança nº 18.382, Relator Ministro Barros Monteiro, Primeira Turma, decisão unânime, publicado em 17/05/1968; Recurso em Mandado de Segurança nº 19.001, Relator Ministro Barros Monteiro, Primeira Turma, decisão unânime, publicado em 13/12/1969; entre outros.

Antes, já na forma de incidir; já na 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 de carga**, afasta a possibilidade de ser ela admitida como tal.

Visa-se, com esta forma de intervenção do Estado, à organização de serviço substancial ao País. (grifo nosso)

Ou seja, já com a edição da Lei nº 3.381/1958 a referida taxa representava, essencialmente, uma contribuição de intervenção no domínio econômico. Como essa espécie tributária foi admitida apenas a partir da EC 01/1969, era tida por inconstitucional. Com o advento da referida emenda, bem como do Decreto-Lei nº 1.142/1970, houve conformidade da norma tributária inserida no sistema, e então foi admitida a referida Cide. Na justificação dessa contribuição, o Ministro Relator destacou a referibilidade indireta, ainda que não tenha se valido dessa expressão, como elemento que caracteriza uma Cide. Portanto, a referibilidade indireta é elemento das contribuições especiais considerado pelo Supremo Tribunal Federal ainda na vigência da Constituição anterior.

No RE 177.137²⁷⁸ houve reafirmação da constitucionalidade desse tributo, por outras questões enfrentadas. Nada há de se reparar no entendimento. A referibilidade indireta, elemento das contribuições especiais, nessa matéria foi confirmada pelo STF, na linha defendida até este ponto da dissertação. Como sustentou Fernando Osorio de Almeida Junior, considerando que a contribuição dispõe o usuário e o transportador como contribuinte e responsável, evidencia-se a existência de uma “correspondência econômica entre aqueles apontados pela lei como vinculados à obrigação e as atividades que serão realizadas pela União, bem como os resultados que pretende alcançar com a cobrança da contribuição.” Defende o autor que tal correspondência econômica é “pressuposto para a vinculação válida do contribuinte ou do responsável na contribuição interventiva”, figurando na sujeição passiva os agentes econômicos que se encontram na “zona de influência” afetada pela atuação da União por meio da Cide.²⁷⁹ Como também sustentou Silvana Bussab Endres sobre esse caso, o STF confirmou a espécie autônoma das Cides, distinguindo-as dos impostos e das taxas, demonstrando que

²⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 177.137, Relator Ministro Carlos Velloso, Plenário, decisão unânime, publicado em 18/04/1997.

²⁷⁹ ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osorio de. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 144.

não sofrem as mesmas limitações dos impostos, especialmente sobre a vedação à bitributação.²⁸⁰ Corrobora-se, sem ressalvas, com essas posições.

3.5 ADICIONAL DE TARIFA PORTUÁRIA - ATP

O Adicional de Tarifa Portuária – ATP, foi instituído pela Lei nº 7.700/1998, “incidente sobre as tabelas das Tarifas Portuárias” (art. 1º), nas “operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio na navegação de longo curso” (art. 1º, §1º), e “o produto da arrecadação do Adicional de Tarifa Portuária destinar-se-á [destinou-se] à aplicação em investimentos para melhoramento, reaparelhamento, reforma e expansão de instalações portuárias” (art. 2º), sendo “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 [coube] sua gestão” (art. 2º, parágrafo único). A Portobrás foi extinta com a Lei nº 8.029/1990, e o art. 28 (renumerado para art. 31) determinou que o tributo passasse “a ser recolhido como receita vinculada da União [...] e aplicado o produto de sua arrecadação em programas aprovados no orçamento anual para o Ministério da Infra-Estrutura.” Juntamente com essa Lei, a de nº 8.032/1990 determinou que o ATP passaria a ser aplicado pelo BNDES – Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social, conforme normas inseridas pelos Ministérios da Infra-Estrutura e da Economia, Fazenda e Planejamento, a partir de 01/01/1991.

O STF, nos Recursos Extraordinários nº 209.365²⁸¹ e 218.061²⁸², examinou a natureza jurídica do referido tributo.

Defendia o contribuinte que a exação em questão não se configurava como tributo ou tarifa. A decisão recorrida havia declarado a inconstitucionalidade da cobrança entendendo não se tratar de taxa ou contribuição social, e, a partir da

²⁸⁰ ENDRES, Silvana Bussab. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. São Paulo: Dialética, 2001. p. 246.

²⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 209.365, Relator Ministro Carlos Velloso, Plenário, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio, publicado em 07/12/2000.

²⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 218.061, Relator Ministro Carlos Velloso, Plenário, decisão por maioria, vencidos os Srs. Ministro Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio, publicado em 08/09/2000.

extinção da Portobrás, nem como tarifa.²⁸³ Seguindo a decisão recorrida, no julgamento dos recursos extraordinários, os Ministros Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio de Mello votaram pela inconstitucionalidade da lei. O Ministro Carlos Velloso votou pela constitucionalidade, entendendo que a obrigação tinha natureza de taxa, e os Ministros Nelson Jobim, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa, Sydney Sanches votaram pela constitucionalidade, no sentido de qualificar a exação como uma Cide, tese que se sagrou vencedora.

Volta-se à referibilidade. O Ministro Moreira Alves manifestou apenas seu voto pelo provimento dos recursos. Observando o voto de Nelson Jobim, nota-se que houve menção da afetação dos contribuintes pela atuação estatal:

“Por outro lado, o ATP, desde sua criação, é devido por uma categoria específica de usuários [aqueles que realizam operações com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio na navegação de longo curso (Lei 7.700/88, art. 1º, §1º)] e objetiva financiar obras de infraestrutura portuária.”

A breve menção ao vínculo entre o grupo de contribuintes e a atuação estatal que financia e que lhes afeta não é um elemento despiciendo. Não houve debate sobre esse ponto porque o contribuinte em questão pertencia a grupo afetado pela atuação estatal, a referibilidade não representaria controvérsia da causa. Não por isso deva ser totalmente ignorado, porque deixa claro que um dos então ministros manifestou-se pela referibilidade indireta, ainda que de forma sucinta, de modo que os demais ministros que entenderam a ATP como contribuição de intervenção no domínio econômico não fizeram qualquer objeção a esse ponto do voto.

3.6 CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE DEVIDA POR ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS

Caso que merece atenção é o do RE 595.670, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, em que uma cooperativa defendia a ausência de referibilidade na Contribuição ao Sebrae, uma vez que representava entidade sem fins lucrativos e, portanto, não seria afetada pela atuação estatal.

²⁸³ BRASIL., Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Apelação Cível nº 0204416-44.1991.4.03.6104, Relator Desembargador HOMAR CAIS, Plenário, por maioria, vencida a Juíza Diva Malerbi, publicado em 10/10/1995.

O relator negou seguimento ao recurso especial, por entender que a decisão recorrida estava de acordo com a orientação jurisprudencial do STF, exarada no RE 396.266, e que a aferição da natureza da “empresa” demandaria análise da legislação infraconstitucional e representaria ofensa indireta ou reflexa à Constituição. A decisão foi objeto de recurso ao órgão colegiado e o relator manifestou o seguinte:

Não se observa na hipótese uma referibilidade estrita entre os contribuintes e os beneficiários da atuação do Sebrae, pois nesse caso teríamos uma taxa e não uma contribuição. Deve suportar o tributo em questão todo aquele que integra o setor que demanda do Estado uma atuação mais efetiva no segmento sujeito à intervenção.²⁸⁴

Esse ponto é importante porque manifesta, precisamente, a posição intermediária das contribuições, entre as taxas e os impostos, como discorrido no Capítulo 1. Entretanto, a Turma evitou enfrentar o tema, sob argumentação processual do restrito âmbito da matéria apreciável, em postura defensiva que não apenas deixa de resolver satisfatoriamente o caso em concreto, mas também perde nova oportunidade de expressar interpretação dos limites das Cides. O voto do relator no acórdão do Tribunal Regional Federal havia mencionado o seguinte, quanto à referibilidade:

A contribuição para o SEBRAE é contribuição de intervenção no domínio econômico, prevista no art. 149, caput, da Constituição (RE 396.266/SC). O SEBRAE não presta serviços somente às micro e pequenas empresas, mas a todas as atividades empresariais conexas, atendendo ao bem comum de toda a sociedade. Assim, considerando-se o princípio da solidariedade social (art. 195, caput, da Constituição), por se tratar de contribuição de intervenção no domínio econômico, a contribuição ao SEBRAE deve ser paga por todas as empresas, e não apenas pelas micro e pequenas empresas, não existindo, necessariamente, a correspondência entre contribuição e prestação, entre o contribuinte e os benefícios decorrentes da exação.

A Constituição é repleta de dispositivos que versam sobre o cooperativismo (arts. 5º, XVIII, 47, § 7º, 146, “c”, 174, §2º e 4º, 187, VI e 192), portanto, a natureza jurídica das cooperativas não é tema estranho à Constituição, e poderia ter sido analisada pelo STF para definir se a tributação das cooperativas, entidades sem fins lucrativos, respeita ou não a referibilidade. E ainda que se diga que tal tema é

²⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 595.670, Relator Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, decisão unânime, publicado em 20/06/2014.

infraconstitucional, observe-se que o contribuinte igualmente interpôs recurso especial ao STJ, o qual teve negado seguimento pelo Relator Min. Hernan Benjamin, por seguir o raciocínio da ausência de necessidade da referibilidade indireta:

Vale ressaltar que a Contribuição ao SEBRAE (art. 8º, § 3º, da Lei 8.029/1990), consoante jurisprudência do STF e do STJ, constitui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (art. 149, da CF) e, por isso, é exigível de todos aqueles que se sujeitam às Contribuições ao SESC, SESI, SENAC e SENAI, independentemente do porte econômico, porquanto não vinculada a eventual contraprestação dessas entidades.²⁸⁵

Tem-se círculo vicioso no processo, pois o contribuinte roga o STJ para reconhecer que, à luz da legislação infraconstitucional, é entidade sem fins lucrativos e por isso não é afetado pela atuação estatal financiada pela Cide, e obtém a resposta de que a jurisprudência do STF entende como passível de tributação todos aqueles que se sujeitam às demais “contribuições de terceiros”. No julgamento do respectivo Recurso Extraordinário, objetivando a correta aplicação do precedente, o STF se manifesta no sentido de que isso é inviável por representar, quando muito, ofensa reflexa à Constituição. Se a questão constitucional era prejudicial ao julgamento do recurso especial, o Ministro Relator do STJ deveria ter aplicado o então §2º do art. 543 do CPC/1973, atual §2º do art. 1.031 do NCPC, e remetido os autos ao STF para julgamento do recurso extraordinário, para decidir se entidades sem fins lucrativos estão sujeitas ao pagamento de contribuição ao Sebrae, e, posteriormente, retornando os autos ao STJ, decidir pela natureza das cooperativas.

3.7 CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO DE UNIVERSALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES – FUST

Em mandado de segurança impetrado por diversas empresas do ramo de telecomunicações, discutiu-se a incidência da Cide ao Fust, não necessariamente quanto à referibilidade, o pertencimento do grupo de empresas à atividade afetada, mas argumentam que os recursos não são integralmente aplicados na atuação

²⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 973.382, decisão monocrática do Ministro Relator Hernan Benjamin, publicada em 06/11/2008.

estatal que lhes afeta, nos termos do art. 5º da Lei nº 9.998/2000. Em que pese os contribuintes terem se sagrado vencedores em primeira e segunda instância por razões diversas, o argumento acima citado foi analisado pela ótica da referibilidade, sendo refutado no voto do relator.

O acórdão restou assim ementado, destacando-se apenas os itens pertinentes:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO DE UNIVERSALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES – FUST. AGRAVO RETIDO. DESCUMPRIMENTO DO ART. 523, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INADEQUAÇÃO DA VIA E DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. COMPENSAÇÃO. SÚMULA 213/STJ. LEI COMPLEMENTAR E REQUISITO DA REFERIBILIDADE. INEXIGIBILIDADE. *BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA. NÃO-CUMULATIVIDADE. ABRANGÊNCIA A TODAS AS EMPRESAS DE TELECOMUNICAÇÃO E AO CUSTO EILD.

1. ...

5. A contribuição de intervenção no domínio econômico não necessita de lei complementar para a sua instituição, assim como não é obrigatório o requisito da referibilidade, conforme se observa do seguinte precedente do egrégio Supremo Tribunal Federal Com efeito, “a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de ser dispensável a edição de lei complementar para a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico, bem como pela desnecessidade de vinculação direta entre os benefícios dela decorrentes e o contribuinte” (ARE-AgR 710133, rel. Min. Rosa Weber).

6....

8. A aplicação dos recursos na área da educação não invalida o FUST, visto que o requisito da referibilidade não se aplica às contribuições de intervenção no domínio econômico, ou seja, da “*desnecessidade de vinculação direta entre os benefícios dela decorrentes e o contribuinte*”.

15. Apelação da parte impetrante parcialmente provida.²⁸⁶

A citação da ementa desobriga a reprodução de trechos do voto do relator em razão de sua clareza. Conferiu legalidade à aplicação de recursos arrecadados nessa Cide em área da educação, sem qualquer exame quanto à afetação ao contribuinte da atuação estatal financiada pela contribuição. Poderia ter sido avaliada a própria natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, já que, em tese, a aplicação dos recursos em educação a aproxima de contribuição de finalidade social. A decisão analisou a questão pela ótica da referibilidade, manifestando que a referibilidade não se aplicaria às contribuições de intervenção no domínio econômico.

²⁸⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível nº 2006.34.00.000369-4, Relator Des. Hercules Fajoses, Sétima Turma, decisão unânime, publicado em 20/05/2016.

Mais uma vez se tem a referibilidade distorcida pela jurisprudência. A confusão feita por alguns órgãos colegiados de que o contribuinte argumenta a referibilidade direta, que dá ensejo às decisões que seguem pelo reconhecimento da aplicação exclusiva às taxas, além de ignorar que a atuação estatal nem sempre acarreta vantagem, desobriga o Judiciário de realizar o efetivo controle quanto à aplicação dos recursos. É inegável o comodismo dessa orientação, especialmente pela dificuldade de se compreender a validação finalística das contribuições, tão bem explorada por Marco Aurélio Greco, mencionada no Primeiro Capítulo. Como o contribuinte se sagrou vencedor por outro fundamento, é possível que a questão da referibilidade não receba o devido enfoque pelos tribunais superiores, ainda sendo aguardado o julgamento dos respectivos recursos especial e extraordinário.

3.8 CONTRIBUIÇÃO PARA O FOMENTO DA RADIODIFUSÃO PÚBLICA

Em sede de mandado de segurança coletivo impetrado pelo Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular Pessoal – Sinditelebrasil²⁸⁷, questionou-se a incidência da Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública, cuja arrecadação é destinada à Empresa Brasil de Comunicação S/A, prevista no art. 32 da Lei nº 11.652/2008, sob o argumento de que haveria ofensa à referibilidade indireta, dentre outros.

Diante de pedido de liminar negado, a impetrante interpôs agravo de instrumento, o qual foi julgado pelo órgão colegiado. A decisão desse recurso a ser analisada apresenta a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO À EBC. RADIODIFUSÃO. FINALIDADE EDUCATIVA. LEI N. 11.652/2008. LEGITIMIDADE. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. OBEDIÊNCIA. MP 398/2007. CONVERSÃO EM LEI. EXERCÍCIO 2009. DECLARAÇÃO DE LEGALIDADE DE CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA. IMPOSSIBILIDADE DE ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. 1. A contribuição à EBC tanto pode ser considerada de intervenção no domínio econômico como contribuição social geral (art. 149 da Constituição). 2. Anterioridade observada: conversão da MP 398/2007. 3. Unidade de medida com base no número da quantidade de estações/terminais reflete a capacidade contributiva da empresa e está de acordo com autorização do art. 149, § 2º, III, "b", da CF/88 - alíquotas específicas). 4. Garantia do direito individual à informação (art. 5º, XIV, CF/88). 5. Referibilidade: inexistência. A contribuição cobrada das empresas de radiodifusão visa permitir o serviço público de informação

²⁸⁷ Autos nº 0017809-08.2009.4.01.3400 JFDF, pendente de julgamento apelação cível pelo TRF1.

educativa à população. 6. "Reconhecer, em sede de liminar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, para o fim de deferir a medida, representa, de regra, precipitação (...). Se, amanhã, os Tribunais Superiores derem pela inconstitucionalidade do ato normativo, terá ocorrido, com a concessão da liminar, grave atentado à ordem pública, em termos de ordem jurídico-constitucional" (STF, SS n. 1.853/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 04/10/2000). 7. O alegado periculum in mora já está sepultado pela decisão que determinou o depósito judicial em conta única do Tesouro Nacional, noticiado pela CAIXA ECONÔMICA FEDERAL, no AI 2009.01.00.043594-8/DF, dos valores exigíveis pelo comando da Lei n. 11.652/2008 de forma que, assegurado o Juízo, nenhum prejuízo advirá ao agravante. 8. Agravo de instrumento desprovido. A Turma, à unanimidade, negou provimento ao agravo de instrumento. (TRF da 1ª Região, Agravo de Instrumento nº 001557971.2010.4.01.0000, Relator Des. Leomar Barros Amorim de Sousa, Oitava Turma, decisão unânime, publicado em 16/09/2011)

O referido dispositivo mencionado acima expressamente estabelece que a contribuição tem “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.” Enquanto isso, o art. 3º da mencionada lei prescreve os objetivos dos serviços de radiodifusão pública prestados direta ou indiretamente pelo Executivo:

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.

No mandado de segurança, houve pedido de concessão de liminar, o qual foi negado. Contra a decisão, interpôs-se agravo de instrumento, cuja liminar foi, igualmente, negada. Trechos da fundamentação dessa decisão foi compilada para o voto do relator, ao julgar o referido recurso, que assim dispunha:

Primeiro, temos séria dúvida quanto à descaracterização da contribuição como sendo de intervenção no domínio econômico, posto que a intervenção estatal visa corrigir uma distorção no meio de radiodifusão quanto à apresentação programas educativos. Nesse sentido colhe-se do art. 3º:

[...]

Assim, não há a referibilidade aos contribuintes, mas ao setor objeto da intervenção. Os contribuintes, empresas de radiodifusão, contribuirão para a difusão de programas de caráter educativo, fomento da cidadania e outros objetivos sociais, o que não é executado com efetividade pelas entidades privadas.

Aliás, diga-se de passagem, que a intervenção direta nas atividades dessas empresas poderia caracterizar-se como ato do Estado contra a liberdade de expressão, várias vezes equiparado à “censura”.

Sendo assim, parece legítima a intervenção para colmatar a lacuna na informação educativa.

De outro lado, a contribuição poderia se enquadrar como contribuição social geral, de competência da União (art. 149 da Constituição), submetida à legislação ordinária.

A decisão, apesar de ter o mérito de não afastar a referibilidade indireta como elemento das contribuições de intervenção no domínio econômico, equivoca-se na aferição da afetação ao grupo.

A questão atinente à referibilidade nessa contribuição é a de que a atividade financiada pela Cide não afeta os contribuintes, seja por não produzir qualquer benefício ao grupo, seja por não decorrer de atuação dos mesmos. Não traz qualquer vantagem aos obrigados a inserção de emissora de televisão estatal transmitindo conteúdo, ainda que educativo, para concorrer pela audiência com as demais empresas do segmento. E, diferentemente do que constou do voto do relator, não é a atuação das demais empresas que acarreta ausência de conteúdo educativo. Não se trata de resíduo da atividade dos próprios contribuintes. Observe-se também que o Código Brasileiro de Telecomunicações - CBT, Lei nº 4.117/1962, limita apenas o conteúdo contra abusos, em seu art. 52, mas não estabelece obrigação de exibição de programação específica. Realmente, com isso as empresas de radiodifusão não produzem conteúdos educativos como desejado, pressupondo-se que isso não tenha apelo ao grande público, mas a contribuição

que se volta a financiar empresa pública que tenha a finalidade de suprir esse tipo de programa tem nítido caráter de contribuição social.

Poderia ser considerada como contribuição de intervenção no domínio econômico se fomentasse agentes privados do setor a exhibir conteúdo educativo, em política semelhante à da Condecine. Não sendo o caso, discorda-se da compreensão tida no julgado.

3.9 REFERIBILIDADE EM OUTRAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Nos subtópicos acima, examinou-se a referibilidade indireta nas contribuições de intervenção no domínio econômico. Considerando que as contribuições no interesse das categorias econômicas ou profissionais e as contribuições para o regime próprio de previdência dos servidores dos Estados, Municípios e dos militares, também são contribuições especiais, investiga-se como a referibilidade indireta foi observada pelo Judiciário em dois precedentes que tratam das duas (sub)espécies de contribuições.

3.9.1 Anuidades de Conselhos Profissionais de Fiscalização

Os conselhos de fiscalização das atividades profissionais regulamentadas são autarquias especiais federais, que exercem poder de polícia, de tributar e de punir, e as anuidades cobradas constituem contribuições no interesse das categorias econômicas e profissionais, previstas no artigo 149 da CF, na esteira da jurisprudência do STF, conforme assentado na ADI 4.697²⁸⁸. Como sustentado no capítulo anterior, tais exações também são contribuições especiais, uma vez lhes serem inerentes a referibilidade indireta.

Questão tratada no STJ é a definição do fato gerador de tais contribuições, se a inscrição no conselho de classe é bastante para originar a referida obrigação tributária ou se a tributação é dependente de efetiva prestação de serviços profissionais.

De plano se adianta que os precedentes tratados não versam sobre referibilidade indireta, o que não impede de se promover nova reflexão sob essa

²⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Relator Ministro Edson Fachin, Plenário, decisão por maioria, vencidos os Ministros Marco Aurélio de Mello e Rosa Weber, publicado em 30/03/2017.

ótica, especialmente porque isso pode acarretar resultado diverso do apresentado pelo STJ no julgamento dessa matéria.

A Lei nº 12.514/2011 parametrizou as contribuições no interesse das categorias profissionais, respeitando a legislação especial de cada atividade. Em seu artigo 5º, estabeleceu-se que “O fato gerador das anuidades é a existência de inscrição no conselho, ainda que por tempo limitado, ao longo do exercício.”

O entendimento do STJ anteriormente a essa lei seguia no sentido de que a efetiva prestação do serviço profissional era necessária para legitimar a cobrança. No Recurso Especial nº 963.115²⁸⁹, a Segunda Turma entendeu que “o núcleo da norma pressupõe que a existência do registro presume o efetivo exercício da profissão sindicalizada”, e que a presunção de liquidez e certeza da certidão de dívida ativa é relativa, podendo ser afastada. Então, “o contribuinte que pretende exonerar-se da cobrança deverá pleitear o cancelamento e comprovar com eficácia *ex-tunc* que não exercia efetivamente a profissão.” No mesmo sentido se manifestou a Primeira Turma no REsp nº 786.736²⁹⁰.

Com o advento da nova lei, a Segunda Turma do STJ decidiu que a partir da Lei nº 12.514/2011, o fato gerador das contribuições devidas aos órgãos de classe seria o respectivo registro, independentemente da efetiva prestação de serviços profissionais.²⁹¹ Menciona que a jurisprudência do tribunal segue nesse sentido, sem referenciar qualquer outro julgado, e nos antigos precedentes entendia-se pela relatividade da presunção da inscrição no órgão de classe para legitimar a tributação, nos recentes a literalidade do artigo 5º da Lei nº 12.514/2012 tornou irrelevante a comprovação da ausência de atuação profissional para desconstituir a obrigação tributária.

Em pesquisa adicional, também não se encontrou precedente anterior nesse sentido. Posteriormente, a Primeira Turma manifestou-se na mesma linha.²⁹²

²⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 963.115, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, decisão unânime, publicado em 04/10/2007.

²⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 786.736, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, decisão unânime, publicado em 02/04/2007.

²⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.387.415, Relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, decisão unânime, publicado em 11/03/2015.

²⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.507.212/RS, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, decisão unânime, publicado em 03/09/2015.

O entendimento a partir da nova lei distorce a figura da contribuição no interesse das categorias econômicas e profissionais, justamente por força da referibilidade indireta. Como manifestado acima, os contribuintes dessa espécie tributária são os próprios profissionais que compõem o órgão. Tais indivíduos formam um grupo cuja atuação estatal lhes é referida. Entretanto, como visto, o pertencimento a esse grupo não pode ser ficto, deve ser efetivo. Por razões de praticabilidade, admite-se que a declaração precedente do profissional valha como prova do (não) exercício da profissão, materializado pelas inscrição e baixa nos respectivos registros. Trata-se de formalização do fato. Conforme defende Paulo de Barros Carvalho, “formalizar significa construir as normas individuais e concretas, que apresentam em seu consequente o vínculo obrigacional, ora atribuído ao contribuinte, ora ao Fisco.”²⁹³ Se o pertencimento ao grupo não pode ser ficto, a declaração do contribuinte que comprova o seu (não) pertencimento deve constituir presunção relativa, podendo, posteriormente, ser desconstituída.

Ou seja, pouco importa a literalidade do art. 5º da Lei nº 12.514/2011, pois ainda que imponha que o fato gerador da obrigação tributária seja a manutenção de registro em órgão de classe, tal norma deve se sujeitar à interpretação conforme à Constituição, adotando-se como parâmetro o art. 149 da CF. Como o pertencimento ao grupo para se justificar a sujeição passiva nas contribuições especiais pode ser questionado junto ao Judiciário, a inscrição em órgão de classe deve ser lastreada pela efetiva atuação profissional.

3.9.2 Contribuições ao regime próprio de previdência e custeio de prestação de serviços de assistência à saúde do servidor público

Como demonstrado, o artigo 149, §1º da CF autoriza que Estados, Distrito Federal e Municípios instituem contribuições sociais para o custeio do regime de previdência próprio de seus servidores, que, por sua vez, possui fundamento no art. 40 da CF. Essa contribuição, diferentemente das demais contribuições sociais, possui referibilidade indireta, uma vez que os contribuintes compõem o grupo afetado pela atuação estatal serão tributados os servidores de cargo efetivo das

²⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*, p. 944.

Administrações Estaduais e Municipais, para fazerem jus a benefício previdenciário futuro.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.106, a Lei Complementar Estadual nº 64/2002 foi questionada pelos seguintes argumentos. O artigo 79 estendia “aposentadoria a servidores não titulares de cargos efetivos e pensão a seus dependentes”, quando, concomitantemente, o artigo 40 estabelece a abrangência do regime próprio de previdência apenas aos servidores de cargos efetivos. Os funcionários de cargos não efetivos são atendidos pelo Regime Geral de Previdência Social, conforme § 13 do art. 40 da CF, o que impediria a instituição para tais indivíduos de contribuição especial para o regime próprio.

Além disso, o artigo 85 da referida lei local estabelecia que o Instituto de Previdência dos Servidores de Minas Gerais deveria prestar “assistência médica, hospitalar, odontológica, farmacêutica e complementar” aos servidores titulares ou não de cargo efetivo da Administração, sendo esse serviço custeado por outra contribuição sobre a remuneração de contribuição e dos proventos. Essa contribuição seria compulsória, e em razão disso, sustentou-se que o art. 40 da CF não autorizava que os respectivos entes instituíssem contribuição especial para financiamento aos demais setores da seguridade social que não fosse a previdência e a assistência social. A ação foi julgada procedente e a ementa do acórdão foi editada da seguinte forma:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 79 e 85 DA LEI COMPLEMENTAR N. 64, DE 25 DE MARÇO DE 2002, DO ESTADO DE MINAS GERAIS. IMPUGNAÇÃO DA REDAÇÃO ORIGINAL E DA REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI COMPLEMENTAR N. 70, DE 30 DE JULHO DE 2003, AOS PRECEITOS. IPSEMG. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL DOS SERVIDORES DO ESTADO DE MINAS GERAIS. BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E APOSENTADORIA ASSEGURADOS A SERVIDORES NÃO-TITULARES DE CARGO EFETIVO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO § 13 DO ARTIGO 40 E NO § 1º DO ARTIGO 149 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. ACÇÃO DIRETA JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE. 1. Artigo 85, caput, da LC n. 64 estabelece que "o IPSEMG prestará assistência médica, hospitalar e odontológica, bem como social, farmacêutica e complementar aos segurados referidos no art. 3º e aos servidores não titulares de cargo efetivo definidos no art. 79, extensiva a seus dependentes". A Constituição de 1988 --- art. 149, § 1º --- define que "os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefícios destes, de sistemas de previdência e assistência social". O preceito viola o texto da Constituição de 1988 ao instituir contribuição compulsória. Apenas os servidores públicos titulares de cargos efetivos podem estar compulsoriamente filiados aos regimes próprios de previdência.

Inconstitucionalidade da expressão "definidos no art. 79" contida no artigo 85, caput, da LC 64/02. 2. Os Estados-membros não podem contemplar de modo obrigatório em relação aos seus servidores, sob pena de mácula à Constituição do Brasil, como benefícios, serviços de assistência médica, hospitalar, odontológica, social, e farmacêutica. O benefício será custeado mediante o pagamento de contribuição facultativa aos que se dispuserem a dele fruir. 3. O artigo 85 da lei impugnada institui modalidade complementar do sistema único de saúde --- "plano de saúde complementar". Contribuição voluntária. Inconstitucionalidade do vocábulo "compulsoriamente" contido no § 4º e no § 5º do artigo 85 da LC 64/02, referente à contribuição para o custeio da assistência médica, hospitalar, odontológica e farmacêutica. 4. Reconhecida a perda de objeto superveniente em relação ao artigo 79 da LC 64/02, na redação conferida LC 70/03, ambas do Estado de Minas Gerais. A Lei Complementar 100, de 5 de novembro de 2007, do Estado de Minas Gerais --- "Art. 14. Fica revogado o art. 79 da Lei Complementar nº 64, de 2002". 5. Pedido julgado parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade: [i] da expressão "definidos no art. 79" --- artigo 85, caput, da LC 64/02 [tanto na redação original quanto na redação conferida pela LC 70/03], ambas do Estado de Minas Gerais. [ii] do vocábulo "compulsoriamente" --- §§ 4º e 5º do artigo 85 [tanto na redação original quanto na redação conferida pela LC 70/03], ambas do Estado de Minas Gerais.²⁹⁴

As duas contribuições merecem ser objeto de análise, sob o prisma da referibilidade. Quanto à contribuição previdenciária dos servidores titulares de cargos não efetivos, em que pese a alegação de perda do objeto da matéria ante a revogação do artigo 79 pela Lei Complementar Estadual de nº 100/2007, houve a declaração de inconstitucionalidade, reafirmada nos seguintes Embargos de Declaração. Obviamente que, com a exclusão dos servidores titulares de cargos não efetivos do regime próprio de previdência, a respectiva contribuição tornou-se indevida por não serem os contribuintes afetados pela atuação estatal custeada pela contribuição.

Com relação a segunda contribuição, tem-se um ponto muito forte que marca a contribuição especial como tributo vinculado cuja referibilidade ao contribuinte é imediata. Concomitantemente ao julgamento da referida ADI, o STF julgou o Recurso Extraordinário nº 573.540²⁹⁵, também no sentido de que tal exação seria inconstitucional, reafirmando que, dada a compulsoriedade, a contribuição teria natureza tributária. Foi julgada inconstitucional em ambas ações porque os Estados não teriam competência tributária para instituir contribuição especial para o custeio do serviço de assistência à saúde de seus servidores, extrapolando a norma do art.

²⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.106, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, decisão unânime, publicado em 24/09/2010.

²⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 573.540, Relator Ministro Gilmar Mendes, decisão unânime, publicado em 11/06/2010.

149, § 1º da CF. Dessa forma, a contribuição passaria a ser facultativa àqueles que tivessem interesse em perceber seus benefícios. Em sede de Embargos de Declaração na ADI, o STF modulou os efeitos da decisão, atribuindo eficácia *ex nunc*, para que a legitimidade da contribuição até o julgamento de mérito da ação.

As razões apresentadas no voto do relator Ministro Luiz Fux evidenciam a noção de referibilidade indireta das contribuições especiais adotada neste estudo e refletem sua aceitação pelo STF. Justificou-se a atribuição de efeitos prospectivos porque a exigência da contribuição compulsória se deu, ao menos por oito anos, desde a edição da Lei Complementar 70/2002 até a declaração de inconstitucionalidade, de modo que, ao longo desse período, a arrecadação foi aplicada na prestação de serviços de assistência à saúde à disposição dos servidores e dependentes para utilização quando fosse necessária. Como os custos são irrecuperáveis, seria muito difícil a “restauração por completo do *status quo ante*.” Deve-se destacar o seguinte trecho do voto:

Reforça este ponto a natureza contraprestacional dos valores arrecadados pelo Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais (IPSEMG). Tratava-se de contribuições sociais, as quais, como é sabido, diferem dos impostos pela afetação específica que lhes é peculiar. É essa vinculação específica entre benefício e contribuição que atualmente impede todo servidor não-contribuinte de usar o serviço. Considero então que também não se pode alterar o passado para fazer com que o uso pretérito do serviço (potencialmente ou em concreto) pudesse ocorrer sem pagamento do valor prescrito em lei.

O voto reconhece as contribuições como tributos vinculados, bem como o liame entre benefício e contribuição aos indivíduos a que tiveram dispostos os serviços de assistência à saúde, ou seja, o grupo afetado. Essa fundamentação deve ser compreendida não como a da modulação dos efeitos da decisão, mas do próprio mérito para se negar a restituição dos valores, ao menos dos pagamentos realizados anteriormente à propositura da ação.

3.10 CONCLUSÕES PARCIAIS SOBRE A REFERIBILIDADE INDIRETA NA JURISPRUDÊNCIA

A questão da referibilidade indireta nas contribuições especiais foi abordada no STF, quando do julgamento do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante. Não necessariamente se tratava de um caso em que o contribuinte estivesse negando sua condição de membro do grupo afetado, mas, como visto, houve manifestação expressa no voto do relator de que a característica das contribuições especiais é a referibilidade indireta.

Quanto ao precedente da contribuição ao Sebrae, apesar de a decisão de segunda instância ter fundamentado a não obrigatoriedade da referibilidade indireta nas contribuições e o voto do Relator (vencedor) não a ter refutado, a fundamentação atribuída na decisão do STF é contraditória à decisão recorrida, uma vez que o Relator, em seu voto, menciona que o dever de as empresas arcarem com a contribuição para custear atuação estatal em favor de outras de menor porte decorre da inserção dessas contribuintes nas atividades econômicas disciplinadas pela Constituição. Se as relações entre empresas de diversos portes podem ser vistas para além do aspecto concorrencial, sendo encaradas sob um prisma negocial, em que as pequenas precisem se desenvolver para conseguir fornecer e adquirir bens e serviços de empresas de maior porte, e ainda, que empresas de todos os portes formam um único grupo, então há referibilidade indireta nessa contribuição.

Quanto à contribuição ao Incra, o STJ, emitindo juízo *obiter dictum*, lança conclusões indevidas quanto à ausência de referibilidade indireta nas Cides. Ainda que fosse necessário aquele tribunal decidir a natureza jurídica daquela contribuição, se Cide ou Contribuição Social, bastaria que observasse a destinação dos recursos arrecadados. A referibilidade nas contribuições especiais não é tema infraconstitucional. E, no mérito, partiu a Ministra Relatora de conclusões doutrinárias isoladas que colocam a Cides e as contribuições sociais de um lado, não existindo referibilidade indireta, e de outro as contribuições corporativas. No tópico respectivo foi demonstrada a improcedência dessa construção interpretativa.

Ao sujeitar a matéria ao exame do STF, houve, em um primeiro momento, o não reconhecimento da repercussão geral. Posteriormente, em outro caso, a corte

reconheceu a existência de repercussão geral, e aguarda-se julgamento do respectivo recurso extraordinário.

Entre o julgamento da repercussão geral nos dois recursos extraordinários citados acima, que trataram da contribuição ao Incra, foi levada ao STF o questionamento quanto à referibilidade na Cide Royalties, que estabeleceu tributação direcionada a não residentes. O recurso não foi conhecido, uma vez que, segundo a turma, o posicionamento da jurisprudência do tribunal seria pela ausência de referibilidade nas Cides.

Quando do julgamento do Adicional de Tarifa Portuária, houve manifestação quanto à referibilidade indireta no voto do Ministro Nelson Jobim, que seguiu o voto do Ministro Ilmar Galvão, que, por sua vez, abriu a divergência quanto à natureza do tributo, sendo seguido pela maioria. Não houve qualquer oposição à manifestação de Jobim, ainda que o caso não se tratasse, propriamente, de referibilidade.

Com relação novamente à contribuição ao Sebrae, dessa vez questionando a exigência perante entidades sem fins lucrativos, o STJ não admitiu o recurso especial, e o STF, em decisão colegiada, apesar de reconhecer que as Cides se situam em posição intermediária entre as taxas e os impostos, por servirem de financiamento à atuação estatal que afeta o grupo específico de contribuintes, esquivou-se de decidir se as cooperativas são entidades sem fins lucrativos porque isso, supostamente, exigiria interpretação da legislação infraconstitucional, representando, quando muito, ofensa reflexa à Constituição.

Ao decidir a modulação dos efeitos da decisão que tratou da inconstitucionalidade da lei estadual de Minas Gerais que instituiu contribuição social para custeio de serviços de saúde em favor dos servidores estaduais, entendeu que não se poderia atribuir efeito *ex tunc*, uma vez que, em se tratando de contribuição social, tem-se tributo vinculado a atividade estatal, e, ao longo da vigência da norma, a arrecadação financiou a atuação estatal em favor dos servidores públicos estaduais e seus dependentes, confirmando o liame entre benefício e contribuição.

Logo se vê que o STF teve oportunidades de solucionar a controvérsia da referibilidade desde o julgamento da contribuição ao Sebrae. Como não a tratou de maneira incisiva, a questão permanece sendo discutida nos tribunais, gerando

insegurança jurídica. Observou-se acima que as contribuições ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações e ao Fundo para Radiodifusão Pública, em decisões do Tribunal Regional Federal da 01ª Região, exemplificativamente, não examinaram adequadamente a referibilidade indireta quando provocados, o que sugere que o STF tenha falhado em sua função de tribunal superior de dizer o Direito Constitucional em última instância, direcionando a orientação dos demais tribunais. No STJ, a ausência de consideração do argumento da referibilidade indireta no exame da inexigibilidade da contribuição no interesse das categorias econômicas ou profissionais quando o contribuinte comprovadamente não tiver exercido a atividade regulada também confirma a falha no direcionamento da questão pelo STF.

Não há indicativos de que o STF tenha afastado a exigência de referibilidade indireta às Cides, apenas não se posicionou de forma satisfatória, para pacificar questão antiga da jurisprudência brasileira. Essa questão não escapou da análise de Ricardo Mariz de Oliveira, que defende que o STF deve se manifestar de forma científica e coerente sobre todos os pontos acerca das Cides. Em isso não ocorrendo, o Sistema Constitucional Tributário “restará prejudicado em favor da União”²⁹⁶, uma vez que as Cides são instituídas e cobradas sem que se tenha a segurança de sua constitucionalidade. Infelizmente é bastante atual a lição de Ataliba, em 1978: “grande parte dos feitos julgados pelo STF dizem respeito à classificação dos tributos e, desde 1891 até hoje, depois de mais de oitenta anos, ainda não há jurisprudência que possa fixar com segurança os critérios, a classificação dos tributos.”²⁹⁷

Oportunidades futuras para resolver as questões ainda não definidas quanto à referibilidade indireta são previstas, no RE 630.898, que trata da contribuição ao Incra, e no RE 928.943, que trata da Cide *Royalties*, além da Condecine Teles, como demonstrado no capítulo a seguir.

²⁹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Concessionárias, Permissionárias e Autorizadas de Energia Elétrica – “Aplicação” obrigatória de Recursos (Lei 9.991). In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 379 e 388.

²⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 74.

4. REFERIBILIDADE NA CONDECINE

4.1 HISTÓRICO NORMATIVO – DA POLÍTICA DO GOVERNO PROVISÓRIO À ATUAL CONDECINE

A política de incentivo ao cinema nacional, a reboque da criação da Associação Brasileira Cinematográfica e da Associação Cinematográfica de Produtores Brasileiros, iniciou com a edição do Decreto nº 21.240/1932. Como relata Cláudio Aguiar Almeida, vivia-se uma época em que os cineastas brasileiros atuavam de forma esparsa pelo País, à base de seu esforço individual, em um mercado dominado pelo cinema estrangeiro. Em 1926, o periódico Cinearte foi lançado e serviu de instrumento para troca de experiências, divulgação de informações técnicas e manifestações quanto às dificuldades da atuação cinematográfica brasileira, consagrando-se como o principal instrumento de campanha em prol do cinema nacional. Diante de políticas de proteção da produção cinematográfica de países como Itália, URSS e Alemanha, o periódico protestava contra o descaso das autoridades brasileiras. Para buscar seu apoio, argumentava seu potencial educativo e propagandístico, defendendo medidas protecionistas, como a obrigatoriedade de exibição de filmes nacionais nos cinemas.²⁹⁸

O contexto histórico mundial é ainda ressaltado por Almeida, que menciona que as manifestações da Cinearte pregavam a superação de dogmas liberais em prol de intervenção estatal no cinema, o que não comoveu as autoridades da República Velha. Somente com a Revolução de Trinta é que se pode observar a motivação necessária para maior intervenção estatal no cinema. Com o surgimento do cinema falado, bem como a desvalorização do Mil-Réis, o cinema brasileiro passou a vivenciar um cenário de intensa atividade. Importadores e exibidores criaram a Associação Brasileira Cinematográfica, em 1931, e um grupo de produtores brasileiros, cujos interesses divergiam daquela associação, criou a Associação Cinematográfica de Produtores Brasileiros, em 1932. As pressões políticas desses segmentos impulsionaram a edição do Decreto nº 21.240/1932.²⁹⁹

²⁹⁸ ALMEIDA, Cláudio Aguiar. O cinema brasileiro no Estado Novo: o diálogo com a Itália, Alemanha e URSS. *Revista de Sociologia e Política*, nº 12, São Paulo, p. 121-129, jun./1999. p. 121.

²⁹⁹ ID., p. 122.

O referido decreto nacionalizou a censura (art. 1º), obrigando que todo filme, para ser exibido, deveria ter autorização do Ministério da Educação e da Saúde Pública (art. 2º), obtido mediante exibição à Comissão de Censura e pagamento da “Taxa Cinematográfica para Educação Popular” (art. 3º). Os fundamentos para a interdição do filme, no todo ou em parte, foram estabelecidos nos incisos do art. 8º.

A Taxa Cinematográfica para Educação Popular previa alíquota específica de \$3 por metro de filme, “de todos os filmes apresentados à censura, qualquer que seja [fosse] o seu número de cópias” (art. 18), sendo recolhida “à tesouraria do Departamento Nacional do Ensino”, mantendo escrituração especial (art. 19). A emissão dos certificados de autorização também originava a cobrança de taxa (art. 20). O produto da arrecadação da Taxa Cinematográfica era destinado ao Ministério da Educação e Saúde Pública, órgão competente para regular sua aplicação (art. 21, parágrafo único), bem como a órgão vinculado ao referido ministério com a competência “não só a estudar e orientar a utilização do cinematógrafo, assim como dos demais processos técnicos que sirvam como instrumentos de difusão cultural” (art. 22).

Com a edição do Decreto-Lei nº 1.949/1939, houve reestruturação da política cinematográfica nacional. A Constituição de 1937, que inicia o Estado Novo, tinha cunho autoritário, e ainda que outorgada, legitimada pelo decreto de estado de guerra e fechamento do Congresso Nacional, não foi integralmente respeitada pelos titulares do poder.³⁰⁰ Uma Constituição que, de seu preâmbulo, destacou o motivo da “infiltração comunista” que demandaria remédios “de caráter radical e permanente”, estabelecia, conforme apontou Freitas Palma, a supremacia do Poder Executivo sobre os demais poderes, além de permitir o culto à personalidade do governante, típica de um modelo fascista muito bem explorada pelo Departamento de Imprensa e Propaganda (DIP). Dissolveu as câmaras legislativas Federal, estaduais e municipais, conforme art. 178, de modo que Getúlio Vargas, o ditador, “poderia exercer suas funções governamentais ancorado na expedição de decretos-leis que versassem sobre todas as matérias legislativas que fossem de competência da União (art. 180).”³⁰¹

José Afonso da Silva aduz que diversos dispositivos não foram aplicados, e que, com a concentração dos Poderes Executivo e Legislativo pelo Presidente da

³⁰⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, p. 332.

³⁰¹ PALMA, Freitas. *História do direito*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 426.

República, houve “ditadura pura e simples”, porque legislava pelos Decretos-Leis que, posteriormente, o próprio aplicava como Chefe do Poder Executivo.³⁰²

A legitimação do Estado Novo, oriunda de um golpe, era o objetivo da propaganda estatal como instrumento de persuasão das massas.³⁰³ Entretanto, no âmbito do cinema, houve frustração dos produtores brasileiros quanto ao incentivo do cinema nacional e da proteção contra o cinema estrangeiro.³⁰⁴ De qualquer forma, o referido decreto-lei manteve a política de censura (art. 14 e seguintes), bem como a Taxa Cinematográfica para Educação Popular (art. 42), sendo que parte de sua arrecadação seria destinada à “distribuição de prêmios entre os produtores de filmes nacionais” (arts. 43 e 121).

A taxa foi extinta pelo artigo 13 do Decreto-Lei nº 43/1966. O mesmo Decreto-Lei instituiu a “Contribuição para o desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional, calculada por metro linear de cópia, positiva de todos os filmes destinados à exibição comercial em cinemas ou televisões” (art. 11, II). Essa contribuição era destinada ao Instituto Nacional do Cinema, também criado nesse Decreto-Lei, sendo uma “autarquia federal, com autonomia técnica, administrativa e financeira, diretamente subordinada ao Ministério da Educação e Cultura” (art. 2º). Tal autarquia era encarregada da formulação e execução da “política governamental relativa à produção, importação, distribuição e exibição de filmes, ao desenvolvimento da indústria cinematográfica brasileira, ao seu fomento cultural e à sua promoção no exterior” (art. 1º).

É de se esclarecer que a figura da contribuição de intervenção no domínio econômico surgiu apenas na Constituição de 1967, no art. 157, § 9º. Ou seja, a nova contribuição ainda se tratava de uma taxa de poder de polícia, com respaldo no inciso I do art. 30 da Constituição de 1946 e no art. 77 do CTN. O certificado de censura somente seria expedido diante do recolhimento da referida contribuição, conforme art. 24, § 1º do referido decreto-lei.

O Decreto-Lei nº 869/1969 autorizou a criação da Empresa Brasileira de Filmes Sociedade Anônima (Embrafilme), incorporando parcela das atribuições do

³⁰² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 83.

³⁰³ CAPELATO, Maria Helena. Propaganda política e controle dos meios de comunicação. In: PANDOLFI, Dulce. (Org.). *Repensando o Estado Novo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999. p. 170.

³⁰⁴ ALMEIDA, Cláudio Aguiar. Op. cit. p. 127.

Instituto Nacional do Cinema. Com o advento da Lei nº 6.281/1975, o Instituto Nacional do Cinema foi extinto e suas atribuições foram repassadas à Embrafilme (arts. 1º e 2º). A contribuição para o desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional sofreu aprimoramento de sua materialidade pelo Decreto-Lei nº 1.900/1981.

Além da referida contribuição, a Embrafilme também tinha como receita o percentual de quarenta por cento sobre o imposto devido relativo à importação de películas, conforme art. 45 da lei nº 4.131/1962 (redação dada pelo Decreto-Lei 862/1965), assemelhando-se esse “adicional” à atual Condecine Remessa, como será visto adiante.

A Embrafilme foi extinta pela Medida Provisória nº 151/1990, e o produto da arrecadação da contribuição foi destinado ao Tesouro Nacional, para serem aplicados pela Secretaria da Cultura da Presidência da República, conforme art. 6º, I do Decreto nº 575/1992.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.228-1/2001, foi criada a Agência Nacional do Cinema - Ancine e alterada a legislação da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional, que nessa Medida Provisória recebeu a abreviatura de Condecine. Neste trabalho, utiliza-se a expressão Condecine apenas para as contribuições previstas nessa Medida Provisória, uma vez que se entendeu que, anteriormente, não se tinha contribuição de intervenção no domínio econômico, mas taxa de poder de polícia, conforme mencionado acima.

No regime atual, apesar de as obras ainda deverem ser registradas no órgão competente com o prévio pagamento do tributo (arts. 25, 28, 29 e 30 da Medida Provisória), não mais se tem o regime de censura (arts. 5, IX e 220, §2º da Constituição), de modo que não se trata mais de uma taxa de poder de polícia, e sim, efetivamente, de contribuição de intervenção no domínio econômico, voltada ao financiamento da política de incentivo ao mercado audiovisual.

A Medida Provisória criou três contribuições, todas previstas nos incisos e parágrafo único do art. 32.

A primeira contribuição é a Condecine Título. Em realidade, no seio dessa Cide, para este estudo, englobaram-se duas espécies de obras, quais sejam, a prevista no inciso I, que tem como hipótese de incidência “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”, e a prevista no inciso III, que estabelece como hipótese de incidência “a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional”.

A Condecine Teles foi inserida no texto da Medida Provisória pela Lei nº 12.485/2011 e incide sobre a “prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado”.

Por fim, a Condecine Remessa que foi inserida pelo parágrafo único ao estabelecer a hipótese de incidência o pagamento, de maneira geral, de “importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.” São essas três contribuições que terão a referibilidade analisada no tópico 4.4.

4.2 O PAPEL DA ANCINE NA POLÍTICA NACIONAL DO CINEMA

A Agência Nacional do Cinema foi criada pela Medida Provisória nº 2.228-1/2001. Até o ano de 2006, parte das receitas da Condecine estava vinculada diretamente à Ancine, por força do inciso I do art. 11 da referida Medida Provisória. Com a revogação desse dispositivo pela Lei nº 11.437/2006, a Condecine passou a ser destinada a fundo específico, tratado no tópico adiante. Como naquela oportunidade não houve alteração dos contribuintes que se sujeitavam à Condecine, faz-se necessário esclarecer o papel desempenhado pela Ancine para justificar a aplicação originária do produto de sua arrecadação e aferir se a alteração da destinação provoca abalos na referibilidade.

A Ancine é uma agência reguladora. A expressão “agência” é criticada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro, por entender ser um “modismo” oriundo do direito norte-americano de forma imprópria, pois nos Estados Unidos agência representa qualquer autoridade daquele governo, sujeitando-se ou não a controle de outra agência, exceto o Congresso e os tribunais. De outro lado, as agências brasileiras teriam se inspirado no direito europeu-continental, em que a Administração Pública tem organização complexa, em que os órgãos podem compor a Administração

Direta e Indireta, diferentemente dos Estados Unidos, em que toda a organização administrativa é estabelecida através de agências.³⁰⁵

O que configura uma agência reguladora não é a menção à natureza especial no texto de lei - a própria Ancine é criada na forma de “autarquia especial”, segundo o art. 5º da Medida Provisória 2.228-1/2001. As autarquias são figuras existentes no Brasil desde a década de 1940.³⁰⁶ Para que uma autarquia seja uma agência reguladora, deve guardar grau de independência da Administração Direta e possuir competências reguladoras, conforme a respectiva lei que a cria.³⁰⁷

O regime especial da agência é dado por sua maior autonomia, estabilidade de seus dirigentes por meio de mandatos fixos, de modo que as hipóteses de exoneração estão previstas em lei, impossibilitando a exoneração *ad nutum*, tendo suas decisões de caráter final, não cabendo revisão por outros órgãos administrativos.³⁰⁸

Para José dos Santos Carvalho Filho, a relevante novidade com as agências reguladoras foi o poder regulatório de setores desestatizados. As autarquias sempre foram órgãos voltados ao exercício de atividades tipicamente estatais. O processo originariamente chamado de “privatização” foi, em realidade, “desestatização”, uma vez que o que se privatizou não foi o serviço ou a atividade, mas seu executor.³⁰⁹

A regulação pelas agências representa intervenção no domínio econômico. Conforme assentou Paulo Cesar Melo da Cunha, “toda regulação representa uma intervenção imperativa traduzida em uma restrição de liberdade dentro de uma atividade empresarial”, admitindo, assim, o controle pelo princípio da proporcionalidade, da interferência estatal na propriedade e atividade privada, viabilizando a atuação e permanência dos agentes do mercado privado.³¹⁰

Mais específico é o posicionamento de Floriano Marques Neto, que defende que a atividade ordenadora da economia pelo Estado seria um imperativo

³⁰⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 596.

³⁰⁶ Decreto-Lei 6.016/1943

³⁰⁷ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico*, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 271.

³⁰⁸ PIETRO, DI, Maria Sylvia Zanella. Op. cit., p. 602.

³⁰⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Agências Reguladoras e Poder Normativo*. In: ARAGÃO, Alexandre Santos. (Coord.). *O Poder Normativo das Agências Reguladoras*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 63.

³¹⁰ CUNHA, Paulo César Melo da. *Regulação Jurídica da Saúde Suplementar do Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 148.

constitucional, conforme art. 174, devendo versar tanto sobre atividades econômicas em sentido estrito quanto nos serviços públicos, assim definidos pela lei ou pela Constituição. Nos serviços públicos a regulação seria inerente ao próprio regime. Na atividade econômica em sentido estrito ter-se-ia regulação dos setores relevantes ou essenciais da economia. Ou seja, não haveria subtração do Estado como titular do dever de ordenar a economia, mas uma mudança marcada pela substituição ou complementação da intervenção direta por intervenção indireta, que o autor denomina de “intervenção regulatória”.³¹¹

A regulação do mercado não deve ser voltada ao privilégio de determinado setor ou segmento. Andreia Cristina Bagatin conclui que a finalidade da regulação é a “tutela da existência, higidez e disponibilidade da atividade regulada à generalidade dos indivíduos (aqui compreendidos os usuários atuais e as gerações futuras)”, e isso significa que a regulação não deve estar a serviço de uma ou algumas partes a ela sujeitas, e sim da tutela da própria atividade, garantindo a oferta à generalidade dos indivíduos. Assim, ainda que a regulação estabeleça certas vantagens a determinados indivíduos em detrimento de outros, a predileção é meramente aparente.³¹²

Feitas essas observações breves introdutórias, passa-se a analisar o texto da Medida Provisória nº 2.228-1/2001 tocante à agência em comento, pertinentes à referibilidade da Condecine. O art. 5º criou a Ancine, “autarquia especial”, cuja diretoria possui mandato fixo de quatro anos, escolhidos pelo Presidente da República, aprovados pelo Senado, conforme art. 8º e parágrafos.

Além disso, o próprio texto do art. 5º a define como “órgão de fomento, regulação e fiscalização da indústria cinematográfica e videofonográfica, dotada de autonomia administrativa e financeira.” Ou seja, os requisitos lançados para que um órgão da Administração Indireta seja uma agência reguladora, autonomia e competência regulatória, estão presentes.

Os objetivos da Ancine previstos no art. 6º ultrapassam o mero interesse da indústria cinematográfica nacional. Não há dúvida que uma das funções da agência é corrigir o desequilíbrio notoriamente constatado entre as indústrias nacional e

³¹¹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Agências reguladoras independentes: fundamentos e seu regime jurídico*. Belo Horizonte: Forum, 2009. p. 42-43.

³¹² BAGATIN, Andreia Cristina. *Captura das agências reguladoras independentes*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 36.

estrangeira. Também é sensível que um dos objetivos mediatos é a valorização da cultura nacional, sem que isso descaracterize a intervenção no domínio econômico. Suportam essas duas afirmações os seguintes incisos do art. 6º:

Art. 6º A ANCINE terá por 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;

...

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;

...

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;

Mesmo dentro do mercado nacional, há previsão de tratamento vantajoso a determinados indivíduos, conforme se nota do inciso VI, demonstrando o reconhecimento da possibilidade de concentração da produção interna, limitando as manifestações culturais àquelas capazes de atingir o grande público. Para combater tal concentração, a Ancine tem como objetivo estimular as produções regionais e independentes.

Por outro lado, a Ancine não se equivale a um sindicato ou associação classista, que atua em prol da indústria nacional. A produção internacional também é afetada por sua atuação, como se pode denotar dos incisos a seguir do art. 6º:

Art. 6º...

...

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;

...

XI - zelar pelo respeito ao direito autoral sobre obras audiovisuais nacionais e estrangeiras.

Além de promover a diversificação da oferta das produções e da universalização de seu acesso, a agência deve zelar (atuar) pelo respeito ao direito autoral de obras nacionais e estrangeiras, indiscriminadamente.

Leonardo Vizeu Figueiredo sustenta que a Ancine desenvolveu “o conceito de fomento regulador”. Após um período de estruturação, a agência teria passado a “aprimorar seus instrumentos de regulação de fomento, os quais atuam em todos os ciclos da cadeia produtiva do setor de audiovisual, a saber, na produção e distribuição.”³¹³ Sem reparos à lição do autor, conforme se nota pelas alterações promovidas pela Lei nº 11.437/2006, tratada no subtópico adiante.

Os objetivos traçados no art. 6º são buscados através das competências previstas no art. 7º da referida Medida Provisória. Não é necessário descrevê-las uma a uma, bastando resumi-las em atos eminentemente executivos e fiscalizatórios, além da parcela regulatória. Como asseverou Alexandre Santos de Aragão, as competências da Ancine estão mais voltadas ao fomento do que à regulação. Isso não a desqualifica como agência reguladora, uma vez que, segundo o autor, nenhuma agência exerce exclusivamente competências regulatórias.³¹⁴ Embora essa qualificação não seja pacífica,³¹⁵ isso não impede o reconhecimento da intervenção no domínio econômico por sua atuação, o que demonstra a legitimidade de instituição de Cide para o custeio de sua atividade pelo grupo respectivamente afetado.

Conforme art. 7º, I, a Ancine deve promover a execução da Política Nacional do Cinema, definida pelo Conselho Superior do Cinema (art. 3º, I). Esse órgão, constituído por autoridades de Estado e por “cinco representantes da indústria cinematográfica e videofonográfica nacional, que gozem de elevado conceito no seu campo de especialidade”, conforme art. 4º, além das competências de “aprovar políticas e diretrizes gerais para o desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional, com vistas a promover sua auto-sustentabilidade” (art. 3º, II) “estimular a presença do conteúdo brasileiro nos diversos segmentos de mercado” (art. 3º, III) e respectiva fiscalização de seu cumprimento, também tem a competência de “estabelecer a distribuição da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria

³¹³ Op. cit., p. 226.

³¹⁴ Op. cit., p. 295.

³¹⁵ Em sentido diverso AGUILLAR, Fernando Herren. *Direito Econômico - Do Direito Nacional ao Direito Supranacional*, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 235.

Cinematográfica - CONDECINE para cada destinação prevista em lei” (art. 3º, V). Este dispositivo será analisado no tópico seguinte.

A definição da política nacional do cinema deve se atentar aos princípios do art. 2º, que, em linhas gerais, primam pelo incentivo à indústria cinematográfica e videofonográfica nacionais, a promoção da cultura nacional e da língua portuguesa através dessas obras, e o respeito ao direito autoral.

Por todo o exposto desse tópico, resta claro que a atuação da Ancine representa intervenção no domínio econômico, afetando todo o mercado audiovisual, independentemente da nacionalidade. A proteção do direito autoral é de interesse do setor. Além disso, busca incrementar a concorrência ao fomentar a produção nacional e, com mais ênfase, a produção independente e regional. A referibilidade de contribuição de intervenção no domínio econômico que seja destinada a Ancine ou a fundo por ela controlado deve considerar, portanto, o(s) grupos(s) afetados por sua atuação.

4.3 DESTINAÇÃO DA CONDECINE

A destinação da Condecine deve ser analisada em paralelo com os sujeitos passivos para se aferir a referibilidade dessa Cide. A vinculação de suas receitas é prevista na própria Medida Provisória nº 2.228-1/2001.

O texto original da Medida Provisória estabelecia que parte da arrecadação da Condecine destinar-se-ia à Ancine, conforme o inciso I do art. 11, além das demais receitas previstas nos outros incisos. O ofício anexo da Casa Civil, do Ministério de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio e do Ministério da Cultura Exposição de Motivos Interministerial nº 359 que acompanhou a Mensagem Presidencial nº 949,³¹⁶ que serve de exposição de motivos, apenas faz menção equivocada de que a Ancine seria totalmente custeada pela Condecine, não observando que o próprio texto originário estabelecia outras fontes de receita à agência. Também não há qualquer menção à temporalidade da destinação da arrecadação da Condecine à Ancine. Logo, considerando os objetivos da Ancine,

³¹⁶ BRASIL. Ministério de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio. Ministério da Cultura. Exposição de motivos da Medida Provisória nº 2.219/2001. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=10/10/2001&txpagina=21513&altura=700&largura=800#> Acessado em 15/01/2018.

mencionados no tópico anterior, parte da arrecadação da Condecine tinha a destinação de financiamento da autarquia, que por sua vez atuava, de maneira geral, em prol do próprio segmento audiovisual.

O texto da exposição de motivos faz referência ao “Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional – PRODECINE”, mencionando que a aplicação dos recursos se destina a “todos os elos da cadeia produtiva cinematográfica.”

A versão originária da Medida Provisória, em seu art. 34, estabelecia que a arrecadação da Condecine se destinaria ao “custeio das atividades da Ancine”, “atividades de fomento ao cinema e ao audiovisual desenvolvidas pelo Ministério da Cultura” e ao Prodecine. Este último encontrava fundamento no revogado art. 47, “destinado a captar e aplicar recursos necessários ao fomento de projetos de produção, distribuição, comercialização e exibição de obras audiovisuais brasileiras de produção independente”, e de projetos de infraestrutura técnica para a atividade cinematográfica e pagamento do Prêmio Adicional de Renda, previsto no art. 54.

Quanto às atividades de fomento do Ministério da Cultura, há regulação pela Lei nº 8.313/1991, art. 3º, II, “a” – a redação original do inciso dispunha “produção de discos, vídeos, filmes e outras formas de reprodução fonovideográfica de caráter cultural” e a atual “produção de discos, vídeos, obras cinematográficas de curta e média metragem e filmes documentais, preservação do acervo cinematográfico bem assim de outras obras de reprodução videofonográfica de caráter cultural”, podendo aportar até oitenta por cento do custo do projeto cultural aprovado, a título de financiamento, conforme art. 6º.

Quanto ao Prodecine, originariamente, com respaldo no art. 3º, XVIII do Decreto nº 4.121/2002, foi regulamentado pela Instrução Normativa nº 20/2003 – Ancine, quanto aos projetos de infraestrutura técnica para produção e exibição de obras cinematográficas e videofonográficas, projeto e reforma de salas de exibição e de imóveis destinados à execução de serviços técnicos de imagem ou som. Os artigos 2º e 3º expressam os segmentos afetados pela atuação estatal:

Art. 2º O empresário proponente de projetos de infra-estrutura técnica para a produção e exibição de obras cinematográficas e videofonográficas ou de projetos de reforma e adaptação de imóveis destinados à execução de serviços técnicos de imagem ou som deverá ter como objeto social à atividade de:

a) produção cinematográfica e videofonográfica;

- b) distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas;
- c) exibição de obras cinematográficas e videofonográficas;
- d) locação de equipamentos cinematográficos e videofonográficos;
- e) prestação de serviço para a produção de obras cinematográficas e videofonográficas.

Art. 3º - O empresário proponente de projetos de reforma de salas de exibição deverá ter como objeto social a atividade de exibição cinematográfica e videofonográfica.

Os recursos do Prodecine, portanto, não eram destinados à produção das obras. A Instrução Normativa que regulamentava o fomento da produção cinematográfica e videofonográfica, de nº 12/2012 - Ancine apenas versou sobre os incentivos criados pelas Leis n - os 8.313/91, 8.685/93, 10.179/01 e pelo inciso X, do art. 39 da Medida Provisória nº. 2.228-1.

O Prêmio Adicional de Renda, previsto no art. 54 da Medida Provisória, é regulamentado pela Instrução Normativa nº 44/2005, e, conforme o art. 1º, cuja redação atual é dada pela Instrução Normativa nº 75/2008, representa “instrumento de fomento direcionado ao incentivo à produção e distribuição de obras cinematográficas de longa-metragem brasileiras de produção independente e a empresas exibidoras brasileiras”, sendo a redação original menos específica, mas de idêntico sentido. O artigo 2º da instrução normativa reitera o caráter instrumental de fomento à indústria cinematográfica brasileira do Prêmio de Adicional de Renda, conforme o respectivo desempenho no mercado de obras cinematográficas de longa-metragem, concedido às empresas brasileiras produtoras, exibidoras e distribuidoras, sendo que a aplicação dos recursos recebidos deve ser direcionada à produção e distribuição de obras cinematográficas brasileiras de longa-metragem, de produção independente, e/ou respectiva atividade de exibição.

A Lei nº 11.437/2006 reestruturou a destinação da Condecine. A Exposição de Motivos Interministerial nº 04/2006 do Ministério da Cultura, Casa Civil e Ministério da Fazenda, aborda de forma bastante genérica as alterações. Divide-se em duas partes. Na primeira, ressalta a importância do mercado audiovisual, tanto por seu viés econômico quanto cultural, e salienta a importância das políticas públicas para seu fomento. Sustenta que em diversos países desenvolvidos são constituídos fundos públicos, formados por receitas de variadas fontes além do orçamento. O incentivo à indústria audiovisual se dá a partir de dois princípios: “estímulo à competição nos meios de comunicação social eletrônica e a busca pela ampliação da diversidade das fontes de informação e entretenimento disponíveis

para a sociedade.” Segundo o texto, haveria constatação do aumento da demanda pela produção nacional e regional, estimulando a competição na produção do conteúdo audiovisual, novas formas de acesso à informação e entretenimento, serviços mais baratos e fortalecimento da democracia e cultura social. Isso legitimaria o financiamento das obras audiovisuais, inclusive a fundo perdido para mitigar o risco empresarial quanto à rentabilidade das produções audiovisuais. Traça um paralelo com o investimento a fundo perdido na seara da pesquisa e desenvolvimento tecnológico, sustentando que, muito embora nem toda pesquisa tecnológica resulte “em produtos vencedores no mercado, algumas pesquisas implicarão em inovações que beneficiarão sistemicamente a economia.”³¹⁷ Isso se daria, também, na indústria audiovisual, pois seriam produzidas outras externalidades positivas que justificariam o fomento do setor.

Na segunda parte, o texto trata das alterações trazidas pela nova lei, abordando alguns temas de forma superficial. No que afeta ao presente estudo, a exposição de motivos versa sobre a criação de uma categoria específica, o Fundo Setorial do Audiovisual - FSA, inserido no já existente Fundo Nacional da Cultura - FNC, previsto na Lei nº 7.505/1986, que passa a receber a integralidade dos recursos da Condecine, sem que houvesse inovação na arrecadação, sem o estabelecimento de novas materialidades ou majoração de alíquotas, portanto, sem aumento da carga tributária. As alterações foram mais profundas que isso.

Primeiramente, não mais se destina à Ancine parcela de arrecadação da Condecine. Não somente o inciso I do art. 11 foi revogado, como também expressamente menciona o art. 1º da lei nº 11.437/2006 que a integralidade da arrecadação da Condecine será destinada ao FNC, especificamente no FSA. Além disso, o parágrafo único do art. 2º expressamente prescreve que os recursos do FNC – portanto, também os da Condecine –, não poderão custear as despesas do Ministério da Cultura e da Ancine.

Outros dois artigos alterados foram o 34 e o 47. O art. 34 reforça o direcionamento dos recursos ao FSA, para serem aplicados nos programas previstos no art. 47. O artigo 47 os dispõe da seguinte forma:

Art. 47. Como mecanismos de fomento de atividades audiovisuais, ficam instituídos, conforme normas a serem expedidas pela Ancine:

³¹⁷ BRASIL. Ministério da Cultura. Ministério da Casa Civil. Ministério da Fazenda. *Exposição de Motivos Interministerial nº 04/2006*. Brasília: 2006.

I - o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Brasileiro - 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 infra-estrutura 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.

A possibilidade aplicação a fundo perdido dos recursos destinados ao Prodecine foi mantida no §1º. A Instrução Normativa nº 20/2003 foi revogada pela Instrução Normativa nº 52/2006. Os programas são regulados pelas normas das chamadas públicas do Fundo Setorial do Audiovisual, disponibilizados no sítio www.fsa.ancine.gov.br. Pela nova redação do artigo 47, pode-se inferir que os (sub)setores fomentados permanecem os mesmos, ou seja, toda a cadeia do mercado audiovisual, inclusive o segmento da infraestrutura.

O art. 3º, inciso V da Medida Provisória prescreve que compete ao Conselho Superior do Cinema “estabelecer a distribuição da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica - CONDECINE para cada destinação prevista em lei.” Os programas Prodecine, Prodav e Pro-infra atendem segmentos do setor audiovisual, de modo que a distribuição dos recursos nesses três programas é tarefa discricionária da Administração, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade, nem à referibilidade – ou, melhor dizendo, não é causa de ofensa à referibilidade o direcionamento de recursos conforme o juízo de oportunidade e conveniência da Administração a cada um dos programas. Ao regulamentá-los, o Conselho Superior do Cinema exerce, conforme a doutrina de José dos Santos Carvalho Filho, atividade normativa. Essa prerrogativa serve para “complementar” a lei, e não para alterá-la. Em linhas gerais, caso o conteúdo normativo da lei seja alterado, haverá “abuso de poder regulamentar”, invadindo a competência do Poder Legislativo.³¹⁸

No caso específico, se a Lei estabeleceu como destinação do produto da arrecadação o Fundo Setorial do Audiovisual, que objetiva fomentar os três

³¹⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*, 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 57.

programas, e a própria Lei autoriza que decisão sobre o rateio de tais recursos dentre os programas legalmente previstos seja de competência do Conselho Superior do Cinema, nada então mais faz que previr expressamente seu poder regulamentador. Não há, assim, desvio de recursos da contribuição, nem alteração de sua finalidade. É ato discricionário, uma vez que “a fonte da discricionariedade é a própria lei; aquela só existe nos espaços deixados por esta”,³¹⁹ e a Medida Provisória claramente conferiu esse poder ao Conselho Nacional de Cinema.

Os segmentos dos três programas são inter-relacionados, de modo que não é possível sustentar que determinados contribuintes sejam referidos à atuação de apenas um dos programas. A alocação preferencial em determinado programa poderia, em tese, causar desequilíbrio na distribuição, acarretando ofensa ao princípio da proporcionalidade. Entretanto, tal situação escapa do mérito deste trabalho, o que não impede de se sugerir que outras pesquisas surjam nesse sentido.

4.4 REFERIBILIDADE NA CONDECINE

4.4.1 Referibilidade na Condecine Título

A primeira modalidade da Condecine a ser investigada é a Condecine Título. Contribuição cujo sujeito ativo é a Ancine (art. 38, II da MP 2.228-1/2001), sofreu alterações por força da lei nº 12.485/2011.

O atual art. 32, I da Medida Provisória estabelece como hipótese de incidência “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”. Também estabelece no inciso III do mesmo artigo hipótese específica de tributação sobre veiculação de distribuição ou veiculação de obra audiovisual publicitária:

Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine terá por fato gerador:

...

III - a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos do inciso XIV do art. 1º desta Medida Provisória, nos casos em que existir participação direta de agência

³¹⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Op. cit., p. 253.

de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional.

Até o presente momento não se abordou a distinção entre obras cinematográficas e videofonográficas. Os conceitos estão previstos na própria Medida Provisória. Obra audiovisual é um gênero, como dispõe o inciso I, que além de prever as obras cinematográficas e videofonográficas (incisos II e III), também alberga o telefilme (inciso XI) e a minissérie (inciso XII), todos do art. 1º. Citam-se os três primeiros incisos do artigo 1º:

Art. 1º Para fins desta Medida Provisória entende-se como:

I - obra audiovisual: produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão;

II - obra cinematográfica: obra audiovisual cuja matriz original de captação é uma película com emulsão fotossensível ou matriz de captação digital, cuja destinação e exibição seja prioritariamente e inicialmente o mercado de salas de exibição;

III - obra videofonográfica: obra audiovisual cuja matriz original de captação é um meio magnético com capacidade de armazenamento de informações que se traduzem em imagens em movimento, com ou sem som;

Em linhas gerais, pode-se dizer que a diferença entre obra cinematográfica e videofonográfica é o instrumento de captação, bem como a destinação/exibição prioritária e inicial, se voltada às salas de exibição (cinema) ou aos demais veículos. Tais obras ainda são divididas em curta, média e longa metragem ou seriada (incisos VII a X do art. 1º).

As alíneas “a” a “e” do inciso I do art. 33 indicam os segmentos de mercado que segrega a incidência múltipla da Condecine Título: salas de exibição; vídeo doméstico em qualquer suporte; serviços de radiodifusão de sons e imagens; serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura; outros mercados indicados no anexo. Além disso, incide também Condecine sobre obras cinematográficas e videofonográficas publicitárias, conforme inciso II do mesmo artigo, nos mesmos mercados listados no inciso anterior. As obras incluídas em programação internacional devem sofrer tributação idêntica às veiculadas em programação nacional.

O conceito de obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária está previsto no inciso XVI do art. 1º:

Art. 1º...

XVI - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária: aquela cuja matriz original de captação é uma película com emulsão fotossensível ou matriz de captação digital, cuja destinação é a publicidade e propaganda, exposição ou oferta de produtos, serviços, empresas, instituições públicas ou privadas, partidos políticos, associações, administração pública, assim como de bens materiais e imateriais de qualquer natureza;

O anexo I, por sua vez, indica diversas alíquotas específicas, que diferenciam não apenas os segmentos de mercado, mas a natureza das obras, se publicitárias ou comerciais, bem como as nacionais estrangeiras.

O recolhimento da Condecine Título para as obras comerciais tem a periodicidade de cinco anos, e para as obras publicitárias o período de um ano (art. 33, §3º, I e III da Medida Provisória nº 2.228-1/2001). É exigível o pagamento na data do registro do título na Ancine (art. 36, I a IV), e da concessão do certificado da classificação indicativa, conforme inciso V do art. 36, nos demais casos não previstos nos incisos anteriores da referida MP.

Os sujeitos passivos são definidos nos incisos I e II do art. 35:

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;

Os “sujeitos passivos” listados no art. 35 são compreendidos como contribuintes.

No primeiro caso, os detentores dos direitos de exploração comercial ou de licenciamento no País das obras cinematográficas e videofonográficas fazem parte do grupo diretamente afetado pela atuação estatal. É nítido que a Condecine Título que incide sobre as referidas obras é tributo semelhante à Taxa Cinematográfica para Educação Popular, discorrida no tópico 4.1. Ambas sujeitam o registro da obra em órgão governamental, ainda que na década de 1930, as produções se submetessem a um regime de censura e, atualmente, quando muito, tem-se classificação indicativa de faixa etária. Há materialidades idênticas, alíquotas específicas e destinação voltadas ao incremento da atividade desenvolvida pelo grupo tributado, mesmo que na antiga taxa, que vigeu sob regime constitucional diverso, foi entendido que se tratava de taxa de poder de polícia, enquanto a

Condecine Título é, sem dúvida, uma Cide. O que distingue a referibilidade nos dois tributos é que na taxa de 1930 a referibilidade era direta em razão do poder de polícia exercido pelo governo no exercício da censura, e na Condecine há oneração de contribuintes pertencentes a grupo diretamente afetado pela atuação da Ancine, nos atuais programas Prodecine, Prodav e Pro-infra, além do Prêmio Adicional de Renda.

Mesmo antes da vigência da Lei nº 11.437/2006, quando parcela da arrecadação da Condecine servia para custear o funcionamento da Ancine, tinha-se presente a referibilidade indireta. A autarquia atua para além da regulação e aplicação de normas pertinentes a concessão de subsídios. Apenas a título de exemplo, ressaltou-se que a Política Nacional do Cinema é orientada, também, pelo princípio do respeito ao direito autoral das obras nacionais e estrangeiras (art. 2º, IV), e a Ancine tem como um dos objetivos o zelo ao “respeito ao direito autoral sobre obras audiovisuais nacionais e estrangeiras” (art. 6º), e tem como competência a promoção do “combate à pirataria de obras audiovisuais” (art. 7º, III, todos da Medida Provisória). Sabe-se que, no Brasil, o direito autoral é híbrido por compreender o direito do autor (prestações personalíssimas) e os direitos conexos (prestações empresariais).³²⁰ O respeito a tais prestações empresariais é essencial para garantir a receita dos produtores e detentores de direitos de licenciamento, distribuição e exibição para garantir-lhes receita, portanto, são fundamentais à subsistência desse mercado. A atuação continua afetando grupo cujos membros são contribuintes da Condecine Título.

Quanto à hipótese do inciso II do art. 35, referente às obras audiovisuais publicitárias, outra sorte tem a contribuição. O inciso XVI do art. 1º da Medida Provisória conceitua obra publicitária:

Art. 1º Para fins desta Medida Provisória entende-se como:

...

XVI - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária: aquela cuja matriz original de captação é uma película com emulsão fotossensível ou matriz de captação digital, cuja destinação é a publicidade e propaganda, exposição ou oferta de produtos, serviços, empresas, instituições públicas ou privadas, partidos políticos, associações, administração pública, assim como de bens materiais e imateriais de qualquer natureza;

³²⁰ ASCENSÃO, José de Oliveira. Fundamento do direito autoral como direito exclusivo. In: SANTOS, Manoel Pereira dos. JABUR, Wilson Pinheiro. (Coord.). *Série GVlaw: propriedade intelectual: Direito autoral*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 22.

Os indivíduos do mercado publicitário formam grupo distinto do grupo do mercado cinematográfico. O objetivo das obras publicitárias é a indução do comportamento do receptor da mensagem, e não a manifestação artística e cultural.

O mercado publicitário não está abrangido na Política Nacional do Cinema, as receitas da Condecine se voltam apenas ao mercado audiovisual, sem englobar as obras publicitárias. Também a atuação estatal não é decorrente do exercício da atividade publicitária. Portanto, o grupo que forma o mercado publicitário não é afetado diretamente pela atuação estatal. Ainda que o incremento da diversidade de obras cinematográficas acarrete vantagem ao setor publicitário, é inegável que a atuação estatal, mesmo referida a um grupo, provoca externalidades a outros indivíduos alheios a esse grupo. A desconsideração dessa realidade pode desnaturar a própria contribuição. A atuação que enseja a cobrança de contribuição não deve provocar, simplesmente, benefício. Ela deve ser referida.

Tal raciocínio é válido tanto para a tributação com base no art. 32, I c/c art. 33, II, quanto a com base na hipótese do art. 32, III. Apesar de o contribuinte nesse caso ser o “representante legal e obrigatório da programadora estrangeira no País”, como previsto no inciso V do art. 35, igualmente não deve incidir a contribuição. Vinícius Alves Portela Martins concebe a circunstância como uma nova Cide, a “Condecine Publicitária Estrangeira”, e sustenta que “essa Condecine, na verdade, objetiva corrigir o erro da Condecine licença [Título], em sua tabela de valores original[...], a qual não trazia a possibilidade de cobrança de obras publicitárias inseridas em programação internacional.”³²¹ Portanto, imputou-se ao sujeito passivo previsto em lei a obrigação de pagamento do tributo apenas por questão de operacionalidade, pois seria desprovida de efetividade a norma que sujeitasse o programador estrangeiro o pagamento da contribuição.

Não apenas a noção de referibilidade indireta precisa ser aprimorada na jurisprudência, mas também a conceituação de grupo de contribuintes afetados pela atuação estatal. A teoria antes da aplicação é incapaz de antever problemas práticos surgidos com os casos concretos. O Tribunal Regional Federal da 2ª

³²¹ MARTINS, Vinícius Alves Portela. *Fundamentos da Atividade Cinematográfica e Audiovisual*, 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 110.

Região³²² enfrentou a questão da referibilidade na Condecine apresentada pela Warner Music Brasil Ltda e outros contribuintes do mesmo segmento, defendendo que suas produções audiovisuais não teriam relação com o mercado cinematográfico, mas com o mercado musical. Segundo reproduziu o Relator: “Dvds de shows, clipes e musicais, embora contenham imagens, prestam-se, exclusivamente para ilustrar visualmente a música executada por um intérprete, grupo ou orquestra, não podendo se vincular à indústria cinematográfica”, o que impediria, segundo a tese do contribuinte, a tributação desses produtos pela Condecine. O acórdão em comento manteve a exação, e quanto à referibilidade apenas foi mencionado no voto do Relator que: “entendo que a atividade desenvolvida pelos impetrantes guarda perfeita correlação com o setor audiovisual, o que permite a incidência da contribuição em tela.” Apesar de aqui se entender correta a decisão, é preciso maior reflexão sobre o tema.

A Exposição de Motivos Interministerial nº 359 manifesta que “as hipóteses de isenção e redução da Condecine buscam corrigir eventuais distorções”.³²³ As hipóteses de isenção foram trazidas no art. 39 da Medida Provisória e as obras relativas a shows, clipes e musicais, p. ex., não foram afastadas da incidência, diferentemente do que ocorre com as obras jornalísticas e eventos desportivos (inciso II) ou obras brasileiras de caráter beneficente, filantrópico e de propaganda política (inciso VIII), dentre outras. Ou seja, tais obras musicais não são expressamente mencionadas dentre as obras isentas, obrigando o intérprete a esclarecer se os respectivos produtores pertenceriam ao grupo afetado pela atuação estatal.

Diferentemente do que ocorre com as obras publicitárias, as obras musicais estão abrangidas pela Política Nacional do Cinema. Primeiramente, do conceito exarado de obra audiovisual, não se extrai como requisito um enredo, uma estória a ser contada. O art. 1º, I da Medida Provisória traz elementos objetivos para definição de obra audiovisual, que se destacam: “produto da fixação ou transmissão de imagens”, “que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento”, “dos

³²² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível nº 2003.51.01.011575-3, Relator Juiz Substituto em Segundo Grau Antônio Henrique Corrêa da Silva, Quarta Turma Especializada, decisão unânime, publicado em 16/12/2009.

³²³ Op. cit., p. 28.

meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão”. Portanto, as obras musicais em comento são obras audiovisuais.

O que sujeita tais obras audiovisuais ao âmbito da Condecine é a abrangência dos princípios da Política Nacional do Cinema. Os princípios trazidos no artigo 2º da Medida Provisória são integralmente aplicáveis às obras musicais, de modo que os órgãos competentes devem regular, também, esse segmento. Através das obras audiovisuais musicais é possível estimular a cultura nacional/regional e a língua portuguesa, além de demandarem proteção de seus respectivos direitos autorais. Irrelevante se no atual momento a regulação é mínima ou nenhuma. Os indivíduos interessados têm legitimidade para pleitear atuação do Estado nesse segmento, especialmente porque participam em sua contribuição financeira. Essa argumentação segrega as obras musicais das obras publicitárias quanto à incidência da Condecine. Estas últimas estão fora do âmbito da Política Nacional do Cinema.

A abrangência da Política Nacional do Cinema é o que define o grupo de potenciais contribuintes da Condecine, referidos à atuação estatal. Essa afirmação fica bastante clara na Condecine Título. As obras audiovisuais comerciais que potencialmente são afetadas pela atuação estatal da Ancine, norteadas pela Política Nacional do Cinema, devem ser oneradas pela Cide. Basta que seja obra e que esteja no âmbito da mencionada intervenção. No caso, afirmou órgão colegiado que obras musicais estão no contexto do setor atingido, o que não se discorda, dada a possibilidade de promoção da Política Nacional do Cinema por meio dessa espécie de obra. Entretanto, não se pode defender o mesmo quanto às obras publicitárias, que não se voltam à manifestação cultural, pouco ou nada se ocupando da exposição cultural de qualquer povo. Não seria incabível política incentivadora de obras musicais fomentada pela Ancine. Outra sorte teria política em favor de obras publicitárias.

4.4.2 Referibilidade na Condecine Remessa

A Condecine Remessa está prevista no art. 32, parágrafo único da Medida Provisória, que assim dispõe:

Art. 32...

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.

Neste caso, a administração do tributo é feita pela Receita Federal, conforme art. 38, I. Diferentemente da Condecine Título e Teles que estabelece alíquotas específicas, a Condecine Remessa apresenta alíquota *ad valorem* de 11% (onze por cento) sobre o pagamento do referido rendimento.

Há isenção específica para a Condecine Remessa, conforme o art. 39, X da Medida Provisória, que permite que a produtora beneficiária no Brasil invista o valor correspondente a 3% (três por cento) do montante do pagamento ao estrangeiro relativo à (de um modo geral) exploração de direitos das obras cinematográficas. Isso reflete política fiscal de incentivo, por inserir norma indutora com o fito de estimular a produção e distribuição de norma audiovisual nacional.

A Receita Federal, pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 11/2002, confere leitura ampla ao parágrafo único do art. 32 da Medida Provisória, ao enunciar no art. 1º que:

Art. 1º A incidência da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine de que trata o parágrafo único do art. 32 da Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, aplica-se a todas as hipóteses de exploração de obras cinematográficas e videofonográficas, alcançando as decorrentes de aquisição ou relativas a remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão de filmes.

Apenas apresenta limitação quanto à isenção das obras jornalísticas e eventos esportivos, conforme a Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 87/2007 manifestou o seguinte:

OBRA VIDEOFONOGRÁFICA JORNALÍSTICA - aquela obra audiovisual cuja matriz original de captação é um meio magnético com capacidade de armazenamento de informações que se traduzem em imagens em

movimento, com ou sem som, sendo que as informações armazenadas têm conteúdo jornalístico. Este conteúdo jornalístico vincula-se às atividades próprias do jornalismo, que implicam coletar, investigar, analisar e transmitir, periodicamente, ao público em geral, informações da atualidade, utilizando, entre outros meios, a televisão como veículo de comunicação; e

EVENTOS ESPORTIVOS - os acontecimentos relativos ao esporte, organizados por especialistas, com objetivos institucionais, comunitários ou promocionais, considerando-se esporte cada um dos jogos ou atividades que requerem destreza física, com observância de regras específicas.

As obras videofonográficas que se conformarem a tais conceitos, de "obra videofonográfica jornalística" e "eventos esportivos, fazem jus à isenção da Condecine prevista no artigo 39, inciso II, da Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001.

Dispositivos Legais: Artigos 1º, 32, 35, 38 e 39, inciso II, da Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001

Nota-se que a interpretação dada à hipótese de incidência é ampla, enquanto a norma de isenção (como se reforça na solução de consulta em trecho não citado) é bastante restrita, conforme solução de consulta da Receita Federal, por força do art. 111 do CTN.

O contribuinte da Condecine Remessa é definido no art. 35, III como “o responsável pelo pagamento, crédito, emprego, remessa ou entrega das importâncias referidas no parágrafo único do art. 32”.

Efetivamente, o sujeito que promove o pagamento ao estrangeiro de rendimentos relativos à exploração de obra cinematográfica e videofonográfica está inserido no grupo de contribuintes afetado pela atuação estatal. Por mais que se presuma que o referido pagamento remunere exploração de obra estrangeira, como sustentado no tópico 4.2, a atuação da Ancine não se limita ao incentivo às obras nacionais ou obras que disseminem a língua portuguesa, mas também a proteção aos direitos autorais. Estes são essenciais à própria existência de um mercado audiovisual, especialmente na época atual, pela facilidade que usuários têm de encontrar e consumir conteúdo “pirata”. A facilidade de aquisição de obras audiovisuais ilegítimas diminui o interesse do público consumidor em pagar preço justo pela obra original, pois, por óbvio que a experiência do adquirente será praticamente a mesma. Caso isso ocorra, os detentores de direitos de exploração de obras no Brasil somente terão atividade lucrativa se houver mercado, e a atuação da Ancine favorece que ele seja mantido, daí a atuação referida. Além disso, o fomento à produção de obras nacionais diversifica as obras a serem

exibidas, incrementando a atividade de quem explora os respectivos direitos autorais.

Diferentemente entende José Eduardo Soares de Melo³²⁴ ao corroborar com Hamilton Dias de Souza e Tércio Sampaio Ferraz Jr.³²⁵ no sentido de que os produtores internacionais não se relacionariam, seja por benefício, seja por decorrência de seu comportamento, com a atividade estatal. A intervenção da União atinge, como visto acima, o mercado como um todo.

4.4.2.1 Bis in idem da Condecine e Cide Royalties

Questão atinente à referibilidade da Condecine Remessa é a da incidência simultânea da Cide Royalties, não tanto pela impossibilidade do *bis in idem*, mas pela referibilidade ser o critério de exclusão da contribuição excedente. Alerta-se que a discussão central versou sobre a não incidência da Cide *Royalties* sobre as remessas de pagamento por exploração de direitos autorais de obras audiovisuais, mas o tema da referibilidade também se fez presente na discussão.

A Cide *Royalties* foi instituída pela Lei nº 10.168/2000, que estabelece sua hipótese de incidência no art. 2º, §§2º e 3º, que assim dispõe:

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.

...

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também 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.

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.

³²⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 156.

³²⁵ SOUZA, Hamilton Dias de e FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p.100-101.

A jurisprudência do Carf oscilou quanto à possibilidade de cobrança cumulada das duas contribuições. A primeira decisão sobre o tema acolheu tese da não incidência da Cide Royalties.³²⁶ O voto do Relator (vencido por negar provimento quanto a questões probatórias) seguiu pela impossibilidade do *bis in idem*, por entender não ser “a intenção do Poder Executivo a instituição de duas contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE Royalties e CONDECINE) sobre o mesmo setor da economia, e sobre o mesmo fato gerador.” Já o voto vencedor entendeu que essa remessa estaria fora do âmbito de incidência da Cide Royalties. Outros dois recursos voluntários seguiram no mesmo sentido, inclusive reportando ao voto vencedor do primeiro caso.³²⁷

A matéria foi analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais recentemente em algumas oportunidades, sempre com êxito do fisco, repetindo-se os votos dos conselheiros.³²⁸

No processo nº 16643.000404/2010-58, a Relatora (vencida) votou pelo afastamento da Cide Royalties à luz da referibilidade. A Condecine Remessa, conforme defendeu, destina-se ao Fundo Nacional da Cultura, alocado em categoria específica chamada Fundo Setorial do Audiovisual, devendo ser aplicado no fomento da indústria cinematográfica e audiovisual. Por sua vez, a Cide Royalties volta-se ao “desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de

³²⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 13896.003705/2002-63, Recurso Voluntário nº 135.052, Relator Cons. Corinto de Oliveira Machado, vencidos os Conselheiros Corinto Oliveira Machado, Relator, Elizabeth Emílio de Moraes Chieriegatto e Mércia Helena Trajano D'Amorim que negavam provimento. Relator Designado Marcelo Ribeiro Nogueira, Terceiro Conselho de Contribuintes, Segunda Câmara, decisão por maioria, publicado em 13/06/2007.

³²⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 13896.004743/2002-33, Recurso Voluntário nº 135.079, Relator Cons. João Luiz Fregonazzi, Primeira Câmara, Terceiro Conselho, unânime, publicado em 11/09/2008, Processo nº 18471.001428/2007-73, Recurso Voluntário nº 142.113, Relatora Cons. Vanessa Albuquerque Valente, Terceira Câmara, Terceiro Conselho, decisão unânime, publicado em 10/12/2008.

³²⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10880.720012/2011-19, Relator Cons. Demes Brito, por maioria, publicado em 17/05/2016; Processo nº 16643.000404/2010-58, Relatora Cons. Vanessa Marini Cecconello, Relator Cons. Designado Demes Brito, por maioria, publicado em 09/06/2016; Processo nº 16561.000066/2009-21, Relatora Cons. Vanessa Marini Cecconello, Relator designado Cons. Demes Brito, por maioria, publicado em 23/03/2017; Processo nº 19515.720170/2014-46, Relator Cons. Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Relator designado Cons. Paulo Roberto Duarte Moreira, por maioria, publicado em 25/07/2017; Processo nº 16561.720112/2011-26, Relator Cons. Vanessa Marini Cecconello, Relator des. Cons. Demes Brito, publicado em 22/06/2017.

pesquisa e o setor produtivo.” Diante disso, como a contribuinte efetuava remessas “ao exterior a título de pagamento das programadoras estrangeiras pelos direitos de transmissão de obras audiovisuais”, sua atividade corresponderia ao ramo cinematográfico e videofonográfico, e não ao tecnológico, afastando a incidência da Cide Royalties.

Entretanto, outro foi o voto vencedor. O Conselheiro Demes Brito fundamentou da seguinte forma

Com efeito, o critério essencial para a verificação da validade de uma CIDE, nos termos do que demonstrado outrora, não é a sua hipótese de incidência, mas sim a finalidade para as quais elas são instituídas, em minha visão, não considero a dupla tributação como sustenta a Contribuinte.

[...]

Como se observa pelas transcrições, não há dupla tributação, considerando que a CIDE tem sua destinação a viabilizar a intervenção estatal na economia para organizar e desenvolver setor essencial, que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição de liberdade de iniciativa. Enquanto a CONDECINE, tem por objetivo atender o setor cinematográfico e videofonográfico, portanto, ambas as normas possuem destinações e fatos geradores distintos.

[...]

Com efeito, verifica-se que, a CIDE ora exigida é muito mais específica do que a CONDECINE. Enquanto aquela contribuição somente incide sobre os royalties remetidos ao exterior em decorrência da comercialização dos direitos autorais relativos às obras intelectuais e criativas, já CONDECINE, por sua vez, incide sobre os pagamentos devidos em razão da aquisição ou importação de tais obras, a preço fixo, ou seja, possui um âmbito de incidência muito mais amplo e genérico do que a CIDE royalties.

O voto vencedor merece crítica quanto aos seguintes pontos. Primeiro, defendeu que as contribuições de intervenção no domínio econômico não se confundem com os impostos, mas trata ambas as figuras por um regime idêntico. Pode-se considerar que impostos também têm finalidade, a de financiar as despesas gerais do Estado, enquanto as contribuições atendem a finalidade específica – as Cides servem como meio de intervenção no domínio econômico. Por essa ótica, não é a existência de finalidade que segrega as duas espécies. E mesmo que compreenda a distinção entre impostos e contribuições se dê pela prévia destinação específica destas, esse critério, como demonstrado no tópico 1.2 é equivocado, pois confunde contribuições com impostos com destinação específica. Isso, por si, não indica alocação de custos de atividade estatal a grupo de contribuintes respectivamente afetado.

Em segundo lugar, o *bis in idem* não se resolve pela diferenciação das finalidades das duas contribuições. O fato de serem as finalidades das Cides distintas não autoriza que ambas tenham a mesma regra-matriz.

Em havendo instituição de duas contribuições sobre a mesma materialidade, deve-se resolver duas questões: a) é possível a instituição de duas ou mais contribuições especiais sobre a mesma materialidade? b) em não sendo possível, qual o critério mais adequado para excluir a(s) contribuição(ões) indevida(s)? Essa discussão passou à margem do debate.

Por último, e mais importante, não houve qualquer reflexão sobre a referibilidade das duas Cides em comento, como a Relatora havia proposto. Não houve enfrentamento de questão central que prejudicou a solução da controvérsia. A referibilidade está presente em ambas as contribuições que o fisco promove a cobrança? A análise da referibilidade, como feito pela Relatora, é fundamental para compreender o próprio sentido da hipótese de incidência das contribuições, uma hipótese de incidência não pode ser lida sem se atentar ao grupo afetado pela atuação estatal. Isso pode revelar norma diversa do que se teria caso se tivesse um imposto, ao invés de uma contribuição.

Propõe-se, com o devido respeito, a solução. Reconhece-se que o mesmo indivíduo pode pertencer a grupos variados, a depender do critério escolhido para definição do grupo. Os critérios podem promover cortes diversos, de modo que indivíduos que participam de determinado grupo com base em um critério podem figurar em grupo diferente se outro critério for adotado. Por exemplo, uma empresa que exerça atividade agrícola pode pertencer ao grupo dos produtores rurais, como também ao grupo dos exportadores, sem que isso acarrete qualquer contradição. Se faz parte de dois ou mais grupos, pode o indivíduo concorrer a duas ou mais Cides para financiar a atuação estatal referida aos respectivos grupos. Cabe esclarecer se essas duas ou mais Cides poderiam incidir sobre a mesma materialidade.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta defende que as Cides não poderiam ter materialidade idêntica de impostos, nem de outras contribuições – incluindo aí as Cides. O autor parte da premissa de que a União não poderia instituir contribuições sobre as materialidades de impostos que lhe são atribuídas pela Constituição porque se teria um adicional ao imposto, que deveria ter a mesma natureza jurídica

(ressalta-se que esse entendimento não foi confirmado pelo STF no RE nº 177.137 e que a manifestação do autor aconteceu antes da vigência da EC 33/2001, a qual deu contornos às materialidades das Cides nos parágrafos do art. 149). Igualmente, não seria possível a cumulação de duas Cides porque ambas teriam finalidades distintas.³²⁹

Marco Aurélio Greco, em situação um pouco diversa, defende que a ligação entre o motivo e a finalidade impede a coexistência de finalidades que se superponham, mas que tenham âmbitos de aplicação distintos. “Para uma finalidade, cabe uma contribuição”. Duplicidade de contribuições para atingir um fim geraria conflito de meios – antinomia – e um deles deve ser afastado pelo critério da especialidade.³³⁰

Duas contribuições que incidam sobre idêntica materialidade impedem que haja o justo controle pela proporcionalidade. A carga tributária a ser suportada pelo contribuinte não pode ser confiscatória, e a incidência de duas contribuições que, isoladas, não acarretariam confisco, em princípio, podem exceder o limite razoável. A prévia existência desse limite pode impedir que ambas as contribuições alcancem seus objetivos. Por isso a solução trazida por Marco Aurélio Greco, ainda que para situação de duas contribuições sobrepondo a mesma finalidade, é aplicável ao presente caso. Há antinomia entre as duas contribuições e o critério da especialidade deve resolvê-la, primordialmente. Caso não se consiga argumentar satisfatoriamente que uma contribuição atinja mais especificamente aquele contribuinte que a outra, deve-se utilizar o critério cronológico.

Solução muito próxima apresentaram Alberto Xavier e Renata Elmery, no sentido de que os *royalties* pagos pela aquisição de direitos de licenciamento de exibição e exploração de obras audiovisuais não estão sob a incidência da contribuição da Lei nº 10.168/2000 por não haver transferência de tecnologia. Além disso, não é possível conceber o *bis in idem* dessas duas contribuições, de modo

³²⁹ Op. cit., p. 175-176.

³³⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico: Parâmetros para sua criação*, p. 21-22. Não se concorda totalmente com essa posição. Há três modalidades de Condecines que servem ao fomento da atividade audiovisual, e não se compreende que haja inconstitucionalidade em razão disso. Nesse caso, o controle pela proporcionalidade é perfeitamente possível em cada uma das três "Condecines". Mas ainda assim a solução da antinomia pelo critério da especialidade nos casos de *bis in idem* é aqui corroborada.

que pode haver a incidência de apenas uma, no caso a Condecine Remessa, sendo essa última mais específica que a primeira.³³¹

Em que pesem outros argumentos possíveis quanto à restrição ao *bis in idem*, deve-se focar na referibilidade, até porque esse é um caso que evidencia a referibilidade indireta como requisito das Cides. Partindo do pressuposto de que não é possível a coincidência de duas Cides sobre a mesma materialidade, o critério de exclusão certamente é o da referibilidade indireta, suficiente para resolver o problema posto. Como visto, a Condecine Remessa incide nos restritos casos de pagamento de rendimentos de direito de exploração de obra audiovisual, que era a circunstância dos citados precedentes do Carf, setor que não é afetado pela atuação estatal financiada pela Cide *Royalties*. Portanto, a Condecine deveria prevalecer sobre a Cide *Royalties*.

4.4.3 Referibilidade na Condecine Teles

A chamada Condecine Teles foi instituída pela Lei nº 12.485/2011 (Lei do Serviço de Acesso Condicionado – LSAC), que inseriu o inciso II no art. 32 da Medida Provisória nº 2.228-1/2001, estabelecendo a incidência sobre “a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado”. Os contribuintes, conforme art. 34, IV, são “as concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações”. Fixaram-se, no anexo I da Medida Provisória, alíquotas específicas, cujas obrigações devem incidir anualmente (art. 33, §3º, III). As unidades indicadas são elementos de sua atividade operacional, como terminais e bases.

Das três modalidades, a Condecine Teles representa, com larga margem, a mais significativa. Segundo dados da Ancine, no ano de 2016, a arrecadação da Condecine Teles totalizou R\$ 877.966.713,00 (oitocentos e setenta e sete milhões novecentos e sessenta e seis mil setecentos e treze reais), contra R\$

³³¹ XAVIER, Alberto. ELMERY, Renata. *A inaplicabilidade da Cide – Remessas aos Contratos de Licenciamentos de Filmes*. In: SOUZA, Arivaldo Santos de. SANTOS, Guilherme. MACHADO, Hugo de Brito. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Direito Tributário: Estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 215-217.

84.950.861,90 (oitenta e quatro milhões novecentos e cinquenta mil oitocentos e sessenta e um reais e noventa centavos) de Condecine Título e R\$ 9.999.781,61 (nove milhões novecentos e noventa e nove mil setecentos e oitenta e um reais e sessenta e um centavos) da Condecine Remessa.³³²

A inclusão dessa nova contribuição pela LSAC impactou consideravelmente o Fundo Setorial Audiovisual, acarretando tensão entre o setor audiovisual e as empresas tributadas. O Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e Serviço Móvel Celular e Pessoal (Sinditelebrasil) impetrou mandado de segurança coletivo na Justiça Federal do Distrito Federal, tombado sob o nº 1000562-50.2016.4.01.3400, questionando a exação pelos seguintes argumentos: a) ausência de referibilidade; b) impossibilidade de instituição de Cide para atuação na Ordem Social; c) impossibilidade de cobrança com base em presunção de ocorrência do fato gerador; d) falta de pertinência da base de cálculo e do “fato gerador”; e) base de cálculo não prevista no art. 149, §2º, III, “a” da Constituição; f) necessidade de instituição por lei complementar.

Essa ação encontra-se em estágio avançado de julgamento, o que permite analisar as manifestações tanto do sindicato que representa esses contribuintes quanto da Ancine, as quais serão abordadas em breve.

No seio da demanda judicial, é discutida a ausência de referibilidade, o que implica breve exposição acerca da movimentação processual e dos argumentos das partes para fomentar o estudo dessa questão.

A alegação do impetrante quanto à ausência de referibilidade é bastante sucinta, aduz que a Condecine é tributo voltado ao financiamento da intervenção estatal na indústria cinematográfica nacional, e não no ramo de telecomunicações. Houve deferimento da liminar para suspender a exigibilidade da Condecine Teles, cuja fundamentação se destaca para posterior comentário:

Muito embora não se exija uma contraprestação direta em favor do contribuinte (o que seria mais adequado à taxa), o princípio da referibilidade deve ser interpretado estritamente, ou seja, somente deve suportar o tributo quem for integrante do setor que demanda uma atuação efetiva no segmento sujeito à intervenção.

No caso destes autos ainda que se vislumbre uma tênue vinculação entre os setores em questão, tal vinculação não se apresenta com caráter

³³² BRASIL. Agência Nacional do Cinema. *Condecine – Valores Arrecadados por Mês – 2016*. Disponível em: <https://oca.ancine.gov.br/sites/default/files/recursos_publicos/pdf/2908.pdf>. Acessado em 09 de janeiro de 2018.

estrito, e isto justifica o afastamento da norma instituidora do tributo, ao menos em princípio.

Por sua vez, a Ancine, por meio da autoridade impetrada, apresenta informações defendendo a existência de referibilidade. Divide a representação da impetrante, segundo seu estatuto, em três categorias de serviços a saber: comunicação multimídia, acesso condicionado e telefonia móvel e fixa. Nos dois primeiros casos, a Ancine defende a existência de referibilidade indireta, pelo simples fato de que em ambos os serviços há possibilidade de transmissão de material de vídeo, que “estão flagrantemente relacionadas ao setor do audiovisual”. Para o setor de telefonia, igualmente defende haver referibilidade, uma vez que os *smartphones* vêm transformando a internet como o veículo principal de transmissão de conteúdo pelos celulares e o acesso à internet também é possível pela telefonia fixa, o que permitiria a transmissão de conteúdo audiovisual em ambos os casos.

Ao longo das informações, a autoridade impetrada apresenta quadro detalhado que segrega as receitas que compuseram a Condecine Teles no ano de 2015. A arrecadação oriunda do serviço de telefonia móvel representa, praticamente, a totalidade da Condecine Teles, o valor recolhido foi de R\$ 915.695.070,32 (novecentos e quinze milhões seiscentos e noventa e cinco mil e setenta reais e trinta e dois centavos), enquanto a relativa ao serviço telefônico fixo comutado correspondeu a R\$ 13.562.721,22 (treze milhões quinhentos e sessenta e dois mil setecentos e vinte e um reais e vinte e dois centavos). A parcela relativa a serviço limitado móvel especializado representou R\$ 9.050.316,12 (nove milhões cinquenta mil trezentos e dezesseis reais e doze centavos). Os serviços de comunicação multimídia totalizaram R\$ 2.784.165,80 (dois milhões setecentos e oitenta e quatro mil cento e sessenta e cinco reais e oitenta centavos). A arrecadação do serviço de acesso condicionado correspondeu a R\$ 1.009.164,00 (um milhão nove mil cento e sessenta e quatro reais). Por fim, a arrecadação de demais serviços da Condecine Teles representou R\$ 4.416.040,37 (quatro milhões quatrocentos e dezesseis mil e quarenta reais e trinta e sete centavos).

A Ancine interpôs agravo de instrumento contra a decisão liminar, sob o nº 1000600-77.2016.4.01.0000. O recurso teve seguimento negado e houve interposição de agravo regimental, que até o presente momento (janeiro/2018) não foi julgado.

A autarquia também interpôs a Suspensão de Segurança nº 5116 no STF, para afastar os efeitos da liminar concedida. O Ministro Relator Ricardo Lewandowski concedeu liminar para tanto, pelos fundamentos seguintes, ainda que a análise da suspensão de segurança deva se restringir à ocorrência de lesão à ordem, à saúde, à economia públicas, alguns apontamentos seriam necessários para confirmar a existência de discussão sobre matéria constitucional. Primeiramente, ressaltou o Relator que a Condecine Teles representa 79% (setenta e nove por cento) da arrecadação da Condecine e do FSA. Além disso, sustentou que a LSAC estimulou a concorrência ao permitir que as empresas de telefonia utilizassem suas redes para fornecer serviços de televisão por assinatura, ampliando “o campo concorrencial do setor de produção, programação, empacotamento e distribuição das atividades da comunicação audiovisual de acesso condicionado, incluindo-se nele as empresas de telecomunicação.” A LSAC também teria permitido às empresas do setor de praticar a política de fornecimento de serviços conjugados, os “combos”. Por fim, manifestou-se pela constitucionalidade de criação de Cide através de lei ordinária e ausência de necessidade de vinculação direta entre o contribuinte e a aplicação dos recursos arrecadados nas contribuições.

Em sede de Embargos de Declaração contra a decisão liminar, o sindicato manifestou que, de acordo com a própria petição da Ancine, somente 47% (quarenta e sete por cento) da arrecadação no período de 2012 a 2015 foi aplicada, e que tal fato foi noticiado na imprensa. Com isso, não haveria grave lesão ao interesse público a manutenção da liminar concedida em primeira instância. De outro lado, nas contrarrazões a Ancine defendeu que esse percentual não é correto porque desconsidera a segregação dos valores da Desvinculação de Receitas da União – DRU, e que, em realidade, a aplicação equivale a 74,5% (setenta e quatro vírgula cinco por cento) dos recursos arrecadados, entendendo ser elevado percentual de aplicação, seja porque no caso de outras contribuições esse percentual é menor, seja porque, dada a crise financeira, o Estado deve promover “esforço fiscal para o equilíbrio macroeconômico.”

De maneira bastante sucinta, reiterando os fundamentos da decisão, o Ministério Público opinou pelo deferimento da suspensão de segurança. Aguarda-se o julgamento pelo colegiado.

Na origem, com a decisão liminar do Ministro Lewandowski, o juiz de piso sentenciou pela denegação da segurança com a mesma fundamentação dada à liminar na suspensão de segurança. Houve interposição de Embargos de Declaração pela impetrante, não respondidos, nem decididos até o presente momento.

Evidentemente que foram omitidos outros argumentos impertinentes ao exame da referibilidade na Condecine Teles, especialmente de ordem processual. Assim, passa-se a discorrer sobre a referibilidade nessa Cide, considerado o debate resumido acima.

O segmento tributado é regido pela mencionada Lei do Serviço de Acesso Condicionado, de nº 12.485/2011, Lei do Cabo, de nº 8.977/1995, e Lei Geral de Telecomunicações, de nº 9.472/1997. A compreensão da Condecine Teles deve abranger outros dispositivos dessas leis para que se possa emitir juízo acerca da referibilidade dessa Cide.

A lista do anexo I da Medida Provisória estabelece as alíquotas específicas competentes para a cobrança da Condecine Teles. Como envolvem elementos técnicos, ao invés de se examinar os respectivos itens, um a um, o que tornaria o estudo da matéria prolixo, adota-se a seguinte classificação apresentada pela própria Ancine nas informações do referido mandado de segurança:

São fatos geradores da CONDECINE a prestação de serviços de telecomunicações de uma forma geral, e mais especificamente, os serviços de multimídia, móvel pessoal, de telefonia fixa comutada e de televisão por assinatura.³³³

O serviço de acesso condicionado (televisão por assinatura) é regulado pela Resolução nº 581/2012 da Anatel, pela Lei Geral de Telecomunicações e pela Lei do Acesso Condicionado. Seu conceito é previsto no art. 2º, XXIII da Lei nº 12.485/2011, cuja redação é idêntica à do art. 4º da resolução:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

...

XXIII - Serviço de Acesso Condicionado: serviço de telecomunicações de interesse coletivo prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e

³³³ Página 15.

de canais de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer.

As atividades da comunicação audiovisual de acesso condicionado são compostas, conforme art. 4º da Lei nº 12.485/2011, pela produção, programação, empacotamento e distribuição. Portanto, percebe-se que as empresas prestadoras desse serviço não apenas se beneficiam da pluralidade das obras audiovisuais fomentada pela arrecadação da Ancine, como também fazem parte do próprio segmento.

Alguns dos princípios da comunicação audiovisual de acesso condicionado se relacionam com os princípios previstos na política nacional do cinema, citados anteriormente. Os incisos II a V do art. 3º da LSAC versam sobre princípios norteadores da comunicação audiovisual de acesso condicionado que, instintivamente, estão ligados ao cinema nacional. O inciso II estabelece a “promoção da diversidade cultural e das fontes de informação, produção e programação”, enquanto o inciso III positiva a “promoção da língua portuguesa e da cultura brasileira”. A cultura nacional e a língua portuguesa também são contempladas nos princípios da Política Nacional do Cinema, no art. 2º, I e II da Medida Provisória, enquanto a diversidade cultural pode ser observada no inciso III. Os incisos IV e V do art. 3º da Lei nº 12.485/2011 também prescrevem como princípios o “estímulo à produção independente e regional” e “estímulo ao desenvolvimento social e econômico do País”, que também está ligado ao desenvolvimento do mercado cinematográfico nacional, especialmente às produções independentes.

Pedro Bastos de Souza afirma que a LSAC foi introduzida para incentivar e valorizar o conteúdo da produção brasileira na “televisão por assinatura”, criando dispositivos que desestimulassem a concentração excessiva dos agentes econômicos, evitando a verticalização e o monopólio da cadeia de produção, que permitiria concentração do poder de tais agentes ditadores de regras de exclusividade, obstando o ingresso de programadores e produtores no setor. Nota-se nesses serviços a distribuição proeminente de conteúdo estrangeiro, especialmente norte-americano, e a produção nacional que se faz presente normalmente é oriunda de grandes empresas, como as Organizações Globo. Além disso, até recentemente a Globo/Globosat tinha vínculo com outras duas grandes empresas de serviço de acesso condicionado, Net e Sky, o que favorecia a

concentração. A LSAC busca minorar a verticalização e promover a desconcentração do mercado.³³⁴

Ainda acerca da concentração de mercado, bem como da evolução do mercado de TV por assinatura, destaca-se a dissertação apresentada por Heverton Souza Lima, na Escola de Comunicações e Artes da Universidade de São Paulo, que bem retrata a reorganização desse segmento, desde os primórdios da televisão por assinatura no Brasil, período de baixa regulação a partir do final da década de 1980, até o presente, conforme as edições das leis do Cabo, Geral de Telecomunicações, e do Serviço de Acesso Condicionado.³³⁵

Se a LSAC promove não apenas a desconcentração de mercado, mas a promoção da cultura brasileira em sentido amplo, juntamente com a Lei do Cabo, que determina reserva de espaço à produção brasileira (especialmente a produção regional e independente), o serviço de acesso condicionado não apenas se vale de uma externalidade positiva da atuação estatal, mas ele próprio está inserido no setor a quem a atuação se volta. Os agentes econômicos prestadores desse serviço são integrantes do grupo afetado, legitimando-os a figurar como contribuintes da Condecine Teles. Portanto, apenas e tão somente quanto ao serviço de acesso condicionado, há de se considerar a referibilidade indireta na Condecine Teles.

A polêmica da Condecine Teles reside na tributação dos segmentos de telefonia e comunicação multimídia. O conceito do serviço telefônico fixo comutado é previsto no art. 3º, XXIII da Resolução 426/2005 da Anatel:

Art. 3º Para fins deste Regulamento são adotadas as seguintes definições, além de outras adotadas pela legislação e pela regulamentação:

...

XXIII - Serviço Telefônico Fixo Comutado destinado ao uso do público em geral (STFC): serviço de telecomunicações que, por meio de transmissão de voz e de outros sinais, destina-se à comunicação entre pontos fixos determinados, utilizando processos de telefonia;

³³⁴ SOUZA, Pedro Bastos de. A lei do serviço de acesso condicionado como instrumento de fomento à produção audiovisual brasileira. In: *X Encontro de estudos multidisciplinares em cultura, 2014, Salvador-BA. Anais do X ENECULT - Políticas Culturais*, v. 1. Salvador: UFBA, p. 1-15, 2014. p. 7-8.

³³⁵ LIMA, Heverton Souza. *A Lei da TV Paga: impactos no mercado audiovisual*. Dissertação de Mestrado apresentada à Escola de Comunicação e Artes da Universidade de São Paulo, 2015. p. 21-28. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27161/tde-26062015-162615/en.php>>. Acessado em 17 de janeiro de 2018.

O serviço móvel pessoal é definido no art. 4º da Resolução nº 477/2007 da Anatel:

Art. 4º Serviço Móvel Pessoal - SMP é o serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse coletivo que possibilita a comunicação entre Estações Móveis e de Estações Móveis para outras estações, observado o disposto neste Regulamento.

Por fim, o serviço de comunicação multimídia é conceituado no art. 3º e parágrafos da Resolução nº 614/2013 da Anatel:

Art. 3º O SCM é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, permitindo inclusive o provimento de conexão à internet, utilizando quaisquer meios, a Assinantes dentro de uma Área de Prestação de Serviço.

§ 1º A prestação do SCM não admite a transmissão, emissão e recepção de informações de qualquer natureza que possam configurar a prestação de serviços de radiodifusão, de televisão por assinatura ou de acesso condicionado, assim como o fornecimento de sinais de vídeos e áudio, de forma irrestrita e simultânea, para os Assinantes, na forma e condições previstas na regulamentação desses serviços.

§ 2º Na prestação do SCM não é permitida a oferta de serviço com as características do Serviço Telefônico Fixo Comutado destinado ao uso do público em geral (STFC), em especial o encaminhamento de tráfego telefônico por meio da rede de SCM simultaneamente originado e terminado nas redes do STFC.

§ 3º Na prestação do SCM é permitida a implementação da função de mobilidade restrita nas condições previstas na regulamentação específica de uso de radiofrequência.

A referibilidade é analisada nos três serviços conjuntamente. Remonta ao ano de 1998 a autorização da Anatel para que as empresas de serviço de acesso condicionado realizassem “experiências de acesso por meio de *cable modems*”, de modo que cada operadora deveria permitir que três provedores independentes se valessem de sua rede,³³⁶ embasando a reformulação da Lei do Cabo no ano seguinte, que até então proibía o fornecimento de tais serviços conjuntamente. No início dos anos 2000, empresas dos segmentos de televisão por assinatura, provedores de internet e telefonia passaram a formar grupos para ofertar serviços de banda larga, telefonia e vídeo em uma única plataforma, dando início à prestação dos serviços na modalidade conhecida como *triple play*.³³⁷ Ou seja,

³³⁶ ID., p. 24.

³³⁷ ID., p. 28. Ver também BRASIL. Agência Nacional do Cinema. *Estudo Comparativo dos Preços dos Serviços de TV por Assinatura e Triple Play no Brasil e no Mundo em 2008*, 2008.

diferentemente do que fundamentou o Ministro Lewandowski, o fornecimento de serviços conjugados é anterior à LSAC.

Ainda é bastante escassa a manifestação da doutrina sobre a referibilidade da Condecine Teles. Destaca-se o artigo produzido por Tathiane Piscitelli, que defende a existência de referibilidade indireta, sob as seguintes bases. Sustenta a autora que a liminar concedida no mencionado mandado de segurança coletivo distorce o precedente do STF citado na própria decisão. Refere-se ao acórdão do RE 595.670, que, por sua vez, adota como paradigma o acórdão do RE 396.266, ambos discutidos neste trabalho nos tópicos 3.4.6 e 3.4.1, respectivamente, e, em seu entendimento, “o Tribunal interpretou a regra da referibilidade de maneira menos rígida” no caso das Cides.

A partir disso, considerando que a internet tem sido suporte para disseminação da produção audiovisual, seria setor afetado pela atuação estatal, e, portanto, as empresas de telecomunicações que ofertam acesso à internet por meio de telefonia fixa ou móvel seriam legítimas contribuintes da Cide.³³⁸

Discorda-se desse posicionamento. Primeiramente, como visto no Capítulo 3, a jurisprudência do STF é pouco assertiva quanto à referibilidade. Há menção acerca da referibilidade indireta em diversos julgados, que consistem, no mais das vezes, em avaliações superficiais e individuais, de modo que nenhum debate foi suficientemente promovido para se apontar qual a direção segura do entendimento da Suprema Corte sobre o tema. Observe-se que a própria decisão do Ministro Lewandowski, na Suspensão de Segurança nº 5.116 trata de “referibilidade direta” e não “indireta”, o que coloca sob suspeita até mesmo as premissas adotadas pelo magistrado.

Em segundo lugar, ainda que a vinculação do contribuinte à atuação estatal seja mais precisa nas taxas e nas contribuições de interesse das categorias econômicas e profissionais, não se pode conceber contribuição que legitime grupo de contribuintes através da retórica do benefício. Como sustentado, existem outros indivíduos que podem se beneficiar da atuação estatal por decorrência de mera externalidade positiva, o que é bastante justo porque o Estado não está a favorecer grupos específicos sem que isso traga benefícios à coletividade. É preciso defender

³³⁸ PISCITELLI, Tathiane. O dever das teles de financiar o cinema brasileiro. JOTA. 2016. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-dever-das-teles-de-financiar-o-cinema-brasileiro-27022016>>. Acessado em 17 de janeiro de 2018.

um corte preciso, e esse limite foi muito bem explorado por Geraldo Ataliba, conforme a doutrina de Giannini: ou o efeito decorrente da atuação estatal se conecta ao sujeito, ou a atividade ou comportamento do sujeito é que provoca ou desencadeia a atuação estatal.³³⁹ No caso, o efeito da intervenção estatal conforme a Política Nacional do Cinema não é a ampliação, fomento, suporte aos setores da telefonia e serviços multimídia. É, exclusivamente, à indústria cinematográfica. O fato de a internet, especialmente a internet móvel, ser relevante meio para distribuição do conteúdo audiovisual, não serve de motivo para instituir sobre tais prestadores de serviço a Condecine. É inegável que tais serviços se mostram mais atrativos quando há diversidade de conteúdo disponível, especialmente obras nacionais. Mas não é possível desconsiderar que o mercado audiovisual também se beneficiou da infraestrutura previamente estabelecida.

Por fim, ainda bastante conectado com o segundo argumento, como se mostrou, o fornecimento de serviços conjugados, o *triple play*, é anterior à LSAC. E, não necessariamente há obrigação de os agentes oferecerem as três modalidades de serviços. Presumir que o serviço de telefonia móvel, por exemplo, necessite da atuação estatal no ramo cinematográfico é ofensivo à memória recente de nosso desenvolvimento econômico, o celular se tornou popular muito antes da popularização da internet móvel, o que não justificaria tornar o serviço mais oneroso para fomentar outro setor.

Não há dúvidas que, no âmbito da internet, outros agentes econômicos inovam ao desenvolverem atividades afetas ao mercado cinematográfico através dessa plataforma, e que isso legitima a tributação de sua atividade pela Condecine. Figuras análogas à Condecine Título e até mesmo à Condecine Remessa poderão ser criadas, como se aborda no tópico a seguir. Isso, por si, não pode desconfigurar a Cide, ao permitir a tributação de um setor para financiamento de intervenção estatal em outro. Assim, entende-se inconstitucional a Condecine Teles, sobre as materialidades que não se refiram ao serviço de acesso condicionado.

A disseminação de conteúdo audiovisual pela internet leva ao erro de se permitir a tributação dos serviços de telefonia e comunicação multimídia pela Condecine, pois os respectivos agentes prestadores não pertencem ao segmento audiovisual. Se há possibilidade de intervenção estatal nessa nova modalidade de

³³⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 147.

exibição desse tipo de obra, os agentes que atuam no setor é que devem participar do custeio da atuação estatal, no caso, as empresas de vídeo sob demanda, ou VOD – *video on demand*. Há estudos avançados da Ancine nesse sentido, e manifestação da agência reguladora sobre a coexistência da Condecine Teles e da eventual Condecine sobre vídeo sob demanda. Analisa-se esse problema no subtópico a seguir.

4.4.3.1 Perspectiva de tributação dos serviços de vídeo sob demanda e a sucumbência da Condecine Teles sobre serviços de telefonia e internet

O mercado do audiovisual brasileiro segue a tendência do mercado mundial quanto à convergência do consumo de conteúdo através do *Video on Demand* – VOD. Em estudo da *Price Waterhouse Coopers*, revelou-se um salto das receitas do mercado de VOD no Brasil, de US\$ 74,6 milhões, no ano de 2010, para US\$ 398,9 milhões em 2015.³⁴⁰ Com o aumento desse segmento, é natural que a atenção do agente regulador lhe seja direcionada.

O Parlamento Europeu publicou a Diretiva de Serviços de Comunicação do Audiovisual (*Audiovisual Media Services Directive – AVMSD*)³⁴¹ no ano de 2010. Tal diretiva estabelece parâmetros gerais para que os países da União Europeia possam regular o mercado audiovisual por normas harmônicas, reservando-lhes certo âmbito normativo (item 41 das Considerações). Reconhece, ainda nas Considerações, que os serviços de VOD são similares aos serviços televisivos, competindo pela mesma audiência, gerando para o usuário a expectativa de regulação protetiva equivalente ao exercido no modelo televisivo (item 24). Contudo, os serviços de VOD diferem da radiodifusão televisiva em razão do maior controle e escolha exercidos pelo usuário, e, por isso, tal segmento deve ter regulação mais branda (item 58). Há outro item que merece destaque relevante:

³⁴⁰ PAIVA, André Ricardo Noborikawa. ROSSI, Carla. CHIAVENATO, Daniele. BRASIL, Eric. GUEDES FILHO, Ernesto Moreira. *O impacto econômico no setor audiovisual brasileiro*. São Paulo: Motion Picture Association – America Latina (MPA-AL), 2016. Disponível em: <http://www.mpaamericalatina.org/wp-content/uploads/2016/10/mpa_sicav_2016.pdf> acessado em 27/01/2018.

³⁴¹ COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPÉIAS. *Directiva 2010/13/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 10 de Março de 2010*, Estrasburgo, 2010. <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32010L0013&from=EN>> Acessado em 27/01/2019.

(69) Os serviços de comunicação social audiovisual a pedido têm potencial para substituir parcialmente a radiodifusão televisiva. Assim sendo, estes serviços deverão, quando viável, promover a produção e a distribuição de obras europeias, contribuindo desse modo activamente para promover a diversidade cultural. O apoio prestado às obras europeias poderá consistir, por exemplo, em contribuições financeiras desses serviços para a produção e aquisição de direitos de obras europeias, na inclusão de uma percentagem mínima de obras europeias nos catálogos de vídeo a pedido ou na apresentação atraente de obras europeias nos guias electrónicos de programas. É importante reexaminar regularmente a aplicação das disposições relativas à promoção de obras europeias pelos serviços de comunicação social audiovisual. No âmbito dos relatórios previstos na presente directiva, os Estados-Membros deverão também ter em conta, em particular, a contribuição financeira de tais serviços para a produção e a aquisição de direitos de obras europeias, a percentagem de obras europeias no catálogo de serviços de comunicação social audiovisual e o consumo efectivo de obras europeias oferecidas por esses serviços.

Nota-se, por todos os itens demonstrados, que os serviços de VOD estão sujeitos à regulação do mercado europeu. Concorrem com os demais segmentos – televisivo, vídeos domésticos distribuídos em mídia física e até mesmo salas de exibição, o que facilmente se pressupõe – tendendo a substituí-los. Por isso geram expectativa de proteção regulatória do usuário e promoção da diversidade cultural. Daí a importância do citado item de nº 69, pois consolida o interesse regulatório, prevendo a instrumentalização dos serviços de VOD para disseminar pluralidade de obras, especialmente pelo incentivo à produção e distribuição de obras europeias, por formas diversas, como cotas para os títulos locais, proeminência de divulgação e financiamento às produções e aquisições de direitos de distribuição. Não apenas isso, nos artigos 12 e 13 da diretiva constata-se claramente o dever de fiscalização estatal e fomento às obras pelos serviços de VOD. O artigo 12 versa sobre a proteção do desenvolvimento físico, mental ou moral dos menores, restringindo-lhes o acesso de conteúdo potencialmente ofensivo, e o artigo 13 trata do dever dos Estados-membros de assegurar que os serviços de VOD promovam a produção e o acesso de obras europeias.

Nesse contexto, fica claro que os serviços de VOD se sujeitam à regulação, e, pela perspectiva europeia, caberia instituição de contribuição especial sobre o setor, seja para financiar atuação estatal voltada ao segmento (que incentivaria a produção, distribuição e acesso de obras locais), seja em razão da própria atividade de prestação de serviços de VOD, fiscalização da atuação dos agentes econômicos.

O Brasil acompanha esse movimento. O Conselho Superior de Cinema, em reunião do dia 17/12/2015, emitiu a “Consolidação da visão do Conselho Superior do Cinema sobre a construção de um marco regulatório do serviço de vídeo sob demanda”, manifestou o interesse regulatório, nos seguintes termos:

O crescimento do VoD, a entrada de múltiplos e variados competidores, a relação com os demais segmentos do mercado audiovisual e as atuais condições tributárias para a prestação do serviço são fatores que repercutem diretamente sobre o interesse dos agentes econômicos em ter regras isonômicas definidas com clareza e segurança. Para além desses interesses privados, considera-se de interesse do país e dos usuários que haja a maior concorrência possível na prestação do serviço e de diversidade nos conteúdos ofertados, com espaço e atenção especial para as empresas brasileiras, os conteúdos brasileiros e os conteúdos brasileiros de produção independente. Essas diretivas de segurança jurídica e de busca da máxima competição, porém, são dificultadas por algumas características e situações particulares desse segmento.³⁴²

E a partir desse ponto discorre acerca da dificuldade de regulação dos diferentes modelos de negócios, extraterritorialidade do serviço, obtenção de informações para promoção da regulação, formas de regulação e tributação pela Condecine.

Na mesma esteira, a Ancine, além de promover diversos estudos e apresentações,³⁴³ no período de 23/12/2016 a 29/03/2017, realizou “Consulta Pública sobre a Notícia Regulatória sobre a Comunicação Audiovisual sob Demanda”,³⁴⁴ e o assunto da regulação foi abordado. Na audiência, uma opinião

³⁴² BRASIL. Agência Nacional de Cinema, *Consolidação da visão do Conselho Superior do Cinema sobre a construção de um marco regulatório do serviço de vídeo sob demanda*, 2015. Disponível em: < https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/CSC%20-%20Consolida%C3%A7%C3%A3o%20Desafios%20VoD%2017%2012%2015_1.pdf >, acessado em 27/01/2018.

³⁴³ ALCÂNTARA, Rosana. *VOD: nova fronteira de expansão para o audiovisual impactos, desafios e oportunidades*. set/2016. 33 slides. Material apresentado no 44º Festival de Gramado em 2016. Disponível em:

<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/apresentacoes/GRAMADO_Rosana%20Alcantara.pdf> Acessado em 27/01/2018.; SILVA, Luana Maira Rufino Alves da. *Estudo do formato de taxaço do VOD*. 27/10/2017. 32 slides. Apresentação no Grupo de Trabalho de VOD do Conselho Superior de Cinema. Disponível em:

<<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/apresentacoes/GT%20VoD%20Luana%20Panorama%20Internacional.pdf>> Acessado em 27/01/2018; IVANOV, Debora. *VoD – Consumo e regulação*. 27/10/2017. 24 slides. Apresentação no Forum Mostra Internacional de Cinema de SP / FOLHA. Disponível em:

<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/apresentacoes/2017_10_27_Mostra%20SP%20-%20VOD%20-%202017.pdf> Acessado em 27/01/2018, entre outros.

³⁴⁴ BRASIL. Agência Nacional do Cinema. *Relatório de Consulta Pública sobre a Notícia Regulatória sobre a Comunicação Audiovisual sob Demanda e Recomendações da ANCINE para uma regulação da Comunicação Audiovisual sob Demanda*. Rio de Janeiro, 2017. Disponível em:

em especial foi destacada no Capítulo III, B, item 10, que era justamente a de não regulação do VOD, defendendo a “ausência de racionalidade a justificar o modelo, ao contrário do que ocorre em outros mercados nos quais a oferta é limitada pela natureza do mercado em si.” A reflexão sobre esse ponto é interessante porque apresenta um contraponto à regulação dos serviços de VOD, qual seja, dada a disponibilidade ampla de conteúdo, bem como o controle do usuário (que não está sujeito à programação linear), seriam desnecessários o incentivo à produção nacional e a fiscalização do conteúdo. A Ancine reafirmou que a regulação mediante “instituição de regra que garanta a presença de conteúdo brasileiro no VoD é relevante para a promoção da produção nacional”,³⁴⁵ o que demonstra haver referibilidade entre o contribuinte tributado – agente econômico do setor de serviços de VOD – e a atuação estatal financiada pela arrecadação do tributo.

Certamente a tributação dessas empresas seria mais adequada que a tributação das empresas de telecomunicação pela Condecine Teles. A hipótese Condecine sobre os serviços de VOD demonstra que a disseminação de conteúdo audiovisual é serviço adicionado ao de telecomunicações, sendo este último não afetado pela atuação estatal financiada pela Condecine. Na consulta pública houve manifestação, no Capítulo III, questão E, item 8, de que a tributação sobre faturamento poderia acarretar elevação de carga tributária para o setor de telecomunicações, uma vez que alguns agentes econômicos desse segmento também prestam serviços de VOD. A Ancine respondeu o seguinte:

“Sobre a possibilidade de que seja considerada a CONDECINE paga para outros segmentos de mercado como válida para o VoD, a ANCINE tem posicionamento contrário por entender que se trata de novo segmento de mercado.

A ANCINE esclarece ainda que a revisão da CONDECINE incidente sobre o VoD não impacta a carga tributária do setor de telecomunicações, uma vez que trata-se de adequação da estrutura de tributária as características próprias do setor, não se tratando de um novo tributo. Ademais, se existem empresas que contribuem com a CONDECINE incidente sobre estrutura de telecomunicações e que passam a contribuir com a CONDECINE incidente sobre o VoD, elas o fazem porque atuam em dois segmentos distintos de mercado. Não há que se falar em aumento da tributação das telecomunicações, mas da expansão voluntária dessas empresas em direção a novos mercados, sobre os quais já há tributação incidente.”³⁴⁶

<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3_2.pdf>. Acessado em 27/01/2017.

³⁴⁵ ID., p. 10.

³⁴⁶ ID., p. 20.

Essa manifestação da Ancine é contraditória ao que defendeu no mandado de segurança coletivo impetrado pelo Sinditelebrasil. Segundo a autarquia, a justificativa da tributação das empresas de telecomunicações estaria calcada na potencialidade de disseminação de conteúdo audiovisual por sua estrutura. Isso impede que a própria Ancine venha negar que os serviços de VOD guardem relação com os de telecomunicação, manifestando que a empresa atuaria em dois segmentos distintos.

Não é correto sustentar que os serviços de telefonia e comunicação multimídia sejam afetados como os de vídeo sob demanda. Não há nenhuma atuação voltada ou decorrente dos primeiros que possa suportar o contrário. Por outro lado, é certo que a tributação pela Condecine e a regulação do segmento de VOD deverão coexistir, o que justificará a cobrança da Cide.

Atualmente, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 8.889/2017, do deputado Paulo Teixeira (PT/SP), que visa alterar a Medida Provisória nº 2.228-1/2001, instituindo a regulação dos serviços de VOD. Quanto à Condecine, objetiva o projeto de lei a inserir o inciso IV no atual art. 33 para instituir a Cide sobre o faturamento da empresa de VOD, mas não há qualquer alteração quanto à tributação da Condecine Teles.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente dissertação se voltou à solução do atendimento à referibilidade indireta nas contribuições Condecine Título, Teles e Remessa.

O exame do respeito à referibilidade indireta implica aferir se os contribuintes de contribuição especial pertencem a grupo afetado pela atuação estatal financiada pelo tributo, com o objetivo de se conferir legitimidade a instituição da contribuição especial.

As contribuições especiais se destacam como espécie autônoma de tributo em contexto de distribuição rígida de competência tributária na Constituição. São cobradas de grupo delimitado e afetado pela atuação custeada pelo próprio tributo. Apesar de serem classificadas como tributos vinculados, sua vinculação não necessariamente reside na materialidade da hipótese de incidência. São entendidas como vinculadas porque a atuação estatal financiada pelas contribuições é pressuposta.

Dividem-se em contribuições no interesse das categorias econômicas ou profissionais e contribuições de intervenção no domínio econômico, e são classificadas ao lado das contribuições sociais. Enquanto nas contribuições especiais identifica-se o requisito de validade da referibilidade indireta, ou seja, a contribuição serve de custeio da atuação estatal dirigida a grupo de contribuintes ou em razão de sua atividade, as contribuições sociais apenas se diferem dos impostos apenas pela afetação de seus recursos à Seguridade Social. Ambas são previstas no art. 149 da Constituição e representam tributos finalísticos, e, por conta disso, a destinação de seus recursos deve ser direcionada às respectivas áreas de cada (sub)espécie.

Especificamente sobre as contribuições de intervenção no domínio econômico, evidenciou-se que seu papel interventivo pode ser o de financiar a atuação estatal direta de serviços monopolísticos não caracterizados como essencialmente públicos, mas não os que se submetem a regime de concorrência com a iniciativa privada. Podem também financiar a atuação indireta do Estado como “agente normativo e regulador da atividade econômica”, no âmbito das funções de fiscalização e incentivo. E, além disso, poderia a Cide ser representar a própria intervenção, enquanto norma tributária indutora, desde que dirigida ao

grupo de contribuintes afetado pela atuação estatal igualmente custeada pelo tributo, e que o produto da arrecadação esteja limitado, ainda que estimativamente, ao custo da atuação estatal.

Por força do postulado da proporcionalidade, é possível exercer o controle das Cides. Pela proporcionalidade é que se permite o controle da relação entre a intervenção promovida e a finalidade objetivada, especialmente no caso das normas indutoras, uma vez que somente é possível a indução no sentido da intervenção. Não apenas isso, por meio desse postulado, há o controle da eleição do grupo de contribuintes que, obrigatoriamente, deve ser determinado pela lei em razão de serem afetados pela atuação estatal. A carga fiscal suportada pelo grupo, igualmente, deve respeitar a proporcionalidade, não sendo válida a arrecadação em patamar superior ao do custo da atuação estatal. Por fim, em sendo possível identificar contribuintes dentro do grupo que sejam atingidos pela atuação estatal, ou a provoquem, em maior intensidade, podem arcar com tributação superior aos demais indivíduos do grupo.

Muito embora a referibilidade indireta tenha sido bem delineada neste trabalho, a jurisprudência brasileira não confirma ou infirma as conclusões aqui apresentadas. Apesar de o Judiciário ter examinado a referibilidade em alguns precedentes, nota-se que os mesmos não indicam critérios seguros para afirmar: a) se a referibilidade indireta é requisito das contribuições especiais; e b) de que forma se evidencia a referibilidade indireta. Na tentativa de sustentar harmonia da jurisprudência, alguns precedentes são citados em outras decisões que, muitas vezes, divergem entre si. Espera-se que o STF, único tribunal superior competente para tanto, resolva essas questões em definitivo.

Expostas essas considerações conclusivas preliminares, passa-se a responder o problema posto desta pesquisa, ou seja, o respeito à referibilidade indireta nas contribuições que compõem a Condecine.

A intervenção estatal no segmento audiovisual remonta à década de 1930, sendo que o sistema atual é marcado pela Medida Provisória nº 2.228-1/2001, que instituiu a Política Nacional do Cinema e estruturou o Conselho Superior de Cinema e a Agência Nacional de Cinema. Também instituiu as contribuições que compõem o grupo Condecine: Título, Remessa e Teles.

Sendo assim, o exame da destinação legal da arrecadação fez-se necessário. O texto original da Medida Provisória nº 2.228-1/2001 estabelecia que

parte dos tributos seria destinado à Ancine para auxiliar no custeio de suas atividades, além do Programa de Apoio do Desenvolvimento Nacional do Cinema – PRODECINE, “atividades de fomento ao cinema e ao audiovisual desenvolvidas pelo Ministério da Cultura” e, por fim, ao Prêmio Adicional de Renda. Com as alterações trazidas pela Lei nº 11.437/2006, os recursos da Condecine passaram a ser direcionados ao Fundo Nacional da Cultura – FNC, na categoria específica Fundo Setorial do Audiovisual – FSA. No tópico 3.3, demonstrou-se o direcionamento dos recursos ao segmento audiovisual, não havendo necessidade de se reprisar os fundamentos apresentados.

A destinação mostrou-se legítima. É perfeitamente possível que se direcione recursos da Condecine para o custeio das atividades da Ancine, como ocorreu até o advento da Lei nº 11.437/2006. A agência reguladora não apenas regulamenta o mercado, mas promove políticas de incentivo (como concessão de prêmios e financiamentos), bem como fiscalização do respeito ao direito autoral, em linhas gerais, o que é de interesse de todo segmento. E, mesmo depois da referida lei, o direcionamento dos recursos permaneceu voltado ao incentivo do segmento, para a reforma de salas de exibição, aquisição de equipamentos de produção, financiamentos das obras, especialmente as de língua portuguesa e regionais. Estando clara a atuação da União, resta apenas a elucidação dos contribuintes definidos em lei e o respectivo vínculo com a atuação estatal.

Nas contribuições em exame, constatou-se que, quanto à Condecine Título, houve respeito à referibilidade indireta pelos contribuintes que promovem 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”, nos termos do art. 32, I da Medida Provisória nº 2.228-1/2001. As obras audiovisuais, por definição do inciso I do art. 1º da Medida Provisória, correspondem ao “produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento”. A norma não regula qual deva ser o conteúdo expressado na obra, e apenas estabelece algumas isenções da Condecine sobre produção audiovisual jornalística e esportiva. Em precedente citado do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, compreendeu-se que obras musicais compõem o grupo do audiovisual, sujeitando-se, portanto, ao pagamento da contribuição. Esse é o grupo tributado.

Os contribuintes estão definidos no inciso I do art. 35 da Medida Provisória, quais sejam “detentor[es] dos direitos de exploração comercial ou de licenciamento no País”. Nesse caso, a alíquota da Condecine é específica e devida por obra explorada em cada segmento de mercado. Há referibilidade indireta porque a atuação estatal financiada pela Condecine se direciona ao grupo de contribuintes ali tributado. Ao se incentivar a produção de obras audiovisuais, aquisição de equipamentos e reformas de salas de exibição, por exemplo, há atingimento de todo o segmento. Ainda que seja prestigiada a produção de obras regionais, de modo algum é possível sustentar que os detentores de direitos de obras estrangeiras não façam parte desse grupo. Em última análise, a arrecadação da Condecine financia a atuação estatal que concretização da Política Nacional do Cinema, que, por sua vez, afeta a atividade dos detentores dos direitos autorais de obras audiovisuais no Brasil.

Ainda no âmbito da Condecine Título, a Medida Provisória sujeita ao pagamento da contribuição as obras publicitárias nos segmentos de mercado, bem como as incluídas em programação internacional. O produtor ou o detentor do direito de licenciamento desse tipo de obra não é afetado pela atuação estatal, ao menos da maneira necessária para legitimar a incidência de uma contribuição especial. Não está abrangido no grupo de indivíduos atingido pela Política Nacional do Cinema, prevista no art. 2º. Além disso, os titulares de obras publicitárias não revelam comportamento que se conecte com a atividade estatal. Portanto, não se tem o respeito à referibilidade indireta nesse caso.

Outra contribuição estudada foi a Condecine Remessa, que incide à alíquota de onze por cento sobre o pagamento de rendimento de exploração de obra audiovisual no exterior, nos termos do art. 32, parágrafo único da medida provisória, cujo contribuinte é o “o responsável pelo pagamento, crédito, emprego, remessa ou entrega” conforme inciso III do art. 35. É certo que o titular do direito de exploração no Brasil que promove o pagamento ao exterior a título de rendimento dos direitos autorais pertence ao grupo afetado pela atuação estatal. Reafirma-se a referibilidade indireta como requisito de validade das Cides, bem como o respeito à referibilidade no caso da Condecine Remessa, para criticar o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de manter a dupla incidência da Condecine Remessa e Cide *Royalties*, pois não se constata a referibilidade indireta nessa segunda contribuição. O pagamento de rendimento por exploração de obra

audiovisual não guarda relação com o desenvolvimento tecnológico brasileiro, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.168/2000.

Quanto à Condecine Teles, que nos termos do art. 32, II da Medida Provisória incide sobre “a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado”, tem como contribuintes “as concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações”, conforme art. 34, IV. Tais serviços de comunicação são variados, abrangendo a prestação de Serviço Público Condicionado (TV por assinatura), Serviço Móvel Pessoal (telefonia celular), Serviço Telefônico Fixo Comutado e Serviço de Comunicação Multimídia. Apenas os prestadores do primeiro é que participam do grupo afetado pela atuação estatal. Isso porque a Lei de Acesso Condicionado estabelece que a produção, programação, distribuição e empacotamento são atividades do serviço de acesso condicionado, que guarda princípios comuns à Política Nacional do Cinema como “promoção da diversidade cultural e das fontes de informação, produção e programação”, “promoção da língua portuguesa e da cultura brasileira” e o “estímulo à produção independente e regional”, previstos no art. 3º. Esses prestadores de serviços de acesso condicionado estão inseridos no segmento do audiovisual como agentes efetivos, e a atuação estatal financiada pela Condecine lhes é direcionada.

Por outro lado, as empresas de telefonia e comunicação multimídia, apesar de se relacionarem com o mercado audiovisual, dele não fazem parte. São empresas de telecomunicações que obtêm, de certa forma, vantagem pelo incremento e popularização das obras audiovisuais, o que também ocorre inversamente, o mercado audiovisual se beneficia do incremento dos meios de comunicação. Entretanto, apesar de ambos se privilegiarem dos respectivos desempenhos empresariais, a atuação estatal que concretiza a Política Nacional do Cinema não lhes afeta da forma a autorizar a cobrança da Cide.

As razões que supostamente justificam a tributação dos serviços de telefonia e comunicação multimídia são esvaziadas quando se analisa a possibilidade de tributação dos próprios serviços de vídeo sob demanda, esses sim distribuidores de conteúdo audiovisual pela internet. São efetivos integrantes do segmento afetado, podendo sofrer intervenção da União em sua atividade, nos termos da lei,

e devem arcar com a tributação correspondente. Como se apontou no trabalho, há estudos da Ancine pela tributação desses agentes e também um projeto de lei em trâmite na Câmara dos Deputados, de nº 8.889/2017, que trata sobre a instituição da Condecine nesse segmento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUILLAR, Fernando Herren. *Direito Econômico: Do Direito Nacional ao Direito Supranacional*, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

ALCÂNTARA, Rosana. *VOD: nova fronteira de expansão para o audiovisual impactos, desafios e oportunidades*. set/2016. 33 slides. Material apresentado no 44º Festival de Gramado em 2016. Disponível em: <https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/apresentacoes/GRAMADO_Rosana%20Alcantara.pdf> Acessado em 27/01/2018.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, 2. ed. Tradução: Carlos Beral Pulido. Madri: Centro de Estudios Políticos Y Constitucionales, 2012.

ALMEIDA, Cláudio Aguiar. O cinema brasileiro no Estado Novo: o diálogo com a Itália, Alemanha e URSS, *Revista de Sociologia e Política*, n. 12. São Paulo: USP p. 121-129, jun./1999.

ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osorio de. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 21. edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico*, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

ASCENSÃO, José de Oliveira. Fundamento do direito autoral como direito exclusivo, SANTOS, Manoel Pereira dos. JABUR, Wilson Pinheiro. (Coord.). *Série GVlaw: propriedade intelectual: Direito autoral*. São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Teoria dos Princípios*. 14. ed. Malheiros: São Paulo, 2013.

_____. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 215, p. 151-179, jan./mar. 1999.

_____. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003.

BAGATIN, Andreia Cristina. *Captura das agências reguladoras independentes*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualização de: Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Natureza Jurídica das Contribuições Sociais, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 12, p. 91-121, out. 1972.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Max Limonard, 1998.

_____. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*, 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

BARROS, Suzana Toledo de. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços, *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 226, p. 187-212, out. 2001.

_____. Intervenção do Estado no domínio econômico. *Boletim de Direito Administrativo (BDA)*, São Paulo, v. 12, n. 4, p. 189-193, abr. 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. Existe efetivamente uma Constituição econômica? *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. São Paulo, v. 10, n. 39, p. 89-96, abr./jun. 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no domínio econômico. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. Curitiba, v. 2, p. 117-129, 2002.

_____. Política Econômica e Direito Econômico. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v. 105, p. 309-406, 2010.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BORGES, José Souto Maior. Alterações procedidas na CF de 1988 pela Emenda Constitucional n. 33/2001. Contribuição de intervenção no domínio econômico. Lei n. 10.336/2001. In: SOUZA, Hamilton Dias de. (Coord.). *Tributação Específica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BRASIL. Agência Nacional do Cinema. *Estudo Comparativo dos Preços dos Serviços de TV por Assinatura e Triple Play no Brasil e no Mundo em 2008*, 2008.

BRASIL. Agência Nacional de Cinema, *Consolidação da visão do Conselho Superior do Cinema sobre a construção de um marco regulatório do serviço de vídeo sob demanda*, 2015. Disponível em: <https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/CSC%20-%20Consolida%C3%A7%C3%A3o%20Desafios%20VoD%2017%2012%2015_1.pdf>, acessado em 27/01/2018.

BRASIL. Agência Nacional do Cinema. *Condecine – Valores Arrecadados por Mês – 2016*. Disponível em: <https://oca.ancine.gov.br/sites/default/files/recursos_publicos/pdf/2908.pdf>. Acessado em 09 de janeiro de 2018.

BRASIL. Agência Nacional do Cinema. *Relatório de Consulta Pública sobre a Notícia Regulatória sobre a Comunicação Audiovisual sob Demanda e Recomendações da ANCINE para uma regulação da Comunicação Audiovisual sob Demanda*. Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/Vod%20Documento%20P%C3%BAblico%20Final%20v3_2.pdf>. Acessado em 27/01/2017.

BRASIL. Ministério da Cultura. Ministério da Casa Civil. Ministério da Fazenda. *Exposição de Motivos Interministerial nº 04/2006*. Brasília: 2006.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de motivos do Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, encaminhando ao Sr. Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional. p. 1-548, 1954. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acessado em 21/11/2017.

BRASIL. Ministério de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio. Ministério da Cultura. Exposição de motivos da Medida Provisória nº 2.219/2001. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=10/10/2001&txpagina=21513&altura=700&largura=800#>/> Acessado em 15/01/2018.

CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Da Natureza Jurídica das Contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CAPELATO, Maria Helena. Propaganda política e controle dos meios de comunicação. In: PANDOLFI, Dulce. (Org.). *Repensando o Estado Novo*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29. ed. São Paulo: Malheiros., 2013.

_____. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Perfil Constitucional – Inexigibilidade da Contribuição para o Incra – Questões Conexas, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 170, p. 93-128, nov. 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*, 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

_____. Estado Mínimo x Estado Máximo: o dilema. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, n. 12, dez./jan./fev.2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em 10 de outubro de 2017.

_____. Agências Reguladoras e Poder Normativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos. (Coord.). *O Poder Normativo das Agências Reguladoras*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. *Direito Tributário - Linguagem e Método*, 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

_____. MOREIRA, André Mendes. Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89, p. 71-84, fev., 2003.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPÉIAS. *Directiva 2010/13/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 10 de Março de 2010*, Estrasburgo, 2010. <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32010L0013&from=EN>> Acessado em 27/01/2019.

COMPARATO, Fabio Konder. Função Social da Propriedade dos Bens de Produção. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n. 63, p. 71-79, jul./set. de 1986.

COSTA, Ramon Valdés. *Curso de Derecho Tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1996. p. 87.

CUNHA, Paulo César Melo da. *Regulação Jurídica da Saúde Suplementar do Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

DERZI, Misabel. Contribuição para o Finsocial (parecer), *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 55, p. 194-222, 1992.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ENDRES, Silvana Bussab. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.) *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo, *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

_____. *Introdução ao Direito Tributário*, 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERNANDES, Simone Lemos. *Contribuições Neocorporativas na Constituição e nas Leis*. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2005.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de Direito Econômico*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Reflexões sobre a Intervenção do Estado no Domínio Econômico e as Contribuições Interventivas. In: *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. (Coord. Hugo de Brito Machado). Dialética e ICET: São Paulo e Fortaleza, 2003.

FISCHER, Octávio Campos. A Escola Glorificadora da Finalidade: contribuições e reforma tributária. *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, n. 22, p. 35-40, jul./set., 2003.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. O problema da vinculação de recursos orçamentários. *Revista do TCU*, Brasília, n. 111, p. 63-72, jan./abr. 2008.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Traduzido por Sáinz de Bujanda. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GRAU, Eros. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____; GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação. In: _____. (Coord.). *Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico e Figuras Afins*. Coord. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 99, p. 133-151, dez. 2003.

_____. Em busca do controle sobre as Cides. *Revista do Advogado*, São Paulo, p. 101-118, 2007.

HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais: Doutrina e Prática*. São Paulo: Atlas, 2015.

HOFFMANN, Susy Gomes. *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*. Campinas: Copola, 1996.

HORVATH, Estevão. *Contornos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico na Constituição de 1988*. Tese de Livre-Docência. São Paulo: USP, 2008.

IVANOV, Debora. *VoD – Consumo e regulação*. 27/10/2017. 24 slides. Apresentação no Forum Mostra Internacional de Cinema de SP / FOLHA. Disponível em: <https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/apresentacoes/2017_10_27_Mostra%20SP%20-%20VOD%20-%202017.pdf> Acessado em 27/01/2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Contribuições Sociais. Caderno de Pesquisas Tributárias. Contribuições Sociais*, vol. 17, p. 149-170, 1992.

_____. Empresa, Ordem Econômica e Constituição. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n.212, p. 109-133, 1998.

LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. *Direito Econômico*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

LIMA, Heverton Souza. *A Lei da TV Paga: impactos no mercado audiovisual*. Dissertação de Mestrado apresentada à Escola de Comunicação e Artes da Universidade de São Paulo, 2015. p. 21-28. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27161/tde-26062015-162615/en.php>>. Acessado em 17 de janeiro de 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Primeiras Linhas de Direito Tributário e Financeiro: Material e Processual*, 8. ed. Atlas: São Paulo, 2014.

_____. *Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Agências reguladoras independentes: fundamentos e seu regime jurídico*. Belo Horizonte: Forum, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Controle Concentrado de Constitucionalidade e as Contribuições sobre Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Vinícius Alves Portela. *Fundamentos da Atividade Cinematográfica e Audiovisual*, 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MÉLEGA, Luiz. Algumas reflexões sobre o regime jurídico das contribuições na Carta Política de 1998, Direito Tributário Atual. *Revista Brasileira de Direito Tributário – RBDT*. São Paulo, v. 11-12, p. 3291-3293, 1992.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. O Estado de a Ordem Econômica. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 143, p. 37-50, 1981.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENDES, Gilmar. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: Estudos de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1967, v. 2.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2008.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MOREIRA, Egon Bockmann. O Direito Administrativo contemporâneo e a intervenção do Estado na ordem econômica. In: WAGNER JÚNIOR, Luiz Guilherme da Costa. (Org.). *Direito Público: estudos em homenagem ao professor Adilson Abreu Dallari*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

_____. Os princípios constitucionais da atividade econômica, *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, vol. 45, p. 103-111, 2006.

NEVES, Marcelo. Entre hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 3. ed. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2001.

OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. *Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Contribuição ao Sebrae – Questões polêmicas e recentes desdobramentos jurisprudenciais. In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. O controle do desvio de finalidade das contribuições, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 75, p. 103-144, jul./ago. 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*, 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Concessionárias, Permissonárias e Autorizadas de Energia Elétrica – “Aplicação” obrigatória de Recursos (Lei 9.991). In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Contribuições Especiais – Noções Gerais – Contribuição de intervenção no Domínio Econômico. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 12, jul./set. 1995.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: RT. 2000.

PAIVA, André Ricardo Noborikawa. ROSSI, Carla. CHIAVENATO, Daniele. BRASIL, Eric. GUEDES FILHO, Ernesto Moreira. *O impacto econômico no setor audiovisual brasileiro*. São Paulo: Motion Picture Association – America Latina (MPA-AL), 2016. Disponível em: <http://www.mpaamericalatina.org/wp-content/uploads/2016/10/mpa_sicav_2016.pdf> acessado em 27/01/2018.

PALMA, Freitas. *História do direito*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Piten. *Contribuições: Teoria Geral e Contribuições em Espécie*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. 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, 2001.

_____. As normas constitucionais programáticas e a reserva do possível. *Revista de Informação Legislativa*, v. 193, p. 7-20, 2012.

_____. Significado e importância da vinculação das receitas das contribuições especiais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 4.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Uma proposta harmonizadora para o tema da destinação: análise a partir do PIS e da Cofins. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Org.). *Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. O dever das teles de financiar o cinema brasileiro. JOTA. 2016. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-dever-das-teles-de-financiar-o-cinema-brasileiro-27022016>>. Acessado em 17 de janeiro de 2018.

PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 8, n. 46, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=68930>>. Acesso em: 1 nov. 2017.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Empresas sem empregados e Contribuições de Seguridade Social. In: _____. (Org.). *Contribuições Sociais: Questões Polêmicas*. São Paulo: Dialética, 1995.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no Sistema Tributário Brasileiro. In *Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantia dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.

SCAFF, Fernando Facury. As Contribuições Especiais e o Princípio da Afetação, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, p. 44-62, nov. 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Royalties e Assistência Técnica ao Exterior - Exigências da CIDE. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 7, n.37, p. 144-162, 2004.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. CEZAROTI, Guilherme. A Cide-royalties e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 130, p. 41-55, jul. 2006.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Luana Maira Rufino Alves da. *Estudo do formato de taxaçoão do VOD*. 27/10/2017. 32 slides. Apresentação no Grupo de Trabalho de VOD do Conselho Superior de Cinema. Disponível em: <<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/apresentacoes/GT%20VoD%20Luan%20Panorama%20Internacional.pdf>> Acessado em 27/01/2018.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. Microempresas: Tributação inadequada e evasão fiscal. *Tributação em Revista*. Brasília, v. 3, n. 8, abr./jun. p. 15-20, 1994.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza. Nova amplitude do conceito de “domínio econômico”. In: GRECO, Marco Aurélio. (Org.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

SOUZA, Hamilton Dias de. Finsocial. Dois impostos; um do campo residual, outro do imposto de renda: violação do princípio da anterioridade. *Direito Tributário Atual*, v. I, p. 87-144, 1982.

_____. Contribuições Especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUZA, Hamilton Dias de e FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 58-106, 2002.

SOUZA, Pedro Bastos de. A lei do serviço de acesso condicionado como instrumento de fomento à produção audiovisual brasileira. In: *X Encontro de estudos multidisciplinares em cultura, 2014, Salvador-BA. Anais do X ENECULT - Políticas Culturais*, v. 1. Salvador: UFBA, p. 1-15, 2014.

SURREY, Stanley S. Tax Incentives as device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures. *Harvard Law Review*, v. 83, n. 4, p. 705-738, fev. 1970.

TÁCITO, Caio. O princípio da razoabilidade das leis. In: TÁCITO, Caio. (Coord.). *Temas de direito público*. Rio de Janeiro-São Paulo: Renovar, 1997.

TÔRRES, Heleno Taveira. Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A CIDE-Tecnologia. In: ROCHA, Valdir de

Oliveira. (Coord). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, v.7.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 4.

VELLOSO, Andrei Pitten. PAULSEN, Leandro. *Contribuições: Teoria Geral e Contribuições em Espécie*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

XAVIER, Alberto. ELMERY, Renata. A inaplicabilidade da Cide – Remessas aos Contratos de Licenciamentos de Filmes. In: SOUZA, Arivaldo Santos de. SANTOS, Guilherme. MACHADO, Hugo de Brito. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Direito Tributário: Estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014.

YAMASHITA, Douglas. *Direito Tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014.