

‘Contribuições e fundos estaduais’, reforma tributária e agronegócio

A partir da inovação promovida pelo Mato Grosso do Sul, que, em 1999, criou o Fundersul, nos termos da Lei nº 1.963 e posteriores alterações, tivemos a edição, por diversos estados da federação, de uma contribuição facultativa ou outras formas de cobrança, destinada a fundos estaduais para, teoricamente, investimentos em infraestrutura e habitação, tais como Fethab (Fundo Estadual do Transporte e Habitação de Mato Grosso - Lei nº 7.263/2000), FDI (Fundo do Desenvolvimento Industrial do Maranhão - Lei nº 8.246/2005), TFTG (Taxa de Transporte de Grãos e Minérios do Maranhão - Lei nº 11.687/2022 [1]), FET (Fundo Estadual de Transporte do Tocantins - Lei nº 3.617/2019 [2] posterior alteração pela Lei nº 4.303/2023) e Fundeinfra (Goiás - Lei nº 21.670/2022).

Spacca



Fábio Calcini
Advogado e Professor

Em geral, tais exigências estaduais configuram formas de cobrança pelos estados, na maioria das vezes, sob a roupagem de uma contribuição facultativa, de valores incidentes sobre a operação com mercadorias, principalmente, produtos relacionados ao agronegócio (por exemplo, soja, milho, carnes, entre outros), tal como o ICMS, como condição ao gozo de alguma espécie de regime diferenciado de tributação daquele imposto estadual, inclusive, nas hipóteses de exportação.

Já tivemos oportunidade em outro momento nesta coluna de apresentar críticas ao Fundeinfra [3], no entanto, voltamos ao tema diante da aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária).

De forma ampla e geral, tais contribuições estaduais podem ser reconhecidas, com clareza meridiana, como inconstitucionais, uma vez que fogem completamente à própria estrutura conformadora do texto constitucional brasileiro, que exige a atuação do

legislador seja racional, agindo com certa coerência a fim de atingir com exatidão as regras e princí-

pios preestabelecidos pelo constituinte. E convenhamos, não há qualquer condição de reconhecer racionalidade legislativa quando se institui uma exigência, seja qual for a natureza desta, que tenha por finalidade precípua onerar o setor do agronegócio, principalmente, quanto às exportações.

Ora, entre os fundamentos do Estado democrático Brasileiro está a dignidade da pessoa humana (artigo 1º), que, por essa razão, tem como ponto de proteção e promoção o núcleo existencial, de tal sorte que, entre as atividades do agronegócio, a produção de alimentos, há de ser resguardada, ató porque, garante também o direito à vida (artigo 5º), além de ser um direito social (artigo 6º - direito alimentício), exigindo políticas públicas efetivas e de atuação positiva a fim de concretizar, de fato, este direito fundamental. Mais do que isso, nosso texto constitucional impõe, como política pública ligada à cadeia do agronegócio, o seu fomento e incentivo, inclusive, por meio de instrumentos fiscais e creditícios (artigo 187, CF).

Com isso, não nos parece fazer sentido algum a criação de uma contribuição ou qualquer forma de exação que caminhe no sentido oposto ao que se preconiza no texto constitucional para o setor.

Irracionalidade legislativa e incoerência

E a irracionalidade legislativa e incoerência não se resume a este ponto. Isto porque, esta forma de oneração do setor atinge, inclusive, as exportações, que, sob todo ponto de vista da Constituição, tem como pressuposto básico a exoneração, na medida em que, no comércio internacional, temos o princípio do destino.

Portanto, o caminho inicial por tais exigências já nos leva a reconhecer uma total contradição e incoerência com nosso sistema jurídico constitucional ao onerar a cadeia do agronegócio e, sobretudo, as exportações.

O vício, no entanto, fica ainda mais evidenciado quando percebemos que, sob a perspectiva de um Estado Fiscal, é natural que os estados da federação, tenham formas de obter suas receitas, especialmente, por tributos. Todavia, ao se buscar encontrar a natureza de tais cobranças e as formas de sua obtenção, não conseguimos identificar a origem, pois, não seria de natureza originária (como, aluguel, preço público, entre outros), como também, segundo tais Estados, não configuram a derivada (fruto, em especial, dos tributos).

A grande verdade é que tais receitas estatais necessitam ter fundamento em algum tipo de atuação autorizada pelo texto constitucional, não podendo ser uma via estranha à esta permissão. E, diante deste aspecto, nos parece que, evidentemente, o Poder Público, driblando ou, melhor dizendo, fraudando a Constituição, notadamente, a estrutura rígida de competência tributária estabelecida, criou um tributo travestido de contribuição facultativa exatamente para não se submeter aos limites jurídicos postos. Algo grave e que não pode passar despercebido, como, ainda, na atualidade, tem ocorrido.

São, de fato, tributos ocultos, que tomam por base e estrutura nitidamente o ICMS e promovem a cobrança de um adicional, em detrimento inclusive do que estabelece o artigo 3º, do Código

Tributário Nacional. Com todo respeito, afirmar que existe uma opção ou faculdade (voluntariedade) no recolhimento de tais contribuições a fim de afastar a natureza de tributo, somente pode ser completo desconhecimento da prática cotidiana de quem sofre esta exação ou tamanha inocência que foge ao razoável.

Ora, tais exações são imposições, decorrentes de lei, mediante coerção/coação do Estado a fim de obter receita, impondo ao administrado o contribuinte a obrigação de recolhimento. Uma efetiva compulsoriedade, pois, na prática, não existe verdadeira opção ou escolha, já que a única alternativa viável para a continuidade do exercício da atividade, inclusive, em condições de igualdade e livre iniciativa, somente se dá a partir do gozo de tais regimes. E o pior: como onerar a cadeia do agronegócio, como já dito, criando uma condição onerosa, quando o propósito do texto constitucional é exatamente o oposto?

A voluntariedade, em si, não retira a natureza jurídica tributária, vejamos o primeiro exemplo, do Simples Nacional, ou mesmo, decisão do primeiro Supremo Tribunal Federal que reconheceu a Taxa da Suframa, como requisito para o gozo de incentivos na Zona Franca, a natureza tributária [4].

Justificativa pouco aceitável

A justificativa da facultatividade fica ainda menos aceitável quando a contrapartida é exatamente o primeiro cumprimento da Constituição quanto à exoneração das exportações. Isto porque, poderia o Estado condicionar o gozo da imunidade tributária? Ora, a imunidade tributária é um direito objetivo e incondicionado, não havendo liberdade ao legislador, muito menos, dos estados, de estabelecer restrições e dificuldades ao seu gozo, de tal sorte que não há aderência argumento no sentido de que seria o pagamento da contribuição uma "sanção premial".

É certo que o STF, de forma aódiada e sem discutir, com profundidade, todos os vícios e problemas de tais contribuições, já chegou a julgar constitucional o Fundersul [5] e, recentemente, após reconhecer a inconstitucionalidade do FET [6], dada a falta de habilidade do Estado de Tocantins de não "camuflar" sua cobrança como "contribuição facultativa", fazendo somente recentemente pela Lei nº 4.303/2023, além de extinguir as Diretas de Inconstitucionalidades ajuizadas impugnando o Fundeinfra [7], restando, por fim, em andamento, a ADI quanto ao Fethab para as exportações [8].

O ponto central deste texto é exatamente, diante de todo este contexto de vícios e problemas jurídicos relacionados às "contribuições estaduais", que oneraram, indevidamente, a cadeia do agronegócio, compreender o advento do artigo 136, da ADCT, a partir da Emenda Constitucional n. 132/2023, que prescreve:

Art. 136. Os Estados que possuam, em 30 de abril de 2023, fundos destinados a investimentos em obras de infraestrutura e habitação e financiados por contribuições sobre produtos primários e semielaborados estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, poderão instituir contribuições semelhantes, não vinculadas ao referido imposto, observado que:

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I – a alíquota ou o percentual de contribuição não poderão ser superiores e a base de incidência não poderá ser mais ampla que os das respectivas contribuições vigentes em 30 de abril de 2023; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II – a instituição de contribuição nos termos deste artigo implicará a extinção da contribuição correspondente, vinculada ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, vigente em 30 de abril de 2023; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III – a destinação de sua receita deverá ser a mesma das contribuições vigentes em 30 de abril de 2023; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IV – a contribuição instituída nos termos do caput será extinta em 31 de dezembro de 2043. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Parágrafo único. As receitas das contribuições mantidas nos termos deste artigo não serão consideradas como receita do respectivo Estado para fins do disposto nos arts. 130, II, “b”, e 131, § 2º, I, “b”, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

O artigo 136 dos ADCTs atribuiu uma “nova” competência tributária para alguns e específicos estados que, em 30 de abril de 2023, tinham fundos para a investir em obras de infraestrutura e habitação, cujo financiamento era constituído da arrecadação de contribuições facultativas sobre produtos primários e semielaborados, como condição ao gozo de regimes especiais ou diferenciados de ICMS.

Em síntese: aquelas contribuições tidas como de natureza não tributária, atóentão, ressurgem, por meio do artigo 136, dos ADCTs, a partir de uma autorização constitucional, podendo ser reeditadas, agora como um tributo.

De antemão, apesar do jogo formal e de palavras, soa óbvio e ululante o reconhecimento de que tais contribuições estaduais sempre tiveram, apesar de falta de autorização da Constituição, a natureza de tributo. Somente se evitava o efetivo reconhecimento, pois, nitidamente haveria a inconstitucionalidade.

Aliás, entre os princípios republicanos estampados no texto constitucional está a moralidade [9], que exige do Poder Público, inclusive, legislativo “mesmo no poder de reforma” o seu respeito [10]. Isto porque, nos parece totalmente contrário a um comportamento ético e lastreado pela boa-fé objetiva, em total contradição ao que atóentão se afirmava, reconhecer, por meio de emenda, uma natureza tributária de tais contribuições (vedação do venire contra factum principis). Soa estranho, provocador, sem respeito à ética e boa-fé que a moralidade exige do Poder Público, mesmo na edição de emendas à Constituição. [11]

Daí porque, esta alteração não somente reforça e confirma que, desde sempre, tais contribuições tinham natureza tributária e, por conseguinte, seriam inconstitucionais. Isto, inclusive, gera uma grande celeuma, pois, assim sendo, poderia a emenda constitucional convalidar uma contribuição inconstitucional? Nos parece que não haveria convalidação das leis inconstitucionais, o que, inclusive, é o posicionamento da jurisprudência do Supremo, impedindo a constitucionalidade superveniente. [12]

E, por conseguinte, sendo inconstitucionais as contribuições editadas em 30 de abril, não haveria o cumprimento da condição inicial para uma posterior edição da nova contribuição, como autorizado pelo artigo 136 dos ADCTs. Neste sentido, tal impossibilidade já se torna mais que sacramentada ao Tocantis, diante da inconstitucionalidade do FET declarada pelo STF. [13]

Independentemente desta problemática, nos parece que referida emenda é inconstitucional, pois, mesmo o poder de reforma da constituição tem limites. [14]

Falta de isonomia

O primeiro problema a ser enfrentado é a completa falta de isonomia à luz do federalismo, quanto aos Estados que não estariam autorizados a editar tais contribuições. Seria possível a criação de uma competência tributária exclusiva a alguns estados da federação em detrimento de outros? Nos parece uma grave violação ao federalismo, principalmente, quando não se encontra justificativa jurídica e, principalmente, no texto constitucional para se dar este tratamento diferenciado e favorecido para alguns específicos Estados, já conhecidos de antemão, quando da edição da emenda constitucional.

Ao buscar estruturar a regra matriz de incidência de tais contribuições, soa estranho o critério material, pois, em tese, o verbo mais complemento, estaria vinculado ao gozar de condição de aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado quanto ao ICMS. Seria possível adotar tal critério material para a instituição de um tributo? O que nos parece ainda mais grave, ao ser critério material o gozo do direito à imunidade tributária nas exportações. Gozar de imunidade tributária pode ser critério material de tributo? Nos parece que não.

Interessante ainda notar, que, não obstante a causa que leva à edição de tais contribuições ser o gozo de tais regimes diferenciados, estes serão extintos em 2032, ao passo que a exigência irá perdurar até 2043.

Sem pretensão de esgotar o tema, como de costume, tal competência tributária é facultativa, até porque o texto afirma que *“poderá instituir contribuições”*. Mas existe algum prazo para o exercício desta competência? Somente a instituição da nova contribuição gera a extinção das anteriores contribuições facultativas? Ou já estariam sem fundamento de validade, diante da Emenda Constitucional 132/2023?

Para encerrar, é preciso lembrar que a inclusão deste artigo 136 dos ADCTs se deu, de forma anódada, sorrateira, sem debate, em total descompasso e harmonia com o projeto de “emenda

constitucional”, que cuidava da reforma tributária sobre o consumo.

De última hora, incluiu-se uma contribuição, sem qualquer conexão com a reforma do consumo em matéria tributária, pois tem características completamente contrárias aos fundamentos daquele projeto, que visa tributar o consumo, por meio de tributos com não cumulatividade plena e que objetiva a exoneração das exportações. Ora, tais contribuições são cumulativas e oneram as exportações. Um verdadeiro jabuti no devido processo legislativo de reforma da constituição, que poderia até mesmo, embora não seja comum, levar à inconstitucionalidade por caracterizar um contrabando legislativo.

Sem qualquer pretensão de esgotar o tema, são algumas reflexões iniciais a respeito de tais contribuições recriadas, a partir da Emenda Constitucional 132/2023, a onerar indevidamente o agronegócio e as exportações.

[1] Pautada para julgamento na ADI 7407/DF no plenário virtual para 07/06/2024 a 14/06/2024.

[2] Julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal: **EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 6º, VI, 7º (REDAÇÃO ORIGINAL E AQUELA DADA PELA LEI ESTADUAL 4.029/2022) E 8º DA LEI 3.617/2019 DO ESTADO DO TOCANTINS. CONTRIBUIÇÃO AO FUNDO ESTADUAL DO TRANSPORTE – FET INCIDENTE SOBRE O VALOR DAS OPERAÇÕES COM PRODUTOS DE ORIGEM VEGETAL, MINERAL OU ANIMAL, INCLUSIVE OS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. ENTIDADE REPRESENTATIVA DOS PRODUTORES DE SOJA. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. EXAÇÃO QUE CARACTERIZA ADICIONAL DO ICMS COM RECEITA VINCULADA. USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA ESTABELEÇER AS ALÍQUOTAS DO ICMS APLICÁVEIS ÀS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS (ARTIGO 155, § 2º, IV, DA CRFB/1988). IMPOSSIBILIDADE DE VINCULAÇÃO DA RECEITA DE IMPOSTO SEM AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL (ARTIGO 167, IV, DA CRFB/1988). OFENSA À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES QUE DESTINAM MERCADORIAS AO EXTERIOR (ARTIGO 155, § 2º, X, III, DA CRFB/1988). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE CONHECIDA E JULGADO PROCEDENTE O PEDIDO. (ADI 6365, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 14-02-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/nº DIVULG 21-02-2024 PUBLIC 22-02-2024)**

[3] CALCINI, Fabio Pallaretti. DIREITO DO AGRONEGÓCIO. Inconstitucionalidade da ‘contribuição’ do Fundeinfra pelo governo de Goiás. Conjur. 14/04/2023.

<https://www.conjur.com.br/2023-abr-14/direito-agronegocio-fundeinfra-inconstitucionalidade-contribuicao/>

[4] STF, RE 556854, relator(a): CARMEN LÁCIA, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 RT v. 100, nº 914, 2011, p. 430-446.)

[5] [Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigos 9º a 11 e 22 da Lei nº 1.963, de 1999, do Estado do Mato Grosso do Sul. 2. Criação do Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Estado de Mato Grosso do Sul \(Fundersul\). Diferimento do ICMS em operações internas com produtos agropecuários. 3. A contribuição criada pela lei estadual não possui natureza tributária, pois está despidida do elemento essencial da compulsoriedade. Assim, não se submete aos limites constitucionais ao poder de tributar. 4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prorrogação celebrada de convênio. 5. Precedentes. 6. Ação que se julga improcedente” \(STF, ADI 2056, relator \(a\): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-02 PP-00365 RTFP v. 15, nº 76, 2007, p. 331-337.\).](#)

[6] STF, ADI 6365, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 14-02-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/nº DIVULG 21-02-2024 PUBLIC 22-02-2024.

[7] [Agravamento em ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. Contribuição destinada ao Fundo Estadual de Infraestrutura do Estado de Goiás \(FUNDEINFRA\). Modificação substancial no contexto dos parâmetros de controle. Prejudicialidade. 1. A jurisprudência da Corte é firme quanto ao reconhecimento da prejudicialidade da ação direta quando se verifica inovação substancial no parâmetro constitucional de controle, orientando que se aplica ao presente caso. 2. Agravamento ao qual se nega provimento.” \(ADI 7363 AgR, Relator\(a\): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 09-04-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/nº DIVULG 17-04-2024 PUBLIC 18-04-2024\).](#)

[8] STF, ADI 6420, Rel. Min. Gilmar Mendes.

[9] CALCINI, Fabio Pallaretti. Princípio da Moralidade administrativa. In: Princípios de Direito Administrativo. MARRARA, Thiago (org.). São Paulo: Atlas, 2012. P. 180 e ss.

[10] Na ADI n. 2.661/MA, o Ministro relator Celso de Mello invoca o princípio da moralidade para realizar o controle de validade das normas infraconstitucionais, razão pela qual afirma: “A atividade estatal, qualquer que seja o domínio institucional de sua incidência, está necessariamente subordinada à observância de parâmetros ético-jurídicos que se refletem na consagração constitucional do princípio da moralidade administrativa. Esse postulado fundamental, que rege a atuação do Poder Público, confere substância e dá expressão a uma pauta de valores éticos sobre os quais se funda a ordem positiva do Estado. O princípio constitucional da moralidade administrativa, ao impor limites às ações ao exercício do poder estatal, legitima o controle jurisdicional de todos os atos do Poder Público que transgridam os valores éticos que devem pautar o comportamento dos agentes e órgãos governamentais. A ratio subjacente à cláusula de depósito compulsório, em instituições financeiras oficiais, das disponibilidades de caixa do Poder Público em geral (CF, art. 164, § 3º) reflete, na concreção do seu alcance, uma exigência fundada no valor essencial da moralidade administrativa, que representa verdadeiro pressuposto de legitimidade constitucional dos atos emanados do Estado” (STF, ADI n. 2.661-5/MA, Rel. Min. Celso de Mello,



Pleno, j. 05/06/2002, DJ23/08/2002.)

[11] DONIAK, Jr. Jimir. A boa-fé objetiva nas relações jurídicas tributárias: os deveres do Poder Público. São Paulo: Quartier Latin, 2024.

[12] STF, ADI 2189, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 15-09-2010, DJe-247 DIVULG 15-12-2010 PUBLIC 16-12-2010 EMENT VOL-02452-01 PP-00040; STF, RE 390840, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09-11-2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

[13] STF, ADI 6365, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 14-02-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 21-02-2024 PUBLIC 22-02-2024

[14] CALCINI, Fábio Pallaretti. Limites ao Poder de Reforma da Constituição. Campinas: Millennium, 2008.

Autores: Fábio Pallaretti Calcini