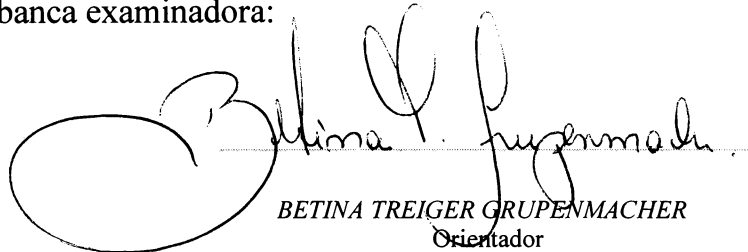


TERMO DE APROVAÇÃO

MARCOS DE SOUZA FONSECA GUIMARAES

CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS E O SISTEMA S

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:




Betina Treiger Grupenmacher
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Orientador

BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Coorientador



José Roberto Vieira
JOSÉ ROBERTO VIEIRA
Primeiro Membro



Rodrigo Luís Kanayama
RODRIGO LUÍS KANAYAMA
Segundo Membro



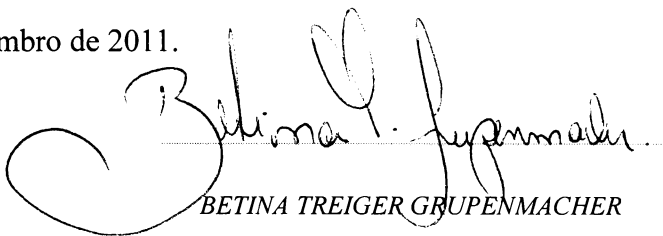
Ministério da Educação e do Desporto
Universidade Federal do Paraná
FACULDADE DE DIREITO


**Ata da reunião da Comissão Julgadora da
Monografia (Trabalho Final de Curso) do
Acadêmico(a) **MARCOS DE SOUZA
FONSECA GUIMARAES****

Aos doze dias do mês de dezembro do ano de 2011, às 15:00 horas, nas dependências do Setor de Ciências Jurídicas, reuniu-se a Comissão Julgadora da Monografia apresentada pelo(a) Acadêmico(a) **MARCOS DE SOUZA FONSECA GUIMARAES**, sobre o tema, "CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS E O SISTEMA S". A Comissão constituída pelos Senhores Professores, **BETINA TREIGER GRUPENMACHER** (Orientador), **BETINA TREIGER GRUPENMACHER** (Coorientador), **JOSÉ ROBERTO VIEIRA** e **RODRIGO LUÍS KANAYAMA**, atribuiu as seguintes notas respectivamente: 8,5 , 8,5 , 8,5 e _____; perfazendo a média igual a _____.

Obs.:

Curitiba - PR, 12 de dezembro de 2011.


BETINA TREIGER GRUPENMACHER



JOSÉ ROBERTO VIEIRA

RODRIGO LUÍS KANAYAMA

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**

MARCOS DE SOUZA FONSECA GUIMARÃES

CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS E O SISTEMA “S”

**CURITIBA
2011**

MARCOS DE SOUZA FONSECA GUIMARÃES

CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS E O SISTEMA “S”

Dissertação apresentada na Disciplina de Monografia Jurídica do Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Prof.^a Orientadora: Betina Treiger Gruppenmarcher

**CURITIBA
2011**

MARCOS DE SOUZA FONSECA GUIMARÃES**CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS E O SISTEMA “S”**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito do Curso de Direito, do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela comissão formada pelos professores:

Orientadora: _____
Betina Treiger Grupenmarcher

Professor membro da banca _____
José Roberto Vieira

Professor membro da banca _____
Rodrigo Luís Kanayama

Curitiba, 12 de dezembro de 2011.

À minha querida e amada esposa Myriam,
pela paciência, e a meu pai Archimedes
pelas reiteradas repreensões.

AGRADECIMENTOS

É com tristeza que faço estes agradecimentos. Aproveito a oportunidade para confessar que sentirei saudades do ambiente acadêmico da Faculdade de Direito da UFPR. Saudades dos colegas adolescentes, do prédio e das carteiras velhas, do orgulho muitas vezes incontido de pertencer a UFPR, das aulas, dos livros, do carisma e da influência de alguns dos melhores mestres deste país.

Gostaria de agradecer a toda sociedade brasileira, em especial aos contribuintes, pela oportunidade que me deram ao financiar meu excelente curso.

Gostaria de agradecer aos Professores ARENHART, BACILA, BETINA, CELSO LUDWIG, CLARA, CLERMERSON, DESIREE, EROUTHS, NALIN, PHX, TALAMINE e VERA KARAN pela dedicação, cuidado e responsabilidade no desempenho da difícil tarefa de educar.

Gostaria de agradecer especialmente à incrível figura dos Professores EDUARDO LEITE e FACHIN. Não fazem ideia de como tenho orgulho de dizer que um dia fui aluno seu. Suas apresentações sempre tornavam a absorção do conteúdo fácil e despertavam nossa curiosidade. Suas aulas eram como rios que transbordavam, inundando vales com sedimentos férteis.

Muito Obrigado.

“Aqui ninguém mais podia ser admitido, pois esta entrada estava destinada só a você, Agora eu vou embora e fecho-a.”

Berro do porteiro ao moribundo homem do campo no conto “Diante da Lei” constante do livro “O Processo” de FRANZ KAFKA

RESUMO

O presente trabalho está dividido em duas partes: na primeira analisa o ambiente histórico de criação e desenvolvimento das entidades que compõem o chamado Sistema “S” e seu ambiente administrativo para, na segunda, analisar os aspectos relacionados ao Direito Tributário relativo a sua principal fonte de financiamento: as Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. São tratadas questões relacionadas com as especificidades jurídicas relativas aos entes paraestatais chamados de entes de cooperação, que são criados por lei, dotadas de personalidade jurídica privada, sem subordinação ao Poder Executivo Federal, para prestar serviços de interesse público com financiamento disponibilizado por fomento do poder público com a criação de Contribuições Parafiscais de arrecadação compulsória cuja aplicação é diretamente vinculada à finalidade das atividades prestadas pelos entes paraestatais, pressuposto de sua criação. No âmbito tributário, são tratadas questões relacionadas com a definição de tributo, a análise das espécies tributárias, para posterior caracterização das espécies de Contribuições, com ênfase àquelas financiadoras dos entes paraestatais que compõem o Sistema “S”.

Palavras-chaves: Sistema “S”, Serviços Sociais Autônomos, Contribuições, Parafiscalidade.

LISTA DE SIGLAS

AFRMM	- Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante
APEX Brasil	- Agência da Promoção das Exportações Brasileiras
ABDI	- Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial
BNDES	- Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CEBRAE	- Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa
CF	- Constituição Federal
CIDE	- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CONDECINE	- Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica,
CONCLAP	- Congresso Nacional das Classes Produtoras
COSIP	- Contribuição para custeio de iluminação pública
CNI	- Confederação Nacional da Indústria
CNT	- Confederação Nacional dos Transportes
CTN	- Código Tributário Nacional
FGTS	- Fundo de Garantia do tempo de serviço
Fipeme	- Financiamento à Pequena e Média Empresa
FMM	- Fundo da Marinha Mercante.
FUNTTTEL	- Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações
FUST	- Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações
IAA	- Instituto do Açúcar e do Alcool
INCRA	- Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	- Instituto Nacional do Seguro Social
MDIC	- Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
MDS	- Ministério do Desenvolvimento Social e Combate a Fome
MP	- Medida Provisória
MTE	- Ministério do Trabalho e do Emprego
PASEP	- Programa de formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	- Programa de Integração Social
REDIBERO	- Rede Ibero-Americana de Organismos de Promoção Comercial
SEBRAE	- Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa
SENAC	- Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	- Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAR	- Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SENAT	- Serviço Nacional de Aprendizagem dos Transportes
SESC	- Serviço Social do Comércio
SESCOOP	- Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo
SESI	- Serviço Social da Indústria
SEST	- Serviço Social dos Transportes
SIAFI	- Sistema Integrado de Administração Financeira da União
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
TCU	- Tribunal de Contas da União
WAIPA	- World Association of Investment Promotion Agencies

SUMÁRIO

RESUMO	7
LISTA DE SIGLAS	8
INTRODUÇÃO	11
1 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO	12
1.1 ESTADO NOVO E A CRIAÇÃO DO SENAI	13
1.2 REDEMOCRATIZAÇÃO E CRIAÇÃO DO SESI, SESC E SENAC	14
1.3 CRIAÇÃO DO CEBRAE DURANTE A DITADURA MILITAR E SUA POSTERIOR TRANSFORMAÇÃO EM SEBRAE	16
1.4 CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A CRIAÇÃO DO SENAR, SEST, SENAT E SESCOOP	17
1.5 CRIAÇÃO DA APEX-BRASIL E DA ABDI	18
2 ASPECTOS ADMINISTRATIVOS DOS ENTES PARAESTATAIS	20
2.1 PANORAMA ATUAL DO SISTEMA “S”	20
2.2 NATUREZA JURÍDICA DOS ENTES PARAESTATAIS	22
2.3 SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS E ORGANIZAÇÕES SOCIAIS	24
2.4 EXEMPLOS DE PONTOS COMPLEXOS DA GESTÃO DO SISTEMA “S”	28
2.4.1 Elaboração dos demonstrativos contábeis	28
2.4.2 Remuneração dos dirigentes	29
2.4.3 Pagamento de dividendos	29
2.4.4 Regulamento de compras e de contratação de pessoal	30
2.3.5 Controles externos da gestão	31
3 TRIBUTOS	32
3.1 RECEITAS PÚBLICAS E DIREITO TRIBUTÁRIO	32
3.2 CONCEITO DE TRIBUTO	34
3.3 TIPOS DE TRIBUTOS	35
3.3.1 Impostos	37
3.3.2 Taxas	38
3.3.3 Contribuição de melhoria	39
3.3.4 Empréstimo compulsório	40
3.3.5 Contribuições	41
4. ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES	43

4.1 CONTRIBUIÇÕES DE CUSTEIO	44
4.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GENÉRICAS	44
4.3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ESPECÍFICAS À SEGURIDADE SOCIAL	46
4.4 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	46
4.5 CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS	48
5. FATOS GERADORES ESPECÍFICOS DAS CONTRIBUIÇÕES PARA MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS	50
5.1 PRESSUPOSTOS TEÓRICOS.....	50
5.1.1 Norma jurídico tributária	50
5.1.2 Incidência tributária	52
5.1.3 Relação jurídico tributária	53
5.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	54
5.2.1 SESI e SENAI	55
5.2.2 SESC e SENAC	58
5.3 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO DO DOMÍNIO ECONÔMICO	60
5.3.1 SEBRAE	60
5.3.2 APEX Brasil e ABDI	61
CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
BIBLIOGRAFIA	65

INTRODUÇÃO

A complexidade das normas jurídicas, o grande volume de recursos arrecadados, o grande interesse público envolvido nos serviços prestados, as especificidades e contradições decorrentes de serem pessoas jurídicas de direito privado que não compõem a estrutura estatal, com grande parte de suas receitas garantida por contribuições parafiscais obrigatórias instituídas por lei, evidenciam os motivos que conduziram a escolha do tema proposto.

Na proposta de investigação científica do tema, o estudo dos aspectos históricos, da natureza jurídica e da origem das fontes de recurso tributárias que financiam as estruturas dos Serviços Sociais Autônomos é realizado à luz do sistema jurídico brasileiro vigente, centrada no conceito tributário de contribuições para delimitar os contornos e possibilidades de sua atuação.

O primeiro capítulo é dedicado aos pressupostos históricos de criação e à evolução das entidades paraestatais, permitindo um conhecimento dos meandros de sua origem.

O segundo capítulo é voltado ao estudo da natureza jurídica destas entidades, enfatizando suas especificidades administrativas, de forma a poder defini-las e diferenciá-las de outros entes do terceiro setor e da própria administração pública indireta.

O terceiro capítulo analisa as diferentes espécies de tributos existentes, para permitir uma diferenciação e um aprofundamento da análise das espécies de Contribuições, realizada no quarto capítulo.

Por fim, o quinto capítulo é destinado ao exame de aspectos legais específicos das Contribuições financiadoras dos Serviços Sociais Autônomos.

1 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO

O entendimento da composição atual do Sistema “S” pode ser melhor apreendido com uma breve análise histórica da criação dos primeiros Serviços Sociais Autônomos, sua evolução e posteriores incorporações de novas entidades

Segundo JOSÉ EDUARDO SOARES MELO¹

A palavra parafiscalidade teria sido pela primeira vez empregada em 1947, no *Inventaire Schumann*, elaborado pelo Ministro da Economia francês que lhe deu o nome, sendo que à sua origem foi a desorganização que as guerras causaram nas coletividades, pela perda de vidas, de bens materiais, de habitações e de empregos, pela dispersão de pessoas e famílias e a incerteza do seu futuro, principalmente na Europa. Para enfrentar as necessidades de alojamento, alimentação, assistência médica, o Estado teve, subitamente, sem tempo, vagar ou inspiração para qualquer planejamento, que atender a milhões de pessoas de algum modo atingidas. O recurso necessário ao custeio das atividades resultantes dos danos de guerra não poderiam provir de dotações orçamentárias normais. Por isso, urgência e presteza exigiram geração pronta de recursos e descentralização de métodos para torna-los disponíveis e aplicáveis aos fins a que destinados.

No Brasil, fomos poupados da destruição de cidades inteiras, da destruição de infraestruturas e das perdas humanas mas, os efeitos econômicos da estagnação do comércio internacional foram diretamente sentidos. O período da década de 1940 impôs ao país e ao mundo adaptações, decorrentes das mudanças de cenário, com o fim da segunda guerra mundial.

Nossa realidade interna nos deixava em situação parecida com os países da Europa: não tínhamos infraestrutura necessária para o desenvolvimento do mercado interno, nosso aparato administrativo era desorganizado e ineficiente, nosso governo também não tinha recursos para enfrentar necessidades urgentes da população que já era carente antes mesmo da Guerra, o que catalisava a tensão social e servia de justificativa para vários Golpes de Estado e para a necessidade de um governo autoritário.

¹ MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais no Sistema Tributário Brasileiro, p. 103.

1.1 ESTADO NOVO E A CRIAÇÃO DO SENAI

Foi durante a ditadura de Getúlio Vargas que o primeiro ente paraestatal brasileiro foi criado há quase 70 anos, durante o Estado Novo. A política do Estado Novo incluía o fechamento do Congresso Nacional e a extinção dos Partidos Políticos e, apoiou-se ideologicamente no receio de revoluções comunistas para impor um regime autoritário. Segundo palavras do Ministro da Justiça, “...o princípio da liberdade não garantiu a ninguém o direito ao trabalho, à educação e à segurança, e só um Estado forte pode exercer a arbitragem justa, assegurando a todos o gozo da herança comum da civilização e da cultura.”²

Neste contexto de forte intervenção estatal, centralização administrativa e tensão social decorrente de problemas graves em áreas básicas como saúde, educação, transporte e habitação, foram implantadas medidas de modernização e profissionalização da burocracia e de estímulo ao desenvolvimento industrial.

Devido à impossibilidade de atuação estatal imediata, em 1942 os industriais, liderados pelo Conde Matarazzo, reuniram-se para discutir a criação de um Fundo financiado por contribuições privadas, com o objetivo principal de contribuir para a capacitação dos trabalhadores, com a finalidade de suprir as empresas com mão de obra qualificada de modo a garantir o desenvolvimento industrial.

Nascia, em uma reunião organizada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI, o SENAI, com ratificação e apoio do governo, formalizada pelo Decreto-Lei nº 4.048, de 1942, que lhe dava características de ente paraestatal, com personalidade jurídica de direito privado, financiado por uma Contribuição compulsória paga pelos estabelecimentos industriais. O objetivo era criar escolas de aprendizagem para industriários em todo o país, com o propósito de aperfeiçoamento e especialização para os trabalhadores da indústria.

² BONAVIDES, Paulo. História Constitucional do Brasil, p. 352.

1.2 REDEMOCRATIZAÇÃO E CRIAÇÃO DO SESI, SESC E SENAC

Internamente, observou-se um grande movimento de repúdio ao regime ditatorial imposto por Getúlio Vargas, desde o Golpe de Estado de 1937, que sujeitava o país a um regime fascista e totalitário muito similar aos da Alemanha e da Itália, que o Brasil ajudou a derrubar com ajuda da Força Expedicionária Brasileira.

A Constituição promulgada em 1946 reestabeleceu a tripartição equitativa entre os poderes e almejava a conciliação entre o Estado Social com o Estado Liberal, uma trégua entre as forças de renovação e de conservação.³

Os argumentos apresentados como fundamento para criação de um ente privado apartado da estrutura estatal para prestar serviços sociais apontavam as dificuldades sociais e econômicas decorrentes do pós-guerra e a deficiência de serviços sociais básicos para as classes trabalhadoras menos favorecidas. Como o Estado estava impossibilitado de proporcionar diretamente estes serviços, procurou estimular a iniciativa privada da CNI, como entidade representativa dos interesses das classes produtoras, que se dispôs a organizar um serviço de assistência social para melhorar as condições de habitação, nutrição, higiene dos trabalhadores.

Durante o Governo de Eurico Gaspar Dutra, formalizou-se, com a edição do Decreto-Lei nº 9.403, de 1946, a criação do SESI pela CNI, também como ente paraestatal, com personalidade jurídica de direito privado, financiado por uma Contribuição compulsória paga pelos estabelecimentos industriais.

Enquanto com o SENAI, a classe produtora buscava sanar diretamente um gargalo produtivo de escassez de mão de obra qualificada, com a criação do SESI, a intenção era claramente de acomodar interesses distintos para tornar viável a economia num contexto de uma sociedade liberal e democrática. A repressão excessiva da esquerda, típica do período da ditadura, já não era mais possível, e o abrandamento e o tom conciliatório também exigiam atitudes práticas para amenizar a situação precária da classe trabalhadora. Entre os empresários da indústria, da agricultura e do comércio estava clara a necessidade de criar um plano de ação social para o Brasil. Exposto na Carta Econômica de Teresópolis, de 1945, o

³ BONAVIDES, P. Obra citada, p. 420.

pensamento ganhou força após uma reunião de sindicatos patronais e empregados de Minas Gerais. Ali, elaborou-se a Carta da Paz Social, amparada pelos princípios de solidariedade social que norteariam a criação do SESI.

Os considerandos do Decreto-Lei nº 9.403/1946 feitos pelo Presidente Dutra ao atribuir à Confederação Nacional da Indústria o encargo de criar o SENAI deixam estas preocupações bem evidentes:

Considerando as dificuldades que os encargos de após-guerra têm criado na vida social e econômica do país, com intensas repercussões nas condições de vida da coletividade, em especial das classes menos favorecidas;

Considerando que é dever do Estado concorrer não só diretamente para a solução desses problemas, como favorecer e estimular a cooperação das classes em iniciativas tendentes a promover o bem estar dos trabalhadores e de suas famílias;

Considerando que a execução de medidas que contribuam para esse objetivo, em relação aos trabalhadores na, indústria e atividades assemelhadas, constitui uma necessidade indeclinável, favorecendo, outrossim, a melhoria do padrão geral de vida no país;

Considerando que a Confederação Nacional da Indústria, como entidade representativa dos interesses das atividades produtoras, em todo o país, oferece o seu concurso a essa obra, dispondo-se a organizar, com recursos auferidos dos empregadores, um, serviço próprio, destinado a proporcionar assistência social e melhores condições de habitação, nutrição, higiene dos trabalhadores e, bem assim, desenvolver o esforço de solidariedade entre empregados e empregadores;

Considerando que os resultados das experiências já realizadas com o aproveitamento da cooperação das entidades de classes em empreendimentos de interesse coletivo, em outro campo de atividade, como o Serviço de Aprendizagem Industrial, são de molde a recomendar a atribuição à Confederação Nacional da Indústria dos encargos acima referidos.

Considerando que esse programa, incentivando o sentimento e o espírito de justiça social entre as classes, muito concorrerá para destruir, em nosso meio, os elementos propícios à germinação de influências dissolventes e prejudiciais aos interesses da coletividade.

Por iniciativa da classe empresarial, representada por Roberto Simonsen e João Daudt de Oliveira, a proposta pela criação do SENAC e do SESC foi elaborada na reunião denominada de Congresso Nacional das Classes Produtoras – CONCLAP e proposta ao Presidente da República.

Não há necessidade de aprofundamento de informações históricas sobre a criação do SESC e do SENAC, ambos criados em 1946, durante o Governo Dutra, pelos Decretos-Lei nº 8.853/1946 e nº 8.621/1946, respectivamente, uma vez que o contexto é exatamente o mesmo, com a distinção de que o setor econômico envolvido era o do comércio.

1.3 CRIAÇÃO DO CEBRAE DURANTE A DITADURA MILITAR E SUA POSTERIOR TRANSFORMAÇÃO EM SEBRAE⁴

O SEBRAE foi o único ente paraestatal que surgiu como entidade do Poder Executivo Federal, no início da década de 1970, para só mais tarde, após a Constituição de 1988, ser convertido.

Sua origem remete a 1964 quando o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES criou um Programa chamado Programa de Financiamento à Pequena e Média Empresa – Fipeme, com a finalidade de apoiar a criação de micro e pequenas empresas. Rapidamente foi detectada a necessidade de consultoria aos empresários, pois a deficiência na gestão de seus negócios acarretava num alto índice de inadimplência dos empréstimos concedidos.

Em 1972, foi criado por iniciativa do BNDES e do Ministério do Planejamento o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa – CEBRAE, financiado principalmente por dotações orçamentárias.

Dentro da estratégia econômica do Governo Militar, constante dos II e III Plano Nacional de Desenvolvimento, que abrangia os exercícios de 1975 a 1984, previu-se a ampliação e o fortalecimento do CEBRAE, o que permitiu a sua expansão e reconhecimento em nível nacional.

⁴ Informações retiradas do sítio eletrônico <http://www.sebraerj.com.br/main.asp?Team=%7B5FA796C9-ECAB-4994-AF32-FA2A73528B69%7D>, acessado em 28/08/2011.

Com a criação do Estatuto da Microempresa pela Lei nº 7.256/1984 e com as reformas da estrutura administrativa do Governo Federal, o CEBRAE passa a compor a estrutura do Ministério da Indústria e do Comércio e passa a atender, também, as microempresas.

Durante os Governos Sarney e Collor, que compreendem o período de 1985 a 1990, a instituição sofreu severos cortes orçamentários e perdeu cerca de 40% de seu quadro de funcionários, quando cogitou-se seriamente sua extinção.

Dentro do contexto do neoliberalismo, característico dos governos da década de 1990, procurou-se manter a estabilidade econômica do país com cortes severos de despesas públicas utilizando-se, principalmente, das privatizações. O CEBRAE desvinculou-se da Administração pública com a edição da Lei nº 8.029/1990, passando a ser serviço social autônomo com a mudança de denominação para SEBRAE com a edição do Decreto nº 99.570/1990.

1.4 CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A CRIAÇÃO DO SENAR, SEST, SENAT E SESCOOP

A desregulamentação da economia do início dos anos 1990 decorrente da política de Estado não intervencionista não impediu a criação de novas entidades chamadas de serviço de apoio às empresas. Ampliou-se significativamente o número de entidades o que acarretou numa mudança do Sistema “S” que até então era conhecido pela atuação e prestação de serviços dos tradicionais SESI/SENAI, SESC/SENAC.

Estas contradições entre o a desregulamentação da economia e a criação de novas entidades estava presente na própria Constituição que sabidamente abarcou interesses e realidades conflitantes, sendo ao mesmo tempo conservadora e preocupada com deficiências e intranquilidades da sociedade. Neste contexto, previu-se em seu artigo 62 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias a criação do SENAR, o primeiro ente paraestatal a ser criado sob sua vigência, com a edição da Lei nº 8.315/1991, com o objetivo de promover o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural.

No mesmo período histórico, devido a uma mobilização dos empresários do Setor de Transportes, que pagavam a Contribuição Compulsória aos industriários, recolhidas aos cofres do SESI/SENAI, interessados na desvinculação do segmento da indústria, criou-se o SEST/SENAT, com a edição da Lei nº 8.706/1993, com o objetivo de promoção social, notadamente nos campos da alimentação, saúde, cultura, lazer e segurança no trabalho e na iniciativa e desenvolvimento de programas voltados à aprendizagem do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo, notadamente nos campos de preparação, treinamento, aperfeiçoamento e formação profissional.

Outro ramo da economia cujo princípio é desenvolver atividades de forma autônomas, independentes dos financiamentos externos e até da influência das políticas públicas, suprimindo suas necessidades entre seus membros, é a atividade via cooperativas. Com a finalidade de promover e desenvolver o cooperativismo, por meio da formação profissional e social dos empregados das cooperativas e de seus familiares foi criado, em 1998, o SESCOOP, mediante a edição da MP nº 1.715/1998.

1.5 CRIAÇÃO DA APEX-BRASIL E DA ABDI

Finalmente, as mais recentes e menos conhecidas entidades paraestatais criadas são a APEX-Brasil, criada pela Lei nº 10.668/2003 e a ABDI, criada pela Lei nº 11.080/2004. Uma característica destas entidades é que, mesmo sendo entidades paraestatais, não participam do Fórum Nacional do Sistema “S”, que tem como função a divulgação e defesa do conjunto das instituições do Sistema “S”, a identificação de fontes alternativas de financiamento para os projetos do Sistema, com melhoria na arrecadação da contribuição legal e a concepção de critérios para ação sinérgica das entidades.

A Apex-Brasil tem como finalidade promover as exportações de produtos e serviços brasileiros, apoiar a internacionalização das empresas e atrair investimentos estrangeiros para o país. Para isso, atende empresas de todos os portes, com foco nas pequenas e médias, e em todos os estágios de maturidade exportadora.

Em 2006 foi criada a Gerência de Investimentos, que oferece produtos voltados à promoção e à facilitação de investimentos estrangeiros no País, que sejam estratégicos para o Brasil, com alto valor agregado em geração de empregos.

Em 2008 e 2009, seu presidente foi eleito presidente da World Association of Investment Promotion Agencies (WAIPA – Associação Mundial das Agências de Promoção de Investimento, na sigla traduzida) e da Rede Ibero-Americana de Organismos de Promoção Comercial (REDIBERO) fóruns internacionais importantes para promover o Brasil internacionalmente e para a atração de investimentos estrangeiros diretos.

Já a ABDI, tem a missão de promover a execução da política industrial, em consonância com as políticas de ciência, tecnologia, inovação e de comércio exterior, atuando como entidade de apoio técnico sistemático às instâncias de articulação e gerenciamento da nova política industrial e com a oferta de estudos conjunturais, estratégicos e tecnológicos para diferentes setores da indústria. Basicamente, é uma espécie de articulador das relações entre o poder público e a iniciativa privada para implantar projetos que visam promover a competitividade e o desenvolvimento tecnológico do setor produtivo brasileiro além de aumentar a capacidade de inovação das empresas.

2 ASPECTOS ADMINISTRATIVOS DOS ENTES PARAESTATAIS

Aprofundando o conceito básico que os entes estudados são um conjunto de instituições privadas, que prestam serviços desempenhados mediante delegação do Poder Público, para os quais foram atribuídas fontes de recursos públicos específicos, sem prejuízo daqueles obtidos por arrecadação própria, importa enfrentar os aspectos relacionados às características específicas da natureza jurídica dos Serviços Sociais Autônomos.

2.1 PANORAMA ATUAL DO SISTEMA “S”

Para termos ideia da materialidade dos recursos aplicados no Sistema “S”, citamos a reportagem, vinculada no Jornal Folha de São Paulo em 10 de julho de 2010, cuja matéria afirma que o montante arrecadado no exercício para as entidades do Sistema “S” foi superior a R\$ 16 bilhões e suas peculiaridades tornam a gestão de risco, merecendo atenção especial dos órgãos de controle:

As empresas brasileiras recolherão neste ano o valor recorde de R\$ 11,3 bilhões aos cofres do Sistema S (entidades como Senac, Sesi, Sesc). O valor das contribuições sociais --pagas principalmente sobre a folha de salários-- engordará o caixa do sistema, que ainda contará com outras fontes de receita para chegar ao orçamento estimado de R\$ 16,1 bilhões. O montante supera os recursos disponíveis para o programa Bolsa Família neste ano (R\$ 14 bilhões). Já o valor referente às contribuições sociais equivale a quase seis vezes o total estimado para a receita do Imposto Sindical (R\$ 2 bilhões).

(...)

O controle é exercido pela CGU (Controladoria-Geral da União) e pelo TCU (Tribunal de Contas da União).

Em nota à Folha, a CGU afirma que houve avanços na gestão das entidades, o que vem reduzindo as ressalvas feitas pelo órgão às contas do sistema a cada ano.

Tanto a CGU como o TCU, contudo, destacam a aplicação crescente e excessiva de recursos do sistema no mercado financeiro, em detrimento de investimento em ações de formação profissional e atividades sociais.

No TCU, a avaliação técnica é que o sistema "merece atenção" por sua peculiaridade: entidades privadas mantidas com recursos públicos. As preocupações ainda recaem sobre vinculações políticas entre as instituições e seus dirigentes.

A composição atual dos entes responsáveis por gerir todo este recurso, é de onze instituições que compõem o Sistema “S”, expressão utilizada para identificar o conjunto de entidades paraestatais abaixo classificadas pelos respectivos Ministérios com competência para aprovação de seus orçamentos, segundo as leis nº 10.683/2003, que dispõem sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios e nº 11.080/2004, que institui a Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI:

Ministério do Desenvolvimento Social e Combate a Fome - MDS

1. Serviço Social da Indústria – SESI, criado pelo Decreto-Lei nº 9.403/1946, com regulamento definido pelo Decreto nº 57.375/1965;
2. Serviço Social do Comércio – SESC criado pelo Decreto-Lei nº 853/1946, com regulamento definido pelo Decreto nº 61.836/1967;
3. Serviço Social dos Transportes – SEST, criado pela Lei nº 8.706/1993, com elaboração do regulamento delegado a Confederação Nacional dos Transportes -CNT;

Ministério do Trabalho e do Emprego - MTE

1. Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, criado pelo Decreto-Lei nº 4.048/1942, com regulamento definido pelo Decreto nº 494/1962 ;
2. Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC, criado pelo Decreto-Lei nº 8.621/1946, com regulamento definido pelo Decreto nº 61.843/1967;
3. Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, criado pela Lei nº 8.315/1991, com regulamento definido pelo Decreto nº 566/1992;
4. Serviço Nacional de Aprendizagem dos Transportes – SENAT, criado pela Lei nº 8.706/1993, com elaboração do regulamento delegado a Confederação Nacional dos Transportes -CNT;
5. Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP, criado pela MP nº 1.715/1998, com regulamento definido pelo Decreto nº 3.017/1999;

Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior- MDIC

1. Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa – SEBRAE, criado pela Lei nº 8.154/1990, com regulamento definido pelo Decreto nº 99.570/1990;
2. Agência da Promoção das Exportações Brasileiras – APEX Brasil, criada pela Lei nº 10.668/2003, com regulamento definido pelo Decreto nº 4.584/2003;
3. Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI, criada pela Lei nº 11.080/2004, com regulamento definido pelo Decreto nº 5.352/2005.

Os referidos entes têm suas estruturas administrativas constituídas de Conselhos e/ou Administrações Nacionais como órgãos máximos de deliberação colegiada no âmbito de cada ente, com jurisdição em todo o território nacional, responsável pela fixação das diretrizes, coordenação, controle, fiscalização e intervenção nas Unidades vinculadas. Os Conselhos Fiscais de âmbito nacional auxiliam na fiscalização financeira e na prestação de contas das Unidades vinculadas.

Em âmbito regional, as normas são elaboradas pelos Conselhos e/ou Administrações Regionais, e as Diretorias Regionais são responsáveis pelas atividades executivas nos Estados. Ambos os órgãos regionais são dirigidos pelos Presidentes das Confederações Estaduais das respectivas categorias.

2.2 NATUREZA JURÍDICA DOS ENTES PARAESTATAIS

Segundo FERNANDO GARRIDO FALLA⁵, a prestação de atividades pela Administração pública pode ser dividida em atividades de coação ou de polícia, ligadas diretamente ao âmbito das limitações administrativas; atividades de prestação de serviços públicos, que são diretamente prestados pelo Estado, por seus próprios órgãos; e atividades de fomento, que consistem na promoção indireta de certas atividades de interesse do Estado.

⁵ FALLA, Fernando Garrido. Tratado de derecho administrativo, p. 235.

Segundo o mesmo autor, as atividades de fomento podem dar-se através da promoção de estímulos econômicos, mediante o auxílio direto de subvenções ou indiretamente mediante isenções fiscais, ou até mediante vantagens econômicas diretas como doações de bens públicos, há também as vantagens jurídicas, que consistem em outorga de privilégios indiretamente implicaram em vantagens econômicas, e honoríficas, que são condecorações.

As entidades paraestatais são dotadas de personalidade jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, e, apesar de serem obrigatoriamente criadas por lei, não fazem parte da estrutura da Administração pública Federal, nem têm posição de subordinação em relação ao Poder Executivo Federal. São entes privados que prestam atividades de interesse público, mas não exclusivas do Estado e são financiadas por fomento fornecido pelo poder público, oriundos de contribuições parafiscais, estando, por isso, submetidas aos princípios da Administração Pública previstos no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal devendo prestar contas destes recursos à sociedade.

Para MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO⁶, os serviços sociais autônomos

(...) não prestam serviço público delegado pelo Estado, mas atividade privada de interesse público (serviços não exclusivos do Estado); exatamente por isso, são incentivadas pelo Estado. A atuação estatal, no caso, é de fomento e não de prestação de serviços públicos. Por outras palavras, a participação do Estado, no caso de criação, se deu para incentivar a iniciativa privada, mediante subvenção garantida por meio da instituição compulsória de contribuições parafiscais destinadas especificamente para esta finalidade.

Ainda, segundo a autora, Segundo DI PIETRO⁷, o sentido que se vulgarizou para a expressão ente paraestatal no Brasil foi aquele adotado por HELY LOPES MEIRELLES, que abrange todas as entidades privadas que compõem a Administração Pública Indireta como Empresas Estatais e Fundações, bem como os Serviços Sociais Autônomos. Segundo a mesma autora, hoje, devem ser acrescentadas a estas entidades as entidades de apoio como fundações, associações e cooperativas e as Organizações Sociais e da Sociedade Civil de Interesse Público.

⁶ Di PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo, p. 459.

⁷ Di PIETRO, M. S. Z. Obra citada, p. 457.

Os Serviços Sociais Autônomos, que são o objeto deste trabalho, têm peculiaridades que os tornam distintos das Entidades de Apoio e das Organizações. A sua definição mais utilizada continua a ser aquela dada por MEIRELLES⁸:

Serviços Sociais Autônomos são todos aqueles instituídos por lei, com personalidade de direito privado, para ministrar assistência ao ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais, sem fins lucrativos, sendo mantidos por dotações orçamentárias ou por contribuições parafiscais. São entes paraestatais de cooperação com o Poder Público, com administração e patrimônio próprios, revestindo a forma de instituições particulares convencionais (fundações, sociedades civis ou associações) ou peculiares ao desempenho de suas incumbências estatutárias. São exemplos, desses entes os diversos serviços sociais da indústria e do comércio (SENAI, SENAC, SESI e SESC), com estrutura e organizações especiais, genuinamente brasileiras.

Essas instituições, embora oficializadas pelo Estado, não integram a Administração Direta nem a indireta, mas trabalham ao lado do Estado, sob seu amparo, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhe são atribuídos, por serem considerados de interesse específico de determinados beneficiários. Recebem, por isso, oficialização do Poder Público e autorização legal para arrecadarem e utilizarem na sua manutenção contribuições parafiscais, quando não forem subsidiadas diretamente por recursos orçamentários da entidade que as criou.

O renomado jurista, que faleceu em 1990, não pode conhecer as novas instituições criadas após a Constituição de 1988 como o SEBRAE, a APEX-Brasil e a ABDI, e, por isso, centralizou sua definição nas atividades sociais e de ensino, típicas do SESI/SENAI e do SESC/SENAC. Mas acertadamente centralizou sua definição no aspecto de serem entes de cooperação do Estado. Esta característica deve ser acrescida ao aspecto de que as contribuições criadas para o sustento de suas atividades têm finalidade específica.

2.3 SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS E ORGANIZAÇÕES SOCIAIS

A figura das Organizações Sociais foi criada em 1995, com o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado do então Ministro LUIZ CARLOS BRESSER

⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo, p. 366.

PEREIRA. As dificuldades econômicas e fiscais dos anos 80 com inflação descontrolada, redução da taxa de crescimento do PIB, aumento do desemprego, aumento da dívida pública, prestação insuficiente de serviços públicos às classes menos favorecidas e concomitante aumento da presença estatal no setor produtivo evidenciou a necessidade de reorganizar a administração pública brasileira.

Defendeu-se a descentralização de atividades do setor de prestação de serviços não exclusivos do Estado para o setor público não estatal, a partir de pressupostos que esses serviços seriam mais eficientes se prestados pelas Organizações Sociais, mantendo-se o financiamento do Estado.

O Estado abandona o papel de executor ou prestador direto de serviços, mantendo-se, entretanto, no papel de regulador e provedor ou promotor destes, principalmente dos serviços sociais como educação e saúde, que são essenciais para o desenvolvimento, na medida em que envolvem investimento em capital humano, para a democracia, na medida em que promovem cidadãos, e para uma distribuição de renda mais justa, que o mercado é incapaz de garantir. Como promotor desses serviços o Estado continuará a subsidiá-los, buscando, ao mesmo tempo, controle social direto e a participação da sociedade.⁹

Assim como os Serviços Sociais Autônomos, as Organizações Sociais, cuja regulamentação foi aprovada, posteriormente, pela Lei 9.648/1998, prestam atividades em colaboração com o Setor Público e atuam sem fins lucrativos, podendo receber subsídios do Estado. Segundo HELY LOPES MEIRELLES, ambas podem ser enquadradas nas Entidades Paraestatais chamadas de “terceiro setor”.

O Plano Diretor previu que a transformação dos serviços não exclusivos estatais em Organizações Sociais se daria de forma voluntária, a partir da iniciativa dos respectivos ministros, através de um Programa Nacional de Publicização, tendo prioridade os hospitais, as universidades e escolas técnicas, os centros de pesquisa, as bibliotecas e os museus.

Posteriormente, a previsão das Organizações Sociais concretizou-se, mediante Medida Provisória nº 1.648/97 depois transformada na Lei nº 9.637/98, de

⁹ Brasil. Plano Diretor da Reforma do Estado. Brasília: Ministério da Administração e Reforma do Estado, 1995, p. 18.

15/05/1998, que dispõe sobre a qualificação de entidades como Organizações Sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por Organizações Sociais.

O conceito de Organização Social deriva do art. 1º da Lei nº 9.637/98, que preceitua que o Poder Executivo poderá qualificar como Organizações Sociais Pessoas Jurídicas de Direito Privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos na Lei. Organizações sociais são, pois, entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, voltadas para atividades de interesse social em áreas pré-definidas em lei, assim reconhecidas pelo Poder Público por meio de um título jurídico específico.

Decorre da norma que, para que uma entidade seja considerada uma Organização Social, não basta que ela seja pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, dedicada às atividades ali especificadas, porque a conformação de uma Organização Social não depende apenas das características intrínsecas apresentadas pela entidade. De acordo com o mandamento legal, além da natureza jurídica e das finalidades indicadas, também faz parte da condição jurídica de Organização Social que a entidade seja formalmente qualificada como tal pelo Poder Público segundo exigências previstas no art. 2º da referida lei.

Claramente a intenção foi transferir, por iniciativa do poder público, os serviços não exclusivos, anteriormente prestados pela Administração Pública para essas Organizações Sociais, mediante a extinção de um ente público. Diferentemente, como vimos no caso dos Serviços Sociais Autônomos, a iniciativa de criação não foi tomada por particulares, conforme podemos observar no teor dos Decretos que atribuíram à Confederação Nacional da Indústria e à Confederação Nacional do Comércio o encargo de criarem, organizarem e dirigirem o SESI, o SENAI, o SESC e o SENAC: o Governo Federal, ao prever a criação de tais entidades, agiu muito mais na função de fomento à iniciativa privada de interesse público do que na função de prestação de serviço público.

Isto significa que a participação do Estado, no ato de criação, se deu para incentivar a iniciativa privada, por meio de subvenção garantida por meio da

instituição compulsória de contribuições parafiscais destinadas especificamente a essa finalidade. Não se trata de atividade que incumbisse ao Estado, como serviço público, e que ele transferisse para outra pessoa jurídica, por meio do instrumento da descentralização. Trata-se, isto sim, de atividade privada de interesse público que o Estado resolveu incentivar e subvencionar.¹⁰

As atribuições, responsabilidades e obrigações do Poder Público e da Organização Social são definidas por meio de contrato de gestão, que deve especificar o programa de trabalho proposto pela Organização Social, estipular as metas a serem atingidas e os respectivos prazos de execução bem como os critérios objetivos de avaliação de desempenho, inclusive mediante indicadores de qualidade e produtividade. A execução do contrato de gestão será supervisionada pelo órgão ou entidade supervisora da área de atuação correspondente à atividade fomentada;

No caso das Organizações Sociais, o fomento dado pelo Poder Público poderá abranger destinação de recursos orçamentários e bens necessários ao cumprimento do contrato de gestão, mediante permissão de uso, com dispensa de licitação; cessão especial de servidores públicos, com ônus para origem; e dispensa de licitação nos contratos entre a Administração Pública e a Organização Social, benefícios que não atingem os Serviços Sociais Autônomos cujo fomento é dado pela receita oriunda de contribuições parafiscais compulsórias e recebimento de dotações orçamentárias.

De forma resumida, podemos afirmar que a principal diferença entre os Serviços Sociais Autônomos e as Organizações Sociais está no fato de que os primeiros são entidades paraestatais novas, criadas por iniciativa privada para funcionar paralelamente ao Estado e para o caso das Organizações Sociais, há uma substituição de uma entidade pública já existente, que é extinta e substituída por uma entidade privada paraestatal gerida via contrato de gestão.

Isto implica em consequências relevantes. Vale lembrar que o inciso XXIV do artigo 24 da Lei nº 8.666/93 prevê, taxativamente, a dispensa de licitação para celebração de contratos de prestação de serviços com as Organizações Sociais, qualificadas no âmbito das respectivas esferas de governo, para atividades

¹⁰ Di PIETRO, M. S. Z. Obra citada, p. 221-222.

contempladas no contrato de gestão, não sendo razoável estender tal previsão aos Serviços Sociais Autônomos.

2.4 EXEMPLOS DE PONTOS COMPLEXOS DA GESTÃO DO SISTEMA “S”

Com a finalidade de ilustrar as repercussões das características específicas da natureza jurídica dos entes que compõe o Sistema “S” na gestão destas entidades, passamos a relatar alguns pontos polêmicos de entendimentos da avaliação das contas realizada pelo Tribunal de Contas da União.

2.4.1 Elaboração dos demonstrativos contábeis

Para evidenciar a profundidade das contradições, as próprias demonstrações contábeis das entidades que arrecadam e gerenciam contribuições parafiscais, podem ser apresentadas tanto segundo diretrizes da Lei n.º 4.320/64 como da Lei n.º 6.404/76, depende de como estiver estabelecido em seus regulamentos e regimentos internos.

Para as entidades que adotam a Lei n.º 4.320/64, seus Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, assim como suas Demonstrações de Variações Patrimoniais, serão apresentados conforme tal Lei.

No caso de entidades que adotam a Lei n.º 6.404/76, as Demonstrações do Resultado do Exercício, as Origens e Aplicações de Recursos, as Mutações do Patrimônio Líquido e o Balanço Patrimonial, serão apresentados conforme disciplinado naquele normativo. Em ambos os casos as demonstrações financeiras e contábeis deverão ser submetidas e aprovadas pelos Conselhos Deliberativo e Fiscal.

2.4.2 Remuneração dos dirigentes

As entidades pertencentes ao Sistema “S” são dispensadas de seguirem o limite estabelecido no artigo 37, XI da Constituição Federal¹¹. Tal fato não exige a entidade de observar os princípios da moralidade e economicidade na fixação das remunerações dos dirigentes pertencentes às entidades que recebam recursos parafiscais, devendo ter como baliza os salários praticados pelo mercado, para dirigentes de outras entidades, evitando remunerações excessivas.

2.4.3 Pagamento de dividendos

Um tema que evidencia de forma bem clara a característica de serem entidades sem fins lucrativos, com finalidades de atuação definidas e restritas é o da impossibilidade de pagamento de dividendos aos seus funcionários.

O pagamento de dividendos é caracterizado pela distribuição de recursos financeiros a empregados em virtude do alcance de superávit financeiro da entidade. Estes recursos podem ser distribuídos de forma vinculada ao cumprimento de metas individuais pelo empregado ou sem qualquer vínculo com metas individuais.

Apesar de serem entidades privadas, as entidades do Sistema “S” financiadas por contribuições compulsórias, atuam em cooperação com o poder

¹¹ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XI - a remuneração e o subsídio dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional, dos membros de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos detentores de mandato eletivo e dos demais agentes políticos e os proventos, pensões ou outra espécie remuneratória, percebidos cumulativamente ou não, incluídas as vantagens pessoais ou de qualquer outra natureza, não poderão exceder o subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, aplicando-se como limite, nos Municípios, o subsídio do Prefeito, e nos Estados e no Distrito Federal, o subsídio mensal do Governador no âmbito do Poder Executivo, o subsídio dos Deputados Estaduais e Distritais no âmbito do Poder Legislativo e o subsídio dos Desembargadores do Tribunal de Justiça, limitado a noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento do subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, no âmbito do Poder Judiciário, aplicável este limite aos membros do Ministério Público, aos Procuradores e aos Defensores Públicos”

público, situando-se, assim, como integrantes do Terceiro Setor e sujeitas a regramento especial.

Devido a natureza dos serviços prestados por essas entidades (serviços de utilidade pública) e, dado o caráter de compulsoriedade na arrecadação dos recursos financeiros que as financiam, provenientes de contribuições parafiscais, pagas compulsoriamente pelos sujeitos passivos inseridos nas diversas categorias econômicas, definidos na Constituição Federal e na lei, esses valores ostentam nítida natureza de verbas públicas, advindo daí a obrigatoriedade de observância aos princípios constitucionais do artigo 37 e a não existência de plena liberdade na utilização dos recursos.

Desse modo, a aplicação desses deve estar plenamente adstrita à finalidade pública determinada pela lei, o que impossibilita qualquer gratificação aos empregados sobre os lucros ou resultados. O resultado superavitário eventualmente auferido deve ser destinado à finalidade da entidade, ou seja, à expansão ou aperfeiçoamento dos serviços de utilidade pública prestados.

2.4.4 Regulamento de compras e de contratação de pessoal

As entidades pertencentes ao Sistema “S” também estão dispensadas de formalizarem licitações e contratos de acordo com a Lei 8.666/93, artigo 22, XXVII da Constituição Federal ou de contratarem empregados por concurso público conforme determina a Lei 8.112/90. Entretanto, ao elaborarem os regulamentos internos que disciplinam estas matérias, devem obrigatoriamente observarem os princípios constitucionais estabelecidos no artigo 37 da Constituição Federal para a Administração Pública direta e indireta no desenvolvimento de suas atividades: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

2.4.5 Controles externos da gestão

O controle externo da gestão dos entes federais está definido no artigo 71 da Constituição Federal que é função do Poder Legislativo, sendo exercido pelo Congresso Nacional, por intermédio do Tribunal de Contas da União.

Ocorre que as entidades pertencentes ao Sistema “S”, ao contrário de todos os órgãos da administração pública federal direta e indireta, não está sujeito a obrigatoriedade de alimentar seus dados financeiros e orçamentários no Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, nem de participar dos demais sistemas organizados e disciplinados pela Lei 10.180/2001: a) Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal; b) Sistema de Administração Financeira Federal; c) Sistema de Contabilidade Federal; e d) Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, devendo cumprir apenas os dispositivos legais atinentes às associações civis e, prestar contas anualmente ao TCU.

A diferença prática evidente é a dificuldade decorrente de fiscalizações diante da indisponibilidade dos dados de execução orçamentária e financeira dos Serviços Sociais Autônomos *on line*, mediante o acesso aos Sistemas Integrados do Governo Federal, impossibilitando o acompanhamento concomitante da execução e a extração de dados para análise mediante trilhas de auditoria.

Quanto à natureza do controle executado, devido as características dos Serviços Sociais Autônomos, deve ser finalístico, voltado para verificação do cumprimento das finalidades de criação da Entidade e de criação da Contribuição que financia suas atividades, não tendo origem ou fundamento em uma subordinação hierárquica entre o Congresso Nacional e os Entes Paraestatais.

Salientamos que a submissão ao controle externo dos Serviços Sociais Autônomos já estava taxativamente expressa no artigo 183 do Decreto Lei n ° 200 de 1967, que dispunha sobre a organização da Administração pública Federal:

As entidades e organizações em geral, de personalidade jurídica de direito privado, que recebem contribuições parafiscais e prestam serviços de interesse público ou social, estão sujeitas à fiscalização do Estado nos termos e condições estabelecidas na legislação pertinente a cada uma.

3 TRIBUTOS

Após traçarmos um breve panorama histórico da criação dos entes classificados como Serviços Sociais Autônomos e de fazermos uma análise das peculiaridades de sua natureza jurídica, passamos aos aspectos tributários relacionados ao financiamento de suas atividades pelas Contribuições. Para isso, delimitaremos dentre os diversos tipos de tributos aqueles que dizem respeito apenas às Contribuições, focando a análise naqueles tributos que nos interessam.

3.1 RECEITAS PÚBLICAS E DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário faz parte do ordenamento jurídico, um sistema indivisível que só é decomposto com finalidade didática, e

(...) os lineamentos, os contornos, as balizas, e os limites da tributação encontram-se estatuídos na Constituição. O exame da matéria tributária impõem, necessariamente, a análise e a compreensão dos princípios e normas hauridos na Constituição, como lei fundamental e suprema do Estado, conferindo poderes, outorgando competências e estabelecendo os direitos e garantias individuais.¹²

O direito tributário não possui autonomia científica em relação aos outros ramos do direito. Podemos afirmar também, que no Brasil, o direito tributário está diretamente conectado ao direito constitucional uma vez que toda a estrutura do direito tributário está limitada e fundada na Constituição Federal que é a fonte de todo ordenamento jurídico e como corolário do Estado de Direito, qualquer ato estatal de instituição e cobrança de tributos, deve estar a ela subordinado. Trata-se do princípio da supremacia da Constituição que limita o agir do Estado como forma de controle do ente que mais facilmente pode ferir princípios fundamentais em virtude dos poderes a ele inerentes.

¹² MELO, J. E. S. de. Obra citada, p. 14.

Desde o surgimento das grandes civilizações egípcias, gregas e romanas, até o fim da idade média, os tributos eram cobrados pelos detentores do poder para atender seus próprios interesses e não eram revertidos para o bem estar da população. Foram utilizados, durante a idade média, para financiar as cruzadas, as grandes explorações marítimas e as conquistas coloniais. Com o surgimento de novas classes sociais, o desgaste provocado pela exploração desenfreada dos súditos pelos monarcas, no Estado de direito esta dívida tributária passou a ser regrada pela lei de modo a evitar os exageros dos governantes e as receitas arrecadas passaram a financiar programas sociais que atendam às necessidades de toda a população e não apenas às despesas da classe governante.

O artigo 9º da Lei 4.320/1964 que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle do orçamento e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, define tributo como sendo a receita derivada instituída pelas entidades de direito público.

Na estrutura do orçamento as receitas envolvem uma complexidade muito menor do que as despesas, sendo apenas estimada e não controlada e autorizada como as despesas. Todos os principais aspectos do estudo das receitas públicas estão no âmbito da disciplina do Direito Tributário e não do Direito Financeiro.

Segundo JOSÉ TEIXEIRA MACHADO, podemos definir receita em dois grupos:

a) em *sentido lato*, como um conjunto de entradas financeiras no patrimônio, oriunda de fontes diversificadas, conquanto possam existir reivindicações de terceiros sobre alguns destes valores; b) em *sentido restrito*, como um conjunto de recursos financeiros obtidos de fontes próprias e permanentes, que integram o patrimônio na qualidade de elemento novo, que produzem-lhe acréscimos financeiros, sem contudo gerar obrigações, reservas ou obrigações de terceiros.¹³

Receita pública é a soma de todos os novos ingressos que possibilitam ao Estado financiar as políticas públicas e programas governamentais para atingir seus objetivos e metas constitucionais. Estas receitas podem ser divididas em originárias e derivadas. As primeiras são decorrentes da exploração direta do próprio

¹³ MACHADO Jr., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 Comentada, p. 29-32.

patrimônio público, por meio de uma atividade econômica realizada pelo próprio Estado como a alienação de bens ou remuneração de serviços prestados aos contribuintes. Já as últimas são decorrentes da exploração do patrimônio dos contribuintes pelo Estado de forma compulsória, necessariamente prevista em lei, de forma a dividir os custos do Estado entre os contribuintes.¹⁴

Os tributos são receitas derivadas, imposição estatal fundada em lei, que expressa a vontade coletiva e o exercício da soberania, para financiar suas atividades voltadas para o bem estar e a segurança dos próprios contribuintes. Seu regime jurídico é caracterizado pelo complexo de regras e princípios constitucionais, em especial pela supremacia do interesse público, estando especialmente regulado em capítulo próprio, nos artigos 145 a 156, além de outras normas esparsas que lhes dão características, balizas e limites.

3. 2 CONCEITO DE TRIBUTO

As receitas derivadas são impostas de forma coercitiva, independentemente da vontade dos sujeitos passivos e são divididas em multas, obrigações convencionais, indenização por danos e tributos. A multa caracteriza-se por ser uma sanção a um ato ilícito, as obrigações convencionais são decorrentes de vínculos nascidos da vontade das partes, nos casos em que as pessoas públicas atuam em negócios convencionais, já os tributos independem da vontade, ou até mesmo são criados contra a vontade dos sujeitos passivos por força de lei e finalmente, as indenizações por dano decorrem de uma reposição patrimonial a título de composição de um dano causado.¹⁵

Os tributos são definidos pelo artigo 3º do CTN da seguinte forma: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

O caráter pecuniário da relação jurídico tributária significa que se trata de prestação em dinheiro, sendo redundante afirmar que é em moeda ou valor que nela

¹⁴ MACHADO Jr., J. T.; REIS, H. da C. Obra citada, p. 29.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, p. 36.

se possa exprimir, se é pecuniário, é sempre em moeda. A compulsoriedade decorre do fato de que o nascimento da obrigação tributária é determinado pela Lei e independe da vontade individual do sujeito passivo. O caráter não sancionador exclui as multas da natureza jurídica dos tributos. A vinculação significa que a autoridade estatal está obrigada a arrecadar os tributos quando criados e deve fazê-lo de acordo com o que determina a lei e não de acordo com critérios de conveniência e oportunidade.

De seus elementos podemos concluir que tributo é um vínculo jurídico obrigacional, em que o Estado, como sujeito ativo, pode exigir a prestação do sujeito passivo de praticar em seu benefício, o recolhimento de valores. Esta obrigação independe da vontade das partes, não decorre de cláusulas contratuais, mas exclusivamente de previsões *ex lege* prévias que também definem quem são os sujeitos e quando e como a obrigação surge.

Para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “Tributo é a receita pública derivada do patrimônio dos particulares de caráter compulsório, prevista em lei, e derivada de conformidade com as materialidades e respectivas competências constitucionais, e pautada por princípios conformadores de peculiar regime jurídico.”¹⁶

Para LUCIANO AMARO, “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”¹⁷

3. 3 TIPOS DE TRIBUTOS

Saber distinguir e classificar os tributos diante de realidades tão diversas e muitas vezes híbridas não tem apenas interesse acadêmico. A classificação é necessária porque define a competência para instituir os tributos, arrecadar e aplicar o produto da arrecadação.

¹⁶ MELO, J. E. S. de. Obra citada, p. 20.

¹⁷ AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. Revista de Direito Tributário, p. 246.

Em nossa doutrina existem quatro posicionamentos distintos a respeito da quantidade de figuras tributárias autônomas, o que revela grande dificuldade na elaboração de uma classificação de tributos.

Passamos a citar estes posicionamentos com os respectivos autores que os defendem: a) corrente bipartida de classificação dos tributos, defendida principalmente por ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁸, afirma que só existem as categorias de impostos ou taxas. Todos os tributos denominados contribuições, empréstimos compulsórios, podem ser enquadrados em uma destas duas categorias após serem analisados; b) corrente tripartida, defendida pelo Professor GERALDO ATALIBA¹⁹ divide os tributos em impostos que são tributos não vinculados e as taxas e contribuições que são tributos vinculados; c) corrente quaternária, defendida por ARNALDO BORGES²⁰ que classifica os tributos em impostos, taxas, contribuições especiais e empréstimos compulsórios; d) existe, ainda, a corrente quinternária, defendida pelo Professor CELSO RIBEIRO BASTOS²¹, que classifica os tributos de acordo com o direito positivado em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimo compulsório. Os requisitos constitucionais que caracterizam as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios, justificando seu desmembramento em tipos de tributos distintos, é a necessidade de definição legal de sua forma de devolução e a determinação do destino específico do produto da arrecadação respectivamente.²² Sem esquecer que, segundo OCTAVIO CAMPOS FISCHER,

Não se pode perder de vista de que a importância de se tratar de qualificação reside na especial circunstância de que são distintos os princípios jurídicos norteadores de cada tipo de tributo: (a) imposto – capacidade contributiva do contribuinte; (b) taxa – retribuição ou remuneração dos serviços públicos específicos e divisíveis e de poder de polícia; e (c) contribuições de melhoria – proporcionalidade ao benefício especial recebido pelo proprietário do imóvel em decorrência de obra pública realizada.²³

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, p. 621.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Natureza jurídica da contribuição de melhoria, p. 35.

²⁰ BORGES, Arnaldo. Introdução ao direito tributário, p. 39.

²¹ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e direito tributário, p. 145.

²² FISCHER, Octavio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro, p. 228 – 237.

²³ MELO, J. E. S. de. Obra citada. p. 82.

Podemos acrescentar, ainda (d) empréstimo compulsório – atender despesas estatais extraordinárias, urgentes ou relevantes, com posterior recomposição do patrimônio do contribuinte; (e) contribuições – custeio de uma atividade estatal específica com finalidade de dar vantagem especial aos sujeitos passivos respectivos.

Antes da análise de cada tipo tributário, é importante salientar que o nome dado aos tributos pelos legisladores não é um critério suficiente para definir seu regime jurídico. Se assim fosse, seria fácil instituir tributo reservado à competência constitucional de outra esfera governamental simplesmente dando-lhe denominação formal errônea. O que define sua substância são seus elementos: sua hipótese de incidência, seu fato jurídico tributário e sua base de cálculo.

Com exceção das contribuições, o destino dado aos recursos arrecadados pelo tributo também é irrelevante para caracterizar seu regime jurídico, ou seja, os elementos fáticos e jurídicos anteriores ao nascimento da relação jurídica tributária e posteriores a extinção do tributo não tem implicação tributária.

Como será analisado no tópico específico, a vedação prevista no inciso IV do artigo 167 da Constituição e o critério do inciso II do artigo 4º do CTN não se aplicam para o caso das contribuições uma vez que a destinação da aplicação dos recursos arrecadados são a própria essência da criação deste tipo de tributo, trata-se de um elemento fundamental da definição da figura tributária prevista na Constituição.

3.3.1 Impostos

O traço distintivo dos impostos é que seu fato impositivo está relacionado a um ato privado, sem qualquer relação com a atuação estatal. Estes atos privados devem ter um substrato econômico com propriedade de revelar a capacidade contributiva e realizar o princípio da igualdade na medida em que a carga tributária de cada um seja um reflexo proporcional de suas riquezas individuais.

O CTN define em seu artigo 16 imposto como “todo tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” E a Constituição Federal afirma no parágrafo

primeiro do artigo 145 “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

O princípio da proibição do confisco (artigo 150, IV, da Constituição Federal²⁴) é um limite ao legislador, ao administrador fazendário e ao Poder Judiciário tendo como imperativo a observância da capacidade econômica do contribuinte em suportar a alíquota do imposto de modo a não ter sua sobrevivência ou a continuidade de suas atividades econômicas lícitas inviabilizadas pelo ônus do tributo.

Para LUCIANO AMARO os impostos têm as seguintes características:

a) são instituídos mediante a previsão legal de fatos típicos (nominados ou não, previamente, na forma definidora da competência), que, uma vez ocorridos, dão nascimento à obrigação tributária; b) não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo; e, c) não se afetam a um determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas que persigam fins reputados de interesse público.²⁵

E acrescenta que uma ou outra característica dos impostos pode estar presente nas outras figuras tributárias, além das suas peculiaridades específicas que lhes dão forma.²⁶

3. 3. 2 Taxas

Taxas são tributos vinculados à prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos a disposição do sujeito passivo sendo devida também quando do exercício regular do poder de polícia. São tributos concernentes a atos do Estado mensuráveis e dirigidos diretamente ao contribuinte. Já a atividade estatal de exercício do poder de polícia é aquela relacionada com a

²⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

²⁵ AMARO, L. Obra citada. p. 288.

²⁶ Ibid., p. 289.

limitação da liberdade e da propriedade individual, sempre fundada em lei. Sua distinção fundamental dos impostos é que a taxa é regida pelo princípio da retributividade, enquanto aquele é um tributo sem vinculação a uma atividade específica, cujo produto da arrecadação destina-se a custear atividades do Estado que são impossíveis de terem sua utilização mensurada individualmente, como a utilização dos serviços de segurança pública, por exemplo.

As taxas surgiram da verificação de que as atividades gerais do Estado são financiadas pelos impostos e, as atividades direcionadas a um grupo determinável devem ser arcadas por este grupo a que as atividades são dirigidas, regendo-se pelo princípio da retributividade. A Constituição, no inciso II do artigo 145, só admite taxa “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição,” e inexistindo estes requisitos o tributo não poderá ter natureza de taxa.

O pedágio está expressamente previsto no artigo 150, V, da Constituição Federal²⁷, e é cobrado pela utilização de vias conservadas pelo Poder público. Existe uma corrente que defende o pedágio como sendo preço pela utilização do bem público.²⁸ e outra que entende ser taxa pela retribuição ao serviço prestado de conservação das rodovias que abrange, necessariamente, o uso do bem público.²⁹

3.3.3 Contribuição de melhoria

Como no caso das taxas a contribuição de melhoria vincula-se a uma atuação estatal, realização de obra pública, a hipótese de incidência deste tributo não são as obras públicas, mas a valorização no patrimônio particular decorrente das obras públicas. O sujeito ativo será o ente que executou a obra e o sujeito passivo o proprietário do imóvel valorizado.

²⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;”

²⁸ AMARO, L. Obra citada, p. 289.

²⁹ MELO, J. E. S.de. Obra citada, p. 59.

Na cobrança das contribuições de melhoria devemos observar dois limites, segundo o artigo 81 do Código Tributário Nacional³⁰: o custo total da obra e o benefício imobiliário auferido pelos contribuintes.

Para LUCIANO AMARO,

O fundamento da contribuição de melhoria, comum às taxas, está em que a atuação estatal que possa ser referível a um indivíduo, ou a um grupo de indivíduos, deve ser financiada por tributos específicos, exigidos destes indivíduos, e não pelos tributos (impostos) arrecadados junto a toda a coletividade.³¹

3. 3. 4 Empréstimo compulsório

O empréstimo compulsório é um tipo de tributo especial com característica restituível, uma receita temporária, sendo que esta restrição não afasta sua característica de fiscalidade, é compulsório e a ele aplica-se todas as regras constitucionais relativas ao regime jurídico tributário.

A guerra, a calamidade pública ou o investimento relevante previsto nos incisos I e II do artigo 148 da Constituição Federal não são sua hipótese de incidência, mas sua condição de existência, sua hipótese de incidência deverá ser definida na lei que o instituir, não há indicação constitucional a este respeito. Interessante salientar que, segundo LUCIANO AMARO³², os empréstimos compulsórios para atender a investimentos relevantes devem atender ao princípio da anterioridade, enquanto os empréstimos compulsórios arrecadados nos casos de guerra ou emergência não necessitam atender o princípio da anterioridade.

³⁰ “Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

³¹ AMARO, L. Obra citada. p. 288.

³² Ibid., p. 265.

Os valores arrecadados deverão ser devolvidos em dinheiro, no montante corrigido.

3.3.5 Contribuição

Da análise do texto constitucional, não fica dúvida a respeito da natureza jurídica tributária das contribuições. As contribuições fazem parte do rol de tributos constante do capítulo VI – Do Sistema Tributário Nacional e o artigo 149³³ submete as contribuições de forma explícita aos princípios que informam a tributação nacional. Na doutrina este entendimento não é pacífico, havendo quem defenda que as contribuições não são tributos em virtude de suas características especiais.

Segundo LUIZ MÉLEGA,

Não nos parece que se possa dar como certa a natureza tributária das contribuições na Carta Política de 1988. O tão só fato de o legislador constituinte tê-las subordinado a certos princípios tradicionais, que devem ser rigorosamente observados na instituição e cobrança dos tributos, não é suficiente para transformá-las em tributos.³⁴

As contribuições do artigo 149 (não previdenciárias) tem regime comum aos demais tributos, sujeitando-se de forma integral ao regime jurídico tributário, já as contribuições específicas para o custeio da Seguridade Social, do artigo 195³⁵,

³³ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

³⁴ MELO, J. E. S.de. Obra citada, p. 92.

³⁵ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício

b) a receita ou o faturamento

c) o lucro;

não precisam observar ao princípio da anterioridade anual e não integram o orçamento fiscal da União. Esta parafiscalidade necessária, não afasta seu perfil de espécie tributária.

Na medida em que a definição do regime jurídico tem sentido prático na definição de quais normas devem ser aplicadas aos institutos, no caso das contribuições esta necessidade não existe já que a Constituição define explicitamente quais normas devem ser aplicadas às contribuições. O fato de nem todas as normas constitucionais tributárias serem aplicadas às contribuições não tira sua condição de tributo uma vez que cada tipo de tributo, devido à suas especificidades tem normas específicas: somente aos impostos são aplicáveis às imunidades genéricas por exemplo.

Segundo JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

(...) as características mais marcantes das contribuições em relação aos impostos e às taxas reside na circunstância de ser ela – contribuição – necessariamente relacionadas com uma despesa ou vantagem especial referida aos sujeitos passivos respectivos (contribuintes) e outro elemento normativo previsto na Constituição de 1988 como peculiar às contribuições é prévia, expressa e inequívoca destinação da respectiva receita. Nas contribuições, ao contrário dos demais tributos, é relevante para caracterizar uma exação não só a finalidade para a qual ela foi instituída, como também, a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal que é pressuposto de sua criação.³⁶

Pela regra do artigo 4º, II, do CTN a destinação não determina a natureza tributária, mas no caso das contribuições e dos empréstimos compulsórios, a norma constitucional afirma que a destinação faz parte de seu conceito, representando critério para sua distinção.

As contribuições não se confundem com os impostos de destinação específica vedados pela Constituição. A receita destes impostos integraria o orçamento da União, mas a receita das contribuições integram o orçamento da Seguridade Social ou de outras Autarquias e Pessoas como Conselhos de Classe ou Serviços Sociais Autônomos.

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

³⁶ MELO, J. E. S. de. Obra citada, p. 96.

4. ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES

Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, as contribuições parafiscais são tributos arrecadados por pessoa jurídica diversa daquela que os instituiu e, segundo sua natureza são impostos ou taxas, qualificados pela sua finalidade.³⁷ Passarmos a examinar, de forma resumida, todas as espécies de contribuições previstas no texto constitucional, de acordo com suas finalidades específicas, dando maior ênfase àquelas financiadoras dos entes paraestatais que compõe o Sistema “S”.

É evidente que, quando se trata de Contribuições, a análise de sua finalidade é essencial para identificação de sua Natureza Jurídica: as contribuições de custeio visam custear o serviço público de iluminação pública; as contribuições sociais genéricas visam financiar os serviços relativos a ordem social, as contribuições sociais específicas visam financiar a Seguridade Social; as contribuições de intervenção no domínio econômico visam permitir o Estado de interferir na economia; e a contribuição de interesse de categorias profissionais visam custear os órgãos representativos de categorias profissionais e econômicas. MARCO AURÉLIO GRECO resumiu de forma precisa ao afirmando que:

(...) se a razão de ser da contribuição é existir uma finalidade e um determinado grupo, e a exigência de pagamento é feita em solidariedade ao grupo à luz da finalidade, o destino da arrecadação deve ser a favor desse mesmo grupo, na busca da finalidade.

(...)

Efetivamente, ser parte do grupo é requisito para a escolha dos contribuintes das contribuições no interesse de categorias profissionais e ou econômicas, (...) na medida em que a contribuição volta-se ao grupo, só tem sentido que alcance alguém que dele faça parte. Sendo essencial, disto decorre que a participação deve ser efetiva e não ficta.³⁸

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. p. 621.

³⁸ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições. p. 240-242.

4.1 CONTRIBUIÇÕES DE CUSTEIO

A COSIP ou Contribuição para custeio de iluminação pública foi introduzida no artigo 149-A da Constituição Federal³⁹, via Emenda Constitucional nº 39, de 20/12/2002. Considerada constitucional pelo STF, autoriza os municípios e o Distrito Federal a criarem tributo com a finalidade específica de custear a iluminação pública. O sujeito passivo é a pessoa que reside ou trabalha onde é prestado o serviço de iluminação.

Chamada de Contribuição de custeio porque sua finalidade é custear um serviço prestado pelo Estado e não prestar um serviço como nas demais contribuições. Para CARRAZZA, como objetiva financiar um serviço público *uti universi*, indivisível, trata-se de um tipo de imposto que também não se confunde com as contribuições do *caput* do artigo 149 que são de competência da União e destinam-se a setores ou grupo de pessoas e não a toda a coletividade como a COSIP.

4.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GENÉRICAS

O Artigo 149 da Constituição Federal prevê a competência para instituição das contribuições sociais. Estas contribuições podem ser divididas em duas espécies: as contribuições genéricas, destinadas a financiar toda a ordem social como serviços de saúde, assistência social e previdenciária e as contribuições específicas destinadas a financiar a Previdência Social ou dos servidores públicos.

No que diz respeito às Contribuições Sociais Genéricas, que são aquelas que oneram um percentual da folha de pagamento dos empregadores ou do lucro dos trabalhadores autônomos, são definidas no texto constitucional três tipos: destinada ao FGTS, o Salário Educação e destinadas às entidades do Sistema “S”.

³⁹ “Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.”

O FGTS ou Fundo de Garantia por Tempo de Serviço está disciplinado pela Lei 8.036/1990 e regulamentado pelo Decreto 3.913/2001, tem característica tributária, segundo o STF, e decorre da obrigatoriedade do empregador depositar 8% da remuneração mensal do empregado, acrescido de 40% do montante total pago nos casos de dispensa sem justa causa ou 20% para dispensa com culpa recíproca ou decorrente de força maior.

Já o Salário Educação, instituído pelas Leis 9.424/1996 e 9.766/1998 e regulamentado pelo Decreto 3.142/1999, tem alíquota de 2,5% sobre o total da remuneração paga, para manutenção do ensino primário.

Finalmente, as contribuições destinadas a entidades privadas do Sistema “S” são recursos exigidos das empresas sem relação com qualquer atividade estatal, destinadas a entidades privadas. Se considerarmos o destino de sua arrecadação, não são impostos nem contribuição social porque não compõe os orçamentos previstos nos incisos I e II do Artigo 165 da Constituição Federal. Seu enquadramento adequado é o artigo 149 da Constituição Federal como Contribuição social genérica não destinada à Seguridade Social.

As Contribuições devidas pelas empresas ao SESI, SENAI, SESC e SENAC foram criadas na vigência da Constituição Federal de 1946 por Decreto, atos normativo inferior à lei e foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, que, exige para criação de novas contribuições sociais por Lei Complementar.

O STJ, ao fixar diretrizes para as Contribuições ao SESC e SENAC, afirmou que estas contribuições

visam concretizar a promessa constitucional insculpida no princípio pétreo da valorização do trabalho humano encartado no artigo 170 da CF: ‘A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social. (...) O SESC e o SENAC tem como escopo contribuir para o bem estar do empregado e a melhoria do padrão de vida do mesmo e de sua família, bem como implementar o aprimoramento moral e cívico da sociedade, beneficiando todos os seus associados, independente da categoria a que pertençam.

4. 3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ESPECÍFICAS À SEGURIDADE SOCIAL

A contribuição da Seguridade Social está fundamentada na Lei 8112/91 e tem suas bases previstas Constituição em seus artigos 195, I, II, III; § 6º; 165, § 5º e 194, VII, tendo um tratamento diferenciado uma vez que há a obrigação de elaboração de um orçamento em separado da Seguridade Social com a clara intenção de separação de todas as receitas arrecadadas dos demais tributos que compõem o orçamento do Tesouro Nacional administrado pelo Poder Executivo Federal.

A competência legislativa é da União e é evidente a incomunicabilidade entre os orçamentos previstos no artigo 165 § 5º. Segundo JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁴⁰, mesmo com a Lei não conferindo ao INSS o direito de exigir, arrecadar e fiscalizar as verbas relativas às contribuições, somente este órgão é o verdadeiro destinatário de tais verbas, não podendo a Receita Federal deixar de repassar estes recursos.

4. 4 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

A instituição deste tipo de contribuição - CIDE - deve considerar os princípios gerais da ordem econômica previstos nos artigos 170 a 181 da Constituição Federal e a intervenção deve ser de natureza provisória, restrita à área ou setor do mercado em que caiba a intervenção e todo o volume arrecadado deve ser aplicado à finalidade prevista.⁴¹

Passamos a descrever as contribuições de intervenção no domínio econômico previstas na legislação nacional, donde podemos observar que, em sua grande maioria, foram criadas nos últimos dez anos e a única com relevância para o presente trabalho diz respeito à contribuição para financiar o SEBRAE.

⁴⁰ MELO, J. E. S. de. Obra citada, p. 170.

⁴¹ MELO, J. E. S. de. Idem, p. 138.

A Contribuição ao IAA – Instituto do Açúcar e do Alcool, criado pela Lei 4.870/1965 e regulamentada pelo Decreto 92.698/1986, visa custear a intervenção da união na economia canavieira nacional.

A contribuição devida ao INCRA, prevista no artigo 170, III e VII da Constituição Federal foi classificada como contribuição de intervenção no domínio econômico pelo STF e destina-se aos programas vinculados a Reforma Agrária.

FUST – Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações, criado pela Lei 9.998/2000 e regulamentado pelo Decreto 3.624/2000, tem por finalidade recolher recursos para cobrir parte dos custos das obrigações referentes a universalização de serviços de telecomunicações.

A Lei 9.9914/2000, alterada pela Lei 10.438/2002 criou contribuição para financiar a pesquisa e o desenvolvimento do setor elétrico e para o programa de eficiência energética no uso final.

FUNTTEL – Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações, criado pela Lei 10.052/2000 e regulamentado pelo Decreto 3.737/2001, visa estimular a inovação tecnológica e o desenvolvimento dos recursos humanos e das pequenas e médias empresas nacionais da indústria brasileira de telecomunicações.

Programa de Estímulo a Integração Universitária é uma contribuição criada pela Lei 10.168/2000 e regulamentada pelo Decreto 3.949/2001 e tem por finalidade estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro por meio do incentivo a pesquisa científica e tecnológica entre universidades e centros de pesquisa e o setor produtivo.

A Lei 10.336/2001 trata da contribuição que poderá incidir sobre importação de petróleo, seus derivados e álcool.

CONDECINE – Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica, criada pela Lei 10.454/2002 tem por finalidade incentivar a indústria cinematográfica nacional.

AFRMM, ou Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante, criado pela Lei 10.893/2004, visa atender encargos da União com atividades de apoio da Marinha Mercante e da indústria naval brasileira e o produto da arrecadação é destinado ao FMM – Fundo da Marinha Mercante.

Passamos a do SEBRAE que foi instituído pela Lei 8.209/1990 e tem por finalidade dar apoio a micro e pequena empresa. Para seu financiamento foi

criada contribuição com o adicional às alíquotas das contribuições do SESI, SENAI, SESC e SENAC. O SFT decidiu que, mesmo com a forma como foi criada, como adicional a uma contribuição social, a contribuição do SEBRAE é, na verdade, uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Diferentemente do observado para as contribuições financiadoras do SESI, SENAI, SESC e SENAC, as Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico devem ser pagas por todas as empresas e não apenas pelas micro e pequenas no caso do SEBRAE ou pelas envolvidas com o comércio internacional no caso da APES Brasil e ABDI, conforme podemos observar na ementa da Apelação Cível nº 2002.71.00.053199-7/RS:

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.

4.5 CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS

As Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais, as chamadas contribuições corporativas previstas no *caput* do artigo 149 e no inciso IV do artigo 8 da Constituição Federal destinam-se a custear as pessoas jurídicas de direito público ou privado que tem o objetivo de fiscalizar e regular o exercício de atividades profissionais bem como representar individual e coletivamente seus interesses. Podemos citar os conselhos profissionais (Ordem dos advogados, Conselho de Medicina, Conselho de Farmácia etc.).

Somente as pessoas que atuam no setor profissional liberal e são fiscalizadas pela entidade de classe do sujeito ativo estarão obrigadas a pagar tais contribuições que, segundo CARRAZZA, são tributos com natureza de taxa de

polícia⁴² e, por isso, devem se enquadrar ao regime jurídico tributário só podendo ser criadas ou aumentadas por lei ordinária.

⁴² CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 621.

5 FATOS GERADORES ESPECÍFICOS DAS CONTRIBUIÇÕES PARA MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS

Depois de apresentarmos o conceito de tributo, todas as espécies existentes de tributos no sistema jurídico brasileiro, com aprofundamento naquelas que interessam ao presente trabalho, as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico, utilizadas para prover os Serviços Sociais Autônomos de recursos necessários para sua manutenção e desenvolvimento de suas atividades finalísticas, passamos a analisar os aspectos legais referentes às fontes pagadoras, aos sujeitos passivos e ativos, às hipóteses de incidência descritas nas normas que criaram os tributos das entidades.

5.1 PRESSUPOSTOS TEÓRICOS

5.1.1 Norma jurídico tributária

As normas jurídicas são preceitos que emanam do Estado e por ele tem sua aplicação exigida e garantida, decorrendo de uma necessidade de estabelecimento de uma ordem que permita a convivência em sociedade mediante a disciplina e orientação do comportamento das pessoas.

É impossível não citar JACQUES DERRIDA⁴³, que ao explicar a tensão existente no conto “Diante da Lei” de FRANZ KAFKA, citado na epígrafe deste trabalho, afirma que

... a lei é transcendente, violenta e não violenta, porque ela só depende daquele que está diante dela – e a produz, a funda, a autoriza num performativo absoluto cuja presença lhe escapa sempre. A lei é transcendente e teológica, portanto sempre futura, sempre prometida,

⁴³ DERRIDA, Jacques. Força da lei, p. 85.

porque ela é imanente, finda e portanto já passada. Todo 'sujeito' se encontra preso de antemão nessa estrutura aporética.

No sentido formal apresentam-se como um conjunto de palavras cujo significado emana de sua interpretação, neste sentido, CANOTILHO expressa de forma precisa que “o texto da norma é o ‘sinal linguístico’; a norma é o que se ‘revela’ ou ‘designa’.”⁴⁴ Ao fazer esta diferenciação esclarece que na verdade o processo de criação da norma não termina no poder legislativo, mas é o intérprete que finaliza a produção da norma jurídica.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁵, podemos distinguir dentro da estrutura das normas jurídicas,

uma norma primária, chamada de endonorma, definida como aquela que prescreve um dever ser e uma norma secundária, chamada de perinorma, que prescreve uma providência sancionatória para o caso de descumprimento da norma primária.

É importante salientar que as multas constantes das chamadas perinormas não são objeto do direito tributário, o produto do sistema sancionatório decorrente do descumprimento das endonormas não é considerado tributo, não tem natureza tributária.

As normas tributárias, que estabelecem as regras de incidência dos tributos e determinam os comportamentos proibidos ou permitidos são classificadas como normas de conduta, diferenciadas das normas chamadas de normas de estrutura que definem as estruturas das instituições, sua competência servindo de produção para outras normas jurídicas.⁴⁶

Em sentido amplo, inclui as normas de conduta destinadas a dirigir o comportamento da própria Administração pública fazendária em sua atividade fiscal, e em sentido restrito determinará as hipóteses em que os tributos incidiram nos fatos econômicos corriqueiros dos contribuintes, estabelecendo o vínculo obrigacional

⁴⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição, p. 1204.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, p. 25 - 29.

⁴⁶ CARVALHO, P de B. Idem, p. 37.

dentre os sujeitos ativos e passivos, fazendo surgir o dever de pagamento do tributo e o direito de exigir o pagamento pelo Estado.

5.1.2 Incidência tributária

No aspecto prático não há diferença na aplicação da norma tributária com relação às demais normas jurídicas, no sentido de que ambas produziram uma relação jurídica entre sujeito passivo e ativo, criando deveres e direitos entre os dois.

A norma jurídico tributária transformará um fato econômico em juridicamente relevante. Este fato concreto que tiver correlação precisa com o descrito na norma fará nascer a relação jurídico tributária.

Para GERALDO ATALIBA⁴⁷, o fato gerador abstrato do tributo é aquele descrito na norma de forma hipotética e o fato gerador concreto é aquele que ocorre no mundo fenomênico e que se enquadra de forma precisa à norma, tornando-se fato imponible via subsunção. Ou seja, o fato imponible se subsume a norma tributária e determina o nascimento da relação jurídico tributária.

Os diferentes critérios da regra matriz da incidência tributária, citados por PAULO DE BARROS CARVALHO, são:

Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.⁴⁸

O critério material permite verificar o núcleo da hipótese de incidência, o comportamento humano, o fato abstrato, já o critério espacial, permite restringir o acontecimento a um determinado espaço, enquanto o temporal indica o momento exato da ocorrência do evento. O critério pessoal determina quem são as pessoas

⁴⁷ ATALIBA, G. Obra citada, p. 53.

⁴⁸ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 80.

que compõem a relação jurídico tributária, sujeitos ativos e passivos, e finalmente, o critério quantitativo determina a alíquota e a base de cálculo para apuração do valor devido.

Base de cálculo é o elemento mensurável da hipótese de incidência, que é capaz de dar a dimensão da riqueza que está sendo tributada e é na lei tributária que encontramos os critérios para mensurar a base de cálculo. Já a alíquota é o percentual da riqueza que será recolhido, devendo sempre observar o princípio da proibição do confisco.

5.1.3 Relação jurídico tributária

Como foi visto anteriormente a relação jurídico tributária é um vínculo abstrato que se estabelece entre o Estado, com poderes de exigir o pagamento do tributo e o sujeito passivo, com a obrigação de efetuar o pagamento a partir do fenômeno da incidência tributária.

De outra forma, a hipótese de incidência tributária é a previsão legal abstrata de um fato que quando ocorrido dará nascimento à obrigação tributária e o fato impositivo e um fato concreto que quando se subsume à hipótese de incidência dá nascimento à relação jurídico tributária. Ou seja, a relação jurídico tributária equivale a própria existência da obrigação tributária e conseqüentemente do tributo.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁹, todo o rol de direitos e deveres dos sujeitos ativos e passivos da relação, só se manifesta por meio de um fato real e de uma norma abstrata e estes direitos e deveres somente se instauram quando presente no antecedente da norma (critérios material, temporal e espacial) e de um enunciado para identificação da relação jurídica, presente do seu conseqüente. (critérios quantitativo e pessoal).

Ainda segundo o mesmo autor, a relação jurídico tributária não nasce com a ocorrência do fato gerador concreto, mas com a atividade humana, seja do contribuinte, nos casos de lançamento por declaração, seja do agente fiscal que faz a subsunção da norma ao fato impositivo.

⁴⁹ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 82.

A relação jurídico tributária pode ter basicamente dois tipos de objetos: a prestação pecuniária correspondente a obrigação tributária e as obrigações de fazer ou não fazer correspondentes aos deveres formais e instrumentais necessários para efetuar o recolhimento dos tributos e fiscalização das atividades fiscais. Para PAULO DE BARROS CARVALHO, estas obrigações não devem ser chamadas de acessórias porque há casos em que existem sem a ocorrência da chamada obrigação principal.⁵⁰

5.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Em síntese podemos afirmar que de todo o rol de entidades analisados neste trabalho, todas recebem contribuições sociais com exceção do SEBRAE, da APEX-Brasil e da ABDI que recebem contribuições de intervenção no domínio econômico e serão analisada em capítulo específico.

Passaremos a analisar as Contribuições relativas aos quatro entes pioneiros, criados antes da Constituição Federal de 1988. Não há necessidade de fazer a análise dos demais sujeitos ativos deste tipo de contribuição, SEST, SENAT, SESCOOP e SENAR uma vez que as leis instituidoras destas contribuições sociais não criaram novos encargos, mas apenas instituíram contribuições em substituição às contribuições de mesma espécie já existentes.

Resumidamente, podemos afirmar que as novas contribuições apenas redistribuíram os montantes arrecadados anteriormente, que eram integralmente repassados ao SESI, SENAI, SESC e SENAC. Com a criação do SEST e SENAT, as empresas de transporte deixaram de recolher o montante às primeiras entidades e passaram a ser sujeito passivo apenas da contribuição par ao SEST, SENAT. Da mesma forma ocorreu com a criação do SENAR e com a criação do SESCOOP. Quanto o SESCOOP foi criado, por exemplo, mesmo que a cooperativa atuasse no ramo do comércio ou do transporte, deixaria de ser obrigada a recolher a contribuição do SESC ou do SENAC, para ser obrigada a recolher apenas a contribuição do SESCOOP.

⁵⁰ CARVALHO, P. de B. Obra citada, p. 86.

Podemos observar este posicionamento na jurisprudência com o voto constante do Recurso especial nº 986.273 - SC (2007/0215563-3);

Consequentemente, com a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo - SESCOOP , revela-se preponderante a natureza de cooperativa da sociedade, ainda que atue no setor de transporte de cargas, para fins de recolhimento da contribuição corporativa respectiva em substituição das contribuições destinadas a outras entidades integrantes do "Sistema S" (*in casu* , o SEST e o SENAT), *ex vi* do disposto no artigo 10 , 2º, incisos V e VI, da Medida Provisória 2.168-40/2001.

(...)

Esse entendimento prevaleceu no julgamento de precedentes análogos ao caso dos autos relativos à criação do SEST e do SENAT: REsp 526.245/PR, Relator p/ acórdão Min. Luiz Fux, DJU 01/03/2004 e REsp 522.832/SC, Relator Min. Francisco Falcão, DJU 09/12/2003.

Recursos especiais providos." (REsp 587.659/SC , Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 06.05.2004, DJ 06.09.2004)

Deveras, o mesmo fenômeno ocorreu com a substituição das contribuições destinadas ao SESI/SENAI pelo SEST/SENAT.

5.2.1 SESI e SENAI

O Decreto Lei nº 4.048/42, que instituiu a Contribuição do SENAI, ente atualmente vinculado a Confederação Nacional da Indústria, com orçamento aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, em seu artigo 4º como sendo um valor fixo por operário e em seu artigo 6º criou a chamada contribuição adicional de 20% sobre a contribuição inicial:

Art. 4º Serão os estabelecimentos industriais das modalidades de indústrias enquadradas na Confederação Nacional da Indústria obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal para montagem e custeio das escolas de aprendizagem.

§ 1º A contribuição referida neste artigo será de dois mil réis, por operário e por mês.

§ 2º A arrecadação da contribuição de que trata este artigo será feita pelo Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários, sendo o produto posto à disposição do Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários.

§ 3º O produto da arrecadação feita em cada região do país, deduzida a quota necessária às despesas de caráter geral, será na mesma região aplicado.

(...)

Art. 6º A contribuição dos estabelecimentos que tiverem mais de quinhentos operários será acrescida de vinte por cento.

Este valor fixo por operário foi substituído a partir da edição do Decreto 6.246/44 para 1% sobre a remuneração da folha de pagamentos, além de definir em seu artigo 2 os contribuintes do tributo:

Art. 1º A contribuição de que tratam os Decretos-lei n. 4.048, de 22 de janeiro de 1942, e n. 4.936, de 7 de novembro de 1942, destinada à montagem e ao custeio das escolas de aprendizagem, a cargo do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, passará a ser arrecadada na base de um por cento sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados.

§ 1º O montante da remuneração que servirá de base ao pagamento da contribuição será aquele sobre o qual deva ser estabelecida a contribuição de previdência devida ao instituto de previdência ou caixa de aposentadoria e pensões, a que o contribuinte esteja filiado.

Art. 2º São estabelecimentos contribuintes do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial:

- a) as empresas industriais, as de transportes, as de comunicações e as de pesca;
- b) as empresas comerciais ou de outra natureza que explorem, acessória ou concorrentemente, qualquer das atividades econômicas próprias dos estabelecimentos indicados na alínea anterior.

A forma de arrecadação foi estipulada pelo Decreto Lei nº 4.936/42, que no § 1º de seu artigo 3º determinou que:

§ 1º A arrecadação das contribuições, a que ficam obrigadas essas empresas, será feita pelos institutos de previdência ou caixas de aposentadoria e pensões, a que elas estiverem filiadas, pondo-se o produto à disposição do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial.

Entretanto, enquanto a contribuição geral é arrecadada pelo INSS, a contribuição adicional é arrecadada diretamente pelo SENAI conforme verificamos no artigo 10 do Decreto Lei nº 6.466/67:

Art. 10. A taxa adicional de 20% (vinte por cento) devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) pelos estabelecimentos que tiverem mais de 500 (quinhentos) empregados, conforme dispõe o artigo 6º

do Decreto-Lei número 4.048 (*), de 22 de janeiro de 1942 e o artigo 3º do Decreto-Lei nº 6.246 (*), de 5 de fevereiro de 1944, será recolhida diretamente ao SENAI, a quem incumbirá sua fiscalização.

O outro ente vinculado a Confederação Nacional da Indústria, mas com orçamento aprovado pelo Ministério do Desenvolvimento Social é o SESI, cuja contribuição foi criada pelo Decreto Lei nº 9.403/46 no valor de para 2% sobre a remuneração da folha de pagamentos, sendo igualmente arrecadada pelo INSS:

Art. 3º Os estabelecimentos industriais enquadrados na Confederação Nacional da Indústria, bem como aqueles referentes aos transportes, às comunicações e à pesca, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social da Indústria para a realização de seus fins.

§ 1º A contribuição referida neste artigo será de dois por cento (2 %) sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados. O montante da remuneração que servirá de base ao pagamento da contribuição será aquele sobre o qual deva ser estabelecida a contribuição de previdência devida ao instituto de previdência ou caixa de aposentadoria e pensões, a que o contribuinte esteja filiado.

§ 2º A arrecadação da contribuição prevista no parágrafo anterior será feita pelo Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários e também pelas instituições de previdência social a que estiverem vinculados os empregados das atividades econômicas não sujeitas ao Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários. Essa arrecadação será realizada pelas instituições de previdência social conjuntamente com as contribuições que lhes forem devidas.

Podemos observar que o fato gerador dos tributos que financiam o SESI e o SENAI é a atividade industrial mensurada através da folha de pagamentos de suas empresas, o critério temporal do tributo determina que a contribuição será devida no momento do pagamento dos salários e a relação jurídica tributária se dá entre os entes paraestatais e os empresários da indústria, sendo que o critério finalístico de criação destas contribuições é a capacitação da mão de obra industrial no caso do SENAI e o desenvolvimento de serviços sociais para seus empregados, no caso do SESI.

Outro aspecto interessante destes tributos é que a competência legislativa de criação é da União, mas a capacidade tributária de figurar no polo ativo é do ente paraestatal, entretanto, o agente arrecadador é o INSS.

5.2.2 SESC e SENAC

O SENAC é um Serviço Social Autônomo com orçamento aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, assim como o SENAI, mas está vinculado a Confederação Nacional do Comércio e teve sua contribuição fixada no montante de 1% sobre a remuneração da folha de pagamento dos empregados, criada com a edição do Decreto Lei nº 8.621/46:

Art. 4º Para o custeio dos encargos do SENAC, os estabelecimentos comerciais cujas atividades, de acordo com o quadro a que se refere o artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, estiverem enquadradas nas Federações e Sindicatos coordenados pela Confederação Nacional do Comércio, ficam obrigados ao pagamento mensal de uma, contribuição equivalente a um por cento sobre o montante da remuneração paga à totalidade dos seus empregados.

Os contribuintes definidos para o pagamento devido ao SENAC estão definidos no artigo 6º do Decreto nº 61.846/67, que aprova o Regulamento do SENAC:

Art. 6º As despesas do SENAC serão custeadas por uma contribuição mensal, fixada em lei:

a) dos estabelecimentos comerciais, cujas atividades, de acordo com o quadro a que se refere o art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, estiverem enquadrados nas federações e sindicatos coordenados pela Confederação Nacional do Comércio;

b) das empresas de atividades mistas que explorem, acessória ou concorrentemente, qualquer ramo econômico peculiar aos estabelecimentos comerciais.

A forma de arrecadação, também fica a cargo do INSS, conforme podemos observar no artigo 30º do mesmo Decreto nº 61.846/67:

Art. 30. A arrecadação das contribuições devidas ao SENAC será feita pelos órgãos arrecadadores, concomitantemente com as contribuições para o Instituto Nacional de Previdência Social.

O outro ente vinculado a Confederação Nacional do Comércio, mas com orçamento aprovado pelo Ministério do Desenvolvimento Social é o SESC, cuja contribuição foi criada pelo Decreto Lei nº 9.853/46 no valor de para 2% sobre a remuneração da folha de pagamentos, sendo igualmente arrecadada pelo INSS:

Art. 3º Os estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio, e os demais empregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social do Comércio, para custeio dos seus encargos.

§ 1º A contribuição referida neste artigo será de 2 % (dois por cento) sobre o montante da remuneração paga aos empregados. Servirá de base ao pagamento da contribuição a importância sobre a qual deva ser calculada a quota de previdência pertinente à instituição de aposentadoria e pensões à qual o contribuinte esteja filiado.

§ 2º A arrecadação da contribuição prevista no parágrafo anterior, será, feita pelas instituições de previdência social a que estiverem vinculados os empregados, juntamente com as contribuições que lhes forem devidas. Caberá às mesmas instituições, a título de indenização por despesas ocorrentes, 1% (um por cento), das importâncias arrecadadas para o Serviço Social do Comércio.

De forma análoga ao SESI e ao SENAI, podemos observar que o fato gerador dos tributos que financiam o SESC e o SENAC é a atividade comercial, mensurada através da folha de pagamento de suas empresas, o critério temporal do tributo define que a contribuição será devida no momento do pagamento dos salários e a relação jurídica tributária se dá entre os entes paraestatais e os empresários do comércio, sendo que o critério finalístico de criação destas contribuições é a capacitação da mão de obra comercial no caso do SENAC e o desenvolvimento de serviços sociais para seus empregados, no caso do SESC.

5.3 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO DO DOMÍNIO ECONÔMICO

5.3.1 SEBRAE

A contribuição de financiamento do SEBRAE foi definida como um adicional às contribuições recolhidas para o SESI, SENAI, SESC, SENAC, conforme § 3º do artigo 8º da Lei 8.029/90.

§ 3º Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:

- a) um décimo por cento no exercício de 1991;
- b) dois décimos por cento em 1992; e
- c) três décimos por cento a partir de 1993.

A entidade responsável pela arrecadação da CIDE financiadora do SEBRAE também é o INSS, conforme podemos observar no artigo 6º do mesmo Decreto nº 99.570/90:

Art. 6º O adicional de que trata o § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, será arrecadado pelo Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) e repassado ao Sebrae no prazo de trinta dias após a sua arrecadação.

Neste caso, é importante salientar que o fato de ser um adicional a contribuições sociais não significa que esta não seja uma contribuição de intervenção no domínio econômico, conforme estudamos no capítulo específico, o que define o tipo de contribuição é sua finalidade específica. Neste sentido, ao tratar da contribuição para o SEBRAE, consignou o Ministro CARLOS VELLOSO no Recurso Especial 396.266-3:

Realmente, posto estarem, as contribuições do art. 149 da Constituição – contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas – sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da C.F., isso não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social que denominamos contribuição nova, relativamente a esta, para a sua instituição é que será observada a técnica residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A sua instituição, portanto, dependerá de lei complementar. Todavia, as contribuições do art. 149 da C.F., são definidas como tributo. Por não serem impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, a (...)).

A contribuição que estamos cuidando é, na verdade uma contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318 de 1986. A autora recorrente, pois, tem razão quando afirma que citada contribuição não está incluída no rol do art. 24º da C.F., dado que é ela “totalmente autônoma – e não um adicional”, desvinculando-se da contribuição ao SESI-SENAI, SESC-SENAC.

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.

Podemos observar que o fato gerador do tributo que financia o SEBRAE é tanto as atividades comerciais como as industriais, mensurada através do valor descontado como contribuição ao SESI, SENAI, SESC e SENAC da folha de pagamento das empresas, o critério temporal do tributo define que a contribuição será devida no momento do pagamento dos salários e a relação jurídico tributária se dá entre os entes paraestatais e os empresários tanto da indústria quando do comércio, sendo que o critério finalístico de criação desta contribuição é o fomento de projetos e atividades de apoio a micro e pequena empresa.

5.3.2 APEX Brasil e ABDI

A Lei 11.080/2004 definiu a contribuição de financiamento do APEX Brasil e da ABDI ao incluir os § 4º e 5º no artigo 8º da Lei 8.029/90:

§ 4º O adicional de contribuição a que se refere o § 3º deste artigo será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão ou entidade da Administração Pública Federal ao Cebrae, ao Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil – Apex-Brasil e ao Serviço Social Autônomo Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI, na proporção de 85,75% (oitenta e cinco inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) ao Cebrae, 12,25% (doze inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) à Apex-Brasil e 2% (dois inteiros por cento) à ABDI.

§ 5º Os recursos a serem destinados à ABDI, nos termos do § 4º, correrão exclusivamente à conta do acréscimo de receita líquida originado da redução da remuneração do Instituto Nacional do Seguro Social, determinada pelo § 2º do art. 94 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, vedada a redução das participações destinadas ao Cebrae e à Apex-Brasil na distribuição da receita líquida dos recursos do adicional de contribuição de que trata o § 3º deste artigo.

Sua classificação e aspectos temporais, pessoais e materiais é idêntica a CIDE financiadora do SEBRAE.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Já evidenciamos o indiscutível regime tributário das Contribuições no sistema jurídico brasileiro: o artigo 149 da Constituição Federal define como competência da União a instituição de contribuições especiais (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas) e determina que essas contribuições estão submetidas às regras constantes dos artigos 146, III, e art. 150, I e III, sem prejuízo do disposto no art. 195, § 6º.

As entidades do Sistema “S” que detém o privilégio de ter suas receitas garantidas pelas contribuições compulsórias são entes paraestatais, de cooperação com o Poder Público, criados para a realização de atividades privadas de interesse público, portanto não são destinatários explícitos das normas constitucionais destinadas a estabelecer limitações à administração do setor público, o que não significa que o Sistema “S” tem autonomia para estipular suas normas internas como qualquer instituição de direito privado.

Seus administradores possuem privilégios próprios de entes públicos e estão sujeitos a normas semelhantes às da Administração Pública, a exemplo de observância aos princípios da licitação (Lei 8666/93), à exigência de processo seletivo para seleção de pessoal (atendendo aos princípios ínsitos no art. 37 da Constituição Federal), à prestação de contas anual ao Tribunal de Contas da União - TCU, à equiparação dos seus empregados aos servidores públicos para fins criminais (art. 32 do Código Penal) e para fins de improbidade administrativa (Lei nº 8.429, de 2/06/1992).

Por gerir recursos de natureza parafiscal a entidade está sujeita à observância dos princípios constitucionais da moralidade e da economicidade, entre outros, e eventuais excessos poderão ser questionados pelos órgãos de controle, especialmente pelo Tribunal de Contas da União.

Ao gerirem estes recursos, seja na forma direta, com a utilização de suas próprias estruturas e funcionários, ou através de convênios e/ou contratos, inclusive com as respectivas Federações e Confederações, as entidades do Sistema “S” devem definir objetos e metas que guardem fiel correlação com suas funções regimentais de forma a evitar o desvio da finalidade que deu origem a própria

criação da Instituição e da respectiva Contribuição: atividades de qualificação profissional, de assistência social e fomento à atividade econômica e desenvolvimento de micro e pequenas empresa.

As Contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico financiadora dos Serviços Sociais Autônomo são tributos de competência da União que são descontados da folha de pagamento das empresas para financiar a atividade de instituições de natureza privada mas, nem por isso deixam de ser consideradas como recursos públicos, sujeitas ao controle de sua aplicação pelo poder público, na medida que são tributos vinculados a finalidades específicas de interesse público.

Mesmo aquelas receitas oriundas de atividades desenvolvidas pelas entidades diretamente, chamadas de receitas operacionais, como matrículas de cursos não gratuitos ou as receitas oriundas do uso do patrimônio das entidades, chamada de receitas patrimoniais como locação de imóveis, são consideradas públicas uma vez que na origem só foram possíveis a partir do recebimento de Contribuições Sociais. Por isso, todos estes entes estão obrigatoriamente submetidos à fiscalização do Poder Público, inclusive dos Tribunais de Contas da União.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editora, nº 55, jan/mar. 1991.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: RT, 1964.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BORGES, Arnaldo. **Introdução ao direito tributário**. São Paulo: RT, 1992.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Estado**. Brasília: Ministério da Administração e Reforma do Estado, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **História Constitucional do Brasil**. 4 ed. Brasília: OAB Editora, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DERRIDA, Jacques. **Força da lei**: o fundamento místico da autoridade. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

Di PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FALLA, Fernando Garrido. **Tratado de derecho administrativo**. 2 ed. Madrid: Tecnos, 2005.

FISCHER, Octavio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da Faculdade de direito da UFPR**. Curitiba: Editora UFPR, nº 28, 1994/1995.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura *sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000.

Histórico do SEBRE. Disponível na internet via <<http://www.sebraerj.com.br/main.asp?Team=%7B5FA796C9-ECAB-4994-AF32-FA2A73528B69%7D>>

KAFKA, Franz. **O Processo**. São Paulo: Companhia das Letras, 1997.

MACHADO Jr., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 31º ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo**. 22 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no Sistema Tributário Brasileiro**. 6º ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7º ed. São Paulo: Dialética, 2007.