

# O Fundo Estadual de Transporte e Habitação (FETHAB) do Estado de Mato Grosso

## *The State Fund for Transport and Housing (FETHAB) of the State of Mato Grosso*

Artur Mitsuo Miura

Advogado. Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB).  
Pós-graduando em Direito Ambiental pela Universidade Federal do Paraná (UFPR).  
LL.M. em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas (FGV) – em andamento.  
MBA em Agronegócio pelo Universidade de São Paulo (USP/ESALQ) – em andamento.  
*E-mail:* arturmiura@gmail.com.

Alexandre Tomaschitz

Advogado. Conselheiro no Conselho de Contribuintes do Município de Curitiba.  
Professor da Especialização do UniCuritiba. Bacharel em Direito pela UFPR.  
Especialista em Direito Aduaneiro pelo UniCuritiba. MBA em Gestão Tributária pela USP.  
Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP. *E-mail:* alexandre@ttvz.com.br.

Maurício Dalri Timm do Valle

Doutor e Mestre em Direito do Estado e Direito Tributário pela UFPR.  
Coordenador do Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* (Mestrado) em Direito da  
Universidade Católica de Brasília. Foi Professor Substituto de Metodologia do Trabalho  
Científico em Direito da Universidade Federal do Paraná – UFPR. Conselheiro Titular  
da Segunda Seção do Carf. *E-mail:* mauricio\_do\_valle@hotmail.com.

Recebido em: 23-2-2022 – Aprovado em: 13-6-2022  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.51.2.2022.2125>

### *Resumo*

O Fundo Estadual de Transporte e Habitação – FETHAB foi instituído pela Lei Estadual n. 7.263, de 27 de março de 2000, e tornou-se, para o Estado de Mato Grosso, ante as “dificuldades” que os tributos tradicionais estão sujeitos sob o comando Constitucional, subterfúgio arrecadatório que passa ao largo da Constituição Federal e de seus limites ao Poder de Tributar. Sob a alcunha de contribuição, mas sem a “compulsoriedade” ínsita dos tributos, escamoteada na forma de um regime de fiscalização, esta contribuição que não é tributo aos olhos dos Tribunais Superiores, vem exaurindo a competitividade das *commodities* do Estado, a despeito dos custos elevados de produção que se verificam em Mato Grosso. O presente artigo, em linhas gerais, detalhará as controvérsias verificadas na Lei Estadual n. 7.263, de 27 de março de 2000, em cotejo com doutrina e jurisprudência, apontando as inconstitucionalidades e as contradições, evidentes ou não, na contribuição FETHAB.

*Palavras-chave:* FETHAB, imunidades incondicionadas, fundos financeiros.

*Abstract*

The State Fund for Transport and Housing – FETHAB was established by the State Law n. 7,263, from 27<sup>th</sup> March 2000 and became, for the State of Mato Grosso, in the face of the “difficulties” that traditional taxes are subjected under the Constitutional command, a tax collection subterfuge that bypasses the Federal Constitution and its limits to the Power to Tax. Under the name of contribution, but without the inherent taxes “compulsoriness”, concealed in the form of an inspection regime, this contribution, which is not a tribute in the eyes of the Higher Courts, has been exhausting the competitiveness of State commodities, despite the high production costs seen in Mato Grosso. This article, in general terms, will detail the controversies verified in the State Law n. 7,263, of 27<sup>th</sup> March 27 2000 in comparison with doctrine and jurisprudence, pointing out the unconstitutionality and contradictions, evident or not, in the contribution FETHAB.

*Keywords:* FETHAB, unconditional immunities, financial funds.

**1. Introdução**

O Fundo Estadual de Transporte e Habitação – FETHAB foi instituído pela Lei Estadual n. 7.263, de 27 de março de 2000. Foi pensado, à época, para o custeio de obras de infraestrutura e habitação. Desde então, durante os seus 22 (vinte e dois anos) de vigência, passou por mais de 40 alterações legislativas, que ampliaram o seu “fator gerador” e – não fossem as decisões do Supremo Tribunal Federal que lhe retiraram o caráter de tributo, ainda que seja de fato compulsório, uma das notas próprias dos tributos – estaria sujeito às limitações do poder de tributar. Citamos, aqui, o Recurso Extraordinário n. 606.218/MT.

Dados da Sefaz/MT<sup>1</sup> dão conta que as contribuições “voluntariamente” despendidas pelos produtores rurais do Estado representam algo em torno de 10% de toda a execução orçamentária e, a par da instituição finalística do Fundo, inicialmente criado para implementação da logística mato-grossense, serve hoje para garantir repasses vultosos a outros poderes. Para ser preciso: somente este ano, R\$ 75 milhões foram destinados ao custeio de outros poderes. Embora possam parecer expressivos, quando cotejamos o que de fato foi arrecadado no ano corrente pelas contribuições instituídas pela Lei do FETHAB, chegamos a um montante superior a R\$ 2 bilhões.

As contribuições previstas pela Lei n. 7.263/2000 preveem o recolhimento de valores fracionados da UPE/MT (Unidade de Padrão Fiscal) sobre operações soja, milho, gado em pé, madeira, algodão etc., tendo, por isso, rigorosamente, todas as características do ICMS.

O que se percebe é que a Lei condiciona a fruição de “benefícios” à “opção voluntária” ao recolhimento do FETHAB. E diga-se: muitos dos benefícios sujei-

---

<sup>1</sup> Lei Orçamentária Anual – Lei n. 11.300, de 27 de janeiro de 2021. Disponível em: <http://www5.sefaz.mt.gov.br/-/15587754-loa-2021>. Acesso em: 17 fev. 2022.

tos à esta condição são constitucionalmente incondicionados. Isto é, por determinação da Constituição estão à disposição do produtor rural, tal como a imunidade de ICMS nas exportações, quer se recolha o FETHAB ou não.

O presente artigo, de maneira não exaustiva, analisará os aspectos controversos da Lei Estadual n. 7.263, de 27 de março de 2000, à luz dos preceitos constitucionais escamoteados pelo legislador estadual em detrimento dos produtores rurais. Ademais, se demonstrará, sob o enfoque da própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as contradições que se notam na contribuição ao FETHAB, quando colocadas em oposição ao que se espera de qualquer exação.

## **2. Histórico da Lei Estadual n. 7.263, de 27 de março de 2000, o Fundo Estadual de Transporte e Habitação – FETHAB**

O Fundo Estadual de Transporte e Habitação – FETHAB –, tal qual outros diversos “fundos”, foi instituído pela Lei Estadual n. 7.263, de 27 de março de 2000. Seu fim precípua, à época da edição da referida lei, era angariar fundos para o custeio de obras de infraestrutura e habitação. Todavia, durante os seus vinte e dois anos de vigência sofreu numerosas alterações, alargando não somente a “hipótese de incidência” das contribuições previstas em seu bojo, como destinando parte da arrecadação dele às mais diversas finalidades, tudo ao largo das prescrições de direito financeiro.

As contribuições previstas na lei em comento não têm outra estrutura senão a de tributo e, mais especificamente, em tudo se assemelham ao ICMS. Todavia, ao arrepio do que é de se esperar de um tributo que tem a estrutura normativa do ICMS, ou seja, de imposto, suas receitas são vinculadas a determinados fins, isto porque foram instituídas na forma de contribuições a fundos específicos.

O art. 71 da Lei n. 4.320/1964, que estabelece as normas gerais de direito financeiro, define o Fundo como “o produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam a realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação”.

Na Lei Estadual n. 7.263, de 27 de março de 2000, há menção a precisamente quatro fundos, cujas contribuições incidem, a depender do caso, sobre comercialização e transporte das *commodities* que lhe dão nome, mas também sobre outras operações: (a) Fundo de Transporte e Habitação – FETHAB; (b) Fundo de Apoio à Cultura da Soja – FACS; (c) Fundo de Apoio à Bovinocultura de Corte – FABOV; (e) Fundo de Apoio à Madeira – FAMAD.

As sobreditas contribuições incidem de maneira monofásica e à ordem de: (i) 10% (dez por cento) e 1,15% (um inteiro e quinze centésimos por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por tonelada de soja transportada que será creditada ao FETHAB e IAGRO, respectivamente; (ii) 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por cabeça de gado transportada para o abate, que será creditada à conta do FETHAB; (iii) 1,26% (um inteiro e vinte e seis centésimos por cento) do valor da UPF/MT, vigente no

período, por cabeça de gado transportada para o abate, que será creditada à conta do FABOV; (iv) 10% (dez por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por metro cúbico de madeira em tora, madeira serrada ou madeira beneficiada transportada, que será creditada à conta do FETHAB; (v) 3,71% (três inteiros e setenta e um centésimos por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por metro cúbico de madeira em tora, madeira serrada ou madeira beneficiada transportada, que será creditada à conta do Instituto da Madeira do Estado de Mato Grosso – IMAD; (vi) 0,03% (três centésimos por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por quilograma de carne desossada das espécies bovina ou bufalina, transportado, nas operações de exportação, bem como nas operações equiparadas à exportação; (vii) 0,03% (três centésimos por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por quilograma de carne com osso e miudezas comestíveis das espécies bovina ou bufalina, transportado; (viii) 6% (seis por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por tonelada de milho transportada, nas operações interestaduais, nas operações de exportação, bem como nas operações equiparadas à exportação; (ix) 45% (quarenta e cinco por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por tonelada transportada de algodão.

Ainda prevê uma contribuição adicional ao FETHAB para os contribuintes que promoverem operações de transporte, interestaduais ou de exportação, bem como nas operações equiparadas à exportação:

- a) soja no valor correspondente a 10% (dez por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por tonelada transportada da mercadoria;
- b) de gado em pé no valor correspondente a 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por cabeça de gado transportada; e
- c) de algodão em caroço e algodão em pluma no valor correspondente a 30% (trinta por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por tonelada transportada da mercadoria.

Por fim, sem que se preveja qualquer facultatividade, para os contribuintes que promoverem saídas internas e/ou interestaduais de energia elétrica, deverá-se recolher o “valor correspondente a 0,004% (quatro milésimos por cento) do valor da UPFMT vigente no período por quilowatt-hora (kWh) comercializado”. Ainda, “nas operações com óleo diesel, devem reter, também, o valor de R\$ 0,21 (vinte e um centavos de real), por litro de produto fornecido” e “se promoverem importação, exportação, transporte ou saída de gás natural destinado à produção de energia termoeletrica, no valor correspondente a 0,5% (meio por cento) do valor da UPFMT vigente no período, exigida por metro cúbico a cada operação ou prestação”.

A Lei Estadual n. 7.263, de 27 de março de 2000, prevê também a contribuição especial para aqueles que promoverem saídas de feijão (pulse), inclusive destinadas à exportação, ainda que realizadas por intermédio de comercial exportadoras, o recolhimento de contribuição à conta do FETHAB, na forma e prazos

indicados no regulamento, no valor correspondente a: 1,50% (um inteiro e cinquenta centésimos por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por tonelada de Feijão Vigna (Caupi) transportada e 2,87% (dois inteiros e oitenta e sete centésimos por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por tonelada de Feijão Phaseolus (carioca) ou dos demais tipos de feijão, transportada.

Verifica-se de plano, dada a numerosa e amplíssima lista de operações que estão sujeitas ao regime jurídico do FETHAB e de outras contribuições, bem como a diversidades de institutos jurídicos que foram baralhados pelas sucessivas reformas, que o trabalho interpretativo das normas é tarefa árdua.

### 3. Natureza jurídica das contribuições ao Fundo de Transporte e Habitação – FETHAB e a outros fundos

Instituído pela Lei Estadual n. 7.263, de 27 de março de 2000, o Fundo Estadual de Transporte e Habitação – FETHAB tinha como objetivo arrecadar fundos para o custeio de obras de infraestrutura e habitação. Todavia, durante os anos que se seguiram à sua criação, numerosas leis lhe alteraram a finalidade e mais, a fim de lhe afastar a pecha da inconstitucionalidade, retiraram apenas “formalmente” sua compulsoriedade, o que se vê pela redação dada aos arts. 8º e 11:

“Art. 8º O pagamento das contribuições referidas nos §§ 1º e 1º-A do artigo 7º e nos artigos 7º-A, 7º-C, 7º-C-1, 7º-D, 7º-D-1, 7º-F e 7º-F-1 é, cumulativamente: (Nova redação dada pela Lei 10.818/19, efeitos a partir de 1º.02.19). I – faculdade do contribuinte;

[...]

Art. 11 A não adesão à faculdade referida no artigo 7º impede o uso do diferimento, tornando devido o ICMS no ato da saída da mercadoria do estabelecimento do remetente, observadas as alíquotas fixadas na Lei nº 7.098/98, para as operações internas, aplicadas sobre a base de cálculo estabelecida na legislação estadual para a respectiva operação, sem qualquer redução.”

Embora não se desconheça que existem decisões referendadas pelo posicionamento do Supremo Tribunal Federal<sup>2</sup>, o FETHAB não é outra coisa senão tri-

<sup>2</sup> “Recurso de apelação cível – ação declaratória de nulidade de lançamento – Fundo Estadual de Transporte e Habitação (FETHAB) – benefício do diferimento do ICMS – recolhimento facultativo – ausência de compulsoriedade – descaracterização da natureza jurídica de tributo – precedentes. [...] 3. *A contribuição criada pela lei estadual não possui natureza tributária, pois está despidida do elemento essencial da compulsoriedade. Assim, não se submete aos limites constitucionais ao poder de tributar.* 4. *O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio. [...]’* (ADI 2056, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-082 divulg. 16-08-2007 public. 17-08-2007 DJ 17-08-2007 pp-00022 ement. vol-02285-02 pp. 00365 RTFP v. 15, n. 76, 2007, p. 331-337)” (Ap n. 85.903/2016, Des. Maria Aparecida Ribeiro, Primeira Câmara de Direito Público e Coletivo, j. 25.6.2018, DJe 11.7.2018).

buto, conquanto não seja “obrigatório”, a falta de opção pelo recolhimento impede a fruição de benefícios, inclusive de imunidade tributária incondicionada, além de sujeitar o contribuinte às mesmas penalidades previstas por igual infração relativamente ao ICMS, conforme o art. 45 da Lei n. 7.098, de 30 de dezembro de 1998<sup>3</sup>.

O posicionamento jurisprudencial firmou-se no sentido de que com a opção do contribuinte em não se credenciar no Regime Especial de Controle e Fiscalização, as contribuições ao mencionado fundo teriam caráter facultativo. Dessa forma, entende-se que o recolhimento ao FEHTAB carecia da compulsoriedade necessária para enquadrar-se no conceito de tributo delineado pelo art. 3º do CTN:

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

Contudo, tal conclusão é equivocada. De início, os pressupostos constantes do art. 7<sup>o</sup> da Lei do FETHAB aliados ao que consta do Decreto n. 1.262/2017, além de invadirem a competência legislativa reservada à Lei Complementar, estabelecem verdadeiras condições à imunidade incondicionada. Ademais, também é descabido se falar na possibilidade de “postergar” o exercício do direito subjetivo público dela decorrente, pois não é essa a determinação constante do art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição.

Nesse contexto, o caráter compulsório do FETHAB advém justamente da consequência do seu inadimplemento, findando por impedir que os Contribuintes se beneficiem da imunidade à qual fazem jus. Como efeito, tem-se a sujeição ao regime geral de pagamento do ICMS e a necessidade de posteriormente pleitear a restituição dos valores *pagos indevidamente*.

Sobre o tema, assim escreveu Heleno Taveira Tôrres em parecer jurídico elaborado para a Sociedade Rural Brasileira – SRB:

“Ora, não bastará o ardid terminológico da denominação empregada por parte do legislador para que as cobranças ao FETHAB sejam consumadas como meras contribuições voluntárias, pois, a interpretação conjunta dos di-

<sup>3</sup> “Art. 10 Aplicam-se ao contribuinte ou seu substituto, que deixar de efetuar a retenção e/ou recolhimento da contribuição devida ao FETHAB, em decorrência das operações próprias ou por substituição, as penalidades previstas por igual infração relativamente ao ICMS, conforme art. 45 da Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998.”

<sup>4</sup> “Art. 7º O benefício do diferimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, previsto na legislação estadual para as operações internas com soja; gado em pé; madeira em tora, madeira serrada ou madeira beneficiada; e feijão, fica condicionado a que os contribuintes, remetentes da mercadoria, contribuam para o FETHAB e, conforme o caso, para o FABOV, para o Instituto Mato-grossense do Algodão – IMAmt, para o Instituto Mato-grossense do Agronegócio – IAGRO, para o Instituto da Madeira do Estado de Mato Grosso – IMAD, bem como para o Instituto Mato-grossense do Feijão, Pulses, Grãos Especiais e Irrigação – IMAFIR/MT.”

versos dispositivos normativos envolvidos infira nesta caracterização como receita contratual voluntária e, por conseguinte, desprovida do regime tributário.

[...]

O emprego de expressões jurídicas artificiais em textos normativos não se sobrepõe às garantias constitucionais e sequer transmutam a natureza jurídica de conceitos fundamentais do sistema tributário nacional, como o de tributo.

Deveras, se para ter acesso a fundos milionários para obras públicas, mediante adicional de imposto, bastasse prever que a contribuição é *facultativa*, em um minimalismo que camufla a impossibilidade dos contribuintes de abrirem mão dos diferimentos e da imunidade a exportação, isto converteria a Constituição, de sua natureza rígida, em flexível.”<sup>5</sup>

E prossegue o mesmo autor:

“Por certo que, a seguir apenas a literalidade do texto legal, as contribuições que compõem o programa do FETHAB podem ser divididas em dois grupos: as de *compulsoriedade absoluta*, que se caracterizam pela vinculação sem contrapartidas, e as de *compulsoriedade por indução*, quando determinados agentes contribuem para não serem penalizados por regime de tributação mais gravoso, *i.e.*, para se manterem em regimes de apuração e recolhimento com algum regime especial ou mais benéfico (diferimento, recolhimento centralizado e suspensão nas exportações).”<sup>6</sup>

Não se pode olvidar que tais resultados, mesmo com eventuais vitórias por meio de ações de repetição de indébito – as quais, notoriamente, não são marcadas por grande celeridade –, também sujeitam o contribuinte à sistemática de precatórios para reaver seu patrimônio. Sendo assim, uma imunidade que deveria ter exonerado o sujeito passivo desde logo fica “suspensa” por período praticamente indeterminado.

A lógica adotada pelo Estado do Mato Grosso implica tantas dificuldades técnicas e práticas que, infelizmente, beira a prejudicar o próprio propósito do legislador constitucional ao prever a norma imunizante em questão.

Assim como nas demais imunidades relativas à operação de exportação (Cofins, PIS e IPI, por exemplo), aquela do art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, pretende incrementar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado estrangeiro, em prol do desenvolvimento nacional (art. 3º, II, da CF). Tal finalidade seria alcançada pela não incidência de exações que não viriam a repercutir na cadeia produtiva e, por conseguinte, impediriam a “exportação de tributos”.

<sup>5</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Parecer jurídico. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6314, relatoria Gilmar Mendes. Supremo Tribunal Federal*, p. 30.

<sup>6</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Parecer jurídico. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6314, relatoria Gilmar Mendes. Supremo Tribunal Federal*, p. 37.

Ora, não há dúvidas de que, se efetivamente recolhidos, os montantes referentes ao FETHAB serão embutidos nos preços das mercadorias comercializadas com destino ao exterior. Por esse aspecto, uma posterior restituição do valor arrecadado – *repita-se, sem qualquer respeito às garantias da Lei Maior ao contribuinte* – de nada adiantaria para amenizar os malefícios ocasionados.

#### **4. A imunidade do ICMS nas exportações e a competência privativa da lei complementar para regular “limitações constitucionais ao poder de tributar”**

O ICMS é um tributo de competência estadual, que, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal, incide sobre “... operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

De acordo com o inciso X, “a”, do § 2º do art. 155, o ICMS não incidirá “... sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.

Ou seja, a Constituição Federal estabeleceu a imunidade tributária das operações de circulação de mercadorias que as destinem (as mercadorias) ao exterior, destarte, as operações de exportação de mercadorias são imunes ao ICMS. São, portanto, imunidades incondicionadas. Quer isso dizer que não há qualquer requisito para a fruição dessa imunidade. Basta que as mercadorias sejam destinadas à exportação que o ICMS não poderá incidir.

Ao examinar o disposto no art. 155, § 2º, X, “a”, assim discorre Regina Helena Costa:

“A atual redação do dispositivo deixou mais claros os contornos da norma imunizante, bem como promoveu a ampliação de seu campo eficaz, para incluir a prestação de serviços ao exterior. À semelhança do previsto em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, § 3º, III), a Constituição exonera a exportação de mercadorias e de serviços em relação ao ICMS, objetivando, uma vez mais, o fomento das exportações. Também aqui aplica-se o comentário ante exposto, o qual endossamos: não somente os exportadores, mas todos aqueles que contribuem para que a exportação se efetive, fazem jus ao benefício.”<sup>7</sup>

Roque Antonio Carrazza esclarece os contornos da mencionada imunidade, em livro específico sobre o tributo:

“Portanto, com a entrada em vigor desta Emenda Constitucional, as pessoas enquanto praticam operações de exportação de mercadorias ou prestam serviços de transporte e de comunicação a destinatários localizados no exterior,

---

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 199.

não podem ser alvo de ICMS. Observe-se que o próprio Texto Constitucional garante inequivocamente, em tais casos, o direito à manutenção e ao aproveitamento dos créditos de ICMS nascidos das operações e prestações anteriores.

O objetivo da norma constitucional em exame é favorecer as exportações de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e de comunicação a destinatários localizados no exterior, fazendo com que tais mercadorias e serviços tenham bons preços no mercado internacional. Uma das fórmulas encontradas para isso foi justamente colocar a salvo do ICMS tais operações e prestações.

[...] Como é fácil notar, a Constituição Federal, ao desonerar de ICMS as exportações bem assim ao garantir aos contribuintes o direito à manutenção dos respectivos créditos, refletiu a opção política do País de garantir a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional com – também neste caso – a neutralização do tributo cobrado nas operações anteriores (internas).

A imunidade em foco consagra o *princípio do destino* (também chamado *princípio do país de destino*), que regula, em matéria de *tributos indiretos*, as operações internacionais de bens e serviços. De acordo com este princípio, a transação internacional deve ser tributada apenas uma vez, no país importador, com a consequente exoneração das imposições sofridas no país de origem, justamente para que não haja ‘exportações de impostos’.”<sup>8</sup>

E continua o mestre Roque Antonio Carrazza:

“[...] estamos convencidos de que a imunidade em tela alcança não só o exportador imediato da mercadoria ou o prestador de serviços de transporte ou de comunicação a destinatários localizados no exterior, como todos quantos tornaram possíveis tais fatos.

[...]

Logo, a interpretação teleológica do art. 155, § 2º, X, ‘a’, da CF leva-nos à irretorquível conclusão de que a imunidade ali prevista abrange as pessoas que contribuem para que se perfeça a venda, par o exterior, da mercadoria ou para que o serviço de transporte ou comunicação venha fruído no exterior.”

O que estamos tentando deixar claro é que o comerciante, industrial ou produtor que puder demonstrar que a mercadoria que acaba de vender se destina à exportação, tem o direito constitucional de não recolher o ICMS. Se já o fez – por, *v.g.*, ignorar, à época da prática da operação mercantil, a destinação que seria dada à mercadoria –, tem o direito de, observados os prazos prescricionais, repetir o que pagou *ou* – se assim o preferir – compensar-se com outras parcelas de ICMS a recolher pela prática de novas operações mercantis, estas ocorridas no mercado interno.

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 592-593.

A mesma ordem de raciocínio vale para quem fornece mercadorias ou presta serviços a terceiros que, utilizando-os, acaba por prestar um serviço de transporte ou de comunicação a destinatário localizado no exterior.

A nosso ver – e abstraindo o que logo abaixo sustentaremos (inciso IV) –, a extensão da imunidade a todas estas operações e prestações é direito *ex vi constitutiones*. Independe, para ser fruído, da edição de normas infraconstitucionais (leis, decretos, portarias etc.) que o explicitem<sup>9</sup>.

Percebe-se, indubiosamente, que se trata de imunidade incondicionada. Entretanto, para fins argumentativos, ainda que se tratasse de imunidade condicionada, jamais poderia Lei Estadual ou, ainda menos decreto, estabelecer as condições para a fruição da imunidade como o fazem a Lei do FETHAB e o Decreto Estadual n. 1.262/2017.

Essa função – de regular as limitações constitucionais à competência tributária (ao poder de tributar) – é exclusiva da Lei Complementar.

Lembre-se, inclusive, do que recentemente decidiu o Egrégio Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 566.622, pelo Plenário, em 23 de fevereiro de 2017:

“Imunidade – disciplina – lei complementar. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a *regência de imunidade faz-se mediante lei complementar.*”

O tema das funções da Lei Complementar em matéria tributária sempre ensejou controvérsia entre os tributaristas brasileiros<sup>10</sup>. É de certa forma comum ouvir falar dos embates entre os defensores das correntes dicotômica – recentemente batizada de unifuncional – e tricotômica. Em síntese, as discussões dos teóricos de cada uma dessas correntes dizem respeito ao questionamento acerca da correta interpretação do art. 146 da Constituição Federal<sup>11</sup>. De qualquer for-

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 592-593.

<sup>10</sup> Vários foram aqueles que dedicaram obras para o tratamento da Lei Complementar. Confira-se a título exemplificativo: Geraldo Ataliba, *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: RT, s/d; José Souto Maior Borges, *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975; Maria do Rosário Esteves, *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997; Fábio Canazaro, *Lei complementar tributária na Constituição de 1988: normas gerais em matéria de legislação tributária e a autonomia federativa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005; Frederico Araújo Seabra de Moura, *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009; e Hugo de Brito Machado, *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.

<sup>11</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pe-

ma, qualquer que seja a corrente adotada, uma coisa é comum às duas correntes: a Lei Complementar tem por função regular as limitações constitucionais à competência tributária (ao Poder de Tributar) – sendo os princípios e as imunidades –, nos termos do art. 146, II, da Constituição Federal.

Lembremos, entretanto, que a Lei Complementar apenas teria cabimento se tratasse de imunidade condicionada, o que, frise-se, não é o caso. De qualquer forma, vale aqui o alerta de Clélio Chiesa:

“É bem verdade que a lei complementar, editada a pretexto de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, para disciplinar o gozo dos benefícios proporcionados pelas imunidades condicionadas, não pode ampliar nem restringir o alcance dos comandos constitucionais. Entretanto, como determina a própria Constituição, deve regular o modo e as condições a serem preenchidas pelos interessados para que façam jus ao direito de usufruir dos benefícios das imunidades condicionadas.

Adverte-se, porém, que os pressupostos não podem ser de tal ordem a inviabilizar o direito dos beneficiados com o afastamento da tributação previsto na Constituição Federal. A lei complementar que, a título de regular as imunidades condicionadas, dificultar excessivamente o gozo dos seus benefícios é absolutamente inconstitucional, pois o seu espectro é restrito a editar normas necessárias a dar operatividade aos comandos constitucionais e não anulá-los.”<sup>12</sup>

Aqui, não há dúvida: o Estado de Mato Grosso busca estabelecer indevidamente, por meio de Decreto, condições para a fruição da imunidade do ICMS prevista no art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

### **5. Condicionar a imunidade do ICMS ao recolhimento do FETHAB pode ser considerado como uma espécie de sanção política – o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal quanto às sanções políticas para coibir o particular a recolher o tributo supostamente devido**

As exigências de pagamento do FEHTAB como condição à fruição da imunidade do ICMS nas exportações não possuem qualquer legitimidade. Há incons-

---

queno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados, nos casos do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, *d*, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I – será opcional para o contribuinte; II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.”

<sup>12</sup> CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de direito tributário. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 938-939.

titucionalidades nos mais diversos aspectos aqui abordados, desde a criação da exação até as disposições do Decreto n. 1.262/2017. Cabe destacar, por fim, que se trata de uma espécie de sanção política. Sobre elas – como a de apreensão de mercadoria para forçar o particular a recolher tributo devido ou não – o Egrégio Supremo Tribunal Federal manifestou-se por diversas vezes.

Observe-se, por exemplo, a Súmula n. 323:

“Súmula 323 do STF: é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

Ao comentar sobre a Súmula em questão, Eduardo Domingos Bottallo e José Eduardo Soares de Melo afirmam que:

“[...] são inconstitucionais expedientes que, a pretexto de facilitar a arrecadação tributária, impõem proibições ou limitações ao exercício de atividades empresariais lícitas ou, ainda, que atentem contra a garantia de liberdade do exercício profissional.”<sup>13</sup>

Salienta-se que o que pretende o Estado de Mato Grosso, com o recolhimento ao FETHAB, é obrigar o contribuinte ao recolhimento de tributo que, em diversos aspectos de sua regra-matriz de incidência, confunde-se com o próprio ICMS, apesar da imunidade do art. 155, § 2º, X, “a”, da CF.

Se o Fisco Estadual pretende cobrar eventual crédito tributário que entende devido em razão do suposto não envio das mercadorias para o exterior, que o faça por meio dos expedientes legais que lhe são postos à disposição – execução fiscal –, e não por meio do inconstitucional estabelecimento de condições para a fruição de imunidade do ICMS prevista no art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

A doutrina manifestou-se, coerentemente, sobre esse tema:

“O descumprimento de obrigações fiscais permite, em tese, a aplicação de penalidades, a adoção de medidas fiscalizatórias e a cobrança, por meio do processo de execução, dos créditos fiscais porventura não satisfeitos. Todavia, mesmo estes ilícitos não autorizam o apelo a expedientes que se mostrem aptos a provocar a inviabilidade das atividades que ensejam a tributação.”<sup>14</sup>

Assim, quando há condicionante ao exercício de atividade empresarial, a despeito da imunidade prevista pela Constituição Federal, estar-se-á diante de sanção política, o que fere de morte a garantia constitucional da livre iniciativa.

---

<sup>13</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 91.

<sup>14</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 91.

## 6. Inconstitucionalidade do Fundo Especial de Transporte e Habitação criado pela Lei Estadual n. 7.263, de 27 de março de 2000

A marca indelével do Fundo Especial de Transporte e Habitação pela Lei Estadual n. 7.263, de 27 de março de 2000, é sua compulsoriedade velada. Na medida em que traz um regime restritivo sobre a fruição de imunidade de caráter incondicionado, bem como sujeita o contribuinte ao mesmo regime de penalidades pela falta de recolhimento daquele imposto ao ICMS, outra coisa não é senão tributo. Trata-se, portanto, de tributo instituído pelo Estado do Mato Grosso ao arrepio do que comanda a Constituição. Isso porque apenas a União pode criar novos tributos.

Eis o que diz o art. 154, I, da CF:

“Art. 154. A União poderá instituir:

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

Resta fixada competência privativa da União para instituir tributos não especificados pelo texto constitucional. Conclui-se, assim, pela inconstitucionalidade das contribuições ao FETHAB, *visto que o Estado do Mato Grosso não é a União*.

Lembre-mos de que o legislador não possui formação jurídica. Provém das diversas camadas sociais. Não se pode dele esperar, portanto, qualquer precisão na elaboração das leis. Em razão disso, Alfredo Augusto Becker sustentava que era preciso encontrar uma fórmula que afastasse o subjetivismo – relativo à atribuição de maior importância a esse ou aquele elemento da norma jurídica – existente nas classificações dos tributos. Em sua opinião, a base de cálculo, ou base imponible, era o “... verdadeiro critério de classificação jurídica dos tributos”<sup>15</sup>. Inegável a sua contribuição ao lançar luz sobre o relevante papel da base de cálculo na identificação da natureza jurídica dos tributos. Entretanto, a base de cálculo não desempenha sozinha essa função. No direito brasileiro, a identificação da natureza jurídica do tributo é alcançada pelo cotejo da base de cálculo com a hipótese de incidência tributária.

Essa é a conclusão que alcançamos da leitura do art. 145, § 2º, e do art. 154, I, ambos da Constituição Federal de 1988. O art. 145, § 2º, prescreve que “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. Eis aí o primeiro elemento necessário para se distinguir os tributos entre si: a base de cálculo. O art. 154, I, por sua vez, estabelece que “A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discrimi-

<sup>15</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 389-402.

nados nesta Constituição”. Aqui, percebemos que a hipótese de incidência, ou melhor, o seu critério material, equivocadamente chamado de “fato gerador” e, novamente, a base de cálculo, são os elementos que permitem a distinção entre as diversas espécies tributárias, identificando suas naturezas jurídicas.

Partindo de uma interpretação meramente literal do art. 154, I, da Constituição Federal de 1988, poderia alguém questionar a necessidade da conjugação da base de cálculo e do critério material da hipótese de incidência para a individualização dos tributos. De fato, mergulhando na gramática portuguesa, numa primeira leitura, concluiremos que este “ou” é uma conjunção. Tem por escopo relacionar duas orações ou dois termos integrantes da mesma oração (Celso Cunha e Lindley Cintra) num mesmo enunciado (Evanildo Bechara). Mas essa conjunção é da espécie coordenativa alternativa, que geralmente conduz à ideia de que, em se cumprindo um dos fatos, o outro não ocorrerá<sup>16</sup>.

Com a interpretação literal, então, teríamos que, para se identificar a natureza jurídica dos tributos, seria suficiente “ou” o critério material da hipótese de incidência “ou” a base de cálculo. Uma ou outra, e não as duas. Interessante percorrermos o caminho sugerido por José Roberto Vieira. Imprescindível, neste momento, mergulharmos no campo da lógica, para analisarmos o “ou” presente no inciso I do art. 154 da Constituição Federal<sup>17</sup>.

Ensinam Delia Teresa Echave, María Eugenia Urquijo e Ricardo Guibourg que o “ou” da linguagem natural é ambíguo. Podemos entendê-lo tanto como “... uma coisa ou outra, mas não ambas...”, e também como “... uma coisa, a outra, ou ambas simultaneamente...”. A primeira é a chamada disjunção exclusiva, o chamado “ou” forte, e a segunda é a disjunção inclusiva, do chamado “ou” fraco; que, na língua portuguesa, é representado, por “e/ou” como menciona Cezar Mortari<sup>18</sup>. Necessário ressaltarmos, como o faz Irving Copi, que, no latim, não há essa

<sup>16</sup> CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. *Nova gramática do português contemporâneo*. 5. ed. Rio de Janeiro: Lekticon, 2008, p. 593; BECHARA, Evanildo. *Moderna gramática portuguesa*. 37. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2009, p. 319.

<sup>17</sup> VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 67.

<sup>18</sup> VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 115-116. Vide os exemplos utilizados por Echave, Urquijo e Guibourg para o esclarecimento da questão: “Supongamos que en el menú fijo de un restaurante leemos, al final de la lista de platos: ‘postre o fruta’. Entenderemos que la elección de uno excluye la de la otra: podemos elegir postre o podemos elegir fruta, pero no ambas cosas. Imaginemos ahora que una librería hace una oferta ‘sólo para escribanos o abogados’. Comprenderemos fácilmente que quienes tengan uno de esos títulos gozarán de la oferta; pero también consideraremos incluidos entre sus beneficiarios a los profesionales que reúnan las dos condiciones, y nos parecería absurdo que se negara el derecho de adquirir los libros en oferta a quién haya obtenido ambos títulos.” (*Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008, p. 53-56; MORTARI, C. *Introdução à lógica*. São Paulo: Unesp, 2001, p. 134)

ambiguidade. Segundo ele, “A palavra latina *vel* expressa a disjunção débil ou inclusiva, ao passo que a palavra latina *aut* corresponde à palavra ‘ou’ em seu sentido forte ou exclusivo”<sup>19</sup>. O “ou” presente no inciso I do art. 154 da Constituição Federal é o “vel” latino, ou seja, o “ou” débil, fraco ou includente. Percebemos, portanto, que esse “ou”, muito longe de exercer a função de conjunção coordenativa alternativa, exerce a função de conjunção coordenativa aditiva. O que permite afirmarmos que, para a identificação da natureza jurídica dos tributos, é necessário considerarmos tanto a hipótese de incidência como também a base de cálculo.

Analisando a Lei que institui o FETHAB, percebe-se que a sua hipótese de incidência é a venda de mercadoria, como o milho, por exemplo. Ou seja, a mesma hipótese de incidência do ICMS, e, em determinados casos, do Imposto de Exportação (que é de competência da União). Observe-se o teor do inciso III do § 1º-A do art. 7º da Lei n. 7.263, de 27 de março de 2000:

“III – 6% (seis por cento) do valor da UPF/MT, vigente no período, por tonelada de milho transportada, nas operações interestaduais, nas operações de exportação, bem como nas operações equiparadas à exportação, previstas no parágrafo único do art. 3º da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996.”

A base de cálculo da FETHAB, por sua vez, também se confunde com a base de cálculo, ora do ICMS, ora do Imposto de Exportação. Por mais este motivo, o FETHAB é inconstitucional.

Por fim, não há dúvidas de que o FETHAB não é não cumulativo.

Por qualquer ponto de vista que se mire, o FETHAB é inconstitucional tanto formal quanto materialmente.

## 7. Conclusão

As contribuições previstas pela Lei n. 7.263/2000 preveem o recolhimento de valores fracionados da UPF/MT (Unidade de Padrão Fiscal) sobre operações de soja, milho, gado em pé, madeira, algodão etc., tendo, por isso, rigorosamente, todas as características do ICMS.

O que se percebe é que a redação dada aos arts. 8º a 11 da Lei condiciona a fruição de “benefícios” à “opção voluntária” ao recolhimento do FETHAB. E diga-se, muitos dos benefícios sujeitos a esta condição são constitucionalmente incondicionados. Isto é, por determinação da Constituição estão à disposição do produtor rural, tal como a imunidade de ICMS nas exportações, quer se recolha o FETHAB ou não.

<sup>19</sup> COPI, Irving. *Introdução à lógica*. 2. ed. Tradução de: CABRAL, Álvaro. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 229.

Aquele que demonstrar que a mercadoria que acaba de vender se destina à exportação tem o direito constitucional de não recolher o ICMS, porquanto, evidentemente, trata-se de imunidade incondicionada. Assim, qualquer lei que recorra a expedientes a pretexto de facilitar a arrecadação tributária, impondo qualquer limitação ao exercício de atividades empresariais ou, ainda, que atente contra a garantia de liberdade do exercício profissional, é inconstitucional.

Essas estratégias são chamadas de “compulsoriedade por indução”<sup>20</sup>. Melhor explicando: caso não faça a opção pelo FETHAB e outras contribuições, haveria o apenamento, enquadrando o “faltante” num regime de tributação mais gravoso.

Além de em tudo se assemelharem ao ICMS, possuindo indubitavelmente toda estrutura normativa que se esperaria de um tributo, suas receitas são vinculadas a determinados fins, isto porque foram instituídas na forma de contribuições a fundos específicos. Afinal, qual é a natureza jurídica de tais contribuições?

O art. 167, IX, da CF/1988 proíbe “a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa”. A matéria é tratada pela CF/1988 no capítulo pertinente às Finanças Públicas, o que resulta na exclusão dos fundos privados. Se assim não fosse, o FETHAB e todas as suas contribuições atrairiam as disposições do art. 71 da Lei n. 4.320/1964, que traz normas gerais de direito financeiro e define o Fundo como “o produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam a realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação”.

Repita-se, aqui, entretanto: essas contribuições são “voluntárias”. Seriam então, esses fundos em questão, fundos híbridos<sup>21</sup>? Paira essa dúvida.

<sup>20</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. *Parecer jurídico. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6314, relatoria Gilmar Mendes. Supremo Tribunal Federal*, p. 121.

<sup>21</sup> José Mauricio Conti, comentando o art. 71 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, afirma: “O conceito de Fundo Especial, conforme se refere o artigo em análise, não é de singela explicação. Pela redação do texto legal, Fundo Especial é o ‘produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação’. Por meio desse conceito, não há dúvidas de que ‘fundo público’ é aplicação de recursos em determinado fim. Daí por que perdem corpo especulações a respeito da natureza jurídica dos fundos públicos, as quais confundem ‘fundos especiais’ (públicos) com entidades, tentando emprestar àqueles personalidade jurídica que, na essência, é irrelevante para se compreender o que são ‘fundos’. [...] Para a atividade financeira do Estado, que assimilou a expressão ‘fundo’ como um dos instrumentos de sua aplicação, os fundos públicos só se tornaram possíveis, logicamente, com o aperfeiçoamento dos orçamentos públicos, fato que se deu com o Estado Fiscal, estrutura elementar do Estado de Direito. O Estado Fiscal, conforme salienta Ricardo Lobo Torres, alicerça-se em um ‘novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos’. Esse perfil novo rompe com o sistema de ingressos oriundos do patrimônio do Governante (TÓRRES, 1999, p. 6). O conceito de fundo, portanto, emerge da própria noção de orçamento público, na medida em que o ‘fundo’ serve para reunir receitas afetadas e dirigidas para determinadas finalidades. Somente a fixação das receitas e despesas em um orçamento é capaz de ensejar a instrumentalização de receitas públicas em torno de um fim específico. Não se consegue, entretanto, conceituar

Regis Fernandes de Oliveira<sup>22</sup> dá conta que o vocábulo “fundo” comporta dois significados em direito financeiro: “a) vinculação de receitas para aplicação em determinada finalidade e; b) reserva de recursos para distribuição a pessoas jurídicas determinadas”. O primeiro o autor chama de fundo de destinação, cujo fundamento constitucional encontra-se no inciso II do § 9º do art. 165. Já para o segundo dá o nome de fundo de participação, que tem caráter tributário e previsão constitucional nos arts. 157 a 162. É manifesto que o FETHAB, a rigor, não é uma coisa nem outra.

Ao que tudo indica, o FETHAB seria um Fundo Especial<sup>23</sup>, sujeito aos princípios do direito Financeiro. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho<sup>24</sup> elucida que um “fundo especial” não deve deferência ao princípio da unidade de tesouraria previsto no art. 56 da Lei n. 4.320/1964, segundo o qual o recolhimento de todas as receitas das entidades governamentais será centralizado em uma só caixa. O fundo especial, segundo o mesmo autor, tem entre suas características fundamentais, justamente, as restrições determinadas por lei específica sobre receitas especificadas para a constituição de caixas ou fundos especiais. Suas receitas, então, têm origem em atividades próprias do Fundo, como também provenientes de mandamentos constitucionais, de negociações como os convênios ou de transferências voluntárias.

Entretanto, a forma como as contribuições são colhidas, em regime de compulsoriedade velada, sem mencionar outras nuances jurídico-fiscais, não permite o enquadramento perfeito. Resta uma aproximação, se é que é possível.

---

adequadamente ‘fundos especiais’ sem se considerar o princípio de unidade de tesouraria. A principal conquista que os orçamentos públicos ofereceram à sociedade foi a possibilidade de se organizar democraticamente as contas públicas. Além desse aspecto de ordem política, a noção fundamental do orçamento é o planejamento da ação governamental. Daí ser o conceito de José Maurício Conti expressão da ideia de que os fundos públicos são decorrência da organização das contas públicas em um orçamento, uma vez que constituem um ‘conjunto de recursos utilizados como instrumento de distribuição de riqueza, cujas fontes de receita lhe são destinadas para uma finalidade determinada ou para serem redistribuídas segundo critérios preestabelecidos’ (CONTI, 2001, p. 75-76).” (CONTI, José Maurício. *Orçamentos públicos*. São Paulo: RT, 2019, p. RL-1.22)

<sup>22</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: RT, 2010, p. 311.

<sup>23</sup> Heleno Taveira Tôres assim classifica os fundos especiais: “Os fundos especiais, segundo nossa distinção, podem ser repartidos entre ‘fundos de transferência’ (‘contábeis’ ou ‘fonte’) e ‘fundos especiais financeiros’. Os primeiros seriam aqueles desprovidos de qualquer gestão patrimonial, por terem unicamente a função de repasse segundo os critérios definidos na legislação de regência. Os especiais financeiros, que podem ter outras subclassificações, são aqueles especializados segundo as distintas funções (programas, políticas públicas, financiamentos e outros), mas sempre dotados de gestão patrimonial própria, e que não se limitam a mero repasse ou redistribuição de recursos.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: RT, 2014, p. 389)

<sup>24</sup> RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2012, p.136.

De todo modo, no direito brasileiro, a identificação da natureza jurídica do tributo é alcançada pelo cotejo da base de cálculo com a hipótese de incidência tributária. É isso que se depreende do art. 145, § 2º, e do art. 154, I, ambos da Constituição Federal de 1988. O art. 145, § 2º, prescreve que “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”.

Na medida em que traz regime restritivo sobre a fruição de imunidade de caráter incondicionado, bem como sujeita o contribuinte ao mesmo regime de penalidades pela falta de recolhimento àquele atribuído ao ICMS, outra coisa não é senão tributo.

A hipótese de incidência do FETHAB, como fica evidente, se imiscui no que se espera sejam hipóteses de incidência de outros tributos. É o caso da mencionada venda de mercadorias, como o milho. Ou seja, é a mesma hipótese de incidência do ICMS, e, em determinados casos, do Imposto de Exportação (que é de competência da União).

Aliás, partindo desta premissa, os recursos arrecadados pelo FETHAB, enquanto supedâneo de imposto, jamais poderiam ter suas receitas distribuídas como o são. Isto porque, o art. 167, IV, da CF veda a destinação de receita de impostos, fundo ou despesa, para ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, prevista no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

E em se tratando de repartição de receitas é preciso dizer, e a bem da verdade, que o Estado de Mato Grosso tem se valido de engenharia financeira peculiar que, ao que tudo indica, é mecanismo usado para se furta a repartição constitucional de receitas provenientes do ICMS.

O art. 12 da Lei do FETHAB prevê que os “contribuintes, localizados ou não no território mato-grossense, responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS devido ao Estado de Mato Grosso, nas operações com óleo diesel, devem reter, também, o valor de R\$ 0,21 (vinte e um centavos de real), por litro de produto fornecido”. Em 2021, esta contribuição adicional aos cofres públicos, sob operações com combustível, chegou à cifra de R\$ 552 milhões.

Com efeito, no Demonstrativo da Renúncia Fiscal da Lei Orçamentária Anual de 2021 – Lei n. 11.334, de 16 de abril de 2021 – relativo ao exercício de 2021, estas mesmas receitas serviram à instituição de Crédito Outorgado de ICMS, o que denota a opção política de se exaurir o comando do art. 158, IV, da CF às custas da contribuição dos Produtores Rurais de Mato Grosso.

De mais a mais, é curioso que a ação proposta pela Procuradoria de Justiça do Estado de Mato Grosso questione, tão somente, a parte que elege entidades privadas representantes do agronegócio estadual, destinatárias pontuais de recursos e silencie sobre todo resto. A Lei n. 7.263, de 27 de março de 2000, é integralmente recheada de inconstitucionalidades – causa certo desconforto a seleti-

vidade evidente, que nos parece tentar minar a representatividade dos agricultores daquele Estado. Acreditamos que é chegada a hora de se discutir as balizas que fundamentam a legislação do FETHAB e se não é caso de se renunciar a tal receita, que pelo menos a coloque sob a guarida da Constituição Federal.

O Estado Democrático de Direito não comporta subterfúgios arrecadatórios. Chamemos o FETHAB pelo que ele é de fato: tributo, e sendo tributo que lhe seja limitado como qualquer outro tributo, conforme o nome sugestivo da Seção II, Título VI, da Constituição “Das limitações do poder de tributar”. Assim, lhe deve ser conferido o que serve para toda e qualquer exação: Legalidade, Proibição de Confisco, Proibição de Bitributação e tantas outras garantias previstas pela CF/1988.

## 8. Bibliografia

- BECHARA, Evanildo. *Moderna gramática portuguesa*. 37. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- CANAZARO, Fábio. *Lei complementar tributária na Constituição de 1988: normas gerais em matéria de legislação tributária e a autonomia federativa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CHIESA, Clélio. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CHIESA, Clélio. *Imunidades e normas gerais de direito tributário. Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CONTI, José Maurício. *Orçamentos públicos*. São Paulo: RT, 2019.
- COPI, Irving. *Introdução à lógica*. 2. ed. Tradução de: CABRAL, Álvaro. São Paulo: Mestre Jou, 1978.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. *Nova gramática do português contemporâneo*. 5. ed. Rio de Janeiro: Leitura, 2008.
- ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 2008.
- MORTARI, Cesar. *Introdução à lógica*. São Paulo: Unesp, 2001.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: RT, 2010.
- RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Parecer jurídico. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6314, relatoria Gilmar Mendes. Supremo Tribunal Federal*.

- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: RT, 2014.
- VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.