

# **POSSUEM NATUREZA TRIBUTÁRIA AS CONTRIBUIÇÕES PARA O FMPES, FTI E UEA, PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DO ESTADO DO AMAZONAS?**

**Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho**

## **1. Colocação do problema**

A Constituição do Estado do Amazonas, em seu art. 149, autoriza aquela unidade da Federação a conceder incentivos para as atividades consideradas de fundamental interesse ao seu desenvolvimento.

Dispondo sobre o tema, foi editada a Lei n. 2.826, de 29.09.2003, que, consoante atesta sua ementa, “regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais nos termos da Constituição do Estado e dá outras providências”.

Para que uma empresa possa usufruir dos incentivos fiscais estaduais, exige-se que a mesma cumpra uma série de condições, dentre as quais, destaca-se a prevista no inciso XIII do artigo 19 da Lei n. 2.826/2003, a saber: que as empresas beneficiadas recolham contribuição financeira, em favor: (i) do Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas (FMPES); (ii) da Universidade do Estado do Amazonas (UEA); e (iii) do Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviço e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas (FTI).

O presente estudo visa elucidar a natureza jurídica das referidas “contribuições”.

## **2. A “teoria das classes” e sua utilização para determinação da natureza jurídica dos objetos**

As “classes” (ou “conjuntos”) são entidades ideais, resultantes da aglutinação de elementos em razão de critérios (características, conota-

ções) comuns<sup>1</sup>. Classe é o campo de aplicabilidade (extensão) de determinado conceito<sup>2</sup>. Assim, o elemento “a” pertence à classe “B” se e somente se satisfizer os critérios de existência de “B”.

Exemplificando: o elemento “pedágio” pertence à classe “tributo” se e somente se satisfizer os critérios conceituais da classe “tributo”.

Dá-se o nome de *conotação* ao conjunto de requisitos exigidos para que alguns objetos pertençam a determinada classe<sup>3</sup>. Os objetos que não satisfazem os requisitos conotativos de uma dada classe formam a *classe complementar*. Assim, se uma classe é a extensão de um conceito, a classe complementar é formada pelos elementos excluídos do mesmo conceito.

Exemplificando: a definição do conceito<sup>4</sup> de “tributo” cria automaticamente duas classes: “tributo” (classe definida) e “não tributo” (classe complementar). Os objetos que não preenchem os requisitos conceituais da classe “tributo”, integrarão a classe complementar (a dos “não tributos”). É o caso das multas, que, por constituírem sanção decorrente da prática de atos ilícitos, não satisfazem os pressupostos conotativos da classe dos tributos.

É por isso que Eurico Marcos Diniz de Santi assevera que toda definição é classificatória, na medida em que se compõe de duas classes: a que atende e a que não atende ao critério eleito (ser ou não “tributo”, no exemplo anteriormente referido). Por outro lado, ressalta o autor citado, “toda classificação também é definitória, pois delimita o que é e o que não é ‘taxa’, ‘imposto’, ‘contribuição’, etc.”<sup>5</sup>.

---

1. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 115.

2. MOUSSALLEM, Tarek Moysés. Classificação dos tributos (uma visão analítica). *Tributação e Processo. IV Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 604.

3. Já a totalidade dos elementos que integram cada classe denomina-se *denotação*.

4. *Conceito* é a ideia que se tem acerca de um dado objeto, ao passo que *definição* é o resultado da operação lógica demarcatória dos limites que isolam o campo de irradiação semântica de uma ideia, noção ou conceito (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 120).

5. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 126.

Uma vez traçados os contornos gerais da “teoria das classes”, faz-se necessário mostrar a relevância da mesma para explicar a natureza jurídica dos institutos.

Se a “natureza” de uma coisa pode ser definida como a essência da mesma, isto é, aquilo que a coisa é, pode-se dizer que a natureza jurídica de uma coisa significa *o que ela é para o direito*.

Assim, por exemplo, quando se pergunta “qual a natureza jurídica do pedágio?” o que se questiona é “o que é o pedágio para o direito?” ou, em outras palavras, “em que classe, no direito, se enquadra o pedágio?”.

Determinar a natureza jurídica de um instituto implica, pois, *enquadrá-lo numa classe*, o que, por sua vez, pressupõe verificar se tal objeto satisfaz os requisitos conotativos daquela classe.

Definindo a classe de objetos jurídicos a que pertence o objeto analisado, teremos determinado sua natureza jurídica.

A importância de determinar a natureza jurídica de um objeto é definir o *regime jurídico* a ele aplicável. Regime jurídico é o conjunto de normas jurídicas aplicáveis a um determinado instituto.

Ressalte-se que a natureza jurídica de um instituto decorre do preenchimento dos requisitos conotativos daquela classe e não do regime jurídico aplicável. Dito de outro modo, o regime jurídico tributário é *efeito*, não *causa* de um determinado instituto pertencer à categoria dos tributos<sup>6</sup>.

### **3. Análise da definição legal de tributo**

Para reconhecer se uma receita pública possui natureza tributária, basta confrontá-la com o conceito jurídico de tributo: se a receita em questão se adequar ao citado conceito, por satisfazer os requisitos conotativos daquela classe, ter-se-á tributo; caso contrário, tributo não será.

Como bem leciona Héctor B. Villegas, a caracterização jurídica do tributo é importante por duas razões: a) estabelece as caracterís-

---

6. Nesse sentido: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. cit. p. 144-145; BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 95.

ticas comuns a todas as espécies tributárias; b) indica as características diferenciadoras do tributo relativamente às demais espécies de receitas públicas<sup>7</sup>.

No direito positivo brasileiro, o tributo encontra sua definição no art. 9º da Lei 4.320, de 17.03.1964, e no art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25.10.1966).

O primeiro dos dispositivos citados assim encontra-se redigido: “Art. 9º. Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”.

O conceito de tributo constante do dispositivo legal transcrito possui as seguintes virtudes: a) realça que os tributos são receitas *derivadas*, já que decorrem do poder de império do Estado<sup>8</sup>, sendo obtidos, pois, segundo regras de direito público; b) enfatiza que somente *peças jurídicas de direito público* possuem a prerrogativa de instituir (criar) tributos; c) destaca a *principal* finalidade da instituição dos tributos, que é a de *abastecer* os cofres públicos de recursos que permitam ao Estado desempenhar as atividades, gerais ou específicas, relacionadas à realização de seus fins, isto é, que permitam ao Estado cobrir os gastos necessários à satisfação das necessidades públicas<sup>9</sup>.

---

7. VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003. p. 152. No mesmo sentido é a lição de Arthur M. Ferreira Neto, que assevera: “a função primordial de uma classificação constitucional dos tributos é exatamente destacar que *elementos essenciais* são necessários para uma predicação completa *de todas as espécies tributárias* passíveis de serem instituídas com base na Constituição de 1988. Uma vez indicadas todas as propriedades essenciais das espécies tributárias, torna-se possível *a diferenciação de cada uma*, bem como a compreensão das suas respectivas naturezas jurídicas” (grifamos) (*Classificação constitucional de tributos*: pela perspectiva da justiça. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 42).

8. VILLEGAS, Héctor. B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. cit. p. 152.

9. ROYO, Fernando Pérez. *Derecho financiero y tributario*: parte general. 13. ed. Madrid: Thomson Civitas, 2003. p. 42. Ressalte-se que o fato de os tributos possuírem como função *principal* a obtenção recursos para os cofres públicos não significa que não possam ser utilizados com outros propósitos, que não sejam meramente arrecadatórios, tal como se dá, por exemplo, nos casos de extrafiscalidade.

Todavia, por outro lado, o referido conceito legal de tributo apresenta as seguintes impropriedades: a) o tributo não é a única receita derivada existente, já que há receitas derivadas que não possuem natureza tributária, como, por exemplo, as multas<sup>10</sup>; b) não são todas as pessoas jurídicas de direito público que podem *instituir* tributos, já que tal prerrogativa é privativa das denominadas *peças políticas* – assim consideradas as pessoas jurídicas de direito público com capacidade política, isto é, poder de legislar (no caso, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios) –, não a possuindo as pessoas jurídicas de direito público meramente administrativas (como, por exemplo, as autarquias e fundações públicas)<sup>11</sup>; c) o gênero “tributo” não compreende apenas as três espécies indicadas no art. 9º da Lei 4.320/64 (impostos, taxas e contribuições), como adiante veremos; d) ao definir o tributo por sua finalidade *primordial* (proporcionar recursos ao Estado), adotou critério insuficiente para distingui-lo das demais espécies de receitas, já que tal característica é comum a todas as receitas públicas, inclusive as não tributárias (preços públicos, prestações contratuais etc.); e) ao definir o tributo segundo o fim por ele objetivado, “esqueceu-se” que existem tributos cujo produto da arrecadação destina-se à manutenção de entidades distintas da entidade instituidora da exação<sup>12</sup> (daí a existência da *parafiscalidade*, que será adiante analisada); f) ao definir o tributo segundo o fim por ele objetivado, não incluiu a ressalva de que, além de visar a arrecadar valores, pode ele servir, também, a fins extrafiscais<sup>13</sup>.

---

10. Tal imprecisão é apontada por José Dalton Vitorino Leite (*Temas de direito público: administrativo, constitucional e tributário*. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 1999, p. 53). Alguns autores, contudo, consideram as receitas tributárias como as únicas receitas derivadas existentes. É o caso de Fábio Leopoldo de Oliveira (*Curso expositivo de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 10-11) e de C. de Alvarenga Bernardes e J. Barbosa de Almeida Filho (*Direito financeiro e finanças*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1967, p. 58), que tomam ambas as expressões como sinônimas.

11. LEITE, José Dalton Vitorino. *Temas de direito público*, cit. p. 54. As pessoas jurídicas de direito público meramente administrativas podem, contudo ser detentoras de *capacidade tributária ativa*, assim entendida a aptidão de *cobrar* tributos.

12. LEITE, José Dalton Vitorino. *Temas de direito público*. cit. p. 55.

13. Aurélio Pitanga Seixas Filho não vê sentido “em desfigurar a definição do tributo de sua causa ou razão de ser (causalização), que é a de fornecer receita para o Estado, em razão de alguns poucos impostos terem, basicamente, função extrafiscal, já que todos os impostos podem, em

O Código Tributário Nacional (CTN), por seu turno, define o tributo nos seguintes termos: “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”.

Decompondo tal conceito legal – um dos poucos que mereceu elogios da doutrina<sup>14</sup> –, temos as características do tributo enquanto gênero. Passa-se a analisar, nas linhas que seguem, os traços característicos das receitas tributárias.

O art. 3º do CTN diz, inicialmente, ser o tributo uma “prestação”. É que o Direito Tributário tem características de direito obrigacional público pela natureza das relações que regula, porquanto envolvem um credor (fisco), um devedor (que é o contribuinte ou responsável) e uma prestação (que é o *tributo* pago ao Estado). Por conseguinte, sendo o Direito Tributário eminentemente obrigacional – uma vez que disciplina uma obrigação (a de dar tributo) –, a *prestação* (o tributo em si mesmo considerado) é o *objeto* da obrigação tributária.

O caráter “pecuniário” do tributo significa que é prestação *de dinheiro*<sup>15</sup>. A obrigação pecuniária (ou monetária) é uma modalidade de obrigação de dar, que se caracteriza por proporcionar ao credor, por meio do dinheiro que lhe é dado, o valor que as respectivas espécies (de dinheiro) possuam como tais<sup>16</sup>.

---

maior ou menor medida, ser usados para fins outros que o de arrecadação” (Dimensão jurídica do tributo vinculado. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.). *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 159).

14. SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao código tributário nacional: Parte Geral*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais / EDUC, 1975. p. 35; COSTA, Carlos Celso Orcesi da. *Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993. p. 77; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 113.

15. O art. 3º do CTN reforça tal ideia ao estatuir ser o tributo uma prestação “em moeda”. A inserção de tal expressão no conceito legal de tributo apresenta-se, em verdade, desnecessária, pois já se inclui na expressão “pecuniária”, que, como visto, significa precisamente “prestação traduzida em moeda”.

16. DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro. v. 2 (Teoria geral das obrigações)*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 78. O termo *pecúnia* (=dinheiro) advém etimologicamente, do

Apesar de, como visto, o tributo ser prestação em dinheiro, a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”, constante do art. 3º do CTN, deu a tal prestação maior flexibilidade em relação à sua forma expressional, pois permite a chamada “dação em pagamento”, admitindo, pois, que o Estado aceite que o pagamento do tributo seja feito com bens, exigindo-se, apenas, a possibilidade de correspondência em pecúnia<sup>17</sup>.

Um dos pontos nucleares da definição legal de tributo consubstanciada na norma do art. 3º do CTN é o que ressalta a *compulsoriedade* como sua característica essencial, afastando-o, por conseguinte, da noção de receita pública originária. A compulsoriedade do tributo reside em que, desde que constitucional a lei que criou a obrigação tributária, descrevendo hipoteticamente os fatos que lhe podem dar nascimento, e desde que ocorridos tais fatos, não se pode eximir do pagamento o sujeito passivo<sup>18</sup>.

Ao lado da compulsoriedade, a expressão “que não constitua sanção de ato ilícito” é o outro ponto nuclear da definição legal de tributo constante do art. 3º do CTN. Realçando não ser o tributo sanção de ato ilícito, o CTN afastou de plano as penalidades pecuniárias (multas) do conceito de tributo. Sem esta ressalva, a definição constante do art. 3º do CTN conviria igualmente ao tributo e à multa<sup>19</sup>.

---

vocábulo latino *pecus, pecoris*, que significa gado, animal que, ante a sua fácil mobilidade, foi um dos primeiros instrumentos de trocas no comércio jurídico dos povos primitivos.

17. Com a inclusão do inciso XI no art. 156 do CTN pela Lei Complementar n. 104, de 10.01.2001, somente se admite a dação em pagamento *em bens imóveis*. Divergindo do texto legal, Luciano Amaro sustenta ser possível “que outros bens (títulos públicos, p. ex.) sejam utilizados para esse fim, sempre, obviamente, na forma e condições que a lei estabelecer” (*Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 378).

18. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. v. 2. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 211.

19. Nesse sentido é a lição de Gian Antonio Micheli, que assevera: “O tributo, portanto, distingue-se, nas suas linhas institucionais, (...) das prestações pecuniárias que a lei comina com sanções pela violação de determinadas normas. Nestes últimos casos, o caráter sancionatório da prestação pecuniária, qualquer que seja a sua designação (multa, *ammenda*, pena pecuniária etc.) diferencia (ou qualifica ulteriormente) a coatividade do tributo daquela sanção, a qual postula a restauração da ordem jurídica violada e, portanto, a precedente violação de uma norma” (*Curso de direito tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 70). Apesar de distinguir os tributos das penalidades pecuniárias (multas), o CTN, em evidente contradição terminológica, dispõe que o pagamento destas pode ser considerado objeto da denominada “obrigação tributária principal” (art. 113, § 1º).

Com a expressão “cobrada mediante atividade plenamente vinculada”, afastou-se o CTN da orientação, comum entre os doutrinadores, de definir o tributo por sua finalidade (proporcionar receita ao Estado), tendo preferido defini-lo pela natureza da atividade perceptória da receita<sup>20</sup>. Sendo o lançamento (que é a atividade perceptória do tributo, consoante dispõe os arts. 53 da Lei 4.320/64<sup>21</sup> e 142, *caput*, do CTN<sup>22</sup>) um ato administrativo *vinculado* (art. 142, parágrafo único, CTN), a lei não permite aos agentes responsáveis pela sua elaboração qualquer margem de liberdade para decidir como agir diante de um caso concreto. Ocorrido, pois, o fato previsto na norma jurídica tributária, a Administração não tem outro comportamento possível senão o de lançar o tributo.

#### 4. Os tributos de competência estadual

A Constituição Federal não cria tributos, mas apenas estabelece *competências* para que as pessoas políticas, *querendo*, possam instituí-los<sup>23</sup>.

Segundo Roque Antonio Carrazza, competência tributária “é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”<sup>24</sup>.

---

20. No entender de Aurélio Pitanga Seixas Filho, é descartável da definição de tributo a forma de sua arrecadação por atividade administrativa plenamente vinculada (Dimensão jurídica do tributo vinculado. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.). *Dimensão jurídica do tributo*: homenagem ao professor Dejalma de Campos. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 159).

21. Lei 4.320/64, art. 53: “O lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”.

22. CTN, art. 142, *caput*: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

23. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 456; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 181-182; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 168; CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 47.

24. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 449.

Ressalte-se que a competência tributária não se restringe à aptidão legislativa de *criação* do tributo, mas engloba uma série de outras prerrogativas, como salienta Roque Carrazza: “Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas”<sup>25</sup>.

A competência tributária é, assim, a prerrogativa constitucionalmente atribuída às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de criar, *in abstracto*, tributos, devendo, contudo, ser considerado abrangido em tal conceito um plexo de outras prerrogativas inerentes à competência tributária (no caso, os poderes de aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, remi-lo, anistiar as infrações fiscais etc.).

Essa, aliás, parece ter sido a direção seguida pelo Código Tributário Nacional, que, no *caput* de seu art. 6º, assim dispõe: “A atribuição constitucional de competência tributária compreende a *competência legislativa plena*, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei” (grifamos)<sup>26</sup>.

Os tributos que integram a competência dos Estados são os seguintes: (i) impostos (art. 145, I c/c art. 155, ambos da CF/1988); (ii) taxas (art.

---

25. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. cit. p. 451.

26. Como bem observa Cristiane Mendonça, incorreu em equívoco o CTN ao proclamar que a competência tributária pode ser limitada por diplomas normativos infraconstitucionais (Constituições Estaduais, Leis Orgânicas e CTN): “a competência legislativo-tributária é de índole estritamente constitucional. A autorização que os órgãos legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal possuem para criar as regras-matrizes de incidência tributária foi positivada na Carta Constitucional de 1988, não sendo sustentável, juridicamente, a sua restrição, sobretudo material, por enunciados normativos infraconstitucionais” (*Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 33). No mesmo sentido é o entender de Paulo de Barros Carvalho (In: SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao código tributário nacional*. Parte Geral. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais / EDUC, 1975. p. 82).

145, II, CF/1988); (iii) contribuição de melhoria (art. 145, III, CF/1988); (iv) contribuição previdenciária dos servidores públicos estaduais (art. 149, § 1º, CF/1988)<sup>27</sup>.

Como se vê, não se enquadram no citado rol as contribuições pagas pelas empresas (incentivadas pelo Estado do Amazonas) ao FMPES, à UEA e ao FTI.

Isto porque tais contribuições *não possuem natureza tributária*, como será adiante demonstrado.

## **5. Da natureza não tributária das contribuições devidas pelas empresas incentivadas**

A Lei n. 2.826, de 29.09.2003, que regulamenta a Política de Incentivos Fiscais e Extrafiscais do Estado do Amazonas, exige das empresas interessadas em usufruir dos citados incentivos o cumprimento de uma série de *condições*, consoante esclarece o parágrafo único do artigo 7º da citada lei, assim redigido: “O início do período de vigência dos incentivos fiscais é a data da publicação do Decreto Concessivo no Diário Oficial do Estado, o qual passará a produzir seus efeitos *com a comprovação do implemento das condições exigidas na legislação*, através de Laudo Técnico de Inspeção” (grifamos).

Dentre tais condições para a fruição dos incentivos fiscais estaduais, destacam-se as previstas no inciso XIII do artigo 19 da Lei n. 2.826/2003, a saber:

Art. 19. As empresas beneficiadas com incentivos fiscais deverão cumprir as seguintes exigências:  
(..)

---

27. Com a redação dada ao § 1º do art. 149 da CF/1988 pela EC n. 42, de 19.12.2003, as contribuições exigidas dos servidores estaduais e pensionistas não mais custeiam o sistema de assistência social, *mas apenas o de previdência* dos contribuintes. A redação original do citado dispositivo era a seguinte: “§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de *previdência e assistência social*” (grifamos).

XIII - recolher *contribuição financeira*, em caráter irrevogável e irrevogável, durante todo o período de fruição dos incentivos, observadas as formas e condições estabelecidas em regulamento:

a) *ao Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas - FMPES*, no valor correspondente a 6% (seis por cento) do crédito estímulo, calculado em cada período de apuração do ICMS;

b) *em favor da Universidade do Estado do Amazonas - UEA*, no valor correspondente a:

1 - 10% (dez por cento) do crédito estímulo, calculado em cada período de apuração do ICMS, quando se tratar empresa industrial beneficiada com nível de 100% (cem por cento) de crédito estímulo;

2 - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) sobre o faturamento bruto, sujeito a diferimento, quando se tratar das operações previstas no art. 14, II;

3 - 1,5% (um e meio por cento) do crédito estímulo, calculado em cada período de apuração do ICMS, nos demais casos.

c) *ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infra-estrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI*, no valor correspondente a:

1 - 2% (dois por cento) sobre o valor FOB das importações do exterior de matérias-primas, bens intermediários, materiais secundários e de embalagem e outros insumos empregados na fabricação de bens finais, consoante projeto de viabilidade econômica aprovado pela CODAM, exceto na hipótese dos bens previstos no artigo 13, § 13, II, III e IV;<sup>28</sup>

2 - 1% (um por cento) sobre o faturamento bruto das empresas industriais beneficiadas com nível de 100% (cem por cento) de crédito estímulo;

3 - 1% (um por cento) sobre o faturamento bruto relativo aos bens intermediários com diferimento de que trata o inciso II do art. 14;

4 - 1% (um por cento) sobre o valor de matérias-primas, bens intermediários, materiais secundários e de embalagem procedentes de outras unidades da Federação e adquiridos pelas indústrias produtoras de bens finais incentivados, exceto na hipótese dos bens previstos no art. 13, § 13, II, III e IV;<sup>29</sup>

5 - 2,5% (dois e meio por cento) sobre o valor do saldo devedor do ICMS, apurado em cada período, relacionado aos produtos incenti-

---

28. Nova redação dada ao item 1 pela Lei 2.879/04, com efeitos a partir de 31.03.2004.

29. Nova redação dada ao item 4 pela Lei 3.426/09, com efeitos a partir de 01.08.2009.

vados com benefício de adicional de crédito estímulo, em razão de empreendimento agropecuário localizado no interior do Estado.<sup>30</sup>

6 - 1,5% (um e meio por cento) sobre o faturamento bruto relativo às operações com concentrados, base edulcorante para concentrados e extratos de bebidas, exceto nas operações com diferimento de que trata o inciso II do *caput* do art. 14;<sup>31</sup>

7 - 5% (cinco por cento) sobre o valor FOB das importações do exterior de insumos destinados à fabricação de dispositivo de cristal líquido para televisores adquiridos por indústria de bem intermediário.<sup>32</sup> (Grifamos)

O pagamento das contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI, como se vê, é uma *condição para que a empresa possa beneficiar-se da política de incentivos fiscais do Estado do Amazonas*.

*Tais contribuições, contudo, não são tributos.*

Com efeito, consoante exposto, a definição de tributo estampada no artigo 9º da Lei n. 4.320, de 17.03.1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, enfatiza que os tributos são *receitas derivadas*, já que são obtidas graças à autoridade (*jus imperii*) inerente à entidade pública, através de ato de imposição<sup>33</sup>.

Também a definição de tributo trazida pelo CTN, como visto, destaca a *compulsoriedade* como sua característica essencial. Dito de outro modo, as obrigações tributárias são compulsórias, pois uma vez realizado o fato previsto na norma jurídica tributária, nasce automaticamente a relação jurídica mediante a qual alguém, independentemente de sua vontade, ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária, ainda que contra seu interesse<sup>34</sup>.

---

30. Item 5 acrescentado pela Lei 3.321/08, com efeitos a partir de 22.12.2008.

31. Item 6 acrescentado pela Lei 3.426/09, com nova redação dada pela Lei 3.570/10, com efeitos a partir de 22.12.2010.

32. Item 7 acrescentado pela Lei 3.494/10, com efeitos a partir de 29.03.2010.

33. MORSELLI, Manuel. *Compendio de ciencia de las finanzas*. Trad. de Diego Abad de Santillan. Buenos Aires: Editorial Atalaya, 1947. p. 44-45; FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 19-20.

34. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 25.

No caso presente, as contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI *não se amoldam ao conceito legal de tributo, por faltar-lhes a característica da compulsoriedade*, inerente às receitas derivadas.

Com efeito, se as referidas contribuições possuísem natureza jurídica tributária, a consequência do seu inadimplemento por parte das empresas incentivadas seria a lavratura de um Auto de Infração e Notificação Fiscal (AINF) pelos agentes da Secretaria de Fazenda do Estado para exigir tais contribuições.

Isto porque, como é sabido, o não pagamento de um tributo habilita o ente tributante a exigir em juízo o *quantum* devido, pois tributos são, por definição, obrigações *ex lege*, de pagar determinado valor em pecúnia, uma vez verificada a ocorrência de determinado fato gerador.

Ocorre que as contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI *não são tributos*. Trata-se, como dito, de simples *condições* para a fruição de incentivos fiscais concedidos sob o amparo da Lei 2.826/2003.

Uma primeira pista nesse sentido é obtida pela redação que, em janeiro de 2008, foi dada ao § 3º do art. 16 da Lei 2.826/2003:

Art. 16. (...)

§ 3.º O Termo de Acordo referido no parágrafo anterior poderá *condicionar a fruição dos incentivos ao recolhimento de contribuição financeira em favor do Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas – FMPES, da Universidade do Estado do Amazonas – UEA, do Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviço e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI*, ou em favor de outros fundos ou programas instituídos pelo Governo Estadual, na forma e condições que estabelecer.<sup>35</sup> (Grifamos)

Também o art. 45 da lei estadual sob exame corrobora nosso entendimento:

Art. 45. O descumprimento das obrigações previstas nesta Lei sujeitará a empresa às seguintes penalidades:  
I - perda dos incentivos, a empresa que:

---

35. Redação dada ao § 3º pela Lei n. 3.270/08, com efeitos a partir de 01.01.2008.

(...)

II - suspensão dos incentivos, até a sua regularização, a empresa que:

(...)

III - *perda dos incentivos no período a que se referir à infração, a empresa que deixar de cumprir as disposições do art. 19, XII e XIII;* (grifamos)

Assim, na hipótese específica de descumprimento do art. 19, XIII (que envolve o pagamento das contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI), a sanção está prevista em Lei: *a perda dos incentivos para o mês em que se verificar o descumprimento.*

O art. 47 da Lei 2.826/2003, dedicado a estabelecer regras procedimentais para a aplicação de tal sanção, dispõe:

Art. 47. Na hipótese de falta de recolhimento do ICMS e/ou das contribuições a que se refere os arts. 19, XII e XIII, e 25, § 2º, a SEFAZ expedirá notificação para cobrança do débito.

§ 1º No prazo de 5 (cinco) dias úteis a contar da data da ciência da notificação de que trata o *caput*, o contribuinte deverá recolher o imposto e/ou as contribuições, acrescidos dos juros e multa de mora, que incidirão sobre o valor que deveria ter sido recolhido, nos termos dos arts. 100 e 300 da Lei Complementar n. 19, de 29 de dezembro de 1997.

§ 2º Na hipótese de falta de recolhimento do imposto e/ou contribuições a que se refere o *caput*, até o prazo previsto no parágrafo anterior, será lavrado Auto de Infração e Notificação Fiscal – AINF pelos agentes fiscais da SEFAZ para aplicação da penalidade prevista no art. 45, III, caso em que será exigido o imposto sem direito ao incentivo fiscal, acrescido dos juros e multa de acordo com os arts. 101 e 300 da Lei Complementar n. 19, de 29 de dezembro de 1997.

§ 3º Verificado que o contribuinte não atendeu ao disposto no § 1º, relativamente à contribuição prevista no art. 25, § 2º, será exigida no AINF, a que se refere o parágrafo anterior, a parcela do ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna prevista do Código Tributário do Estado e a prevista no artigo 25, I, *b* e *c*, acrescido da penalidade correspondente à falta de recolhimento do ICMS e juros de mora.

Disciplinando todo o procedimento a ser adotado na hipótese de falta de recolhimento das contribuições previstas no art. 19, XIII, vê-se que a Lei 2.826/03 exige, no § 1º, apenas que haja prévia notificação cobrando as parcelas em atraso (com acréscimo de juros e multa de mora). A consequência para o descumprimento dessa notificação é previsto no § 2º: a lavratura de Auto de Infração.

No entanto, destaque-se bem a redação desse § 2º: “na hipótese de falta de recolhimento do (...) e/ou contribuições (...) será lavrado (...) AINF (...) para aplicação da penalidade prevista no art. 45, III, caso em que será exigido *o imposto* sem direito ao incentivo fiscal (...)”. Ou seja, a penalidade é a exigência, por AINF *do imposto devido, sem incentivo*.

A legislação que regulamenta a Política de Incentivos Fiscais e Extrafiscais do Estado do Amazonas *em momento algum estabelece que serão exigidas, por AINF, também as contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI*.

Se as referidas contribuições fossem tributos, a consequência do seu inadimplemento por parte das empresas incentivadas seria a lavratura de um Auto de Infração e Notificação Fiscal (AINF) pelos agentes da Secretaria de Fazenda do Estado *para exigir tais contribuições*, pois o tributo, de acordo com o art. 3º do CTN, é uma prestação “cobrada mediante atividade plenamente vinculada”.

Em síntese: com o não pagamento, pelas empresas incentivadas, das contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI, “será exigido *o imposto* sem direito ao incentivo fiscal, *acrescido* dos juros e multa” (artigos 45 e 47 da Lei 2.826/2003), mas não as citadas contribuições.

## **6. Natureza das contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI: receitas originárias**

Não possuindo natureza tributária, resta em aberto o questionamento acerca da natureza jurídica das contribuições pagas pelas empresas incentivadas ao FMPES, à UEA e ao FTI.

Em nosso entender, as citadas contribuições possuem natureza de *receitas públicas originárias*.

É sabido que, levando-se em consideração a natureza jurídica da relação que se estabelece entre o Estado e a pessoa que entrega o dinheiro aos cofres públicos<sup>36</sup>, as receitas públicas classificam-se em *originárias* e *derivadas*.

Segundo a concepção que prevalece entre os doutrinadores, receita originária é a oriunda da exploração econômica de bens de qualquer natureza pertencentes ao próprio patrimônio público (ou mesmo pela sua disposição), obtida segundo regras de direito privado<sup>37</sup>. Também é denominada de “receita do domínio privado” (ou “de economia privada” ou, ainda, “de direito privado”), pois se origina dos próprios bens ou atividades do Estado, da mesma forma que ocorre com um particular<sup>38</sup>.

Dos conceitos expostos diverge parcialmente José Dalton Vitorino Leite, “vez que nem toda receita originária é obtida do próprio patrimônio do Estado, posto que as doações feitas pelos particulares ao Estado, em que pese originarem-se do patrimônio dos particulares, são consideradas receitas originárias”<sup>39</sup>. Por esta razão, formula o autor citado o seguinte conceito de receitas originárias: “são aquelas obtidas, em regra, do próprio patrimônio do Estado, e excepcionalmente, do patrimônio dos particulares, entretanto sempre alicerçadas, em relação jurídica de direito privado”<sup>40</sup>.

---

36. ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1969. p. 26.

37. VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. cit. p. 65; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. 5. ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 7; ROCHA, Ariosto de Rezende. *Elementos de direito financeiro e finanças*. v. 1. Manaus: Edições Governo do Estado do Amazonas, 1966. p. 122; BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 38; VEIGA, Clóvis de Andrade. *Direito financeiro aplicado*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p. 140; FERREIRA, José Ribamar Gaspar. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 1979. p. 51; OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. p. 50.

38. MORSELLI, Manuel. *Compendio de ciencia de las finanzas*. cit. p. 44; BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 117; MARTINS, Cláudio. *Compendio de finanças públicas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 83.

39. LEITE, José Dalton Vitorino. *Temas de direito público*. cit. p. 53. Em sentido contrário é o entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes, que, em posição isolada na doutrina, concebe os recursos provenientes de doação do particular para o poder público como *receita derivada* (*Compendio de direito tributário*. v. 1. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 304).

40. Ob. cit. p. 53.

O conceito doutrinário transcrito tem a virtude de destacar que o elemento que efetivamente importa para uma classificação jurídica das receitas públicas é a natureza das relações que se verificam para sua obtenção. Tal conceito, no entanto, tem, ainda, o inconveniente de fazer referência à origem dos recursos obtidos pelo Estado.

É que alguns autores, como Rubens Gomes de Sousa, entendem que as receitas públicas *são sempre provenientes do patrimônio particular*. Assim se expressa o autor referido: “se encararmos o assunto sob um ponto de vista estritamente financeiro, veremos que os recursos monetários, que constituem materialmente as receitas públicas, são sempre provenientes do patrimônio particular, inclusive quando se trate de receita originária. Assim, no arrendamento de bens dominiais, ou na venda de produtos monopolizados pelo Estado, o dinheiro que entra para os cofres do Tesouro é dinheiro do particular arrendatário ou comprador”<sup>41</sup>. E conclui, então, o citado autor: “Por esta razão, o traço característico que realmente importa para uma classificação jurídica das receitas públicas é a natureza das relações que se verificam, para sua obtenção, entre o Estado que as arrecada e o particular que as fornece, uma vez que a existência de tais relações entre o Estado e o particular é um elemento constante em todas as receitas públicas de qualquer tipo”<sup>42</sup>.

Assim, deixando de lado a polêmica a respeito de ser a receita pública originária oriunda, em regra, do próprio patrimônio do Estado, e excepcionalmente, do patrimônio alheio (como sustenta José Dalton Vitorino Leite) ou sempre proveniente do patrimônio dos particulares (como defende Rubens Gomes de Sousa), o que efetivamente importa, consoante se afirmou anteriormente, é a natureza das relações que se verificam, para sua obtenção, entre o Estado que as arrecada e a pessoa que as fornece.

Pode-se, pois, por tudo quanto foi exposto, definir as receitas públicas originárias como as *obtidas em relação jurídica na qual inexistia a*

---

41. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 35-36.

42. Ob. cit. p. 36.

*compulsoriedade da prestação*, ao passo que as receitas derivadas são as obtidas em virtude do *poder de império* do Estado.

As contribuições pagas pelas empresas incentivadas ao FMPES, à UEA e ao FTI não são compulsórias: decorrem de um ajuste celebrado entre as empresas e o Estado do Amazonas, no qual fica acordado que este se compromete a conceder incentivos fiscais ao passo que aquelas se comprometem a cumprir as condições previstas na legislação, dentre as quais o recolhimento das contribuições referidas.

Se as empresas descumprem sua parte no ajuste, por exemplo, deixando de pagar as contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI, o Estado se vê desobrigado a conceder, no mês em que se verificar tal descumprimento, os incentivos a que havia se comprometido, caso em que será exigido o ICMS sem direito ao incentivo fiscal, acrescido dos juros e multa (artigos 45 e 47 da Lei 2.826/2003), mas *jamais as citadas contribuições*.

## 7. Conclusões

Considerando o que foi exposto no presente artigo, conclui-se, em síntese, que:

a) as contribuições ao FMPES, ao FTI e à UEA não possuem natureza tributária, por faltar-lhes a característica da compulsoriedade, inerente aos tributos (art. 3º, CTN), enquanto espécie de receitas derivadas (art. 9º, Lei n. 4.320/64);

b) as citadas contribuições têm natureza de meras *condições* para fruição dos incentivos previstos na legislação do Estado do Amazonas;

c) a consequência do inadimplemento de tais *condições* é simplesmente a não fruição do incentivo que estava condicionado ao pagamento de tal contribuição;

d) o inadimplemento de tais condições não enseja a cobrança forçada das citadas contribuições, pois tais valores não constituem propriamente *crédito* do Estado, ao contrário dos tributos;

e) quando as contribuições ao FMPES, ao FTI e à UEA são recolhidas *espontaneamente* aos cofres públicos (já que não se admite lan-

çamento para a cobrança das mesmas) as mesmas constituem *receitas públicas originárias*;

f) não sendo tributos, não estão as contribuições ao FMPES, ao FTI e à UEA sujeitas às disposições (constitucionais e legais) que informam o regime jurídico aplicável aos tributos.

