

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC – SP

Isabella Costa Moysés

**O critério constitucional da finalidade da contribuição
de intervenção no domínio econômico**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO
2009

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC – SP

Isabella Costa Moysés

O critério constitucional da finalidade da contribuição de
intervenção no domínio econômico

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor José Artur Lima Gonçalves.

SÃO PAULO

2009

BANCA EXAMINADORA:

Aos meus pais,
SCHARIFF e REGINA.

Ao meu irmão,
SCHARIFF, e à ROSA.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais Schariff e Regina, amores da minha vida; verdadeiros exemplos de perseverança e simplicidade. Agradeço por sempre acreditarem em mim. Sem vocês, impossível concretizar qualquer sonho.

Ao meu irmão Schariff, companheiro de todas as horas, e à Rosa, minha segunda mãe.

Ao meu primo Tárek, “fonte do direito” e de inspiração.

Às minhas amigas Olívia Tonello, pela verdadeira amizade e pelos intermináveis debates; Renata Abrantes da Silveira, companheira de estudo, angústias e alegrias. Agradeço a Henrique, amigo fiel, pela compreensão, paciência e incentivo.

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho, pela oportunidade e pelas inesquecíveis lições. Ao Professor José Artur Lima Gonçalves, pelos ensinamentos e pela confiança depositada.

O critério constitucional da finalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico

Isabella Costa Moysés

RESUMO: O objetivo da presente dissertação consiste em analisar o critério finalístico da contribuição de intervenção no domínio econômico e demonstrar os efeitos jurídicos no caso de a finalidade não ser observada pelo legislador no processo de positivação das normas.

Para tanto, foi delimitado o direito positivo como objeto de estudo. Realizado o corte metodológico, fixou-se a linguagem como própria condição do conhecimento. No caso do direito positivo, a realidade jurídica é constituída pela linguagem prescritiva. Imprescindível para a análise do critério da finalidade da contribuição interventiva, os conceitos de enunciado, norma, e suas subespécies, dando destaque à norma de produção normativa, foram desenvolvidos. Analisado o sistema constitucional tributário brasileiro, tornou-se possível a classificação dos tributos e conseqüentemente o estudo da relação de pertinência entre a contribuição de intervenção e o sistema tributário.

Estabelecida a contribuição de intervenção no domínio econômico como subespécie tributária, partiu-se para a interpretação do artigo 149 da Constituição Federal e a construção da regra-matriz de incidência tributária. Descreveram-se seus critérios com o fim de possibilitar o estudo da relação de coordenação entre a norma padrão de incidência e a norma da finalidade. Foram destacados os princípios tributários aplicáveis à contribuição interventiva bem como os princípios relativos à ordem econômica.

Verificou-se que, instituída a contribuição interventiva, deve o legislador utilizar seu produto de arrecadação para o financiamento da intervenção estatal no domínio econômico, sendo esta esfera própria de atividades do particular. O Estado age no campo das atividades privadas e, ainda que com o fim de incentivo, deve atuar apenas por lapso temporal necessário à estabilidade do setor objeto da intervenção. Constatou-se que não basta o agente competente estabelecer os critérios da regra-matriz para que a contribuição interventiva seja instituída validamente. Necessário o respeito ao critério da finalidade. A contribuição de intervenção no domínio econômico deve ser instituída se necessária para o desenvolvimento de determinado setor privado e se ficar caracterizada como o meio adequado para tanto.

Descreveu-se que a simples finalidade de arrecadar não autoriza a criação do tributo. Razão pela qual o seu produto de arrecadação deve ser destinado integralmente para o custeio da atuação estatal. O desvio de finalidade no processo de positivação da norma invalida a contribuição interventiva e se instituída validamente no sistema, mas ocorrendo o desvio efetivo do valor arrecadado constitui ilícito que autoriza a punição do agente. Com base no estudo elaborado foram analisadas algumas contribuições de intervenção no domínio econômico previstas no sistema.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuições – Intervenção – Domínio econômico – Finalidade.

The constitutional criteria of the purpose of intervention contribution in the economical domain

Isabella Costa Moysés

ABSTRACT: The aim of the present dissertation consists in analyzing the finalistic criteria of the intervention contribution in the economic domain and shows the legal effects in case the purpose is not observed by the legislator in the process of positivation of norms.

Therefore, positive law was delimited as object of study. Once the methodological cut was defined, language was set as the condition of knowledge. In the case of positive law, juridical reality is constituted by prescriptive language. Indispensable for the analysis of the criteria purpose of interventive contribution, the concepts of utterance, norm and its subspecies, giving highlight to the norm of normative production were developed. Once the Brazilian Tax Constitutional System was analyzed, tax classification and, consequently, the study of the pertinence relation between intervention contribution and taxation system was possible.

After establishing the contribution of the intervention in the economic domain as tax sub specie, we started the interpretation of the article 149 of the Federal Constitution and the building of the tributary incidence matrix-rule. The criteria were described with the objective of enabling the study of the relation of coordination between incidence pattern norm and purpose norm. The applicable principles of taxation to the interventive contribution were highlighted as well as the principles related to the economic order.

It was noticed that once the interventive contribution was made, the legislator should use the proceeds of collection to finance the intervention of the state in the economic domain, being it private activities. The State acts in the field of private activities and, even if it is with the objective of encourage, it must act only for the time lapse needed to establish the sector that is being intervened. It was found that it is not enough for the agent to set the criteria of the matrix-rule for the interventive contribution to be established validly. It is also necessary to respect the purpose criteria. The contribution of the intervention in the economic domain must be established, if necessary, to the development of a determined private sector and if it is characterized as the best way of doing it.

It was shown that the simple purpose of collecting does not authorizes the creation of the tax. This is the reason why the proceeds of collection must be totally destined to the cost of the public regulation. The misapplication of the purpose in the process of positivation of norms invalidates the interventive contribution, and if properly set up in the system, but with an effective deviation of the amount collect, constitutes illicit that authorizes the punishment of the agent. Based on the study, some intervention contributions in the economic domain provided in the system were made.

KEYWORDS: Contributions – Intervention – Economic domain – Purpose.

SUMÁRIO

I

INTRODUÇÃO	11
------------------	----

II

O DIREITO POSITIVO	14
2.1 Delimitação do objeto	14
2.2 A linguagem do direito positivo	18
2.3 A norma jurídica	20
2.3.1 Norma de produção normativa	23

III

OS TRIBUTOS DO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO	29
3.1 O sistema constitucional tributário	29
3.2 A competência tributária estabelecida na Constituição Federal	35
3.3 O conceito de tributo	38
3.4 A classificação dos tributos	46
3.5 A classificação dos tributos adotada	55
3.6 A natureza jurídico tributária da contribuição de intervenção no domínio econômico	69

IV

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	73
4.1 O artigo 149 da Constituição Federal	73
4.2 A Regra-matriz de incidência tributária da Contribuição de intervenção no domínio econômico	76
4.2.1 Hipótese de incidência	78
4.2.1.1 Critério material	80
4.2.1.2 Critério espacial	86
4.2.1.3 Critério temporal	87
4.2.2 Consequente	88

4.2.2.1 O critério pessoal	89
4.2.2.1.1 Sujeito ativo.....	89
4.2.2.1.2 Sujeito passivo.....	93
4.2.2.2 Critério quantitativo.....	94
4.2.2.2.1 Base de cálculo	94
4.2.2.2.2 Alíquota.....	96
4.3 Norma da finalidade.....	99

V

PRINCÍPIOS NORTEADORES	103
5.1 Legalidade.....	105
5.2 Irretroatividade.....	107
5.3 Anterioridade	108
5.4 Capacidade contributiva.....	110
5.5 Pacto federativo e a autonomia dos Municípios	113
5.6 Princípio republicano	115
5.7 Princípios gerais da ordem econômica	116

VI

A CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	123
6.1 A Contribuição como instrumento de intervenção	123
6.2 As hipóteses de intervenção no domínio econômico por meio da contribuição interventiva e o alcance semântico da expressão “domínio econômico”	127
6.3 O veículo introdutor	145
6.4 A vigência da contribuição interventiva	149
6.5 Vantagem ou benefício da contribuição	151
6.6 A exigência constitucional da finalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico	153
6.7 A destinação do produto arrecadado	154
6.8 Função extrafiscal e a contribuição de intervenção no domínio econômico	157
6.9 As características das contribuições interventivas	161

VII

O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	165
---	-----

7.1 A finalidade da contribuição interventiva e o exercício da competência tributária	165
7.2 O desvio da finalidade no plano normativo	167
7.2.1 Constituição Federal	168
7.2.2 Lei ordinária	170
7.2.3 Lei orçamentária	172
7.2.4 O problema da repartição do produto de arrecadação	176
 VIII	
O DESVIO DE FINALIDADE E O PLANO FÁTICO	180
 IX	
BREVE ANÁLISE DE ALGUMAS CONTRIBUIÇÕES INTRODUZIDAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO	186
9.1 A chamada “CIDE-tecnologia”	186
9.2 “CIDE – combustíveis”	188
9.3 FUST e Funttel.....	192
CONCLUSÃO	197
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	200

INTRODUÇÃO

Tem o presente estudo por objeto a “finalidade” como critério para o válido exercício da competência tributária da contribuição de intervenção no domínio econômico.

Trata-se a contribuição interventiva de tema polêmico, que gera divergências no campo da doutrina e na jurisprudência. Os requisitos que devem ser atendidos para sua instituição ainda são objeto de dúvidas.

Tentaremos contribuir com base na análise do critério constitucional que autoriza a União a instituir a contribuição de intervenção no domínio econômico. Buscaremos estudar o critério da finalidade do tributo, construindo a norma tributária da finalidade e produzindo seu sentido por meio da análise de outras normas que com ela possuem relação de coordenação e de subordinação.

Sem a pretensão de esgotar o tema, a intenção foi analisar o critério finalístico e seus desdobramentos no processo de positivação das normas, bem como as consequências do desvio da finalidade.

No Capítulo 2, pretendemos realizar a distinção entre direito positivo e ciência do direito. Dando importância ao papel da linguagem no conhecimento humano e a importância do cientista do direito na análise dos textos positivos, há a pretensão de separar o mundo do *ser* do mundo do *dever-ser*, definir “norma jurídica”, com destaque à “norma de produção normativa”.

No Capítulo 3 temos o objetivo de analisar a natureza jurídica da contribuição de intervenção. O ponto de partida será a Constituição Federal, fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico. Do texto constitucional construiremos a classificação dos tributos, para que seja possível definir a contribuição interventiva como espécie tributária, para em momento posterior identificarmos os critérios para o exercício da competência de sua instituição.

No Capítulo 4 analisaremos o artigo 149 da Constituição Federal para que se torne possível o estudo da regra-matriz de incidência da contribuição de intervenção, atrelado à análise da norma de finalidade. O Capítulo 5 será dedicado aos princípios tributários e aos princípios relativos à ordem econômica.

Pretendemos, no capítulo 6, realizar pesquisa acerca da definição de “domínio econômico” para que se torne possível separar o campo passível de intervenção daquele campo proibido de sofrer atuação estatal por meio da contribuição. Pretendemos, ainda, analisar o veículo introdutor adequado para sua instituição. Temos também como objetivo o estudo de questões que englobam a idéia da finalidade da contribuição, como o tempo de sua vigência, a necessidade de benefício para o sujeito passivo, a destinação do produto de arrecadação e o possível caráter extrafiscal do tributo.

Posteriormente, destacamos o capítulo 7 para análise do exercício da competência tributária da União e a necessidade de se observar a finalidade da intervenção no domínio econômico. Objetivaremos pesquisar o respeito pelo legislador ao critério finalístico nos planos constitucional, legal e em lei orçamentária. Destacaremos as consequências da inobservância do critério da finalidade nos diversos planos normativos.

Trataremos também do desvio de finalidade no plano fático, no Capítulo 8. Pretendemos estudar as consequências jurídicas no caso em que o agente competente não destina efetivamente o produto de arrecadação para a intervenção.

No nono capítulo dedicaremos, por fim, à análise de algumas contribuições de intervenção postas no sistema, para possibilitar a aplicação do estudo aos problemas que norteiam a realidade jurídica atual.

Não esgotaremos o assunto, por demasiado complexo. Entretanto, temos o objetivo de deixar no presente trabalho, senão tentativa de solução de questões, ao menos um estímulo para que outros construam posicionamento acerca do tema.

O DIREITO POSITIVO

2.1 Delimitação do objeto

A linguagem constitui a realidade. O conhecimento é composto pela linguagem, que é a relação entre significações. Assim, quando falamos de algo, estamos constituindo objeto em linguagem, que leva à sua própria delimitação.

No caso do conhecimento científico, deve o investigador precisar o seu objeto de estudo. A primeira coisa que deve ser feita por aquele que tem o objetivo de desenvolver trabalho de pretensões científicas é delimitar o campo de investigação. Não pode o cientista realizar pesquisa sobre *tudo*, pois se assim fosse, não haveria fim o seu estudo. O corte metodológico se mostra imprescindível, pois é o meio capaz de o intérprete delimitar seu objeto, permitindo a sua análise. Trata-se, o corte metodológico, de “ato lingüístico delineador da linguagem objeto de estudo”.¹

O ponto inicial da análise do cientista é a fixação do seu objeto de investigação. Ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho que “os objetos nascem quando deles se fala: o discurso, na sua amplitude, lhes dá condições de sentido mediante as quais os recebemos e os processamos”.²

¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 11.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 13.

Demarcar o objeto é reduzir suas complexidades. A sua delimitação restringe o campo de pesquisa, o que permite o aprofundamento da análise. Para cada ciência há um campo de estudo. E o campo de investigação do cientista do direito é o Direito Positivo.

Cabe ao cientista, por meio de linguagem rigorosa, na função descritiva, realizar a análise dos enunciados prescritivos, construindo sentidos e promovendo as relações de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas. “Compor um discurso científico é verter em linguagem rigorosa dados do mundo, de tal sorte que ali onde não houver precisão lingüística não poderá haver Ciência”.³

O Direito Positivo pode ser observado por diversos ângulos. Podemos analisá-lo sob o prisma da Sociologia, sob seu aspecto econômico ou político. São estudos científicos que podem ser realizados tendo como base o mesmo objeto. À ciência do direito em sentido estrito, a dogmática jurídica, cabe a análise das normas inseridas no sistema do direito positivo, sua estrutura e o seu processo de criação.

Ainda que fatores econômicos, sociais, políticos, morais sejam importantes no momento da escolha dos acontecimentos pelo legislador, passíveis de regulação pelo direito, uma vez inserida a norma no sistema de direito positivo, a análise do enunciado prescritivo, realizada pelo cientista do direito, deve ser sob o aspecto jurídico. Isso porque o objeto da Ciência do Direito é o próprio Direito Positivo. “Juridicamente relevante é o fato do mundo (natural e social) que se torna *suporte de incidência* de uma norma,

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 21.

norma que lhe atribui efeitos, que não os teria sem a norma”.⁴ Explica Lourival Vilanova:

Não se nega a complementariedade dos outros pontos-de-vista para um *saber integral do ser do direito positivo*. Apenas, faz-se *corte metodológico*, pondo-se entre parênteses fatores que são relevantes para outras ciências, mas não para o jurista ocupado em interpretar normas, em reconstruir conceitos e princípios de normas, *em função de sua aplicabilidade aos fatos da vida social*.⁵

Não significa que seja vedada a análise do Direito Positivo sob o prisma da Economia, por exemplo. Nesse caso, a norma será analisada no campo da ciência econômica e não da ciência do direito. Apenas são campos científicos diversos.

O Direito Positivo é o conjunto de normas jurídicas, que tem por finalidade regular a conduta humana. E ao cientista, cabe a análise de tais normas. Não estamos afirmando que o intérprete detenha a competência de alterar o sistema de direito positivo. O fato de o cientista construir normas com base no texto positivado não significa que seja produtor de norma jurídica; não significa que prescreva condutas. São mundos distintos, que não se confundem. Direito positivo prescreve condutas; cientista descreve os enunciados que prescrevem condutas. Trata-se a Ciência do Direito de metalinguagem do Direito Positivo.

O conhecimento científico exige a adoção de um método, e para toda ciência há um método. O cientista, para construir suas assertivas, deve traçar um caminho a ser percorrido. “O método expõe as regras do jogo da linguagem científica. Para jogarmos a linguagem científica devemos estar

⁴ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 52.

⁵ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 62.

atentos às regras do método adotado”.⁶ A escolha é arbitrária. Trata-se de uma decisão unilateral do cientista.

A construção de proposições, bem como seus questionamentos e refutações somente podem ocorrer no âmbito do método adotado. Os jogos são autônomos, portanto, devem ser respeitadas as regras do jogo escolhido.

O objeto de investigação do presente trabalho é o Direito, considerado aqui o Direito posto, isto é, o sistema de direito positivo.

Trataremos da análise do critério constitucional da finalidade da contribuição interventiva. Para tanto, será necessário realizar o estudo das normas constitucionais que dizem respeito ao exercício da competência tributária da União para instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico e a compatibilidade das normas jurídicas que delas derivam.

O método escolhido consistirá na análise linguística do direito positivo, nos planos sintático, semântico e pragmático.

Observar-se-á o sistema jurídico pátrio, buscando a análise da norma jurídica do exercício da competência tributária em cotejo com demais enunciados do sistema. Portanto, haverá estudo das relações de coordenação e subordinação das normas, para a devida interpretação dos enunciados que versam sobre o critério constitucional da finalidade da contribuição interventiva. Partiremos dos princípios e enunciados previstos na Constituição, que devem ser observados no momento da produção da norma instituidora do tributo, para chegarmos aos enunciados prescritivos produzidos pelo legislador infraconstitucional.

⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 9.

2.2 A linguagem do direito positivo

Por muito a linguagem foi tida como meio de representar a realidade, sendo sua mera reprodutora. Com a publicação da obra de Ludwig Wittgenstein, *Tractatus Logico Philosophicus*,⁷ foi dado início a um novo entendimento, em que a linguagem deixou de ser considerada meio apenas de transmissão, mas tornando-se responsável pela própria constituição da realidade. Esse processo foi denominado movimento do “giro lingüístico”.⁸

Todo evento é trazido ao universo humano por meio de linguagem. Esta é responsável por instaurar a realidade. Para o homem, somente existe o que estiver vertido em linguagem. Verdade, portanto, será a relação entre significações, que será constituída ou desconstituída por linguagem. “O conhecimento ocorre num universo-de-linguagem e dentro de uma comunidade-do-discurso”.⁹

O Direito Positivo é um objeto cultural, criado pelo homem com a finalidade de regular os comportamentos intersubjetivos. E como se trata de um objeto cultural, estamos necessariamente nos referindo a uma constituição lingüística que, no caso, trata-se da linguagem prescritiva, ao passo que a Ciência do Direito é constituída por meio de linguagem descritiva.

O sistema do Direito Positivo e o sistema da Ciência do Direito são mundos distintos. O cientista ao interpretar enunciados não cria norma jurídica, no sentido de inseri-la no sistema do direito positivo. Apenas interpreta, analisa normas e realiza classificações, com o intuito de organizar

⁷ WITTEGESNTEIN, Ludwig. **Tratado lógico-filosófico**. 2ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1995.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 156-172.

⁹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 40.

os enunciados prescritivos para que sejam compreendidos, levando-se em conta o sistema de direito positivo como um todo.

Por se tratar de mundos inconfundíveis é que o Professor Paulo de Barros Carvalho destaca sempre que o mundo do “ser” e o mundo do “dever-ser” não se misturam.

São duas realidades que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas.¹⁰

Trata-se a Ciência do Direito de metalinguagem do Direito Positivo. À ciência do direito corresponde a lógica alética ou apofântica. Já o direito positivo, é linguagem objeto da ciência do direito. Tem como finalidade regular condutas intersubjetivas e para tanto se utiliza da linguagem na função prescritiva. A lógica correspondente é a deôntica.

A linguagem cria a realidade jurídica. Isso porque algo para ser considerado jurídico deve estar vertido em linguagem própria do Direito Positivo. Se fatos ingressam no universo humano por meio de linguagem, fatos somente ingressaram no universo jurídico por meio de linguagem do Direito. Será jurídico aquilo que estiver relatado em linguagem competente.

É o próprio direito positivo que cria suas realidades. “Assim, determinado fato só é juridicizado (ou desjuridicizado) pelas regras de formação e transformação do direito positivo”.¹¹

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 218.

¹¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 53.

As normas jurídicas tributárias, para o devido ingresso no sistema, devem obedecer às normas constitucionais para sua instituição, não podendo, em hipótese alguma, deixar de observar os enunciados constitucionais, que são fundamento último de validade de todo o ordenamento jurídico.

2.3 A norma jurídica

São as normas jurídicas que compõem o sistema jurídico. Sistema é “um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante”.¹² Mantêm as normas jurídicas, portanto, relações de coordenação e subordinação entre si.

A relação entre a norma e o sistema é de pertinencialidade. Se a norma jurídica existe, é válida e pertence ao sistema de direito positivo. Torna-se até um paradoxo falar em norma jurídica inválida, pois se é norma jurídica é porque pertence a um sistema; é válida. Se não pertence ao sistema de direito positivo é porque não existe naquele sistema, é inválida. Se o sistema de direito positivo é o “conjunto de normas válidas”, não há que se falar em norma jurídica inválida, pois esta não pertence mais ao sistema.

Incoerência ocorre dentro de um mesmo sistema. Somente haverá incoerência ou conflito de normas no âmbito do direito positivo, pois as normas jurídicas pertencem a tal sistema. Se as normas jurídicas satisfizerem os critérios do sistema do direito positivo a ele pertencerão. Senão, a norma não pertencerá ao sistema do direito positivo. Por isso que se afirma que não há que se falar em contradição no interior do sistema em termos sintáticos.

Vale destacar que o termo “norma” padece do vício da ambiguidade. É utilizado para se referir aos enunciados postos no sistema, bem como para

¹² LIMA GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 40.

designar o comando prescrito, no seu sentido completo. Por isso a doutrina se utiliza da distinção entre normas em sentido amplo e normas em sentido estrito.

As normas jurídicas “em sentido amplo” são os enunciados prescritivos, postos no sistema, dotados de sentido, mas sem, contudo, encerrar a composição articulada das significações, em que os enunciados são ligados por um vetor, condição própria das normas jurídicas “em sentido estrito”.

Para chegarmos à norma em sentido estrito, composta por enunciados que compõe o antecedente e consequente, formando o juízo hipotético condicionado, devemos percorrer o caminho dos quatro planos ou subsistemas proposto pelo Professor Paulo de Barros Carvalho.¹³

O intérprete inicia sua *trajetória da interpretação* no plano S¹, plano das formulações literais, em que se depara com o texto positivo, o suporte físico das significações. Observa os enunciados prescritivos, mas aqui apenas entendidos como orações, dotadas de sentido, mas sem a formulação de significações.

No plano do S², o intérprete ingressa no plano do conteúdo. Constrói o sentido do enunciado, momento em que surge a proposição. São as “proposições que se erguem a partir de frases prescritivas, de enunciados ditados por órgãos competentes e que integram o corpo legislativo”.¹⁴

É no plano do S³ que o intérprete compõe a norma jurídica em sentido estrito, ou seja, constrói o juízo hipotético-condicional. É o conjunto articulado de significações. Produz o intérprete a norma jurídica em sentido

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 69-84.

¹⁴ Idem, ibidem, p. 71.

estrito, composta por hipótese e conseqüente ligados por um vetor, o functor deôntico interproposicional. “A norma jurídica compõe-se de uma hipótese e de uma conseqüência”,¹⁵ conforme já ensinava Lourival Vilanova. E, conforme explica Paulo de Barros Carvalho, normas jurídicas são “as significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”.¹⁶

Tomando-se a norma geral e abstrata, a hipótese contém o relato de acontecimento possível, enquanto no conseqüente estabelecem-se critérios de identificação da relação jurídica. No conseqüente consta o functor deôntico modalizado, proibindo (V), permitindo (P) ou obrigando (O) comportamento.

Se a proposição-hipótese é descritora de fato de possível ocorrência no contexto social, a proposição-tese funciona como prescritora de condutas intersubjetivas. A conseqüência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.¹⁷

Por fim, no plano S⁴ o intérprete organiza as normas jurídicas em relações de coordenação e subordinação, já que se normas estão inseridas no sistema, relacionam-se entre si. “Em S⁴ teremos o arranjo final que dá status de conjunto montando na ordem superior de sistema”.¹⁸

¹⁵ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 44.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 129.

¹⁷ Idem, ibidem, p. 133.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 81.

Normas jurídicas podem ser analisadas sob o ponto de vista de suas hipóteses e de seus consequentes. Normas jurídicas, pelo prisma do antecedente, podem ser abstratas ou concretas. Norma cuja hipótese consta relato de acontecimento de possível ocorrência será uma norma abstrata. Norma concreta se trata da norma em que no antecedente consta relato de fato ocorrido no mundo social nos exatos moldes da previsão da norma abstrata.

Normas em que a consequência traz critérios de identificação da relação jurídica, com o sujeito ainda indeterminado, será uma norma geral. E no caso de o consequente normativo estabelecer relação jurídica entre sujeitos especificados, será uma norma individual. “A consequência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória”.¹⁹

É a norma individual e concreta que veicula o fato jurídico tributário. Ocorrido o evento descrito na hipótese da norma geral e abstrata, este somente ingressará ao sistema do direito positivo quando relatado no antecedente da norma individual e concreta. O fato é constituído apenas quando previsto em linguagem prescritiva, momento em que surge o fato jurídico tributário.

2.3.1 Norma de produção normativa

Toda norma jurídica tem a finalidade de regular comportamentos humanos. Contudo, algumas normas são destinadas aos entes previstos no sistema como aptos a produzirem normas jurídicas, ao passo que existem outras espécies de normas jurídicas quem têm como destinatários aquelas pessoas que possuem relação com o evento social eleito como juridicamente relevante pelo legislador.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 133.

Razão pela qual a doutrina costuma distinguir as normas em normas de conduta e normas de estrutura. As primeiras seriam aquelas que regulam diretamente o comportamento intersubjetivo. Já as normas de estrutura dispõem sobre a conduta do agente competente para a produção de novas normas jurídicas.

A classificação das normas em normas de conduta e normas de estrutura foi idealizada por Norberto Bobbio, que assim descreveu:

Existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras.²⁰

Percebe-se, portanto, que toda norma regula comportamento humano, apenas com destinatários diversos. Tal ressalva foi realizada por Tárek Moysés Moussallem,²¹ que construiu a seguinte classificação: normas de conduta e normas de produção normativa. As normas de conduta são aquelas que têm como finalidade imediata regular um comportamento. Enquanto a norma de produção de normativa tem como objetivo imediato a produção de outra norma pelo agente competente.

Adotaremos a expressão “norma de produção normativa” para designar a norma que regula o comportamento do agente competente para produzir outra norma e “norma de conduta” para fazer referência à norma que regula os

²⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª ed. Brasília: Ed. UnB, 1999, p. 45.

²¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 124.

comportamentos intersubjetivos dos destinatários inseridos no âmbito social alcançado pela norma.

A norma de competência, especificamente, a norma de competência tributária, trata de uma norma de produção normativa, que dispõe acerca da autorização da instituição do tributo. Usaremos a definição traçada por Paulo de Barros Carvalho:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

Realizaremos a distinção entre a norma de produção normativa que autoriza o exercício da competência legislativo-tributária, denominada norma de competência, daquela que estabelece os procedimentos que devem ser seguidos pelos entes competentes, que denominaremos de norma de procedimento. A distinção trata-se de escolha do intérprete da norma. Há quem englobe a autorização do exercício da competência e os procedimentos para a produção normativa em uma só norma, como faz Cristiane Mendonça.²²

Para analisarmos a questão relativa à observância pelo legislador do requisito da finalidade da contribuição interventiva no exercício da competência tributária devemos necessariamente analisar a própria norma da competência tributária e o procedimento do exercício da competência legislativo-tributária, que serão as bases para o estudo relativo ao respeito do requisito constitucional da finalidade.

Os critérios da norma da competência legislativo-tributária são critérios constitucionais, devendo o intérprete realizar sua análise com base, portanto,

²² MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70.

na Constituição Federal. “Dos enunciados prescritivos contidos na Constituição são construídas as normas de produção jurídica que servirão de parâmetro para o controle de constitucionalidade”.²³

E possui a norma de competência a seguinte estrutura: “Se for pessoa política constitucional no território em determinado tempo, deve-ser a faculdade (direito subjetivo) de legislar sobre matéria delimitada na Constituição Federal e o dever jurídico de a comunidade respeitar o exercício da competência”. Tácio Lacerda Gama, ao tratar do objeto da norma de competência explica que:

Em se tratando de aptidão para criar tributo, o conjunto de limitações materiais será informado pelos princípios, imunidades, enunciados complementares que disciplinam a instituição de cada um dos critérios que compõem a norma tributária.²⁴

E a norma de competência necessariamente deverá ser analisada conjuntamente com a norma de procedimento para a produção normativa. Trata-se de um dever do agente competente respeitar os procedimentos previstos, que gera aos destinatários o direito de exigir a observância de tais procedimentos como necessários para a produção normativa. A norma de procedimento terá como estrutura: “Se ente competente exercer a competência legislativo tributária, deve-ser a obrigação de observar o procedimento previsto para a instituição do tributo e o direito subjetivo de a comunidade exigir o cumprimento dos requisitos previstos”.

Percebe-se que, o legislador, ao violar conteúdo estará violando também o procedimento. No caso da contribuição interventiva se o legislador não

²³ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 14.

²⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 83.

observar o requisito da finalidade da contribuição, não estará observando matéria e conseqüentemente estará desrespeitando o procedimento, pois somente poderia instituir a contribuição interventiva, ou seja, dar início à produção da norma se atendesse ao conteúdo da finalidade. Toda violação à observância do conteúdo passível de normatização leva ao desvio de competência, incluindo aqui o próprio desrespeito à norma que trata do aspecto procedimental. Isso porque se a matéria está desvirtuada, sequer poderia o ente dar início aos procedimentos de produção normativa.

Instituído o tributo com finalidade diversa da prevista na Constituição Federal, estar-se-á desviando o exercício da competência, fato que gera a inconstitucionalidade da contribuição.

As normas de competência e de procedimento são normas gerais e abstratas, portanto, que fundamentam a instituição do tributo pelos agentes competentes. Assim, o agente previsto na norma de competência veiculará os enunciados prescritivos referentes à instituição do tributo, por meio do veículo introdutor, que é fruto do exercício da norma de procedimento.

O órgão autorizado a instituir o tributo produz a norma geral e concreta, denominada de veículo introdutor. Consta no antecedente o próprio exercício da competência e do procedimento previsto, e no conseqüente a relação jurídica entre o agente competente e todos os destinatários da norma, que terão a obrigação de observar as normas veiculadas, que foram produzidas em razão do exercício da competência.

Somente o ente que recebeu a aptidão para legislar sobre determinado tributo poderá fazê-lo e dentro dos procedimentos previstos. Existem, portanto, duas garantias do contribuinte: a que só será tributado pelo ente competente e que este somente poderá instituir o tributo se obedecer aos procedimentos previstos no ordenamento jurídico.

Normas hierarquicamente inferiores buscam fundamento de validade em normas de hierarquia superior. Significa, portanto, que aplicar norma jurídica é produzir a norma conforme enunciado de superior hierarquia. E as normas que determinam o procedimento e estabelecem a matéria são normas constitucionais delimitadoras formais e materiais do exercício do legislador infraconstitucional no momento da instituição do tributo.

No caso da violação da norma de competência ou da norma de procedimento, cabe ao órgão judicial, quando provocado, produzir norma jurídica retirando do sistema a norma produzida em desacordo com as exigências constitucionais.

OS TRIBUTOS DO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

3.1 O sistema constitucional tributário

A análise do Direito Tributário deve ter início no texto constitucional. Não se trata de escolha de um simples ponto de partida de estudo. Trata-se de interpretação coerente do sistema, em razão da própria opção feita pelo legislador de traçar o perfil tributário na Constituição Federal. Celso Ribeiro Bastos explica:

A Constituição é o marco a partir do qual erige-se a ordem jurídica. Seria um contra-senso admitir-se que o que lhe vem abaixo – devendo portanto sofrer seu influxo – viesse de repente e insurgir contra esta ordem lógica, fornecendo critérios para a inteligência do próprio preceito que lhe serve de fundamento de validade.²⁵

O sistema de direito positivo possui seus elementos dispostos em estrutura escalonada, em que norma hierarquicamente superior é fundamento de validade de norma hierarquicamente inferior. Esta relação de fundamentação e derivação das normas que compõe o sistema “se opera tanto no aspecto material quanto formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações”.²⁶

²⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 100.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 214.

A Constituição Federal é o fundamento de validade de todo o sistema de direito positivo. Dela se extraem normas que dão o caráter unitário ao sistema, não se podendo cogitar em norma válida que esteja desacordo com o enunciado constitucional. Toda norma que contrariar a Constituição deve ser expulsa do sistema. A norma é válida se ao sistema pertencer. Para tanto, necessária sua produção por órgão competente e por meio do procedimento previsto. Havendo violação do respeito aos requisitos, deve o agente competente produzir enunciado no sentido de retirar a norma em desacordo com o sistema.

A ordem jurídica é formada por subsistemas, dentre os quais há o tributário, composto de enunciados que versam direta ou indiretamente de matéria tributária.

O constituinte originário se preocupou em desenhar um sistema constitucional tributário exaustivo, em que estabeleceu uma carta de competências. São as lições de Paulo Ayres Barreto:

A extensividade e a complexidade do sub-sistema constitucional tributário plasmado na Constituição Federal de 1988 produzem relevantes consequências jurídicas, dentre elas a necessidade de se esgotar a exegese de preceitos normativos fincados no plano Constitucional para, só então, examinar-se a legislação infraconstitucional e a sua compatibilidade com normas de superior hierarquia.²⁷

O legislador constitucional cuidou de estabelecer de forma extensiva e minuciosa os enunciados constitucionais tributários. E se a produção de enunciados tributários se deu de forma detalhada, momento em que o legislador repartiu as competências, estabeleceu divisão do produto de arrecadação, trouxe conceitos, estabeleceu peculiaridades de cada tributo,

²⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda – pessoa jurídica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 770.

necessariamente o ponto de partida para investigação do Direito Tributário é a Constituição Federal. “O Direito Tributário possui dignidade constitucional devido ao significativo, peculiar, e minucioso tratamento que lhe foi conferido pelo constituinte (...)”.²⁸

O sistema constitucional tributário está posto de forma tal que rigidamente delimita as competências dos entes políticos, não existindo nenhuma margem ao legislador infraconstitucional para criar tributo que não previsto na Carta Magna.

Para cada tributo, um regime jurídico. Regime jurídico violado significa a produção de forma inválida da norma instituidora do tributo. “A competência tributária, no sistema rígido do Brasil, que discriminou as receitas dos três níveis de governos do Estado Federal, retirando qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência dum com o outro, é regida pela Constituição Federal”.²⁹

A opção de se estabelecer um sistema constitucional tributário previsto de forma detalhada, delimitando competências e estabelecendo princípios, assegurou ao cidadão a proteção contra abusos que porventura poderiam ser cometidos pelo legislador. A competência tributária somente pode ser exercida nos limites traçados pela Constituição Federal, fato que constitui em favor do contribuinte o sentimento de segurança jurídica, que somente será tributado dentro dos parâmetros constitucionais.

²⁸ MELO, José Eduardo Soares de. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001, p. 215.

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro, 2006, p. 76.

A Professora Mary Elbe Queiroz muito bem ensina quando descreve de forma clara que “o sistema constitucional brasileiro trata a matéria tributária de forma detalhada, disciplinada de modo rígido, com o fim de impor limites e obstar, por meio de regras estáveis e eficazes, a invasão ou usurpação de competências e, também, a violação dos direitos fundamentais dos cidadãos”.³⁰

Dentre as classificações desenvolvidas pela doutrina, quanto à possibilidade de alteração do texto constitucional, a Constituição de 1988 situa-se na classe das rígidas. Isso porque o processo de alteração de enunciados constitucionais é mais elaborado do que o processo de alteração de enunciados infraconstitucionais; ressalvados, ainda, os enunciados constitucionais relativos às cláusulas pétreas, que somente podem ser alterados se para aumentar o rol de garantias dos cidadãos. Ensina José Afonso da Silva:

A rigidez constitucional decorre da maior dificuldade para sua modificação do que para a alteração das demais normas jurídicas da ordenação estatal. Da rigidez emana, como primordial consequência, o princípio da supremacia da constituição (...). É, enfim, a lei suprema do Estado, pois é nela que se encontram a própria estrutura deste e a organização de seus órgãos; é nela que se acham as normas fundamentais de Estado, e só nisso se notará sua superioridade em relação às demais normas jurídicas.³¹

A rigidez constitucional tem como objetivo tornar mais dificultosa a alteração dos enunciados constitucionais, e especificamente em relação à matéria tributária, dificultar alteração das normas que autorizam a instituição de tributos. Devem as Emendas Constitucionais, que vierem a ser

³⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – tributação das pessoas físicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 438.

³¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 45.

introduzidas no sistema respeitar os enunciados prescritos pelo constituinte, não podendo inserir normas que violem as garantias constitucionais dos contribuintes.

E delimitação das competências no âmbito constitucional assegura o respeito ao pacto federativo e à autonomia municipal, pois impossibilita que um ente se utilize de competência atribuída a outro ente político. “As regras que compartilham competências têm por destinatário imediato – para usarmos uma expressão muito do agrado de Santi Romano – o legislador, que se acha, assim, impedido de expedir leis (*lato sensu*) desbordantes destes valores constitucionais”.³²

O legislador tem a faculdade de exercer sua competência (foge do presente trabalho a discussão acerca da obrigatoriedade do exercício da competência no caso de instituição de ICMS). Mas, uma vez exercendo a sua aptidão produzir enunciados que prescrevam a instituição de tributo, surge a obrigação de respeitar os critérios constitucionais para tal exercício.

Não pode o legislador se utilizar da permissão de tributar por meio das contribuições para criar impostos. Estaria constituída a violação da Constituição Federal em razão do desvio do exercício da competência tributária.

Para cada tributo, um regime jurídico. As espécies tributárias variam em razão de suas peculiaridades. A falta de observância de um requisito constitucional de uma espécie tributária gera a violação do seu regime jurídico, fato que atinge o próprio exercício da competência tributária.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 469.

A produção de norma instituidora de tributo previsto na Constituição, sem que sejam atendidos os requisitos constitucionais previstos, é como se estivesse instituindo tributo que não existe, pois haverá desrespeito do exercício da competência tributária.

O feixe de normas que compõe o sistema constitucional tributário não é mera recomendação ao legislador infraconstitucional. Este se quiser produzir a norma instituidora do tributo deve observar a matéria de sua competência e os requisitos previstos.

São quatro os subsistemas que compõem o sistema constitucional tributário. São eles: sistema nacional; sistema federal; sistema estadual e sistema municipal.

O legislador nacional é aquele que produz normas em caráter nacional, que devem ser obedecidas pelos entes federal, estadual e municipal. O federal, apesar de o agente competente se confundir com o legislador nacional, possui destinatários distintos. O Congresso Nacional ao produzir normas no sentido de dirimir conflito de competência entre Estados e Municípios, por exemplo, por meio de lei complementar, estará exercendo sua competência na condição de legislador nacional. Já quando produz norma relativa à instituição de contribuição interventiva produzirá norma em razão de sua competência prevista na condição de legislador federal. Explica Geraldo Ataliba³³ que o Congresso Nacional é órgão legislativo do Estado Federal e da União. De forma mais específica, teríamos:

- i) constituinte derivado, ao discutir e votar Emendas à Constituição, e é o legislador ordinário da União sob duas modalidades: ii) legislador federal ao exercer as competências típicas da União, na qualidade de pessoa de direito público

³³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968, p. 94-95.

interno, plenamente autônoma; iii) legislador nacional, ao dispor sobre normas gerais aplicáveis às quatro pessoas políticas, nas matérias previstas no art. 24, da CF, e em outras previstas no corpo da Constituição.³⁴

A competência tributária estadual diz respeito à aptidão para produção das normas instituidoras de tributos estaduais; bem como a competência municipal trata da aptidão para a instituição de tributos dos Municípios.

Respeitado o âmbito de atuação, o ente político deve-se atentar ao regime jurídico do tributo de sua competência para que tal exercício ocorra de forma válida.

3.2 A competência tributária estabelecida na Constituição Federal

Desenvolveremos o estudo da competência tributária fazendo uso das lições do Professor José Artur Lima Gonçalves.³⁵ Ensina o Professor que se evitariam inúmeras discussões acerca da competência tributária se o princípio republicano fosse lembrado no momento da interpretação das normas constitucionais tributárias. Com base em tal princípio podemos analisar o fato de que foi o cidadão, ao constituir o Estado por meio de linguagem, que outorgou as competências aos entes políticos. Nesse sentido, a própria legalidade “é instrumento que assegura o republicano consentimento do cidadão ao tributo”. Assim, foi o cidadão quem consentiu aos entes a tributação nos exatos moldes do texto constitucional. Não pode o legislador, ao instituir o tributo fugir das delimitações traçadas na Constituição, sob pena de violar a outorga consentida pelo criador do próprio Estado – o cidadão. Ensina Lima Gonçalves:

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 162.

³⁵ LIMA GONÇALVES, José Artur. Tributação, liberdade e propriedade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 242-254.

A afirmação de que o Estado foi criado pelo cidadão já evitaria toda esta necessidade de fazer o percurso da análise do âmbito da competência legislativa, porque quem parte do estudo do Direito Constitucional Brasileiro, a partir da noção de República, sabe que todo este aparato foi criado pelo próprio cidadão, e que o legislador está instituindo o tributo em nome do cidadão, mediante o seu consentimento. Só isto bastaria para definir a legalidade, não como algum limite abstrato, mas sim compreendendo a legalidade como algo fundamental na noção de República, tal como estampada em claras normas jurídicas constitucionais.³⁶

O legislador somente está autorizado a instituir tributos nos limites traçados na Carta Maior, que somente existe em razão do consentimento do detentor do poder. Ultrapassados os limites constitucionais, estará o legislador agindo fora do âmbito da competência que lhe foi atribuída.

Ser competente legislativo tributário é ter aptidão de produzir normas jurídicas tributárias. É estar autorizado pela Constituição Federal para produzir a norma padrão instituidora do tributo, tendo que necessariamente observar, o ente competente, as normas de produção normativa de competência e de procedimento, construídas com base no texto constitucional. O Professor Roque Antonio Carrazza explica que “em suma, a competência tributária identifica-se com a *permissão* para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias”.³⁷

O legislador infraconstitucional, ao produzir norma instituidora de tributo, deve observar a matéria de sua competência, bem como os procedimentos a serem seguidos; assuntos traçados constitucionalmente. Não há uma previsão de atuação livre do legislativo. Não pode o ente político

³⁶ LIMA GONÇALVES, José Artur. Tributação, liberdade e propriedade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 251.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 473.

usurpar competências, sob pena de violação do pacto federativo e da autonomia dos Municípios.

Deve ainda, respeitar princípios constitucionais como da segurança jurídica, legalidade, anterioridade, vedação de instituição de tributo com efeito de confisco e irretroatividade.

O legislador deve observar a faixa de competência estabelecida na Constituição Federal. Se, por exemplo, o Município tributar o serviço de transporte intermunicipal por meio do ISS, estará extrapolando a sua faixa de competência tributária, de forma a violar a competência tributária dos Estados, que por delimitação constitucional, são os competentes para tributar serviço de transporte intermunicipal por meio de ICMS.

As características próprias de cada tributo devem ser respeitadas para não se desvirtuar os regimes jurídicos. A produção de norma relativa a um tributo, mas com regime jurídico de outro tributo, ainda que ambos estejam na faixa de competência de um mesmo ente político também viola a norma de produção normativa.

Em razão do exaustivo sistema constitucional tributário, o legislador infraconstitucional fica com a liberdade de produzir a norma jurídico-tributária bastante delimitada.

No caso da contribuição de intervenção no domínio econômico, não pode o legislador instituir o tributo sem observância das peculiaridades do regime jurídico da contribuição. Também não pode construir norma sem observar o próprio conceito de domínio econômico que pode ser extraído de leitura do Texto Maior, bem como a própria ideia de intervir. Conceitos relativos a todos os tributos se encontram na Constituição Federal, ainda que se trate de conceitos pressupostos.

A análise dos critérios para a instituição do tributo ocorre no plano constitucional. Ensina Paulo de Barros Carvalho:

A Carta Fundamental traçou minuciosamente o campo e os limites da tributação, erigindo um feixe de princípios constitucionais com o fim de proteger os cidadãos de abusos do Estado na instituição e exigência dos tributos. Desse modo, o legislador; ao criar as figuras da exação, deve percorrer o caminho determinado pelo Texto Maior, observando atentamente as diretrizes por eles eleitas.³⁸

A estipulação de forma rígida das competências tributárias dos entes não se trata de mera recomendação. “Não pode haver distorção, alteração ou diminuição desses compartimentos por meio de norma infraconstitucional, pois afetados estariam os princípios da Federação e da autonomia municipal, estabelecidos na própria Constituição”.³⁹

O poder constituinte, ao construir o sistema constitucional tributário, instaurou a realidade jurídica em que protege o cidadão de tributações excessivas e arbitrárias do legislador. Problemas que nos deparamos na realidade jurídica não são em razão dos preceitos constitucionais, portanto, mas do mau uso da Constituição Federal.

3.3 O conceito de tributo

Trata-se a definição de tributo de um conceito fundamental para a própria análise do direito tributário. Conceito fundamental é “aquele sem o

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 228.

³⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 91.

qual não é possível o ordenamento jurídico”.⁴⁰ Demarca o estudo daquele que se propõe analisar o direito tributário.

O professor Paulo de Barros Carvalho explica que direito tributário é o “ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.⁴¹

O tributo pode ser analisado sob diversas óticas. Para o cientista do direito a análise deve ser sob o prisma jurídico. E “a entidade ‘tributo’ encontra-se plasmada na Constituição, de conformidade com as finalidades e competências outorgadas às pessoas jurídicas de direito público interno”⁴².

Ataliba esclarece que “o conceito de tributo é construído à luz dos princípios e da técnica jurídica e à sua sistemática afeiçoado. Não é possível tentar trazer, para o mundo do direito, noções pré-jurídicas que a ele sejam aplicadas”.⁴³

Os limites, contornos, características das espécies tributárias estão previstas na Constituição Federal. Ou seja, é a partir do texto constitucional que o intérprete constrói os regimes jurídicos dos tributos. Torna-se imprescindível a análise de qualquer espécie tributária tendo como ponto de partida o texto maior de todo o sistema.

⁴⁰ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 238.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 15.

⁴² MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 11.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 23.

O que não significa dizer que a Constituição Federal cria tributos. Poderia assim fazer. Mas o constituinte optou por prescrever normas autorizadoras do exercício da competência tributária. Na Constituição encontramos os enunciados que servem como fundamento de validade para a produção normativa do tributo e não a própria regra-matriz de incidência tributária. Ensina José Eduardo Soares de Melo: “O regime de direito tributário abrange todos os tipos de tributos contidos na Constituição Federal, a despeito de suas variadas denominações, e os respectivos princípios, competências, materialidades e direitos individuais, que norteiam a atividade impositiva”.⁴⁴

O Professor Geraldo Ataliba ensina que “O conceito de tributo é constitucional. Ou seja, é fixado – ainda que só implicitamente – pelo próprio Texto Constitucional”.⁴⁵ É o que descreve Estevão Horvath quando explica que “sucede que, no Brasil, o Direito Tributário é, praticamente todo ele, disciplinado pela Constituição Federal, o que implica concluir que a lei infraconstitucional, se pretender definir esta categoria jurídica, não o poderá fazer desconsiderando as diretrizes da Lei Maior”.⁴⁶

O Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966, veiculou a definição de tributo. Consta no seu artigo 3º que “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”.

⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 18.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 191.

⁴⁶ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 9.

Possui o artigo 3º compatibilidade com a Constituição Federal. O tributo possui caráter pecuniário, que deve ser instituído por lei, apresentando o caráter compulsório e não pode ser cobrado em razão de fato descrito como ilícito.

Trata-se de uma obrigação. Portanto envolve sujeito ativo e sujeito passivo, tendo por objeto a obrigação de entregar pecúnia. Característica reforçada pela expressão “pecuniária”, trazida no Código Tributário Nacional.

E para que a obrigação tributária exista, necessariamente deverá ter sido vinculada por lei. Em regra, a lei que veicula norma padrão de incidência tributária é a lei ordinária (salvo exceções constitucionais).

O sujeito ativo será aquele que detém a competência de produzir a norma instituidora do tributo. Podendo, por vezes, figurar no pólo ativo pessoa diversa, que exercerá a capacidade tributária ativa, por meio de delegação do agente competente.

O sujeito passivo será aquele que realizou a materialidade descrita na hipótese de incidência ou aquele que usufruiu a ação praticada pelo Estado, também prevista na hipótese tributária.

Para que surja a obrigação tributária, deve necessariamente o fato está vertido em linguagem competente, para que ingresse no direito positivo. O documento que relata o fato jurídico é o lançamento tributário, que deve ser produzido pelo agente competente independentemente de sua conveniência e oportunidade.

A relação jurídico-tributária que se constitui sempre terá no consequente normativo o modal deôntico obrigatório. O caráter compulsório da prestação

não deixa margem para a instituição de tributo cuja relação se instauraria com o modal permissivo.

A definição de tributo trazida no artigo 3º do CTN sofre algumas críticas da doutrina.

José Eduardo Soares de Melo⁴⁷ apoia a crítica feita por Luciano Amaro, que entende ser redundante a expressão “pecuniária em moeda”, além da redundância e impropriedade na expressão “prestação compulsória”. E assim define tributo: “é a receita pública derivada, de caráter compulsório, prevista em lei e devida em conformidade com as materialidades e respectivas competências constitucionais, e pautada por princípios conformadores de peculiar regime jurídico”.⁴⁸

Também realiza críticas da definição trazida pelo legislador o Professor Paulo de Barros Carvalho⁴⁹ esclarecendo que “tributo” se trata de termo ambíguo, sendo utilizado pelo legislador em acepções diversas. Dentre as seis acepções veiculadas no ordenamento, encontradas por Barros Carvalho, o Professor destaca a definição trazida no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Crítica a repetição do caráter pecuniário, em razão da veiculação da expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”. Segundo o autor, não haveria necessidade de tal expressão, uma vez que já há na definição que tributo consiste em prestação pecuniária. Além de o termo “em moeda” gerar uma interpretação em que se amplia o âmbito das prestações tributárias.

⁴⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 17.

⁴⁸ Idem, *ibidem*, p. 18.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 24-30.

Ainda que passível de críticas, a definição trazida no artigo 3º do Código Tributário Nacional traz elementos caracterizadores do tributo em perfeita consonância com a ordem constitucional de 1988.

Denominar uma prestação como tributo não é suficiente para caracterizá-la como figura tributária. A análise das características da prestação para determiná-la como tributo é essencial, bem como a análise do seu regime jurídico para inseri-la na espécie tributária pertinente.

Todas as espécies tributárias devem possuir notas que as insiram no conceito do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Mas cada tributo possui características próprias que distingue uma espécie da outra. “O tipo tributário é reconhecido por intermédio de sua essência jurídica, exaurida exclusivamente do texto constitucional”.⁵⁰

Ressalta-se que uma prestação é tributo quando seus critérios subsumem ao conceito de tributo, previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional e não o contrário. Não importando, ainda, a denominação que se dê a prestação.

E a classificação dos tributos se mostra necessária para que o intérprete analise seus regimes jurídicos. Explica Luciano Amaro que não se trata de mera questão acadêmica, já que “da capitulação de tais figuras como espécies tributárias depende sua sujeição aos princípios tributários, cuja aplicação pode modificar ou mesmo, em dadas circunstâncias, inviabilizar a exigência tributária”.⁵¹

A Professora Mizabel Derzi assim esclarece:

⁵⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 25.

⁵¹ AMARO, Luciano Silva. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 69.

A Constituição de 1988, como não poderia deixar de ser, não conceitua tributo. Entretanto, leva em consideração, implicitamente, ao disciplinar o sistema tributário, certo conceito de tributo, que, sem dúvida, se aproxima muito mais daquele amplamente disciplinado no artigo 3º do CTN, e que prevaleceu na doutrina, do que aquele mais restrito, que limitava a idéia de tributo a impostos, taxas e contribuições de melhoria. Afastou assim as dúvidas da jurisprudência dos tribunais superiores tinha lançado sobre o tema, consagrando o caráter tributário dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais em geral.⁵²

Para o intérprete realizar a distinção entre uma espécie tributária de outra, necessária a observância de outros critérios. Ou seja, em relação à natureza específica do tributo mais critérios devem ser analisados. “Não há obstáculo algum para que os indivíduos detentores de *mais* características que aquelas tidas como essenciais pertençam à classe universal”.⁵³

Prescreve o artigo 4º do Código Tributário Nacional:

Art. 4º. A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

O inciso I do artigo 4º vai ao encontro em relação ao processo de interpretação dos enunciados prescritivos. Isso porque é irrelevante a denominação dada pelo legislador. Necessário a averiguação se a espécie tributária preenche os requisitos próprios de seu regime jurídico. “A figura tributária não pode nunca ser caracterizada pela simples denominação expressada na norma, uma vez que não tem força legal alguma para disciplinar

⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 63.

⁵³ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A classificação dos tributos (uma visão analítica). In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **IV Congresso de Estudos Tributários – Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 615.

o regime jurídico aplicável, muito menos os princípios a serem considerados”.⁵⁴

O inciso II, que prescreve a irrelevância da destinação legal do produto de sua arrecadação, deve ser analisado com cautela. Para qualificar uma prestação como tributo, o critério da destinação se mostra irrelevante. Todavia, concordamos com o Professor Eurico de Santi⁵⁵ quando fala que útil é para a classificação das espécies tributárias a destinação do produto arrecadado.

A Professora Misabel Derzi esclarece que se poderia considerar irrelevante a destinação do produto arrecadado para definir a espécie tributária se imposto ou taxa. Com isso, deve ser feita a ressalva da leitura do artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional que, de forma generalizada, prescreve a irrelevância do produto de arrecadação do tributo.

A Constituição de 1988 trouxe tributos “finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhes é própria relevância, não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas, igualmente, do Direito Constitucional (Tributário)”.⁵⁶

No caso específico das contribuições interventivas há finalidade constitucional de intervir no domínio econômico, sendo o seu produto da arrecadação destinado a tal fim. Nas demais contribuições previstas no artigo 149 da Constituição, a finalidade também se mostra como critério essencial.

⁵⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 54.

⁵⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. **Justiça Tributária – I Congresso Internacional de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 143.

⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 68.

São tributos que são arrecadados para servirem de instrumentos de atuação estatal em áreas específicas.

O sistema de direito positivo prescreve um regime jurídico para cada espécie tributária, fato que deve ser levado em conta pelo intérprete sob pena de realizar uma classificação das espécies tributárias que não atenda às exigências constitucionais.

3.4 A classificação dos tributos

As espécies tributárias são as previstas na Constituição Federal. Não há dúvida na doutrina e na jurisprudência em relação a tal assertiva. O problema surge no momento de analisar os diversos regimes jurídicos previstos na Carta Maior. A divergência gira em torno da eleição dos critérios classificatórios. Conforme variam os critérios, variam as espécies tributárias.

Imprescindível a classificação de as espécies tributárias. Isso porque “(...) no Brasil, em face da rígida repartição de competências tributárias, decorrente do princípio federativo, é imprescindível distinguir-se as espécies tributárias”.⁵⁷

A classificação dos tributos deve ser realizada com base nos critérios jurídicos, ou seja, deve o intérprete analisar os critérios estabelecidos no próprio sistema de direito. Como a escolha dos critérios a serem utilizados é decisão do classificador, não se pode falar em classificação certa ou errada. Classificações são úteis ou inúteis. “Suas vantagens ou desvantagens estão sujeitas ao interesse que orienta quem as formula e a sua fecundidade para

⁵⁷ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 10.

representar um campo de conhecimento de uma maneira mais facilmente compreensível ou mais rica em consequências práticas desejáveis”.⁵⁸

E a divergência quanto à classificação das espécies tributárias é algo que está intimamente ligado à admissão das contribuições interventivas como espécie autônoma de tributo.

Geraldo Ataliba⁵⁹ desenvolveu a classificação dos tributos, sob prisma constitucional. Partiu da Constituição Federal e realizou a classificação dos tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. O critério é o da materialidade do tributo. Prevista a atuação estatal, trata-se de tributo vinculado. Caso a materialidade não possua qualquer relação com atividade estatal, referindo-se a um comportamento do particular, será caso de tributo não vinculado.

Destacamos aqui que, na classificação do Professor Geraldo Ataliba, a vinculação ou não é da materialidade normativa e não vinculação da destinação do produto de arrecadação.

Para Geraldo Ataliba existem três espécies tributárias. Os impostos são os tributos inseridos na classe dos não-vinculados, uma vez que, por previsão constitucional, a materialidade não pode estabelecer uma atuação do Estado. As taxas são tributos vinculados, pois são cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou em razão da prestação de serviço público específico e divisível. E as contribuições, tendo como figura típica, a contribuição de melhoria, são tributos cuja materialidade está indiretamente relacionada a uma atividade estatal. Ataliba entende que a materialidade deve corresponder a

⁵⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 76.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 123-136.

uma atividade indiretamente vinculada ao Estado. Assim, a única contribuição que se encaixa no perfil seria a contribuição de melhoria. “Segundo a atuação estatal, posta no núcleo da h.i., esteja referida direta ou indiretamente ao obrigado, podemos discernir a taxa da contribuição”.⁶⁰

Isso porque, do critério da hipótese de incidência, especificamente, com base na materialidade, extraem-se duas espécies: tributos vinculados e tributos não vinculados. Desses últimos, Ataliba realiza outra divisão, com base na referibilidade da atuação estatal, que enseja outra espécie, que é a contribuição, cuja materialidade está indiretamente ligada a uma atividade do poder público. Em relação às contribuições entende que “só haverá verdadeira contribuição quando a base designada pela lei for uma medida (um aspecto dimensível) do elemento intermediário, posto como causa ou efeito da atuação estatal”.⁶¹

O Professor Paulo de Barros Carvalho⁶² sustenta que existem três tributos no ordenamento jurídico pátrio, que são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Para tanto, adota o critério da observância da materialidade proposta por Ataliba, distinguindo os tributos vinculados dos tributos não-vinculados. Dos tributos vinculados realiza outra divisão entre os tributos diretamente vinculados (taxas) dos tributos indiretamente vinculados (contribuições de melhoria).

Sustenta que a classificação proposta por Ataliba se mostra útil por ser eminentemente jurídica, uma vez que se observa a hipótese da norma. Explica Paulo de Barros Carvalho que confrontando a hipótese do tributo com sua

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 147.

⁶¹ Idem, *ibidem*, p. 185.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 232-235.

respectiva base de cálculo chega o intérprete à espécie tributária. São as lições do Professor: “mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando, para tanto, a singela verificação do fato gerador”.⁶³

Em relação aos empréstimos compulsórios, previstos no artigo 148 da Constituição Federal, Paulo de Barros Carvalho aceita a sua natureza tributária. Todavia, sustenta que o empréstimo compulsório pode corresponder a uma das três espécies tributárias, ou seja, pode ser subespécie de imposto, de taxa ou de contribuição de melhoria, conforme a hipótese normativa adotada pelo legislador. Mas reconhece que somente poder-se-á instituir empréstimo compulsório se atendidos a uma das situações previstas nos incisos I e II do artigo 148 da Constituição.

Parte da mesma premissa quando realiza o estudo das contribuições previstas no artigo 149. Afirma que podem as contribuições revestir feição de impostos, de taxas ou de contribuições de melhoria. Apesar de descrever que as contribuições podem assumir feição de imposto observa que a norma de competência determina o destino que deve ser dado ao produto arrecadado.

Em síntese, para o Professor Paulo de Barros Carvalho para se identificar a natureza jurídica do tributo são levados em conta o critério material e o critério quantitativo.⁶⁴ Mas sustenta a necessidade de análise de outras normas para o estudo das contribuições em espectro mais amplo. São as lições de Barros Carvalho:

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 28.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 375.

Nada impede e tudo recomenda que examinemos a regra jurídica também nas suas relações extranormativas, quer dizer, as normas com outras normas, em vínculos de coordenação e de subordinação, o que nos levará a identificar, com boa margem de visibilidade, as contribuições, que não a de melhoria, no seu espectro mais amplo. (...) Quero insistir que acolher a proposta intranormativa não implica rejeitar a concepção extranormativa, no quadro da qual poderei estudar, com riqueza de pormenores, o fenômeno das várias contribuições que o sistema brasileiro vem criando com grande fecundidade nas últimas décadas.⁶⁵

A destinação específica do produto arrecadado e a previsão de devolução do tributo dentro de determinado período são critérios que foram considerados por Márcio Severo Marques em sua classificação dos tributos. Explica que “se a consideração de apenas uma variável não for suficiente para a identificação das espécies impositivas autorizadas pelo texto constitucional, impõe-se a consideração de um segundo elemento distintivo, e assim por diante, até reconhecermos todas elas, segundo critérios informados pelo próprio sistema normativo analisado”.⁶⁶

Com base em uma análise no texto constitucional, Severo Marques aponta três critérios de classificação, que são: a vinculação da materialidade; a destinação do produto de arrecadação, e a restituição do valor pago em determinado lapso temporal.

O Professor Roque Antonio Carrazza⁶⁷ explica que a classificação jurídica dos tributos necessariamente se realiza com base no texto constitucional. Quanto à destinação do produto de arrecadação não altera a

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 381.

⁶⁶ MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. Dissertação de mestrado defendida em 1988 pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1988, p. 156.

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 491-607.

classificação por ele proposta, podendo os empréstimos compulsórios e as contribuições ser reconduzidas às espécies de impostos ou de taxas.

Contudo, Roque Antonio Carrazza afirma que “nada impede que a destinação do produto de arrecadação do tributo seja adotada como mais um critério classificatório, ao lado do critério da materialidade da hipótese de incidência tributária”.⁶⁸ Conclui que “nossa Constituição não apenas classificou as espécies e subespécies tributárias, mas estabeleceu o *regime jurídico* que cada uma delas deverá necessariamente observar”.

Em relação aos empréstimos compulsórios descreve que há um “plus, consubstanciado na necessidade de restituição que a lei reguladora deve prever”,⁶⁹ devendo o produto de sua arrecadação estar vinculado à despesa que fundamenta a sua instituição. O destino do produto da arrecadação faz, segundo Carrazza, parte de sua natureza constitucional. Sustenta, inclusive que se o contribuinte conseguir provar que o valor arrecadado não foi aplicado para a finalidade prevista na instituição do empréstimo compulsório, tem o direito de realizar a repetição do indébito.⁷⁰

Em relação às contribuições, entende haver três espécies que são as interventivas, corporativas e as sociais, cujas hipóteses podem ser típicas de impostos ou de taxas, não sendo as contribuições qualificadas pelas materialidades, mas pelas suas finalidades constitucionais. Para o autor, “a *regra-matriz constitucional* destas *contribuições* agrega, de modo

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22^a ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 494.

⁶⁹ Idem, *ibidem*, p. 540.

⁷⁰ Idem, *ibidem*, p. 547.

indissociável, a ideia de *destinação*”, além de que “a finalidade é o caminho mais seguro para a identificação do regime jurídico das contribuições”.⁷¹

Eurico Marcos Diniz de Santi⁷² realiza classificação intrínseca e extrínseca dos tributos. A intrínseca diz respeito à classificação proposta por Ataliba que toma por base a descrição da hipótese normativa contendo vinculação ou a uma atividade estatal. A classificação extrínseca é denominada também de classificação relacional. Explica Santi que a classificação intrínseca não esgota as variáveis do sistema constitucional introduzido na ordem de 1988.

Observando o texto constitucional percebe que existem mais duas variáveis, consistentes na destinação legal e a retributibilidade. Tais variáveis estão inseridas na classificação extrínseca dos tributos. Não constam na regra-matriz de incidência tributária, mas são critérios jurídicos. Assim esclarece:

Com efeito, três são, a priori, os critérios diferenciadores que convivem, concomitantemente, no âmago constitucional: o primeiro e indiscutível é a vinculação, ou não, de uma atividade estatal no desenho da hipótese tributária; o segundo, a previsão do destino legal do tributo; o terceiro, a previsão legal da restituição.⁷³

Eurico Diniz de Santi entende que na Constituição há previsão de imposto como gênero e como espécie. O imposto, definindo-o como gênero próximo é o tributo não vinculado a uma atuação estatal. E o imposto como subespécie é o que não possui destinação do produto de sua arrecadação.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 558-560.

⁷² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. **Justiça Tributária – I Congresso Internacional de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147.

⁷³ Idem, *ibidem*, p. 139.

Impostos em sentido estrito seriam o imposto sobre a renda, o IPVA e o IPTU, por exemplo.

Realizando a classificação dos tributos, Eurico de Santi sustenta a incompatibilidade de empréstimo compulsório com hipótese de incidência de taxa, ou seja, vinculada a uma atuação estatal. Entende ainda, em relação às contribuições de melhoria que a destinação legal é desnecessária, uma vez que a obra pública já foi realizada.

Em relação às contribuições sociais, interventivas e corporativas entende que as referidas hipóteses de incidência são de impostos, sendo que a destinação legal que lhes altera a natureza jurídica.

Já a contribuição sobre intervenção no domínio econômico, bem como as demais previstas no artigo 149 seriam impostos em sentido lato; impostos-contribuições.

E ainda esclarece que “empréstimo compulsório não é espécie tributária (...). Trata-se, em rigor, de um imposto afetado, com previsão de devolução”.⁷⁴ Trata-se para o autor de tributo extraordinário.

O Professor Tácio Lacerda Gama⁷⁵ em sua obra acerca da contribuição de intervenção no domínio econômico tratou do tema relativo à classificação das espécies tributárias. Inicia o estudo partindo da premissa que os critérios classificatórios estão previstos na Constituição Federal.

⁷⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. **Justiça Tributária – I Congresso Internacional de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 143.

⁷⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 95-121.

Realiza a distinção entre a classificação intranormativa e a classificação e internormativa. Inicialmente, em relação à classificação intranormativa esclarece que há aqueles que identificam duas espécies tributárias, momento em que destaca o posicionamento de Alfredo Augusto Becker. Esclarece ainda que existem aqueles que identificam três espécies tributárias, destacando os estudos de Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

Analisa que, com base na classificação intranormativa de Ataliba os critérios classificatórios são a vinculação ou não da materialidade, havendo a divisão ainda quanto aos tributos não vinculados, da referibilidade direta ou indireta da atuação estatal.

Sustenta que a classificação intranormativa apresenta inconvenientes. Isso porque as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios não ajustam na classificação tripartida dos tributos. Explica que tais espécies “são instituídas com finalidades específicas, sujeitando-se a regras também específicas (...)”.⁷⁶

Não existe compatibilidade entre os regimes das contribuições e o regime dos impostos. Sustenta:

Com efeito, ou se entende que as contribuições são impostos que não podem ter destinação específica, ou que não são impostos, por serem instituídas para custear despesas, órgão ou fundo específico. Tendo em vista a unidade do sistema constitucional, não é possível ignorar as proposições jurídicas que dispõem sobre a tributação, pelo simples fato de estarem situadas no tópico relativo à atividade financeira.⁷⁷

Com base na classificação internormativa aponta três critérios, que são: a vinculação ou não a uma atividade estatal; a destinação específica ou não do

⁷⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 105.

⁷⁷ Idem, ibidem, p. 106.

produto de arrecadação e a previsão de restituição do valor pago. E tal classificação aponta para cinco espécies tributárias, cada qual com seu regime jurídico próprio. São as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

3.5 A classificação dos tributos adotada

Os critérios de classificação dos tributos são retirados do sistema constitucional tributário, portanto, critérios jurídicos.

As espécies tributárias serão apenas aquelas que estiverem previstas na Constituição e os entes políticos somente poderão instituir tributos previstos constitucionalmente como de suas respectivas competências e dentro dos limites traçados.

Com a análise do regime jurídico adotado é possível identificar se o tributo foi instituído pelo ente competente e se observados requisitos formais e materiais para sua instituição. Fato que proporciona a proteção do contribuinte contra imposições arbitrárias do Estado de tributos em desrespeito aos enunciados constitucionais.

Geraldo Ataliba sustentava que “no próprio texto constitucional estão princípios e regras diferentes, e peculiares, aplicáveis com exclusividade – e relevantes efeitos – às diversas espécies e subespécies dos tributos”.⁷⁸

Explica Hugo de Brito Machado que “a identificação da natureza jurídica de qualquer imposição do Direito só tem sentido prático porque define o seu

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 124.

regime jurídico, vale dizer, define quais são as normas jurídicas aplicáveis”.⁷⁹ Para cada espécie tributária, um regime jurídico.

O Professor José Eduardo Soares de Melo define regime jurídico-tributário como o “conjunto de princípios, normas e categorias que informam o funcionamento do instituto jurídico do tributo”.⁸⁰ Assim, a classificação deve ter como objetivo a compreensão de cada regime jurídico estabelecido na Constituição Federal. Assim, se realizada classificação das espécies tributárias que engloba dois regimes jurídicos distintos sob o manto de uma única definição, a classificação não se mostrará útil para o intérprete, pois não será possível a análise das peculiaridades de cada regime.

Classificar é ato de criação humana; a classe não está na realidade física; é criada pelo homem. Trata-se de método utilizado para facilitar a compreensão do objeto. Constitui-se, portanto, por meio de linguagem. Classes variam em razão dos critérios adotados. Daí porque a ausência de consenso quanto à classificação, pois os intérpretes não adotam os mesmos critérios classificatórios.

A denotação da classe representa o membro da classe. Quanto maior for a definição da conotação menor será o número de membros da classe; menor será a denotação. “A conotação da palavra ‘tributo’ tem por extensão ‘imposto e ‘taxa’. O acréscimo à palavra ‘tributo do termo ‘vinculado’ faz diminuir a

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 419.

⁸⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 48.

extensão – só cabe, em princípio, à palavra ‘taxa’ sob a expressão ‘tributo vinculado’”.⁸¹

A relação é de pertinência entre o elemento e a classe em que está inserido. Se o elemento satisfizer a conotação da classe, a ela pertencerá. A relação entre classes é de inclusão.

As peculiaridades de cada espécie tributária são extraídas do próprio sistema, ou seja, os critérios de classificação são jurídicos. “A classificação, assim, tem a tarefa de repartir um conjunto de objetos (quaisquer que sejam) em classes coordenadas ou subordinadas, utilizando critérios oportunamente escolhidos, validados pelo texto positivo da Constituição”.⁸²

Realizaremos a classificação, com base nos critérios jurídicos, mas atendendo às regras da teoria das classes. É papel de o intérprete reorganizar a classificação prescrita pelo legislador. E partindo de tais premissas é que analisaremos os critérios trazidos pela Constituição Federal.

O artigo 145 da Constituição Federal prescreve que:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁸¹ MOUSSALLEM, **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 43.

⁸² LEITE, Harrison Ferreira. Uma nova proposta de classificação dos tributos em face da Constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário da APET**. Marcelo Magalhães Peixoto (coord.), ano III, 12ª ed. São Paulo: MP Editora. 2006, p. 68.

Trata o artigo 145 apenas das espécies tributárias cujas competências foram outorgadas a todos os entes políticos. Ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem competência para instituírem impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Em relação aos impostos, o constituinte optou por utilizar a materialidade como critério de repartição das competências. “Com efeito, o texto constitucional indicou signos presuntivos de riqueza passíveis de serem erigidos pelo legislador ordinário como critério material da norma tributária, relacionados a fatos e situações vinculadas ao próprio contribuinte, estranhos a qualquer atuação do Estado a ele direcionada”.⁸³

No que diz respeito às taxas e às contribuições de melhoria, a atuação do Estado, nos termos da Constituição, é imprescindível para que os tributos sejam exigidos. Assim, o ente político que prestar serviço específico e divisível, de forma efetiva ou potencial poderá cobrar taxa daquele que se utilizou do serviço. Bem como é competente para instituir taxa de poder de polícia o ente político que exercer o poder de polícia. E será competente para instituir a contribuição de melhoria o ente que realizar obra pública que acarrete valorização do imóvel de particular.

O legislador trouxe a finalidade específica do tributo e a previsão de restituição como critérios diferenciadores de espécies tributárias. São elementos caracterizadores de alguns tributos do ordenamento, devendo, portanto, ser levados em conta na análise das espécies. Ensina Misabel Derzi:

A Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhes é

⁸³ MARQUES, Márcio Severo. Espécies Tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente do Direito Tributário.⁸⁴

São critérios que distinguem os regimes jurídicos. E se são responsáveis pelos desenhos das figuras tributárias não podemos simplesmente incluir uma contribuição como subespécie de imposto, uma vez que a própria Constituição estabeleceu regimes jurídicos distintos para cada figura tributária.

Assim, “enquanto na validação da norma impositiva criadora de impostos a Constituição traçou a materialidade possível, utilizando, pois, a validação causal; nos empréstimos compulsórios e nas contribuições especiais a técnica mencionada foi a finalista”.⁸⁵

A classificação dos tributos deve corresponder à realidade do sistema jurídico. Devemos extrair os critérios escolhidos pelo legislador como importantes para a caracterização do tributo e desenvolver classificação útil à compreensão dos regimes jurídicos previstos no sistema. De nada adianta classificar um tributo como imposto se tal tributo possuir regime jurídico diferente do regime do imposto.

Paulo Ayres Barreto define o ato de classificar: “classificar é distribuir em classes, de acordo com um método ou critério previamente estabelecidos”.⁸⁶ Explica Guibourg: “*agrupamos los objetos individuales en*

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 598.

⁸⁵ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. O perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 167.

⁸⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições – regime jurídico, destinação e controle**, 2006, p. 49.

*conjuntos o clases, y establecemos que un objeto pertenecerá a una clase determinada cuando tales o cuales condiciones”.*⁸⁷

No caso das espécies tributárias, o agente classificador deve estar atento aos critérios jurídicos, isto é, postos no sistema de direito positivo. Optar por critérios não inseridos no âmbito do direito positivo é promover confusão de campos de investigação.

Todo objeto possui características essenciais que são levadas em consideração no momento de lhe atribuir de determinado nome. São características comuns e indispensáveis, chamadas de características definidoras.⁸⁸ Demais características, irrelevantes para caracterizar o objeto são as características concomitantes ou acidentais. Assim, as características definidoras são aquelas consideradas importantes para inserir o objeto em determinada classe, separando-o dos demais objetos. É a essência da coisa.

Conforme apontamos no tópico anterior, há autores que apontam um critério, dois critérios ou três critérios para realizarem a classificação dos tributos. Partiremos da análise da possibilidade de se combinar diversos critérios para formação de uma classe. Se classificar é dividir em classes, todos os elementos devem possuir relação de pertinência com sua respectiva classe.

Quando analisamos a definição de “tributo” concluímos que toda prestação para ser tributária deve atender aos critérios previstos na definição de “tributo”. Este processo de separar o “tributo” do não “tributo” é a operação de divisão lógica. “Na divisão lógica, as classes coordenadas devem

⁸⁷ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alessandro; GUARINONI, Ricard *et alii*. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Eudeba, 1993, p. 39.

⁸⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 46.

ser formadas a partir da eleição de um, e somente um, fundamento para divisão (*fundamentum divisionis*)”.⁸⁹

Ensina L.S Stebbing⁹⁰ que para existir uma correta divisão dos objetos, devemos observar às seguintes regras: “1) *debe Haber solo um fundamentum divisionis en casa operación*; 2) *las clases coordinadas deben agotar colectivamente la superclase*; 3) *las operaciones sucesivas de la división deben tener lugar por etapas graduales*”.

Classificar consiste em analisar os elementos em relação ao todo; ao fundamento comum. “A forma mais elementar de classificar é a divisão”.⁹¹ A divisão lógica é o processo em que se parte do todo para a parte, diversamente do ato de classificação, que partimos da parte para o todo.

Conforme ensinamentos de L. Susan Stebbing,⁹² a opção de forma concomitante, de mais de um fundamento para dividir, resulta na denomina “falácia da divisão cruzada”.

O Professor José Artur Lima Gonçalves, citado por Paulo Ayres Barreto, realiza a divisão conforme regra da teoria das classes. Descreve que “a subdivisão em duas espécies básicas – (a) vinculados e (b) não vinculados –

⁸⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 52.

⁹⁰ STEBBING, L. Susan. **Introducción a la lógica moderna**. Trad. José Luis Gonzáles. Cidade do México: Fondo de Cultura Económico, 1975, p. 186.

⁹¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A classificação dos tributos (uma visão analítica). In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **IV Congresso de Estudos Tributários – Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 611.

⁹² STEBBING, L. Susan. **Introducción a la lógica moderna**. Trad. José Luis Gonzáles. Cidade do México: Fondo de Cultura Económico, 1975, p. 186.

que, por sua vez, subdividem-se, ambas, em subespécies – (i) com ou (ii) sem destinação específica constitucionalmente prescrita”.⁹³

Percebe-se que Lima Gonçalves, atende aos regimes jurídicos trazidos pela Constituição Federal de 1988 e respeitando às regras lógicas, inseriu a destinação específica do produto arrecadado como critério de classificação das espécies tributárias.

O Professor Geraldo Ataliba ao realizar a divisão dos tributos em vinculados e não vinculados a uma atividade estatal e em relação aos vinculados realizar a divisão entre os diretamente vinculados e os indiretamente vinculados, realiza divisão conforme as regras lógicas. Para cada divisão há apenas um critério; as classes coordenadas esgotam a classe universal e a divisão foi desenvolvida em etapas graduais. E com a realização de uma divisão e outra divisão subsequente de apenas umas das subclasses haverá apenas três espécies tributárias. Assim, contribuições e empréstimo compulsórios, atendendo ao rigor lógico da divisão somente poderão ser subespécies de impostos, taxas ou contribuições de melhoria.

Juridicamente, em razão da ordem constitucional de 1988, tal classificação se mostra insuficiente para analisar todos os regimes jurídico-tributários previstos na Constituição Federal.

Com base na interpretação constitucional relativa à prescrição dos regimes jurídicos tributários não podemos visualizar a ausência de importância do critério da finalidade específica do tributo.

Algumas espécies tributárias possuem a finalidade específica para sua criação e a restituição do valor pago como características essenciais. A teoria

⁹³ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 57.

tricotômica se mostra insuficiente em razão da existência de regimes jurídicos diversos dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria. A divisão dos tributos em vinculado e não vinculado impossibilita a identificação se o tributo é um imposto ou uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Há ainda o problema da ambiguidade, ressaltado por Tárek Moysés Moussallem⁹⁴ que esclarece que a teoria tricotômica utiliza o termo “impostos” e o termo “taxas” referindo-se às classes, às subclasses bem como aos elementos.

Há impossibilidade jurídica de classificar as contribuições ora como subespécie de imposto ora como subespécie de taxa ou contribuição de melhoria. Se regime jurídico é o conjunto de enunciados que regem determinado instituto, e se os enunciados relativos às contribuições são diferentes daqueles que versam sobre os impostos, por exemplo, impossível, em termos jurídicos, inserir as contribuições, que têm como característica a finalidade específica de sua instituição, à classe dos impostos, que por previsão constitucional, não podem ter os valores arrecadados destinados a um fim específico. É o que prescreve o inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal:

Artigo 167. São vedados:

I – (...)

(...)

IV – A vinculação de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa, ressalvada a repartição do produto de arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como discriminado pelo artigo 212, e a prestação de garantias

⁹⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A classificação dos tributos (uma visão analítica). In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **IV Congresso de Estudos Tributários – Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 621.

às operações de crédito por antecipação de receita, prevista no artigo 165, § 8º, bem assim o disposto no § 4º deste artigo;
§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os artigos 155 e 156, e dos recursos de que tratam os artigos 157, 158 e 159, I, *a* e *b*, e II, para a prestação de garantia ou contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

Vejamos o caso dos empréstimos compulsórios. Estabelece o parágrafo único do artigo 148 da Constituição Federal:

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Poderá ser instituído se existente a causa que justifique sua criação. Claramente a Constituição Federal apontou a finalidade do referido tributo. Sua criação estará vinculada necessariamente ao financiamento das despesas resultantes em fatos previstos nos em um dos dois incisos do artigo 148.

O mesmo ocorre com a contribuição de intervenção no domínio econômico. O tributo poderá ser instituído se para alcançar sua finalidade, qual seja, intervir no domínio econômico. O critério para sua instituição é o finalístico. Existente a causa que autorize a intervenção por meio da contribuição, o tributo é instituído com a finalidade de custear a atuação Estatal. Portanto, não pode o valor arrecadado ser utilizado para despesas gerais do Estado. Se assim fosse, estaríamos diante de outro regime jurídico, próprio dos impostos.

A finalidade específica trata-se de característica diferenciadora de regimes jurídicos tributários. Não se pode falar empréstimo compulsório como subespécie de taxa. Os regimes jurídicos são distintos. Bem como não se pode falar em contribuição de intervenção no domínio econômico como subespécie de imposto.

Não é a materialidade do tributo que caracteriza as contribuições. Salvo previsões constitucionais, o legislador não veiculou as possíveis materialidades de tais tributos, mas prescreveu as finalidades de instituição.

Existem três critérios constitucionais classificatórios. Devemos, dessa forma, realizar a classificação, com base nos critérios jurídicos, de forma gradual.

Todos os critérios adotados são intrínsecos, não havendo separação entre critérios extrínsecos e intrínsecos de classificação. Se adotarmos tal entendimento seria aceitar que existem critérios estranhos ao conceito de tributo. Assim, critérios da finalidade e da restituição são intrínsecos, porém acidentais. Estão postos em estruturas graduais, por não se encaixarem no mesmo grau de importância, apenas.

Adotamos a posição defendida por Tárek Moysés Moussallem:⁹⁵

No entanto, deixar-se-á entre parênteses a observação, para assentar que a restituição e a destinação não configuram elementos extrínsecos ao conceito de tributo como anota EURICO DE SANTI. São intrínsecos, porém acidentais. Do contrário, não se poderia os encaixilhar em subclasses da classe tributo. Violar-se-ia a regra classificatória (e) que prescreve que as diferenças devem resultar da definição do dividido.

O critério de vinculação não pode ser colocado na mesma hierarquia do critério da finalidade específica e da restituição do tributo pago. As classes se

⁹⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos (uma visão analítica). In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **IV Congresso Nacional de estudos tributários**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 623.

atravessariam, constituindo conforme os ensinamentos de L. Susan Stebbing a “falácia da divisão cruzada”.⁹⁶ Moussallem esclarece:

Da mesma forma, não é difícil notar que as classes “restituíveis” e “destinados” não deveriam formar classes coordenadas (de mesmo nível) com a classe “vinculado”, mas sim subclasses, uma vez que todos os elementos da classe tributo possuem hipótese de incidência.⁹⁷

Cada critério corresponde a uma divisão. Os critérios da finalidade específica e da restituição do tributo não formam classes do mesmo nível, ou seja, classes coordenadas com o critério da vinculação. Há relação de subordinação entre os critérios. Finalísticos/não finalísticos possuem subordinação em relação aos vinculados/não vinculados. E os restituíveis não restituíveis também estão subordinados aos vinculados/não vinculados.

Mas como bem ensina Moussallem, “não é a Lógica *quem* decide quais critérios são superiores e quais são inferiores na tabela classificatória. Mas sim o direito positivo (e de certa forma a Ciência) em sua hierarquia estrutural”.⁹⁸

Todo tributo possui hipótese de incidência. E toda hipótese de incidência tributária será vinculada ou não vinculada a uma atividade estatal, razão pela qual se trata de classe superior.

O critério da finalidade tem prevalência em relação à restituição em razão de ser característica de mais de uma espécie tributária, enquanto a

⁹⁶ STEBBING, L. Susan. **Introducción a la lógica moderna**. Tradução José Luis González. Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1975, p. 148.

⁹⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A classificação dos tributos (uma visão analítica). In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **IV Congresso de Estudos Tributários – Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 624.

⁹⁸ Idem, ibidem, p. 617.

restituição é traço típico apenas dos empréstimos compulsórios. Paulo Ayres Barreto explica:⁹⁹

O caráter contingente dos critérios destinação e previsão de restituição é, assim, o que os qualifica como subordinados ao critério que deflui da hipótese de incidência. Já a prevalência do critério destinação em relação ao da previsão de restituição dá-se unicamente em razão da sua relevância em um maior número de espécies tributárias. A restituição é nota típica apenas nos empréstimos compulsórios.

A classificação é feita com base nos critérios constitucionais e com base nas regras da teoria das classes. As operações são realizadas de forma gradual e as classes constituídas em cada processo, esgotando na classe superior. Com base na divisão lógica, deve o intérprete realizar a análise não mais das possibilidades lógicas, mas jurídicas.

Logicamente, os tributos vinculados são divididos em finalísticos/não finalísticos. Os finalísticos são divididos em restituíveis e não restituíveis. E os não finalísticos também são divididos em restituíveis e não restituíveis.

O mesmo ocorre com os tributos não vinculados. São divididos em finalísticos e não finalísticos. Os finalísticos são divididos em restituíveis e não restituíveis. E os não finalísticos são divididos em restituíveis e não restituíveis.

Assim, “Do primeiro nível de classes coordenadas (vinculado/não vinculado) para o segundo (destinado/não-destinado) utiliza-se somente um *fundamentum divisionis*, e se cria, por consequência, classes mutuamente

⁹⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses. 2008, p. 61.

excludentes”.¹⁰⁰ Necessária a realização da análise com base na Constituição Federal, observando os regimes jurídicos.

Tributo vinculado, finalístico e restituível trata-se do empréstimo compulsório, previsto no artigo 148 da Constituição Federal. Bem como se o tributo for não vinculado, finalístico e restituível. Isso porque o legislador não previu a materialidade. Mas prescreveu que deve ser instituído o empréstimo compulsório “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, *b*”. Ensina José Eduardo Soares de Melo, citando Luciano Amaro:

Em verdade, a Constituição não indica e nem pressupõe a materialidade tributária inerente ao empréstimo compulsório, daí ter sido aduzido que o fato gerador do empréstimo compulsório não é a guerra, nem a calamidade pública, nem o investimento público, embora ele só possa ser instituído à vista dessas situações.¹⁰¹

Se o tributo for vinculado ou não vinculado, não finalístico e restituível trata-se de figura juridicamente impossível, uma vez que a Constituição Federal não prevê tal situação. Para o tributo ser restituível, deve sua instituição ter como fundamento a finalidade constitucional específica. Figura tributária com exigência constitucional de restituição ocorre apenas no caso de empréstimo compulsório.

O tributo vinculado, sem finalidade específica e não restituível é a contribuição de melhoria, que tem a particularidade de ser vinculado

¹⁰⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A classificação dos tributos (uma visão analítica). In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **IV Congresso de Estudos Tributários – Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 629.

¹⁰¹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 86.

indiretamente, ou seja, a materialidade trata-se de atuação estatal, a construção de obra pública, ligada à valorização imobiliária do contribuinte. Já os tributos vinculados, destinados e não restituíveis são as taxas, que podem ser de prestação de serviços ou do exercício do poder de polícia.

Tributos não vinculados, com finalidades específicas e não restituíveis são as contribuições. E os tributos não vinculados, não finalísticos e não restituíveis são os impostos. Figuras distintas, portanto.

Concluimos que há cinco espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro, que são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.

3.6 A natureza jurídico tributária da contribuição de intervenção no domínio econômico

Durante muito tempo houve discussão acerca da natureza tributárias das contribuições. A problemática ganhou força com a introdução da Emenda Constitucional n. 8 de 1977 que modificou o artigo 43 da Constituição de 1967, alterada pela Emenda Constitucional n. 1 de 1969. Ficou estabelecido:

Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

I – tributos, arrecadação e distribuição de rendas;

(...)

X – Contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º, e 178. *(Incluído pela Emenda Constitucional n. 8, de 1977)*

A separação realizada pelo legislador entre contribuição e tributo levantou divergências em relação à natureza tributária das contribuições. Hoje entendemos que não subsiste dúvida quanto à sua natureza tributária. A Constituição Federal de 1988 prevê no capítulo do sistema tributário nacional

as contribuições, que conforme classificação adotada são espécies tributárias autônomas.

Mas existem ainda entendimentos contrários quanto à natureza tributária das contribuições. Tácio Lacerda Gama cita o posicionamento do Professor Valdir Oliveira Rocha. Em síntese, este autor entende que as contribuições não são tributos porque se assim fossem não haveria necessidade de o artigo 149 da Constituição fazer referência às normas gerais de direito tributário. Se fossem tributos, a incidência do artigo 146, III, da Constituição seria uma consequência direta da condição de tributo. Além disso, estariam inseridas no rol do artigo 145 da Constituição Federal.

Aqueles que entendem que as contribuições não se amoldam ao regime dos tributos alegam que o artigo 145 da Constituição Federal somente trata dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria.

O artigo 145 trata dos tributos que são de competência da União, dos Estados e dos Municípios, estando as contribuições e os empréstimos compulsórios, tributos de competência da União, dispostos em outros artigos inseridos no capítulo do sistema tributário nacional.

O fato de apenas alguns enunciados incidirem ao regime das contribuições não retira o seu caráter tributário. Se todas as espécies tributárias tivessem que atender a todos os princípios constitucionais tributários, as taxas não seriam tributos por não atenderem ao princípio da capacidade contributiva, por exemplo.

Os argumentos contrários à natureza tributária das contribuições não subsistem a uma análise à luz da ordem constitucional de 1988. O regime jurídico das contribuições se encaixa ao conceito de tributo. Explica Paulo Ayres Barreto:

As contribuições têm natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é a sua submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva estar submetido.¹⁰²

Em relação às contribuições, o Professor Paulo de Barros Carvalho sustenta que: “penso que outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever, manifestadamente, que as contribuições são entidades tributárias, subordinando-se, em tudo e por tudo, às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos”.¹⁰³

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de as contribuições serem espécies tributárias. No Recurso Extraordinário n. 146.733, o Ministro relator Moreira Alves assim se posicionou:

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

¹⁰² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 95.

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 707.

Afirma o Professor José Artur Lima Gonçalves que “dúvida nenhuma há quanto a que a natureza jurídica das contribuições de intervenção seja tributária”.¹⁰⁴

Toda prestação que preencher os requisitos previstos no artigo 3º do Código Tributário Nacional será um tributo. Trata-se a contribuição interventiva de prestação pecuniária compulsória instituída em lei, não decorrente de ato ilícito e cobrada mediante atividade vinculada. Logo, trata-se de tributo. As contribuições interventivas são “tributos, espécies do gênero contribuições especiais, instituídas com a finalidade de custear a intervenção no domínio econômico”.¹⁰⁵

¹⁰⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. Contribuições de intervenção. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, p. 291.

¹⁰⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 125.

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

4.1 O artigo 149 da Constituição Federal

O sistema de direito positivo, inaugurado em 1988, trouxe a previsão da espécie tributária contribuição, que possui subespécies. São elas as contribuições corporativas, as sociais e as interventivas. Nosso presente estudo diz respeito à contribuição de intervenção no domínio econômico, que está prevista no artigo 149 da Constituição Federal, ao lado das outras duas contribuições.

São denominadas de “contribuições especiais”, possuindo todas elas o critério constitucional da finalidade específica como requisito para a válida instituição. No caso da contribuição interventiva, a finalidade é a efetiva intervenção estatal, de modo que deve o Estado atuar no âmbito do domínio econômico visando alcançar objetivos estipulados no ordenamento.

Prescreve o artigo 149:

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

(...)

§ 2º. As contribuições de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (redação da Emenda Constitucional n. 42/2003)

III – poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação, e no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada

§ 3º. A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º. A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

A interpretação do artigo 149 da Constituição Federal é essencial para entendermos o regime jurídico da contribuição interventiva, para que assim seja possível analisarmos eventuais desvios no exercício da competência tributária quando a lei não atender aos requisitos constitucionalmente previstos.

Por regime jurídico da contribuição interventiva entendemos que se trata de conjunto de enunciados que autorizam e regulam a sua instituição. Interpretando tais enunciados, torna-se possível analisarmos os critérios de validade de sua criação.

Das três espécies das denominadas contribuições especiais trataremos apenas da contribuição que interessa ao presente trabalho, qual seja, a contribuição de intervenção no domínio econômico.

Característica própria das contribuições interventivas é a finalidade de intervir no domínio econômico. José Artur Lima Gonçalves explica “o que difere esta espécie tributária das outras é um condicionador normativo que

vincula a possibilidade de instituição válida do tributo, sob esta específica competência, à efetiva intervenção da União no domínio econômico”.¹⁰⁶

E para alcançar a finalidade, o Estado institui a contribuição, cujo valor arrecadado será utilizado para custear a intervenção. Assim, norma que viole a finalidade da contribuição estará invalidando a destinação do produto arrecadado e vice-versa.

A destinação do produto de arrecadação está vinculada ao custeio da intervenção no domínio econômico. “O traço característico da contribuição em pauta é a sua finalidade: intervenção no domínio econômico. Eis o fim que deverá perseguir”.¹⁰⁷

Portanto, norma posta no sistema que não atenda às exigências constitucionais da finalidade será norma inválida por desrespeitar o próprio exercício da competência tributária, uma vez que a norma de inferior hierarquia deve buscar seu fundamento de validade na norma superior. O processo de subordinação/derivação de normas deve ocorrer de forma válida.

Se a contribuição interventiva deve atender ao requisito de intervir no domínio econômico, não pode o legislador produzir norma em que distorça a ideia de intervenção no domínio econômico prevista na Constituição para burlar a própria finalidade essencial que embasa a sua instituição.

Assim, o legislador infraconstitucional somente está autorizado a instituir contribuição de intervenção no domínio econômico se produzir enunciados,

¹⁰⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. Contribuições de intervenção. In: ROCHA, Valdir Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7, 2003, p. 291.

¹⁰⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 168.

além da própria regra-matriz de incidência tributária, relativos à finalidade a ser alcançada pela instituição do tributo.

4.2 A Regra-matriz de incidência tributária da Contribuição de intervenção no domínio econômico

O Professor Lourival Vilanova explica que no âmbito do direito positivo a causalidade é deôntica. Construiu a estrutura implicacional da norma jurídica. Trata-se da estrutura normativa: “Na relação causal jurídica – se se dá C, então deve dar-se E”. Explica:

Na lei de causalidade jurídica há seqüências regulares, iterativas, cuja expressão lógica é a implicação formal (que leva em conta a conexidade de conotação entre H e C). Mas é o sistema jurídico positivo que estatui, preceitua, preestabelece dentre as possíveis hipóteses e as possíveis conseqüências *as relações que devem ser*.¹⁰⁸

Dentre os mais variados conteúdos possíveis das normas jurídicas, existe aquele que prescreve a cobrança do tributo. E a regra-matriz de incidência tributária é a norma padrão de sua instituição. Composta por critérios mínimos que identificam a relação jurídico-tributária, permite a análise da norma que obriga o pagamento do tributo caso haja a realização do acontecimento descrito na sua hipótese normativa.

O Professor Paulo de Barros Carvalho construiu a regra-matriz de incidência tributária e a definiu como “norma padrão de incidência”. Como norma em sentido estrito que é, a regra-matriz se apresenta na estrutura de juízo hipotético-condicional, havendo critérios que permitem a identificação da relação jurídico-tributária tanto descritor como no prescritor.

¹⁰⁸ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 94.

A norma padrão de incidência tributária não está prevista na Constituição Federal. Trata-se de norma produzida pelo legislador infraconstitucional competente para tratar do tributo. No caso da contribuição de intervenção no domínio econômico, cabe à União produzir enunciados relativos à sua instituição, com base nas determinações constitucionais. Ou seja, para veicular a norma padrão de incidência tributária da contribuição interventiva, deve o legislador federal observar a norma de competência e de procedimento de sua instituição.

Como toda norma jurídica, a regra-matriz de incidência tributária é composta por hipótese e consequente. A hipótese veicula três critérios, que são os critérios material, espacial e temporal. E o consequente veicula o critério subjetivo, composto de sujeito ativo e passivo; além do critério quantitativo, formado pela base de cálculo e alíquota.

Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária.¹⁰⁹

Ainda que no caso da contribuição de intervenção no domínio econômico, bem como no caso das demais contribuições, não seja possível a análise do regime jurídico com base apenas na regra-matriz de incidência tributária, o estudo da norma padrão do tributo mostra-se imprescindível. Pela sua análise é possível observar eventuais ofensas aos princípios do pacto federativo e da autonomia dos Municípios, bem como a correlação entre a

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 253.

materialidade e a base de cálculo do tributo. Além da análise do momento em que se considera ocorrido o fato, bem como onde foi realizado. Possível ainda analisar a imposição válida dos sujeitos da relação.

Por meio da regra-matriz de incidência tributária podemos observar se houve a subsunção do fato à norma. Se no mundo fenomênico foi realizado fato nos exatos moldes do acontecimento descrito na norma padrão de incidência do tributo. “Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)”.¹¹⁰

4.2.1 Hipótese de incidência

A hipótese normativa traz o relato de um acontecimento de possível ocorrência que se realizado no mundo social e relatado em linguagem competente dará o ensejo à relação jurídico-tributária. “Juridicamente relevante é o fato do mundo (natural e social) que se torna suporte de incidência de uma norma, norma que lhe atribui efeitos, que não os teria sem a norma”.¹¹¹

Ensina Tácio Lacerda Gama: “no antecedente da norma geral e abstrata que prescreve um tributo, há a descrição de um evento cuja ocorrência, devidamente relatada em linguagem competente, faz nascer a obrigação tributária”.¹¹²

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 260.

¹¹¹ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 52.

¹¹² GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 204.

O legislador observa os fatos do mundo social, escolhe aqueles considerados relevantes para serem regulados pelo direito positivo e os relatam em linguagem prescritiva. “Mas esse descritor, que é o antecedente ou suposto da norma, está imerso na linguagem prescritiva do direito positivo, porque, mesmo formulado por um conceito de teor descritivo, vem atrelado à consequência da regra, onde reside a estipulação da conduta (prescritor)”.¹¹³

Diferente do que ocorre com os impostos e as taxas, o critério eleito pelo legislador que autoriza a instituição das contribuições não diz respeito à materialidade prevista na hipótese de incidência. Embora haja previsão de algumas materialidades da contribuição de intervenção no domínio econômico no Texto constitucional, não é a materialidade critério relevante, no sentido de não ser o critério diferenciador das contribuições interventivas.

O critério eleito pelo legislador é diverso do eleito para repartir as competências no caso de impostos. A União somente está autorizada a instituir contribuição de intervenção no domínio econômico se buscar a própria finalidade de intervir no domínio econômico. O critério é finalístico. O que não significa que fica permitido ao legislador adotar toda e qualquer hipótese de incidência.

Compõem a hipótese de incidência tributária os critérios material, espacial e temporal. Esta hipótese deve ser escolhida pelo legislador, dentre os acontecimentos de possível ocorrência no mundo social, ligados ao grupo que sofrerá a intervenção.

Portanto, ainda que o legislador tenha se utilizado de critério diverso dos impostos para desenhar a competência das contribuições interventivas não significa que poderá se utilizar de qualquer materialidade.

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 266.

A hipótese de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico deve ser eleita com base na própria norma de competência. Ou seja, se o legislador somente está autorizado a instituir a contribuição interventiva para intervir no domínio econômico, dentro dos parâmetros constitucionais, a hipótese de incidência deve estar ligada a essa finalidade.

O que não significa dizer que a hipótese será a própria intervenção. O acontecimento descrito não pode ser alheio à atividade do sujeito passivo que sofrerá a tributação. Portanto, verifica-se estreita relação entre a materialidade, o sujeito passivo e a finalidade, no caso da contribuição interventiva.

O acontecimento descrito na hipótese deve guardar relação com a atividade do grupo que sofrerá a intervenção, sob pena de desvirtuar a própria finalidade da contribuição.

4.2.1.1 Critério material

O critério material é núcleo da hipótese normativa. “Nele, há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal)”.¹¹⁴ Compõe o critério material um verbo associado a um complemento. Analisar o critério material é observar quais fatos que poderá o legislador veicular como passíveis de tributação por meio de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Veiculou o legislador enunciado prescrevendo finalidade da contribuição estabelecendo apenas algumas possíveis materialidades.

Compulsando-se o art. 149 da Carta Magna, observa-se, primeiramente, que não menciona o tipo de comportamento

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 267.

em que consiste as contribuições, posto que o constituinte limitou-se a afirmar que as aludidas exações seriam instituídas como instrumento da atuação da União em determinadas áreas.¹¹⁵

Tendo a contribuição interventiva a finalidade de intervir no domínio econômico, a materialidade do tributo deve estar relacionada às atividades do setor que sofrerá a intervenção, sob pena de ferir a própria finalidade do tributo.

O critério material das contribuições interventivas deve ser escolhido entre atividades relacionadas ao setor da economia que sofrerá a intervenção. Escolher fato alheio a esse seria violar o princípio da referibilidade, que informa a criação desse tributo.¹¹⁶

Por uma análise sistemática dos enunciados prescritivos não podemos concluir que o legislador detém uma ampla liberdade para escolher o fato a ser tributado por meio da contribuição interventiva. A falta de previsão constitucional da materialidade não significa que o poder constituinte deu ao legislador infraconstitucional um cheque em branco.

Não pode a União, a pretexto de instituir a contribuição interventiva, utilizar-se de materialidades discriminadas como de competência dos Estados e dos Municípios na instituição de seus respectivos impostos. É o entendimento de Geraldo Ataliba:

Assim – ainda que se reconheça ser lícito ao legislador ordinário federal adotar para as contribuições hipóteses de incidência de impostos – não poderá ele tomar os fatos constitucionalmente postos na competência dos Estados e Municípios. Daí ser forçoso, em benefício da precisão, assim formular pertinente proposição descrita: as contribuições, no

¹¹⁵ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 15.

¹¹⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 206.

direito positivo brasileiro, poderão ter hipótese de incidência de imposto federal; se configurarem invasão da competência tributária de Estados e Municípios, serão inconstitucionais.¹¹⁷

O Professor Paulo de Barros Carvalho entende que a liberdade do legislador para eleger a hipótese de incidência fica limitada à própria repartição de competência. Em relação à instituição das contribuições do artigo 149 entende que o legislador “deve limitar-se aos acontecimentos do mundo social para os quais tenha poder impositivo, respeitando o campo de atuação das outras pessoas políticas”.¹¹⁸

Mesmo com construção da classificação dos tributos diversa daquelas realizadas pelos autores citados, entendemos não ser possível a União veicular materialidade própria de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Isso porque, ainda que se trate de materialidade de impostos, são materialidades fora da competência da União.

É o entendimento de Paulo Ayres Barreto,¹¹⁹ que sustenta a impossibilidade de a União se utilizar de materialidades previstas nas competências dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Se o legislador optou pela rígida repartição de competências, não pode as delimitações constitucionais ser mitigadas pelo fato de as contribuições possuírem regime jurídico diverso dos impostos. “Qualquer fato com conteúdo econômico poderá figurar como critério material da norma impositiva da

¹¹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 201.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo, 2008, p. 711.

¹¹⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições. Regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 110.

contribuição interventiva, desde que se enquadre no âmbito da competência da União, gizado pelo art. 153 da CF”.¹²⁰

De modo diverso já entendeu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 177.137, em que discutiu a constitucionalidade do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM. Ficou decidido que as limitações em razão das materialidades previstas nas competências dos Estados, Distrito Federal e Municípios não alcançariam as contribuições. Vejamos o entendimento do Ministro Relator Carlos Velloso:

Assentado está que o AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico (CF, artigo 149). Não é, portanto, nem taxa nem imposto, mas um terceiro gênero tributário, ou uma subespécie da espécie tributária contribuição. A contribuição, não obstante um tributo, não está sujeita à limitação inscrita no § 2º do art. 145 da Constituição. Também não se aplicam a elas a que estão sujeitos os impostos, em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (CF, arts. 153, 155, 156), a impedir a bi-tributação.

Entendemos que o poder constituinte ao realizar a rígida repartição das competências tributárias criou a impossibilidade de um ente tributar com base em materialidade prevista para a tributação por outro ente, e tal impossibilidade não ocorre apenas em relação aos impostos. A delimitação das competências atinge as materialidades que poderão ser eleitas pelos legisladores.

Razão pela qual não há que se falar na possibilidade de a União enunciar na hipótese de incidência da contribuição interventiva materialidade própria de imposto de competência de outro ente político. A estrutura do sistema constitucional tributário foi construída no sentido de repartir as competências,

¹²⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 60.

proibindo a utilização de materialidades fora do âmbito da competência do ente instituidor do tributo, ainda que por meio de Emenda Constitucional.

Se o legislador repartiu as competências da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios é porque cada ente possui sua área de atuação. Vedado à União utilizar materialidade própria de imposto dos demais entes, sob pena de extrapolar sua área de competência. “Em razão da autonomia, existe absoluta igualdade entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e nenhum tipo de hierarquia, mas apenas fixação de competências distintas”.¹²¹

A Emenda Constitucional n. 33/2001 assim determinou:

Artigo 149. (...)

(...)

§ 2º. As contribuições de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação;

E a Emenda n. 42/2003 veiculou ainda o seguinte enunciado, no artigo 149, § 2º: “*II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços*”.

O inciso I do § 2º do artigo 149 veicula uma delimitação ao poder de tributar. Caso de imunidade, portanto. O legislador, ao escolher a materialidade da contribuição interventiva, não poderá tributar receitas decorrentes de exportação.

Já o inciso II permite a incidência da contribuição interventiva sobre a importação de produtos ou serviços do estrangeiro. Estabeleceu-se possível materialidade da contribuição interventiva que coincide com materialidade já prevista na competência da União, relativa a imposto.

¹²¹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 18.

O inciso III trata das possíveis alíquotas e prescreve na letra *a*, que se podem adotar alíquotas “*ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação o valor aduaneiro”.

Poderá a União, com base na receita bruta e no faturamento cobrar duas contribuições – a interventiva e a contribuição social de seguridade social (artigo 195, I, *b*).

Trouxe ainda o legislador a possibilidade de a hipótese normativa prever materialidade típica da competência dos Estados ao inserir no sistema “o valor da operação” como fato passível de ser tributado por contribuição interventiva. Ainda que introduzido por meio de Emenda, inconstitucional tal previsão, por usurpação de competência.

Trata-se de base de cálculo típica do ICMS. O legislador introduziu no ordenamento jurídico autorização para o legislador infraconstitucional instituir contribuição de intervenção no domínio econômico tendo como materialidade aquela prescrita para imposto de competência dos Estados.

Ocorre que o sistema constitucional tributário foi construído sob as balizas da rígida repartição das competências, preservando a autonomia dos entes e, tendo como base o princípio republicano. Não poderia, portanto, o denominado poder constituinte derivado burlar os princípios constitucionais e autorizar a instituição de um tributo federal tendo como materialidade fato previsto como de competência dos Estados para instituir imposto.

Pode a União instituir contribuição de intervenção no domínio econômico, atendida à finalidade constitucionalmente exigida, com materialidades discriminadas como de sua competência.

Entendemos, ainda, que não pode o legislador optar por veicular materialidade vinculada a uma atuação estatal.

As taxas são tributos vinculados e as contribuições de melhoria são tributos vinculados indiretamente. Se a materialidade tratar de atividade típica do Estado de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou colocado a sua disposição, estaremos diante da taxa de serviço, devendo o legislador instituir o referido tributo.

Se veicular materialidade relativa ao exercício do poder de polícia, deverá o Estado instituir taxa. Neste caso estará o Estado intervindo no domínio econômico com a finalidade de fiscalização, atuação diversa da realizada no caso da instituição da contribuição interventiva. E se na materialidade veicular a valorização de imóvel do particular em decorrência de obra pública, será caso típico de instituição de contribuição de melhoria.

Assim, não pode ter o legislador o poder discricionário para optar se institui uma taxa ou uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Assim, fica a União restrita à eleição de materialidades de sua competência relativa aos impostos, somente.

4.2.1.2 Critério espacial

O critério espacial indica onde se considera ocorrido o fato jurídico tributário. “Designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a

configuração do fato imponible”.¹²² Não se confunde com o campo de validade da lei, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho.¹²³

A contribuição de intervenção no domínio econômico é um tributo federal, podendo incidir em todo território nacional. A ressalva que se faz é no sentido de que pela própria natureza da contribuição interventiva, ela pode incidir em grupos e setores econômicos específicos, que necessitem da intervenção estatal, o que significa que não alcançará todas as pessoas residentes no território nacional de maneira indistinta, fato que desvirtuaria o tributo.

4.2.1.3 Critério temporal

A análise de o critério temporal nos permite identificar o momento em que se considera ocorrido o fato descrito na hipótese normativa. Nas palavras de Geraldo Ataliba: “define-se o aspecto temporal da h.i como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”.¹²⁴

O critério temporal fornece os elementos necessários para considerar o momento de ocorrência do fato. Contudo, não significa dizer que realizado o fato no mundo social constituir-se-á a obrigação tributária. Para tanto, necessário o relato do fato ocorrido no mundo social em linguagem do direito positivo. O fato para ser jurídico deve ser introduzido no sistema de direito positivo e tal ingresso se dá por meio de linguagem.

¹²² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 104.

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 273.

¹²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 94.

4.2.2 Consequente

Toda norma jurídica tem sua hipótese atrelada a um consequente. A realização de acontecimento descrito na hipótese ensejará a instauração da relação jurídica, sendo que no caso de realização de fato descrito na norma geral e abstrata instituidora do tributo, a consequência será a instauração da relação jurídico-tributária.

No caso da relação jurídico-tributária em sentido estrito, ou seja, aquela constituída em razão da constituição do fato jurídico tributário, o consequente sempre veiculará o modal obrigatório. Isso porque consta na definição de tributo o elemento “compulsório”. Realizado o acontecimento nos moldes descrito na hipótese deve ser o pagamento do tributo.

No consequente normativo consta o critério pessoal e o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária que indicam, respectivamente, os sujeitos da relação e o valor a ser pago.

Se a hipótese, funcionando como descritor, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como prescriptor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.¹²⁵

Com base no consequente da regra-matriz de incidência tributária, analisaremos questões como os possíveis contribuintes das contribuições interventivas, bem como base de cálculo e alíquota, que possuem regras em nível constitucional.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, passim.

4.2.2.1 O critério pessoal

O critério pessoal é composto pelos enunciados que indicam os sujeitos da relação jurídico-tributária. São os sujeitos que se vinculam em razão da constituição da obrigação. De um lado o sujeito ativo, detentor do dever jurídico de exigir o pagamento do tributo, e de outro, o sujeito passivo, obrigado a realizar a prestação.

4.2.2.1.1 Sujeito ativo

O sujeito ativo é aquele que detém o direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação. “O sujeito titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária é denominado ‘sujeito ativo’”.¹²⁶ Aqui vale realizar a distinção entre a capacidade tributária ativa e a competência tributária.

A competência tributária está situada no plano constitucional. Trata-se da aptidão que o ente detém para instituir o tributo. Já a capacidade tributária ativa diz respeito ao sujeito ativo veiculado pela lei produzida por aquele que detém aptidão para tanto.

A pessoa detentora da competência tributária pode também ocupar o pólo ativo da relação jurídico-tributária. Se o ente competente se omitir quanto à pessoa que figurará no pólo ativo, entende-se que será ele mesmo, ente competente, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Pode ainda optar por delegar a capacidade tributária ativa a outrem. O que não ocorre com a competência tributária, que é indelegável. A delegação pode ocorrer para que pessoa diversa da competente para instituir o tributo arrecade e realize sua fiscalização, nos termos do artigo 7º do Código

¹²⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 213.

Tributário Nacional, devendo transferir o recurso valor arrecado ao ente competente.

Pode haver, também, a delegação da capacidade tributária ativa em que o valor arrecadado fique na disponibilidade do sujeito ativo, para que este utilize o recurso para fins específicos de sua atividade. Este fenômeno é denominado pela doutrina de parafiscalidade. “Do ponto de vista estritamente jurídico-tributário, a parafiscalidade é apenas o fenômeno segundo o qual a lei da pessoa competente atribui a titularidade de tributo a pessoas diversas do Estado, que as arrecadam em benefício das próprias finalidades”.¹²⁷

O tributo parafiscal será aquele em que “o sujeito ativo da relação tributária for diferente do sujeito competente, bem como existir prescrição de destino especial para aquilo que se arrecada”.¹²⁸

Alguns sustentam que o fenômeno da parafiscalidade se trata de mandamento constitucional quando se trata de contribuições. É o entendimento de José Eduardo Soares de Melo:

Não se cogita de simples expediente financeiro, de mera técnica de cobrança, ou facilidade operacional. Por inarredável diretriz constitucional, a lei deve contemplar o legítimo titular do direito à percepção do tributo (contribuição), observado rigorosamente o regime jurídico-tributário.¹²⁹

Entendemos não ser característica essencial da contribuição de intervenção no domínio econômico a parafiscalidade. Trata-se de técnica de cobrança que facilita a arrecadação do valor referente ao tributo.

¹²⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Nota de Mizabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 83.

¹²⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 213.

¹²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 103.

A parafiscalidade não é obrigatória em se tratando de contribuições especiais, ou seja, a exação poderá ser exigida pela União (ou pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, na hipótese da contribuição do art. 149, § 1º), ou por outro sujeito com personalidade de direito público ou privado.¹³⁰

Exige a Constituição o destino específico do produto de arrecadação. Pode a União realizar a arrecadação da contribuição e realizar o imediato repasse do valor arrecadado para a sua finalidade prevista em âmbito constitucional. Sustenta Estevão Horvath:

Destarte, ainda que elas sejam arrecadas pela pessoa política competente – União – diretamente, sem que se tenha utilizado da figura da parafiscalidade, os recursos advindos da sua cobrança têm destino certo e obrigatório: o financiamento da finalidade que motivou e autorizou a sua instituição.¹³¹

Caso uma contribuição interventiva seja cobrada pela própria União, com a devida previsão de destinação do valor arrecadado para que atendida a finalidade de sua instituição, não haverá descaracterização da contribuição. Se fosse requisito constitucional estaria a parafiscalidade dentre as características acidentais da classificação das espécies tributárias. Não se trata de uma exigência. “Assim, nas contribuições, pode figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária pessoa diversa da competente para instituir o tributo”.¹³²

O valor arrecadado deve ser destinado a uma finalidade específica. São critérios intimamente interligados que devem ser respeitados. Para que a Constituição seja observada, o valor da contribuição deve ser destinado ao

¹³⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 29.

¹³¹ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 50.

¹³² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 161.

custeio da intervenção, não havendo exigência da constituição da parafiscalidade.

Alguns autores, com base no artigo 4º do Código Tributário Nacional, entendem que o instituto da parafiscalidade não é assunto a ser tratado pelo direito tributário. É o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, ao relatar que:

O tema, a bem rigor, não pertence ao domínio especulativo do direito tributário, uma vez que a nota característica de sua definição jurídica reside na conjuntura de as importâncias recebidas incorporarem-se ao patrimônio do sujeito ativo, que as investe em seus objetivos primordiais, quando sabemos que o ponto terminal das investigações jurídico-tributárias é, precisamente, o instante em que se extingue a obrigação (...).¹³³

O liame entre direito tributário e direito financeiro é bastante tênue. Muitas vezes o assunto é de relevância para ambos os ramos do direito. E a difícil divisão ocorre em razão de o direito ser uno e indivisível. A separação em ramos é um corte realizado pelo intérprete para fins meramente didáticos.

No caso da parafiscalidade, trata-se de assunto que interessa ao direito tributário, ainda que não concordemos com sua obrigatoriedade no caso das contribuições.

O sujeito ativo compõe a regra-matriz de incidência tributária. A parafiscalidade trata-se de fenômeno que diz respeito ao sujeito que irá realizar a cobrança do tributo. Há relação de coordenação entre a norma padrão da incidência do tributo e a norma da parafiscalidade, ambas situadas no plano do direito tributário.

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo, 2008, p. 244.

4.2.2.1.2 Sujeito passivo

Sujeito passivo é aquele de quem o Estado exige o cumprimento da obrigação em razão de ter realizado o fato descrito da hipótese da norma geral e abstrata.

O Professor Ricardo Mariz de Oliveira explica que “no caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, não há a mínima justificativa lógica ou jurídica para as pessoas que nada tenham a ver com a mesma sejam chamadas a pagar por ela”.¹³⁴

Se sujeito passivo é aquele que realiza o acontecimento descrito na hipótese normativa, deve haver a relação entre ele e o setor que sofrerá a intervenção.

Sem analisar demais questões que envolvem o referido julgado, vejamos o entendimento do Supremo Tribunal Federal, ao analisar o “Adicional de Tarifa Portuária”, a ATP, no RE 276541-4-SP, que teve como relator o Ministro Moreira Alves, que assim afirmou:

O Plenário desta Corte, ao terminar o julgamento do RREE 209.365 e 218.061, declarou a constitucionalidade do Adicional de Tarifa Portuária, por entender que ele tem a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico por gerar receita vinculada da União ao investimento nas instalações portuárias devida por categoria especial de usuário de serviços que a elas dizem respeito de forma direta.

¹³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Contribuições de intervenção no domínio econômico – concessionárias, permissionárias e autorizadas da energia elétrica – “aplicação” obrigatória de recursos (Lei 9.991). In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 381.

A intervenção, por meio da contribuição ora em questão, ocorre sempre em grupo ou setor específico. O âmbito do domínio econômico deve ser delimitado, fato que está ligado à eleição do sujeito passivo, que necessariamente será aquele inserido no setor eleito. Assim, “os contribuintes devem pertencer ao grupo”.¹³⁵ Trata-se dos destinatários constitucionais do tributo.

E no âmbito do grupo específico não necessariamente todos serão sujeitos passivos da contribuição interventiva. O legislador pode escolher algumas pessoas, somente, como sujeito passivo do tributo, desde que haja fundamento para tanto.

4.2.2.2 Critério quantitativo

4.2.2.2.1 Base de cálculo

A relação jurídico-tributária tem como objeto a entrega de quantia ao Estado. Deve o sujeito passivo realizar o pagamento de prestação pecuniária. E é o critério quantitativo que informa o valor a ser pago. “O critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota”.¹³⁶ Em regra, o critério quantitativo dos tributos é composto por base de cálculo e alíquota.

No caso da contribuição de intervenção no domínio econômico, o valor arrecadado será utilizado para o financiamento da intervenção. Não pode o Estado arrecadar mais do que o necessário para o custeio de sua atuação. O

¹³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 95.

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 295.

valor deve ser proporcional ao gasto da atividade estatal. Os recursos, por não servirem para atender as despesas gerais do Estado, devem ser obtidos de forma suficiente para a intervenção. “O ônus tributário deve ter a medida necessária ao atingimento do interesse público objetivado com a instituição da contribuição”.¹³⁷

A base de cálculo tem a função de mensurar o valor a ser pago a título de tributo. “No âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso”. No caso da contribuição de intervenção no domínio econômico, a sua materialidade não é vinculada a uma atuação estatal. Assim, a base de cálculo terá relação com atividade relativa ao contribuinte.

Não há que se falar em “custo da intervenção” como a base de cálculo. Isso porque, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, “a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo”. E a materialidade da contribuição interventiva não é “intervir no domínio econômico”. A intervenção trata-se da finalidade, critério constitucional diverso do critério material da regra-matriz de incidência tributária.

Cabe ao Poder Público, na análise dos motivos da instituição da contribuição, analisar a estimativa do valor necessário para o custeio da intervenção. Se houver arrecadação de valor superior ao necessário, deve haver a redução de valor da cobrança, sob pena de desvirtuamento da finalidade. “Afinal, se a origem de uma contribuição está vinculada a uma

¹³⁷ PONTES, Helenilson Cunha. Notas sobre o regime jurídico – constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 6. São Paulo: Dialética, 2002, p. 144.

finalidade, nada justifica a União ter mais dinheiro do que necessário para sua atuação”.¹³⁸

Veiculou o denominado poder constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n. 33/2001 enunciado, que assim está previsto no § 4º do artigo 149: “*a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez*”.

Trata-se de hipótese de incidência monofásica da contribuição, que poderá incidir em uma etapa apenas do ciclo econômico, excluindo a incidência nas demais.

4.2.2.2.2 Alíquota

A alíquota é “entidade que se congrega à base para oferecer a compostura numérica do *debitum*, estatuinto o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato normativamente descrito”.¹³⁹

O legislador, por meio da Emenda Constitucional n. 33/2001, inseriu na Constituição enunciados tratando de alíquotas que poderão ser utilizadas nas contribuições interventivas. Vejamos:

Artigo 149:
(...)
§ 2º. (...)
III – poderão ter alíquotas:

¹³⁸ SOUZA, Ricardo Conceição. Perfil constitucional das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 204.

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, passim.

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação, e no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Alíquota *ad valorem* é aquela representada por um percentual que incide sobre a base de cálculo. No caso da contribuição de intervenção no domínio econômico será aplicada no caso de a base de cálculo ser o faturamento, receita bruta, valor da operação ou o valor aduaneiro, no caso de importação.

A alíquota específica é o valor exigido por unidade de medida que é estabelecida para cada produto, que pode ser quantidade, peso ou seu volume.

O legislador veiculou, ainda, por meio da Emenda à Constituição n. 33/2001, enunciados no que diz respeito às alíquotas das contribuições interventivas relativas às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

Prescreve o artigo 177, § 4º, da Constituição:

Artigo 177. (...)

(...)

§ 4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser:

a) diferenciada por produto ou uso;

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no artigo 150, III, b.

O inciso I do § 4º do artigo 177, CF, veicula a diferenciação de alíquotas em razão do produto. Medida adotada no caso de tributos extrafiscais. Contudo, a finalidade da arrecadação da contribuição interventiva é arrecadar o tributo para o custeio da intervenção e não estimular ou desestimular

condutas do contribuinte. Incabível, portanto, a seletividade de alíquotas no caso da contribuição de intervenção.

Há também no texto constitucional a previsão de exceção ao princípio da anterioridade no tocante a alteração de alíquotas de contribuições interventivas incidentes sobre atividades de importação e comercialização de combustíveis, que poderão ser alteradas pelo Chefe do Poder Executivo.

O Professor Eduardo Domingos Bottallo¹⁴⁰ entende ser inconstitucional a exceção trazida pela Emenda Constitucional 33/2001, por não se da competência do denominado Poder Constituinte derivado trazer novas exceções ao princípio da anterioridade. Também é o entendimento de Helenilson Cunha Pontes:

As alterações constantes do atual art. 174, § 4º, I, *b*, parecem-me manifestamente inconstitucionais pois veiculam fendas em direitos e garantias individuais, consagradas constitucionalmente como cláusulas pétreas pelo art. 60, § 4º, IV do Texto Constitucional, protegidos, portanto, da sede reformista do constituinte derivado.¹⁴¹

Duas observações devem ser feitas. Primeira que se trouxe o legislador exceção apenas ao artigo 150, III, *b*, ou seja, em relação ao princípio da anterioridade, significa dizer que a anterioridade dos 90 dias se aplica ao artigo 177, § 4º, I, *b*, da Constituição Federal. Segunda observação gira em torno do fato de o legislador ter veiculado enunciado relativo à redução e restabelecimento de alíquota. Ou seja, no caso de aumento de alíquota, não haverá exceção ao princípio da anterioridade.

¹⁴⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Contribuições de intervenção no domínio Econômico. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, p. 77.

¹⁴¹ PONTES, Helenilson Cunha. Notas sobre o Regime Jurídico – constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 6, 2002, p. 127.

O valor arrecadado, que é destinado a uma finalidade específica, deve ter seu quantum fixado nos limites do custeio da intervenção. Ricardo Conceição Souza entende que “as contribuições devem ser cobradas proporcionalmente à forma de atuação estatal que vier a ser desenvolvida”.¹⁴² Sua arrecadação deve ter como parâmetro o custo da intervenção. E completa o autor: “no âmbito das contribuições, se estivermos diante de superávit fiscal, é preciso redimensionar o seu cálculo”.¹⁴³

Não pode, ainda, o legislador cobrar adicional de imposto com natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico. O adicional possui a natureza do tributo a ele vinculado. E se são as contribuições espécies tributárias autônomas, não pode haver instituição de adicional sob a denominação de contribuição interventiva.

4.3 Norma da finalidade

O veículo introdutor que insere no ordenamento a contribuição interventiva deve conter, além dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, o critério finalístico da contribuição.

O Professor Hugo de Brito Machado descreve:

Esta espécie de contribuições sociais caracteriza-se por ser instrumento de intervenção no domínio econômico. É certo que todo e qualquer tributo interfere no domínio econômico. Mesmo o tributo considerado neutro, vale dizer, com função predominantemente fiscal, posto que a simples transposição de recursos financeiros do denominado setor privado para o setor público, que realiza, configura intervenção no domínio econômico. Por isso se há de entender que a intervenção no domínio econômico que caracteriza essa espécie de

¹⁴² SOUZA, Ricardo Conceição. Contribuições e vinculação da sua receita. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 8, 2004, p. 378.

¹⁴³ Idem, ibidem, p. 380.

contribuições sociais é aquela que se produz com objetivo específico perseguido pelo órgão estatal competente para esse fim, nos termos da lei.¹⁴⁴

Se nos limitarmos somente à regra-matriz da contribuição não conseguiremos, por vezes, sequer afirmar que se trata de uma contribuição interventiva. Isso porque o legislador, ao instituir a contribuição de intervenção prescreve materialidade típica de um imposto federal. Assim, no caso da contribuição interventiva, deve o intérprete analisar a norma que prescreve a finalidade específica da intervenção no domínio econômico.

Para o devido estudo da instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico não basta conjugar a hipótese de incidência com a base de cálculo. “De sua exclusiva análise não resultará qualquer vínculo com a finalidade que deu causa à criação da contribuição, bem como não restará evidenciada qualquer correlação com o custo da atividade estatal desenvolvida”.¹⁴⁵

Trata-se de regra de produção normativa do exercício da competência tributária. O legislador constituinte somente autoriza a instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico se presente o critério da finalidade. Dessa forma: “se estiver presente a finalidade prevista na Constituição da República, então o legislador da União poderá editar lei instituindo uma das contribuições previstas no art. 149 deste mesmo texto”.¹⁴⁶

A norma da finalidade específica de intervir no domínio econômico deve estar prevista na lei que traz ao ordenamento a contribuição interventiva.

¹⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 411.

¹⁴⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 165.

¹⁴⁶ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 83.

Alguns autores utilizam o termo referibilidade, que significa “que, por um lado, o contribuinte está sendo diferenciado pelo Estado – relação de diferenciação – e, por outro, vinculado a um determinado objetivo de ordem pública que se deseja promover – relação de vinculação finalística”.¹⁴⁷

Vinculação no sentido de constitui a própria relação entre a instituição da contribuição e sua finalidade a ser alcançada. Tal aspecto é critério da própria validade da contribuição, devendo estar previsto no texto legal. O legislador deve prescrever a finalidade específica, atrelado ao destino do produto de arrecadação, sob pena de trazer ao ordenamento instituição de norma tributária inválida.

Se o legislador produzir norma instituidora da contribuição de interventiva deve veicular sua finalidade. Há relação de coordenação entre a regra-matriz e a norma da finalidade interventiva. Estão interligadas e a falta de previsão da finalidade específica invalida a instituição do tributo, uma vez que o critério previsto na Constituição Federal para o devido exercício da competência tributária da contribuição é a finalidade específica. Ensina Paulo Ayres Barreto:¹⁴⁸

Esse vínculo – de fundamental importância para essa específica espécie tributária – decorre do engaste normativo entre a regra-matriz de incidência tributária e a norma que atrela a finalidade da contribuição e o destino do produto de sua arrecadação.

A finalidade da contribuição interventiva trata-se de verdadeira delimitação de atuação do legislador. Este somente poderá instituir o tributo se

¹⁴⁷ LEITE, Harrison Ferreira. Uma nova proposta de classificação dos tributos em face da Constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário da APET**. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto, ano III, 12ª ed. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 73.

¹⁴⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 165.

prescrever a finalidade específica de intervir, de forma estruturada, prevendo como se destinará o valor arrecadado, como tal valor será utilizado, a necessidade de intervir no domínio econômico, além do período considerado necessário da intervenção no domínio econômico.

A norma de finalidade é a própria condição do exercício da competência tributária das contribuições, especificamente no caso da contribuição interventiva, é a finalidade de intervir no domínio econômico. É a finalidade que autoriza a instituição da contribuição. Inexistindo a prescrição da finalidade específica, inválido será o tributo. “A finalidade objetiva é condição essencial de legitimidade concreta das contribuições e justificativa para a sua instituição”.¹⁴⁹

Se não preenchido o critério constitucional do fim específico, deve a norma instituidora do tributo ser expulsa do sistema de direito positivo.

¹⁴⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Contribuições sociais e desvio de finalidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 547.

PRINCÍPIOS NORTEADORES

Fixando valores ou traçando limites de atuação do agente, os princípios constitucionais tributários compõem o sistema jurídico, contribuindo para proteger o contribuinte de ações arbitrárias do Estado. Significa dizer que normas e princípios não se situam em classes diversas. Pertencem ao sistema do direito positivo, ainda que não apresentados na forma de juízo hipotético condicional.

Com base nas lições de Paulo de Barros Carvalho adotamos o entendimento que princípios são enunciados inseridos no sistema de direito positivo que se destacam ora por representarem valores ora por representarem regras que estabelecem limites objetivos importantes no sistema. Sendo que tais valores ou regras podem possuir a estrutura hipotética condicionada ou constituírem enunciados prescritivos, portanto, normas jurídicas em sentido amplo que serão conjugadas com outros enunciados. “‘Princípios’ são ‘normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica”.¹⁵⁰ Vejamos:

Assim, nessa breve digressão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a

¹⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 252.

estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípios” como “norma”; nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”.¹⁵¹

O rol de princípios, garantias e direitos previstos na Constituição formam os denominados sobreprincípios da segurança jurídica e da certeza do direito. Apresentam-se de forma implícita, construídos com base nas normas postas no sistema jurídico.

A ideia de previsibilidade, no sentido de o contribuinte saber que somente será tributado no molde previsto na Constituição leva à certeza do direito que consagra a segurança jurídica. “O princípio da certeza do direito traduz as pretensões do primado da segurança jurídica no momento em que, de um lado (i) exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regrada, bem como, de outro, (ii) requer previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa”.¹⁵²

Expressamente, o artigo 149 faz referência a três princípios tributários. São eles o princípio da legalidade, o princípio da irretroatividade e o princípio da anterioridade. O que não significa que outros princípios não devam ser respeitados.

No caso da contribuição de intervenção no domínio econômico, além dos princípios constitucionais tributários, outros devem ser observados. Trata-se dos princípios relativos à ordem econômica. Isso porque, conforme explica o Professor Paulo Pimenta, quando o legislador deseja intervir no domínio econômico por meio da contribuição “é necessário, também, que este

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 257.

¹⁵² Idem, *ibidem*, p. 264.

interesse, na situação escolhida pelo legislador, apresente uma relação de conformidade com os valores albergados pela Carta Magna”.¹⁵³

5.1 Legalidade

O princípio da legalidade está previsto no rol de garantias do cidadão, no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal. Tal princípio “consubstancia os valores de *certeza e segurança jurídica*”.¹⁵⁴

Veiculado ainda no artigo 150, I, da Constituição, o princípio da legalidade também está previsto no rol dos princípios constitucionais tributários, que assim está prescrito: “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

Por exigência constitucional, o veículo introdutor de normas para introduzir norma padrão de incidência tributária é a lei, que salvo exceções, trata-se de lei ordinária. O legislador não se pode abster de introduzir critério algum da regra-matriz de incidência tributária, sob pena de produzir norma em desacordo com o sistema. O Professor Paulo de Barros Carvalho, ao tratar da legalidade tributária, explica:

Isso se aplica, na plenitude, à regra-matriz de incidência tributária: sua estrutura lógico-sintática há de ser saturada com as significações do direito positivo. Pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial e temporal), seja a

¹⁵³ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17.

¹⁵⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 21.

regulação da conduta, firmada no conseqüente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais.¹⁵⁵

De forma expressa o artigo 149 da Constituição exige que seja observado o princípio da estrita legalidade na instituição das contribuições. Os enunciados referentes à contribuição interventiva deverão, portanto, ser veiculados por meio de lei.

Contudo, no caso da contribuição de intervenção no domínio econômico, não basta o legislador veicular a norma padrão de incidência tributária. Deve, ainda, prescrever a finalidade da contribuição, veiculando os motivos que levaram à instituição do tributo. A sua omissão, assim como no caso da falta de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, acarreta a invalidade da norma. Ensina o Professor Paulo Ayres Barreto:

As contribuições estão submetidas ao princípio da estrita legalidade. A lei instituidora de contribuição deve permitir a precisa identificação de todos os critérios conformadores da regra-matriz de incidência tributária. Deve também referir os motivos que deram ensejo à sua criação e à sua finalidade, de forma a possibilitar o exame de necessidade e adequação da novel exigência, bem como vincular o destino da sua arrecadação.¹⁵⁶

Portanto, o legislador deve introduzir no ordenamento jurídico enunciados relativos à regra-matriz de incidência tributária bem como os enunciados referentes à finalidade da instituição da contribuição, as razões da intervenção, ou seja, trazer elementos que justifiquem a intervenção, além do destino do produto de arrecadação.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método.** 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 283.

¹⁵⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle.** São Paulo: Noeses, 2006, p. 128.

É necessário que, a partir das prescrições constantes no veículo introdutor de normas, seja possível identificar os motivos que ensejaram a sua criação ou o seu aumento, bem como a compatibilidade entre tais motivos e as disposições veiculadas.¹⁵⁷

Exige a Constituição que o legislador construa enunciados referentes aos meios de se alcançar a finalidade bem como enunciados relativos ao destino do valor arrecadado.

No caso específico das contribuições, além da descrição do fato de possível ocorrência, no antecedente, e da relação jurídica que se instala no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, a lei deverá permitir a identificação dos motivos que ensejaram a sua instituição, bem como sua finalidade.¹⁵⁸

A exceção ao princípio da legalidade fica por conta de normas introduzido ao sistema por meio da Emenda à Constituição n. 33/2001, que alterou o artigo 177, permitindo ao Chefe do Executivo alterar a alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico cuja hipótese de incidência veicule materialidades relativas à importação e comercialização de petróleo e seus derivados. Pode o ente competente, nos termos do § 4º, I, *b*, CF, reduzir e restabelecer a alíquotas incidentes sobre as bases de tais atividades sem que haja observância ao princípio da anterioridade.

5.2 Irretroatividade

O artigo 150, III, da Constituição Federal estabelece a proibição do agente competente cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

¹⁵⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 129.

¹⁵⁸ Idem, *ibidem*, p. 128.

Princípio que veda o alcance da norma instituidora do tributo a fatos pretéritos ao seu ingresso no ordenamento, o princípio da irretroatividade, está previsto expressamente no artigo 149 da Constituição Federal.

Não pode a lei que veicula enunciados sobre a instituição da contribuição interventiva retroagir, ou seja, não pode alcançar fatos ocorridos em momento anterior da instituição do tributo. “Em outras palavras, não se admite a retroatividade de lei tributária que dê ensejo a: (i) aumento de contribuição já existente; e (ii) criação de nova contribuição”.¹⁵⁹

Não se trata de princípio que incide apenas em relações às contribuições de intervenção no domínio econômico. O princípio da irretroatividade é princípio que impede a incidência de qualquer tributo a fatos anteriores à sua instituição. Mas, preferiu o legislador o prevê de forma expressa em relação às contribuições no artigo 149 da Constituição Federal.

5.3 Anterioridade

Vedada a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que veiculou a norma padrão de incidência do tributo. Trata-se do princípio da anterioridade, verdadeiro “limite objetivo”, previsto no artigo 150, III, *b*, da Constituição Federal.

O princípio da anterioridade visa “evitar que o contribuinte possa vir a ser surpreendido, de forma abrupta, com um novo tributo ou com aumento de tributo existente”.¹⁶⁰

¹⁵⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 130.

¹⁶⁰ Idem, *ibidem*, p. 130.

O legislador constituiu a realidade jurídica no sentido de que a norma padrão de incidência tributária, salvo exceções constitucionais previstas, terá o termo inicial de sua vigência fixada no exercício financeiro seguinte ao de sua produção.

A Constituição Federal também prevê a anterioridade dos 90 dias, estabelecida no artigo 150, III, *c*, enunciado inserido no sistema por meio da Emenda Constitucional n. 42/2003. Prescreve que, além da anterioridade, o tributo somente poderá ser exigido depois de decorridos 90 dias da data que o instituiu ou o aumentou, salvo exceções previstas na Constituição Federal. Tal regra não se confunde com a denominada anterioridade nonagesimal das contribuições destinadas à seguridade social, prevista no artigo 195, § 6º, CF, que não se aplica às contribuições interventivas.

Exceção ao princípio da anterioridade, no que tange à contribuição de intervenção no domínio econômico, foi introduzida pela Emenda Constitucional n. 33/2001, que permitiu a alteração de alíquotas pelo Chefe do Executivo, a qualquer tempo, das contribuições interventivas sobre combustíveis. É o que prescreve o artigo 177 da Constituição Federal em seu § 4º, alínea *b*.

Em relação à exceção prevista no artigo 150, III, *c*, da Constituição não há qualquer ressalva feita pelo legislador no que tange aos enunciados relativos à contribuição de intervenção no domínio econômico, incidindo, portanto, a anterioridade dos noventa dias.

5.4 Capacidade contributiva

Enunciado “que se vincula com o princípio da vedação de confisco, significa um dos fundamentos basilares da tributação, como autêntico corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo da justiça fiscal”.¹⁶¹

Para aqueles que entendem serem as contribuições subespécies de impostos, dúvidas não pairam quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva.

São as contribuições espécies autônomas de tributos e trazem em suas materialidades a previsão de fatos não vinculados a uma atuação estatal, ou seja, atividades próprias dos particulares. Introduzirá o legislador por meio do veículo introdutor a descrição de um fato signo presuntivo de riqueza.

A escolha de materialidades que representem atuação do particular já se trata de forma de manifestação da capacidade contributiva. “Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza”.¹⁶²

Prevê a Constituição em seu artigo 145, § 1º: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”. Evidente a manifestação do princípio da igualdade no direito tributário. Isso porque o contribuinte arca com carga tributária compatível com sua possibilidade econômica. Nesse caso, é a manifestação da capacidade contributiva relativa ou subjetiva que “quer

¹⁶¹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 32.

¹⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 305.

expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”.¹⁶³

A contribuição interventiva, conforme posicionamento adotado, apresentará na sua hipótese de incidência normativa descrição de acontecimento relacionado à atividade do particular. Portanto, por exigência constitucional, a capacidade contributiva deverá ser observada.

Não significa dizer que contribuição se trata de subespécie de imposto. Apenas que em razão de ambas as espécies tributárias adotarem materialidade relativa à atuação do particular, deverão ter os princípios ligados às materialidades não vinculadas observados.

Deve, ainda, a contribuição de intervenção no domínio econômico ser instituída de forma proporcional, ou seja, seja “meio necessário, adequado e não excessivo (desproporcional) de intervenção”.¹⁶⁴

O valor arrecadado da contribuição deve ser utilizado para o custeio da intervenção. Com o destino específico de financiar a atuação do Estado, não pode o legislador cobrar valor que exceda o próprio custo da atividade estatal, sob pena de desvio de finalidade.

Razão pela qual deve haver um estudo prévio para se ter uma estimativa do quanto será necessário para o Estado realizar a intervenção no domínio econômico.

¹⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 305.

¹⁶⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Requisitos para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 5, 2001, p. 168.

No caso das contribuições interventivas, característica importante é a própria eleição do grupo ou setor que sofrerá a intervenção estatal, podendo haver, inclusive, desvio de finalidade de houvesse a cobrança da contribuição interventiva em todo território nacional. Portanto, não se aplica a norma do inciso II do art. 150 da Constituição, que veda ao ente político:

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Ensina o Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta:

A isonomia tributária do art. 150, II, é inaplicável às contribuições. Isso porque o dispositivo constitucional veda “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função” exercida pelo contribuinte. Como visto, um dos pressupostos das contribuições é a existência de um grupo, ou setor, e pode ser diferenciado em função do critério profissional, aliás, autoriza o art. 149. Disso resulta uma impossibilidade de aplicação da isonomia tributária, mas não afasta a incidência da regra geral da igualdade (CF, art. 5º).¹⁶⁵

E completa o autor: “(...) o exame da observância da regra isonômica deve ser interno, ou seja, deve considerar os indivíduos do grupo, não podendo ser confrontados com outros setores, ou grupos”.¹⁶⁶

Após eleito o setor que sofrerá a intervenção é que observará o princípio da isonomia entre os sujeitos inseridos no campo da atuação estatal.

¹⁶⁵ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 26.

¹⁶⁶ Idem, *ibidem*, p. 58.

5.5 Pacto federativo e a autonomia dos Municípios

A forma do Estado brasileiro é a federação. O artigo 1º da Constituição Federal prescreve que “a República federativa do Brasil, formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)”.

O artigo 18 estabelece: “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Vedado ainda ao legislador produzir enunciado tendente a abolir a federação, de acordo com o § 4º do artigo 60 da Carta Maior.

A forma federativa implica a existência de entes políticos dotados de autonomia administrativa, política e financeira. Para tanto, a própria Constituição prevê meios de manutenção de suas respectivas autonomias. Não pode um ente produzir norma que viole, ainda que de forma indireta, a autonomia de outro ente.

Com o objetivo de viabilizar a autonomia dos entes políticos a Constituição Federal estabeleceu repartição de competências, assegurando meios de arrecadação de recursos financeiros. Ensina José Artur Lima Gonçalves:

Este instrumento financeiro é composto por dois mecanismos técnicos: i) parcela rígida e incommunicável de competência tributária impositiva, e ii) parcela igualmente rígida de participação no produto da arrecadação global de impostos.

Para que haja a federação, necessário que o Estado crie mecanismos para que se promova a autonomia dos entes. Daí porque “a própria Constituição entregou a cada um destes entes federados um instrumento financeiro, que

viabiliza a obtenção dos recursos necessários ao seu regular funcionamento”.¹⁶⁷

Uma forma de garantir a autonomia é a repartição das competências, que foi delimitada de forma rígida, de modo que o legislador infraconstitucional não pode alterar o feixe das competências já discriminado na Constituição Federal, “pois afetados estariam os princípios da Federação e da autonomia municipal, estabelecidos na própria Constituição”.¹⁶⁸

Buscam os entes fundamento de validade para o exercício da competência tributária na Constituição, que estabeleceu campos de atuação. E norma que, ainda que indiretamente, viole o pacto federativo, levando à desigualdade dos entes políticos, deve ser expulsa do sistema.

Não pode o legislador fazer uso de sua competência tributária para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico sem os parâmetros constitucionais. Exercer a competência tributária indevidamente, sem a observância do critério da finalidade na criação de uma contribuição interventiva é produzir norma que afeta o equilíbrio do pacto federativo.

Se não a União exerce sua competência tributária sem respeito ao critério finalístico, instituirá verdadeiro imposto sob a denominação de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Não havendo finalidade específica de intervir no domínio econômico, o valor arrecadado também será desviado de sua finalidade, pois se não há intervenção para ser custeada, o valor da contribuição será destinado aos

¹⁶⁷ LIMA GONÇALVES, José Artur. Contribuições de intervenção. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, p. 295.

¹⁶⁸ Idem, ibidem, p. 298.

gastos gerais do Estado. Fato que é próprio do regime jurídico dos impostos. E instituindo imposto “maquiado” de contribuição, não haverá a repartição de receitas, prevista na Constituição Federal. Violação, portanto, da autonomia dos entes políticos.

5.6 Princípio republicano

Prescreve o parágrafo único do artigo 1º da Constituição Federal que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

O verdadeiro detentor do poder é o povo, não podendo os representantes agir fora do limite por aquele traçado. O Professor Geraldo Ataliba assim descreve:

A República, tal como plasmada pelos sucessivos constituintes brasileiros, traduz-se num conjunto de instituições cujo funcionamento harmônico visa a assegurar, da melhor maneira possível, a eficácia de seu princípio básico, consistente na soberania popular.¹⁶⁹

A permissão de o legislador atuar, instituindo tributos, é dada pelo cidadão. Razão pela qual não podem os seus representantes agir fora do campo de atuação traçado na Constituição Federal. Ligado ao princípio republicano, o princípio do consentimento evidencia o fato de que o legislador é apenas representante do cidadão, que consentiu acerca da tributação, mas dentro dos parâmetros constitucionais estabelecidos.

O Professor José Artur Lima Gonçalves, esclarece que o princípio republicano “impõe a integral submissão ao princípio da legalidade, não como

¹⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 89.

limitação formal, mas sim como garantia inerente à realidade normativa que decorre da vontade e do consentimento do cidadão”.¹⁷⁰

Trata-se de princípio que deve ser tomado como base para a interpretação das normas tributárias. Junto com o princípio federativo, forma um verdadeiro limite para a tributação. Não pode o legislador produzir norma tributária que direta ou indiretamente viole a própria permissão de atuar dada pelo detentor do poder.

O legislador somente pode instituir tributo previsto na sua faixa de competência. No caso da contribuição de intervenção no domínio econômico o cidadão outorgou a competência para a União produzir norma padrão instituidora se observado o critério da finalidade específica de intervir no domínio econômico. Ausente tal critério, estará o legislador atuando fora dos limites traçados pelo cidadão.

5.7 Princípios gerais da ordem econômica

O Título VII da Constituição Federal trata da Ordem Econômica e Financeira, e seu Capítulo I trata dos princípios gerais da atividade econômica. Prescreve o artigo 170:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I – soberania nacional;
- II – propriedade privada;
- III – função social da propriedade;
- IV – livre concorrência
- V – defesa do consumidor;

¹⁷⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. Tributação, liberdade e propriedade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, 2008, p. 248.

VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
VII – redução das desigualdades regionais e sociais;
VIII – busca do pleno emprego;
IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.
Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Sob a denominação “Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica”, previsto no primeiro capítulo do Título VII da Constituição, o legislador veiculou no artigo 170 os princípios econômico-constitucionais. Não significa que apenas tais princípios devem ser observados. Contudo, necessariamente a atuação do Estado deve estar pautada nos princípios ali prescritos.

No caso da contribuição de intervenção no domínio econômico, estará o Estado agindo em esfera do particular, o domínio econômico em sentido estrito, razão pela qual deverá agir pautado nos princípios relativos à ordem econômica.

Ensina José Artur Lima Gonçalves que “(...) toda espécie de ato relacionado à ordem econômica, seja por parte do Estado, seja pelos particulares, deve estar pautada pela principiologia prescrita pelo artigo 170 da Constituição”.¹⁷¹

E explica o Professor André Ramos Tavares que “estes princípios perfazem um conjunto cogente de comandos normativos, devendo ser

¹⁷¹ GONÇALVES, José Artur Lima. Contribuições de intervenção. In: ROCHA, Valdir Oliveira de (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7, 2003, p. 292.

respeitados e observados por todos os ‘Poderes’, sob pena de inconstitucionalidade do ato praticado ao arrepio de qualquer deles”.¹⁷²

A ordem econômica assegurada pela Constituição, que garante a livre iniciativa, atrelada à livre concorrência, também preserva a valorização do trabalho humano. Assim, apesar de resguardar a liberdade do particular, a Constituição protege os valores do trabalho humano, fator de equilíbrio da atividade econômica.

Compreendo a livre iniciativa:

Não apenas a liberdade econômica, ou liberdade de desenvolvimento de empresa, mas englobando e assumindo todas as demais formas de organização econômicas, individuais ou coletivas, como a cooperativa (art. 5º, XVIII, e art. 174, §§ 3º e 4º), e a própria liberdade contratual e comercial.¹⁷³

O princípio da livre iniciativa assegura ao cidadão o direito de não sofrer intervenção estatal em sua atividade econômica senão quando por previsão legal, nos estritos permissivos constitucionais, e de forma que não anule a atividade econômica.

Constitui-se no Estado Democrático brasileiro uma ordem econômica em que vigora a iniciativa privada, cabendo ao Estado intervir apenas em casos específicos.

A livre iniciativa é permitida dentro dos parâmetros legais. Não pode o cidadão desenvolver atividade econômica de forma que anule demais princípios assegurados no ordenamento jurídico. O equilíbrio entre livre iniciativa, valores sociais, valorização do trabalho humano é essencial.

¹⁷² TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006, p. 128.

¹⁷³ Idem, *ibidem*, p. 239.

A justiça social assegura que a atividade econômica seja desenvolvida com o objetivo de “implemento das condições de vida de todos até um patamar de dignidade e satisfação, com o que o caráter social da justiça é-lhe intrínseco”.¹⁷⁴

Pra assegurar o equilíbrio de valores, além de veicular o princípio da livre iniciativa, o valor do trabalho humano e estabelecer a busca pela justiça social no próprio caput do artigo 170, o legislador trouxe, ainda, em nível constitucional, outros princípios que devam ser observados na proteção e desenvolvimento da ordem econômica.

Atividades desenvolvidas pelos particulares e pelo Estado devem preservar a soberania nacional, princípio previsto no inciso I do artigo 170, garantindo sua manutenção. Não pode haver atividade que direta ou indiretamente atente contra a soberania. Razão pela qual algumas atividades são exercidas pelo próprio Estado ou, quando pelo particular, sofrem intensa fiscalização estatal. Além de o Estado adotar medidas de incentivo à economia nacional.

A consagração desse princípio não significa a adoção por parte do constituinte de uma atitude de xenofobia em relação ao capital estrangeiro. Ao nosso sentir, a preocupação do dispositivo é em incrementar a realização de políticas econômicas que busquem tornar viável a participação dos agentes econômicos nacionais perante a comunidade internacional.¹⁷⁵

A garantia da propriedade privada é assegurada na ordem constitucional. Prevista no inciso II do artigo 170, a propriedade privada será assegurada pelo Estado se atendido o princípio da função social da propriedade, previsto no

¹⁷⁴ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006, p. 131.

¹⁷⁵ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 76.

inciso III. Verdadeira ponderação de valores econômicos e sociais. Trata-se de mecanismo que colabora para o desenvolvimento da justiça social, uma vez que o Estado assegura a propriedade privada daquele que faz o seu bom uso.

A livre concorrência pressupõe a livre iniciativa. Prevista no inciso IV do artigo 170, assegura o tratamento igualitário do Estado dado aos particulares, vedando concessão de privilégios tributários infundados e o tratamento desigual entre aqueles que se apresentam em iguais condições. E ensina Luís Eduardo Schoueri que “também foi a preocupação com a livre concorrência que moveu o constituinte derivado a inserir no texto constitucional o art. 146-A, autorizando a lei complementar a ‘estabelecer critérios especiais de tributação, como o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência’”.¹⁷⁶

O inciso V do artigo 170 garante que ordem econômica deverá estar pautada na defesa do consumidor. Não pode o Estado permitir que atividades sejam desenvolvidas sem observância de normas de proteção ao consumidor, que em situação de desigualdade frente ao produtor e fornecedor, pode sofrer abusos em razão da situação de desequilíbrio da relação.

A defesa do meio ambiente, previsto no artigo 170, VI, tem ligação direta com o próprio desenvolvimento econômico. A sua proteção cabe tanto ao poder público como aos particulares. E, deve o Estado intervir, criando incentivos e desincentivos de condutas em prol do meio ambiente, bem como fiscalizando a atuação da atividade privada. Pode ainda intervir para incentivar a própria atividade, desde que garantido o desenvolvimento sustentável.

No inciso VII do artigo 170 da Constituição está prevista a redução de desigualdades regionais e setoriais. Tal princípio está relacionado com um dos objetivos da República, previstos no artigo 3º da Constituição, que é a

¹⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 95.

erradicação da pobreza. “Em matéria tributária assume importância o princípio referido quando, por exemplo, excepcionando o princípio da uniformidade da tributação, de que trata o art. 151 da Constituição Federal, admite ‘a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País’”.¹⁷⁷

Atrelada ao princípio da valorização do trabalho humano e à justiça social está a busca pelo pleno emprego, princípio inserido no artigo 170 da Constituição Federal, no inciso VIII. O Estado pode atuar fiscalizando as atividades privadas, de forma que garanta a observância da contratação de mão de obra dentro dos requisitos impostos pela lei, assegurando os direitos do trabalhador. Pode também criar incentivos para que os setores das atividades econômicas tenham a constante intenção efetivar a contratação, gerando empregos, que alcançará o princípio da busca da redução das desigualdades regionais e sociais.

Por fim, o inciso IX traz a previsão do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. A Constituição, em outros dispositivos, também se preocupou no tratamento diferenciado dado às empresas de pequeno porte. E reforçou tal proteção no artigo específico dos princípios da ordem econômica. Isso porque para que o Estado assegure a livre concorrência, deve tratar de forma diferenciada aqueles que concorrem em situação de desigualdade.

Nota-se que o legislador não detém um “cheque em branco”, em que é permitido instituir a contribuição de intervenção no domínio econômico sem parâmetro algum. Deve a instituição da contribuição interventiva se mostrar

¹⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 99.

necessária para o desenvolvimento econômico, estando o tributo atrelado aos princípios da ordem econômica, previstos na Constituição Federal.

Com base na interpretação de todo o Capítulo I, do Título VII, da Constituição, relativo à ordem econômica, o Professor Paulo Ayres Barreto conclui:

Essa intervenção deverá observar as diretrizes postas pela Constituição Federal no capítulo dedicado à ordem econômica, quais sejam: (i) respeito à livre iniciativa (art. 170); preservação à livre concorrência (art. 170, IV); (iii) planejamento indicativo para o setor privado (art. 174).¹⁷⁸

A contribuição interventiva é meio de atuação estatal para incentivar a atividade dos particulares quando existir no mundo dos fatos situação que autoriza a intervenção. Não pode a União, instituir o tributo para alcançar finalidades que são deveres próprios do Estado.

Deve a instituição da contribuição interventiva se mostrar necessária para o desenvolvimento econômico, estando o tributo atrelado aos princípios de ordem econômica, relativos especificamente ao domínio econômico.

¹⁷⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 114.

A CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

6.1 A Contribuição como instrumento de intervenção

Espécie tributária prevista na Constituição Federal, a contribuição interventiva possui a peculiaridade do critério constitucional para sua instituição, qual seja, o critério finalístico da própria intervenção estatal no domínio econômico.

De competência da União, pode o legislador se utilizar de materialidades próprias dos impostos de seu âmbito de atuação, devendo observar, por exigência constitucional, o critério da finalidade específica, sob pena de desvirtuamento do exercício da competência tributária.

Assim, deve o legislador se atentar para o devido uso da autorização constitucional para a instituição da contribuição interventiva, veiculando enunciados de acordo com os ditames constitucionais, bem como intervir no campo escolhido sem que haja violação dos princípios relativos à ordem econômica.

As contribuições de intervenção “são tributos, espécie do gênero contribuições especiais, instituídas com o propósito de custear a intervenção da União no domínio econômico”.¹⁷⁹ Afirmar que contribuição interventiva serve de instrumento para a atuação do Estado no domínio econômico não

¹⁷⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 225.

significa dizer que a mera instituição do tributo constituiu a intervenção. A instituição do tributo não é por si só instrumento de intervenção. Entretanto, tal posição não é pacífica na doutrina.

O Professor Hugo de Brito Machado entende que:

A própria contribuição, em si mesma, há de ser um instrumento de intervenção, vale dizer, há de ter função tipicamente extrafiscal, função de intervenção no domínio econômico, e os recursos com a mesma arrecadados devem ser destinados especificamente ao financiamento da atividade interventiva.¹⁸⁰

O Professor Marco Aurélio Greco defende que a intervenção pode ocorrer de duas maneiras. “A contribuição de intervenção pode assumir a função de instrumento de custeio de despesas para que a intervenção se viabilize, ou ela própria pode ser o instrumento da intervenção”.¹⁸¹ E em razão desse entendimento, Greco sustenta que nem sempre o valor arrecadado a título de contribuição interventiva estará vinculado à despesa específica da União.

No mesmo sentido é o entendimento do Professor Estevão Horvath. Explica que é a finalidade da contribuição que estabelece o destino do produto arrecadado. As contribuições de intervenção no domínio econômico “têm o produto de sua arrecadação *constitucionalmente destinado* ao financiamento da atuação interventiva (ou serve como a própria intervenção)”.¹⁸² No caso de a própria cobrança ser instrumento de atuação estatal seria “a única exceção à

¹⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 85.

¹⁸¹ GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 27.

¹⁸² HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 45.

regra de que a destinação da arrecadação de uma contribuição deve ir para a finalidade para qual ela foi instituída”.¹⁸³

Entendimento parecido é sustentado pelo Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta ao afirmar também que existem duas modalidades de intervenção por meio de instituição das contribuições interventivas. “A contribuição pode ser destinada ao custeio dos gastos desenvolvidos pelo Estado para interferir no domínio econômico, bem como pode constituir no próprio instrumento da intervenção”.¹⁸⁴ E em relação à modalidade que consiste na mera tributação como intervenção, sustenta que “a arrecadação deve também vincular-se a essa atividade, devendo ser dirigida ao orçamento da União”.¹⁸⁵

O Professor André Ramos Tavares critica a instituição do tributo como meio de intervenção e entende ser proibida a “intervenção em branco”.¹⁸⁶ Não pode a União instituir o tributo como forma de intervir.

Não se trata a contribuição interventiva de um imposto cujo legislador realiza função extrafiscal. Trata-se de tributo dotado de critério constitucional da finalidade específica. Por força de dispositivo constitucional devem as contribuições preencher o requisito da finalidade atrelada à destinação específica do produto de arrecadação.

¹⁸³ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 78.

¹⁸⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 169.

¹⁸⁵ Idem, *ibidem*, p. 169.

¹⁸⁶ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006, p. 345-346.

Caso fosse possível instituir contribuição de intervenção no domínio econômico cuja cobrança por si fosse meio de intervir não haveria que se falar em destinação específica do produto de arrecadação. A instituição da contribuição interventiva serve como instrumento de atuação estatal. Ou seja, o valor arrecadado é fonte de custeio da intervenção. “O produto da tributação por meio de contribuição deve ser revertido, obrigatoriamente, para o atendimento da finalidade específica do tributo”.¹⁸⁷

Não servindo o produto da arrecadação como fonte para o custeio da intervenção, estaria descaracterizada a contribuição interventiva. Isso porque associada à finalidade está a norma da específica destinação. Caso seja aceita a tese da simples instituição do tributo como meio de intervenção no domínio econômico, estar-se-ia afirmando que o destino do produto da arrecadação seria irrelevante, insustentável na atual ordem constitucional.

Ao tratar das contribuições previstas no artigo 149 a Professora Fabiana Del Padre Tomé, explica:

O constituinte também prescreve, expressamente, que referidas contribuições hão de servir como instrumento de atuação da União nas respectivas áreas. Quer dizer que não basta a instituição da contribuição pretendendo alcançar um dos fins constitucionalmente previstos; é imprescindível que haja a efetiva destinação desses tributos, de modo que instrumentalizem a atuação estatal para a consecução da mencionada finalidade.¹⁸⁸

¹⁸⁷ CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições especiais e sua destinação**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 99.

¹⁸⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SOUZA, Priscila de (coords.). **V Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 311.

De forma que “o volume arrecadado deve ser aplicado na finalidade”.¹⁸⁹ A cobrança do tributo é o meio de se obter recursos para que o Estado realize a efetiva intervenção. A mera instituição da contribuição como meio de intervir aniquila a norma da destinação específica, fato que afeta a finalidade, invalidando a cobrança do tributo.

6.2 As hipóteses de intervenção no domínio econômico por meio da contribuição interventiva e o alcance semântico da expressão “domínio econômico”

Imprescindível para a compreensão do instituto da contribuição de intervenção no domínio econômico é a análise do que seja o domínio econômico, qual o âmbito de possível atuação estatal por meio da contribuição interventiva.

A “ordem econômica” está prevista no Título VII da Constituição Federal de 1988. Se prevista no âmbito do ordenamento, está inserida no sistema jurídico, pertence ao mundo do dever-ser. Fatos sociais econômicos, portanto, tornaram-se relevantes para o direito positivo no momento em que o legislador criou a realidade jurídico-econômica. Vale lembrar ainda que “ordem econômica” é expressão ambígua, utilizada ainda pela doutrina para fazer referência ao mundo social das atividades econômicas.

Define-se a ordem econômica, segundo Eros Roberto Grau:

Conjunto de princípios jurídicos de conformação do processo econômico, desde uma visão macrojurídica, conformação que se opera mediante o condicionamento da atividade econômica a determinados fins políticos do Estado.

¹⁸⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 95.

Assegura a ordem jurídica o sistema econômico capitalista. O capitalismo, segundo André Ramos Tavares, é “o sistema econômico no qual as relações de produção estão assentadas na propriedade privada dos bens em geral, especialmente dos de produção, na liberdade ampla, principalmente de iniciativa e de concorrência e, conseqüentemente, na livre contratação de mão-de-obra”.¹⁹⁰

Prescreve o artigo 1º da Constituição Federal como fundamento da República a livre iniciativa, associada aos valores sociais do trabalho. O Estado, contudo, não permanece inerte diante das atividades dos particulares. “A *ordem econômica liberal* é substituída pela *ordem econômica intervencionista*”.¹⁹¹

A previsão de enunciados relativos à ordem econômica não significa afirmar que o direito cria a realidade econômica. Apenas produz o legislador enunciados para regular as atividades. O direito positivo, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho,¹⁹² ao explicar “a trajetória do dever-ser até o ser da conduta”, não toca a realidade do mundo social. O agente produtor de normas constrói os enunciados de forma a estimular que os comandos normativos sejam obedecidos. Que é diferente de afirmar que o direito consiga criar a realidade econômica. É o que explica Tácio Lacerda Gama:

Sob esse ponto de vista, o sistema econômico não determina diretamente como o sistema jurídico deve operar, da mesma forma que o direito não determina as relações econômicas. O direito percebe as demandas da realidade econômica, porém sua única forma de atuar é por meio da produção de mais

¹⁹⁰ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006, p. 35.

¹⁹¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 74.

¹⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 14-15.

direito – normas – nunca por meio da produção de realidade econômica.¹⁹³

Ingressar na esfera de outrem é intervir. “A *intervenção*, pois, na medida em que o vocábulo expressa, na sua conotação mais vigorosa, precisamente *atuação em área de outrem*”.¹⁹⁴ Vale ressaltar que intervir significa ingerir. Ninguém intervém naquilo que já é seu. Assim, não pode a União intervir nas atividades que a ela já pertencem. Explica Luís Eduardo Schoueri que “intervir necessariamente significa o Estado ingressar em área que originalmente não lhe foi cometida”.¹⁹⁵

Se intervir é ingressar na esfera alheia, no caso de o Estado realizar a prestação de serviço público, estará agindo no seu próprio âmbito de atuação, logo não estará intervindo. Isso porque “*intervenção expressa atuação estatal em área de titularidade do setor privado*”.¹⁹⁶ Para delimitar o campo do domínio econômico deve o intérprete afastar as atividades denominadas de “serviços públicos”.

O domínio econômico se contrapõe ao domínio público, que é o campo de abrangência das atividades estatais. E, no campo de atuação estatal, não cabe intervenção por meio da contribuição.

¹⁹³ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 237.

¹⁹⁴ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93.

¹⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43.

¹⁹⁶ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93.

Conforme ensina Eros Roberto Grau¹⁹⁷ a “atividade econômica” é gênero, que comporta as espécies atividade econômica em sentido estrito e serviço público. O Estado somente poderá realizar intervenção na “atividade econômica em sentido estrito”, âmbito próprio das atividades privadas.

Descreve o Professor Luís Eduardo Schoueri que:

O Domínio Econômico há de ser compreendido como aquela parcela da atividade econômica em que atuam agentes do setor privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios.¹⁹⁸

Criador de sua realidade, o Direito veicula o que o Estado estabelece como serviço público. Ensina a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro que serviço público “é toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público”.¹⁹⁹

E o serviço público “não estará, então na essência da atividade, mas na determinação constitucional ou legal de assim ser, sem embargo do substrato material sobre que ela recairá”.²⁰⁰ Assim, produzindo-se norma que prescreva a atividade como serviço público, assim será até que outra norma desconstitua tal situação.

¹⁹⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 123.

¹⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43.

¹⁹⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Curso de direito administrativo**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 107.

²⁰⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008, p. 55.

Ensina o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

(...) Quando o ordenamento normativo determina ao Estado a prestação de determinada atividade que ofereça ao indivíduo e a toda a coletividade uma prestação materialmente fruível, está-se diante de um serviço público. A noção é política, na medida em que vem definida em texto normativo. Não fica ao alvedrio do jurista decidir o que é o serviço, bastando identificar traços diferenciais de outras atividades prestadas pelo Estado.²⁰¹

Mas nem todo serviço realizado pelo Estado se trata de prestação de serviço público. Isso porque o Estado pode prestar serviço público ou exercer atividade em regime de monopólio ou atuar em igualdade com demais particulares.

O Professor Celso Antônio Bandeira de Mello²⁰² explica que a Constituição Federal estabeleceu aqueles serviços que são obrigatoriamente serviços públicos. Em âmbito federal, há o serviço postal e o Correio Aéreo Nacional, previstos no artigo 21, X, da Constituição Federal, bem como os serviços previstos nas letras *a* a *f* do inciso XII do artigo 21 da Constituição. Além dos serviços relativos à seguridade social (artigo 194), serviços de saúde (artigo 196), de assistência social (artigo 203) e de educação (artigos 205 e 208).

Não significa dizer que todos os serviços arrolados como obrigatórios do Estado fiquem excluídos do campo de atuação dos particulares.

Existem os serviços públicos não privativos, que podem os particulares os exercer, independentemente de concessão do Estado. E, sustenta o Professor Bandeira de Mello que a Constituição veiculou quatro espécies de

²⁰¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008, p. 59.

²⁰² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 681.

serviços públicos não privativos. São eles: serviços de saúde, de educação, de previdência e de assistência social. Tais serviços, exercidos pelos particulares, no campo da exploração da atividade econômica, não serão serviços públicos.

Os serviços não privativos, quando explorados pelos particulares, estarão submetidos a condições impostas pelo Estado e pelo rígido poder de fiscalização, em razão de se tratar de atividades de interesse público. “Forçoso concluir que o ingresso da iniciativa privada em tais campos não significa que estarão descaracterizados da categoria de ‘serviço público’ quando protagonizados pelo Estado sob regime peculiar”.²⁰³ Quando prestados pelos particulares ficará configurado o denominado “serviço público impróprio”.

Quatro são espécies de serviços públicos, nas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello.²⁰⁴ Os serviços de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, em âmbito nacional, são aqueles previstos no artigo 21, X, da Constituição, em que se prescreveu compete à União *manter o serviço postal e o correio aéreo nacional*, sem estabelecer a possibilidade de sua prestação mediante concessão, autorização ou permissão. Há os serviços que o Estado tem obrigação de prestar e obrigação de conceder. São os serviços de radiofusão sonora (rádio) ou de sons e imagens (televisão). Prescreve o artigo 223 da Constituição: “compete ao Poder Executivo outorgar e renovar concessão, permissão e autorização para o serviço de radiofusão sonora e de sons e imagens, observado o princípio da complementaridade dos sistemas privado, público e estatal”.

²⁰³ GROTTI, Dinorá Adelaide Musseti. **Serviço público e a Constituição brasileira de 1988**. Coleção Temas de Direito Administrativo. n. 6. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 98.

²⁰⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 682-689.

Constam ainda na ordem jurídica os serviços que o Estado tem obrigação de prestar, mas sem exclusividade. Está vedado ao Estado permitir que os serviços sejam prestados exclusivamente por terceiros. São os seguintes serviços: de educação, de saúde, de previdência, de assistência, de radiofusão sonora e de sons e imagens. Por fim, os serviços que o Estado não é obrigado a prestar, mas, não os prestando, terá de promover-lhes a prestação mediante concessão, permissão ou autorização. Especificamente aqueles previstos no artigo 21, XI e XII, da Constituição Federal, pode o Estado prestar tais serviços ou conceder, autorizar ou permitir sua prestação. Isso porque o os incisos XI e XII do artigo 21 da Constituição estabeleceu “obrigação de prestar ou obrigação de promover prestação”. Assim, não pode o Estado se omitir. Deve prestar o serviço ou promover sua prestação.

O Professor Roberto Ferraz entende que:

Em síntese, o primeiro pressuposto de imposição das contribuições de intervenção no domínio econômico consiste na efetiva intervenção do Estado em setor econômico privado, com clara identificação do grupo intervindo, cuja atividade deverá pertencer a esse setor privado, originalmente ou mediante concessão, permissão ou autorização.²⁰⁵

Em que pese o entendimento do autor, entendemos que atividade prestada pelo particular mediante concessão e permissão se trata de serviço público, logo não é passível de intervenção por meio da contribuição. Tal entendimento se dá com base no artigo 175 da Constituição Federal, que prescreve: “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão o permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”.

²⁰⁵ FERRAZ, Roberto. Pressupostos de Imposição das CIDEs – critérios constitucionais de validade para Instituição das CIDEs. **Revista de Estudos Tributários** n. 34:141, Assunto Especial, nov./dez. 2003.

Para ser possível a intervenção estatal por meio da contribuição, além de outros requisitos, necessária a delimitação do campo de atuação. E na esfera em que há prestação de serviço mediante concessão ou permissão trata-se de esfera em que há prestação de serviço público. Também não há que se falar em instituição da contribuição para o Estado intervir em campo de monopólio. Isso porque o monopólio já constitui forma de intervenção, porém na forma direta, por absorção.

Em relação ao serviço público impróprio, com base nos ensinamentos da Professora Dinorá Adelaide Musseti Grotti²⁰⁶ e da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro,²⁰⁷ sustentamos não se tratar de serviços públicos. Em relação à atuação estatal, são os serviços públicos impróprios “apenas por ele autorizados, regulamentados e fiscalizados; eles correspondem a atividades privadas e recebem impropriamente o nome de serviços públicos, porque atendem a necessidades de interesse geral (...)”.²⁰⁸

Apesar de denominado de serviço público, ainda que acompanhado do termo “impróprio”, tais serviços não se enquadram no rol dos serviços públicos. Satisfazem necessidades coletivas, mas cabe ao Estado apenas regulamentá-los. Explica a Professora Dinorá Grotti:

Enquanto no denominado serviço público próprio o titular é o Estado, no serviço público impróprio ou virtual o titular é o particular. Podem ser citados como exemplos de atividades

²⁰⁶ GROTTI, Dinorá Adelaide Musseti. **O serviço público e a Constituição brasileira de 1988**. Temas de Direito Administrativo. n. 6. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 119-126.

²⁰⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 109.

²⁰⁸ Idem, ibidem, p. 109.

assim consideradas as de táxis, farmácias, ensino privado etc.²⁰⁹

E conclui a autora que “todas atividades consideradas pela doutrina como serviços públicos impróprios, objetivos ou virtuais, não são verdadeiros serviços públicos porquanto em nenhuma delas há *publicatio* da atividade (reserva de titularidade a favor do Estado), nem se exige, a rigor, concessão (...)”.²¹⁰ É o entendimento da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, que descreve que “na realidade, essa categoria de atividade denominada de serviço público impróprio não é serviço público (...)”.²¹¹

O Professor Eros Roberto Grau realiza a distinção de serviços públicos privativos e serviços públicos não privativos. Explica:

Assim, o que torna os chamados serviços públicos não privativos distintos dos privativos é a circunstância de os primeiros poderem ser prestados pelo setor privado independentemente de concessão, permissão ou autorização, ao passo que os últimos apenas poderão ser prestados pelo setor privado sob um desses regimes.²¹²

O Professor, ao falar dos serviços públicos não privativos, trata dos serviços realizados sob regime privado, mas que são de interesse público. Por ser atividade própria do particular não precisa de concessão e permissão, uma vez que o Estado só concede algo que pertence ao seu campo de atuação. Já os serviços públicos privativos são aqueles que o Estado elegeu para si como de sua competência, ainda que os realizem por meio de concessão ou permissão.

²⁰⁹ GROTTI, Dinorá Adelaide Musseti. **O serviço público e a Constituição brasileira de 1988**. Coleção Temas de Direito Administrativo. n. 6, 2003, p. 121.

²¹⁰ Idem, *ibidem*, p. 126.

²¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 109.

²¹² GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 124.

O artigo 175 da Constituição Federal estabelece que “incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”. E o artigo 21 da Constituição no inciso XII, estabelece, em relação aos serviços previstos nas alíneas *a* a *f*, que compete à União os “explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão”. No artigo 223, CF, ao tratar o legislador do serviço de radiofusão sonora e sons e imagens, também veiculou a expressão “autorização”, ao lado da “concessão” e “permissão”.

A expressão “autorização administrativa” é polissêmica. Pode designar a permissão pela Administração de exercício de atividade pelo particular, que necessita do consentimento do Poder Público. É o próprio exercício do poder de polícia. Pode também designar a faculdade estatal em permitir o uso particular de bem público, que é o caso de autorização de uso. Ou, refere-se a uma delegação de serviço público, mas apenas em casos excepcionais, para que em caráter de precariedade, o particular exerça um serviço público em situação emergencial.

Algumas interpretações podem ser dadas em razão da previsão do termo “autorização”, que aparece em alguns dispositivos que tratam dos serviços públicos. O artigo 175 da Constituição teria deixado de mencionar a “autorização” entre as modalidades de delegação de serviço público; ou a “autorização” foi introduzida erroneamente para delegar serviço público, indo de encontro com o artigo 175; ou, veiculando o artigo 21 a autorização e o 175 apenas a concessão e permissão, significaria que alguns dos serviços previstos

no artigo 21, incisos XI e XII, e artigo 223, poderão ser prestados em regime de direito privado.²¹³

Entendemos que o artigo 175 estabeleceu que o serviço público poderá ser exercido pelo Estado diretamente ou sob concessão e permissão. Na autorização, “não se aplicam nem os princípios inerentes à prestação de serviços públicos nem as prerrogativas públicas”.²¹⁴

É o entendimento de Fernando Herren Aguillar, que entende o regime de autorização não é compatível com o regime dos serviços públicos.²¹⁵ Exemplo seria o caso do inciso VI, do artigo 21 da Constituição que prescreve compete à União “autorizar e fiscalizar a produção e o comércio de material bélico”. Trata-se do exercício do poder de polícia.

No julgamento do Adicional de Tarifa Portuária, RE 218-061-5, em que se discutiu a sua inconstitucionalidade, foi debatido se a exploração dos portos seria atividade própria do Poder Público ou atividade relativa ao particular.

O Ministro Ilmar Galvão:

Não se trata de serviço público ínsito à soberania do Estado e prestado no interesse da comunidade. Nenhum dos serviços elencados no inciso XII possui tais características. São atividades econômicas que, por revestidas de interesse público, a CF incumbiu à União autorizando-a a explorá-las diretamente ou por via de empresa privada (e não prestá-la). É

²¹³ GROTTI, Dinorá Adelaide Musseti. **O serviço público e a Constituição brasileira de 1988**. Coleção Temas de Direito Administrativo n. 6. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 163.

²¹⁴ Idem, ibidem, p. 169.

²¹⁵ AGUILLAR, Fernando Herren. **Controle social de serviços públicos**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 138.

possível que um serviço submetido ao regime de concessão seja mantido por contribuição interventiva.²¹⁶

Entendemos que os serviços prestados por meio de concessão e permissão são serviços públicos e os que apenas são autorizados pelo Estado são atividades próprias dos particulares. Conforme já fixado, a autorização ocorre em razão do próprio poder de polícia ou há autorização para particular fazer uso de bem público.

A exploração de portos trata-se de atividade privada, que durante algum tempo foi explorada pelo regime de monopólio da União. Com a abertura do monopólio, os particulares passaram a explorar o referido serviço, mediante autorização estatal.

Está previsto na Constituição, no artigo 21, XII, *f*, a competência da União para a exploração de portos marítimos, fluviais, lacustres, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão. A Lei 8.630/1993 prevê a exploração pela União de forma direta ou mediante concessão, bem como autorizar a exploração de instalações portuárias de uso privativo.

O diploma legal em questão admitiu, paralelamente à modalidade de terminal de uso público, duas outras modalidades de uso privativo, mediante contrato de arrendamento: o exclusivo, para movimentação de carga própria, e o misto, envolvendo cargas próprias e de terceiros. A lei dos Portos visa, portanto ampliar a estrutura portuária brasileira, buscando captar recursos junto à iniciativa privada.²¹⁷

²¹⁶ RE 205.193-4-RS.

²¹⁷ GROTTI, Dinorá Adelaide Musseti. **O serviço público e a Constituição brasileira de 1988**. Coleção Temas de Direito Administrativo, n. 6. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 195.

Isso porque os serviços previstos no rol do inciso XII do artigo 21 são serviços que e o Estado não é obrigado a prestar, mas, não os prestando, terá de promover-lhes a prestação mediante concessão, permissão ou autorização.

Com a diferenciação entre serviço público e atividade privada, além das definições de serviço público próprio e serviço público impróprio, é possível continuarmos o percurso do estudo sobre o domínio econômico.

A intervenção estatal pode ocorrer de forma direta e de forma indireta. No caso da intervenção direta, o Estado explora a atividade econômica. Atua de maneira ativa na economia. Age como se particular fosse, atuando no domínio econômico produzindo bens ou prestando serviços, como agente econômico. Pode ocorrer na forma absorção ou na forma de participação. E no caso da intervenção indireta o Estado atua como agente normativo ou regulador de atividade econômica, por meio de direção ou por indução.²¹⁸

Eros Roberto Grau descreve:

Exploração de serviço e instalações nucleares de qualquer natureza e exercício de monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados seguramente não constituem serviço público. Trata-se, aí, de exploração, pelo Estado, de atividade econômica em sentido estrito, em regime de monopólio.²¹⁹

As atividades que são eleitas como de monopólios, previstas no artigo 177, são atividades que se não exercidas pelo Estado seriam próprias dos particulares. Permitindo o ente público que o particular exerça a atividade, há transferência para esfera privada, constituindo-se o denominado “domínio econômico”, passível de tributação por meio da contribuição interventiva.

²¹⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93.

²¹⁹ Idem, *ibidem*, p. 127.

Já na intervenção por participação, o Estado atua como agente econômico, concorrendo com os particulares. Consta o artigo 173 com a seguinte redação:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Neste caso a doutrina afirma que estaríamos diante de intervenção *no domínio econômico*. Trata-se de exploração de atividade econômica. E pela interpretação de tais enunciados constitucionais, conclui-se que a intervenção participativa estatal constitui exceção na ordem econômica brasileira, devendo o Estado atuar como agente econômico apenas nos casos previstos na Constituição, bem como nos casos das necessidades públicas de segurança nacional e interesse coletivo.

As atividades econômicas em sentido estrito, embora de titularidade do setor privado, podem, não obstante, ser exploradas pelo Estado. Isso poderá ocorrer tanto nas hipóteses enunciadas pelo art. 173 da Constituição – isto é, se a exploração direta, pelo Estado, for necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo – quanto nos quais tal tenha sido determinado pela própria Constituição. Por isso mesmo é que o aludido art. 173 dispõe: “Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta...”²²⁰

O § 1º do artigo 173 também veicula enunciados relativos à intervenção estatal na forma participativa. Assim estabelece:

A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços.

²²⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 127.

Em relação à intervenção indireta, o Estado atua, mas não de forma ativa. “Refere-se à cobrança de tributos, concessão de subsídios, subvenções, benefícios fiscais e creditícios e, de maneira geral, à regulamentação normativa de atividades econômicas, a serem primariamente desenvolvidas pelos particulares”.²²¹ Sendo a direção e a indução formas de intervenção indireta, Eros Grau explica que são formas de intervenção *sobre* o domínio econômico.

Como o Estado na forma indireta atuará expedindo normas para regular comportamentos, reduziremos a atuação na forma de direção e na forma de indução à expressão “ação normativa”. Prevê o artigo 174 da Constituição Federal a atuação normativa do Estado, reportando-se à atividade econômica no seu sentido amplo. Prescreve:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Apesar de o artigo citado veicular o termo “Estado”, no caso da instituição da contribuição interventiva, por determinação constitucional, a competência é da União apenas. E explica André Ramos Tavares:

Ora, a previsão refere-se a todas as entidades federativas, incluindo, portanto, Estados, Distrito Federal e Municípios. Mas dentro das possibilidades de intervenção ali consagradas (fiscalização, incentivo e planejamento), há de respeitar a competência exclusiva da União para criar contribuições de intervenção no domínio econômico. Ou seja, apenas a União

²²¹ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006, p. 55.

poderá praticar a intervenção utilizando-se da referida competência impositiva.²²²

Age o Estado como agente normativo e regulador, exercendo função de fiscalização, incentivo e planejamento. “O Estado edita normas jurídicas e fiscaliza o seu cumprimento. Esse é o meio de que dispõe para atuar conduzindo os negócios segundo os valores positivados na ‘ordem econômica’”.²²³

Podemos subdividir a competência normativa do Estado na sua atuação no domínio econômico no exercício da edição de normas gerais e abstratas e no exercício da fiscalização do seu cumprimento, denominados respectivamente de “fomento da atividade econômica” e “fiscalização da atividade econômica”.²²⁴

Por meio da função de fiscalização, o Estado intervém na economia, mas assim o faz por meio do exercício do poder de polícia. Trata-se o poder de polícia de “atividade da administração pública destinada a limitar o exercício da atividade dos particulares, adequando-a aos interesses encampados no sistema normativo”.²²⁵ E o seu custeio se dá por meio da cobrança de taxa e não da contribuição.

O fomento da atividade econômica pode ser subdividido em planejamento e incentivo da economia. Tácio Lacerda Gama descreve:

²²² TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006, p. 342.

²²³ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 247.

²²⁴ Idem, *ibidem*, p. 248.

²²⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008, p. 53.

No planejamento, veiculam-se, por meio de lei ordinária ou complementar, diretrizes para o desenvolvimento de determinado setor na economia. No incentivo, a atuação estatal é feito por meio de uma pessoa jurídica, ou fundo de recursos, criado especialmente para desenvolver um setor da economia.²²⁶

No caso da intervenção indireta por meio do planejamento, prescreve o artigo 174 que será apenas indicativo para o setor privado. Por planejamento entende-se “forma de ação racional caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explícita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos”.²²⁷

Sustenta o Professor Estevão Horvath que (...) “o que pode dar ensejo a uma contribuição interventiva é atuação do Estado na Economia mediante o planejamento”.²²⁸ Isso porque, conforme lições do autor, tudo que o Estado planejar para si refletirá, ainda que indiretamente, de forma fundamental para a economia do País. E conclui que “visto o planejamento na sua integridade (abrangendo, até mesmo, por exemplo, as funções de fiscalização, e incentivo), no seu conjunto de ações é que se chegará a formar o quadro de uma atuação de intervenção no domínio econômico”.²²⁹

Em que pese o argumento do autor, nos posicionamos no sentido de afastar a intervenção no domínio econômico por meio de planejamento realizando a instituição da contribuição interventiva, já que apenas indicativo para o setor privado.

²²⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 249.

²²⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 129.

²²⁸ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 80.

²²⁹ Idem, *ibidem*, p. 80.

Resta, portanto, a intervenção na modalidade incentivo. Por incentivo entende-se “o implemento de determinada atividade econômica pelo Estado. Esta continua sendo exercida pela iniciativa privada, mas benefícios ou vantagens concedidos pelo Estado incidem na autonomia dos particulares, guiando-a ao interesse público”.²³⁰

A União, respeitando os pressupostos constitucionais, somente poderá instituir a contribuição de intervenção para incentivar determinado ramo econômico. É a conclusão do Professor Tácio Lacerda Gama, que explica que a modalidade incentivo é “a única que se ajusta ao conceito de intervenção no domínio econômico para fins de instituição das contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal”.²³¹

Também é o entendimento de Paulo Ayres Barreto, que ao falar da intervenção na forma incentivo, explica: “estamos convencidos de que somente nesse campo é que há autorização constitucional para a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico”.²³²

Explica Fabiana Del Padre Tomé: “conclusão: qual é a intervenção no domínio econômico que autoriza a União a instituir uma CIDE? É essa atuação positiva de incentivo em determinado setor da economia”.²³³

²³⁰ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006, p. 345.

²³¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 255.

²³² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 116.

²³³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Contribuições. Mesa de Debates “B”. **Revista de Direito Tributário** 92:60-66. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

Não há que se falar em instituição de contribuição interventiva para fins de indução negativa, visando desestimular condutas. Tal atuação estatal somente seria possível se aceitássemos a mera instituição do tributo como forma de intervenção. Todavia, o valor arrecadado serve para o custeio da intervenção. E se há o objetivo de desestimular comportamentos, pode o legislador fazer uso de imposto com nítido caráter extrafiscal.

No caso da contribuição, o valor arrecadado custeará a intervenção no domínio econômico, que ocorrerá na modalidade incentivo.

6.3 O veículo introdutor

O artigo 149 da Constituição determina seja observado o disposto no inciso III do artigo 146 da Carta Maior.

Prescreve o artigo 146 da Constituição Federal:

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 pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso 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.

(Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)

A interpretação do artigo 146 da Constituição não é pacífica na doutrina. Divergências surgem em relação às normas gerais em matéria tributária.

Há autores que defendem ter a lei complementar três funções, que seriam dirimir conflito de competência; regular limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária. Esta corrente doutrinária é denominada de tricotômica. Sustenta Tácio Lacerda Gama, que “isso garantiria uniformidade para o exercício da competência tributária, facilitando a compreensão dos limites prescritos à criação de tributos”.²³⁴

O outro entendimento existente é no sentido de ter a lei complementar a função de tratar de normas gerais que versem sobre conflitos de competências e limitações constitucionais ao poder de tributar, denominada de visão dicotômica. O Professor Paulo de Barros Carvalho, ao tratar das normas gerais em matéria tributária explica: “são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”.²³⁵

A controvérsia aumenta em razão de existir a questão acerca da necessidade ou não de lei complementar para veicular enunciados sobre as contribuições interventivas.

O Professor Natanael Martins entende:

A Constituição Federal reclama, sim, a necessidade de prévia lei complementar dando os contornos gerais da CIDE (contribuição de intervenção no domínio econômico), permitindo, exatamente, a definição de seu perfil e,

²³⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 191-192.

²³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 372-373.

conseqüentemente, a sua distinção em relação aos demais tributos.²³⁶

Está prescrito no artigo 146, III, *a*, que cabe à lei complementar “*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*”.

Com base nas posições até agora firmadas no presente trabalho, entendemos que a lei complementar exigida no artigo 146 possui tríplice função. E sendo a contribuição de intervenção no domínio econômico espécie tributária autônoma, desnecessária a edição de lei complementar, exigência própria para os impostos.

Quando o constituinte, no artigo 149, faz referência ao artigo 146, III, CF, significa que o legislador, ao instituir as contribuições deve respeitar as normas gerais de direito tributário, previstas no Código Tributário Nacional.

A remissão do art. 149 significa serem aplicáveis às contribuições em exame as normas gerais atualmente existentes, veiculadas pelo CTN, bem como as que vierem a ser futuramente introduzidas no ordenamento por outras leis complementares, desde que compatíveis com as características essenciais das contribuições.²³⁷

O Supremo Tribunal Federal, analisando a necessidade de a norma padrão da contribuição ser introduzida por lei complementar, posicionou-se no sentido de não haver tal exigência constitucional. Vejamos.

²³⁶ MARTINS, Natanael. As contribuições ao FUST e ao FUTTEL. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção ao domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 353.

²³⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 24-25.

*Ementa: processual civil. Embargos de declaração opostos à decisão do relator: conversão em agravo regimental. Constitucional. Tributário. Contribuição: Sebrae: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Lei 8.029, de 12.04.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.05.2003. CF, art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. – Embargos de declaração opostos à decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. – As contribuições do art. 149, CF contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, CF, isso não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, CF, decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: CF, art. 154, I, *ex vi* do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: CF, art. 146, III, *a*. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, *RTJ* 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, *RTJ* 143/684. III. – A contribuição do Sebrae Lei 8.029/1990, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/1990 e 10.668/2003 é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do DL 2.318/86, Sesi, Senai, Sesc, Senac. Não se inclui, portanto, a contribuição do Sebrae no rol do art. 240, CF. IV. – Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º do art. 8º da Lei 8.029/1990, com a redação das Leis 8.154/1990 e 10.668/2003. V. – Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não provimento desse.*

(AI 518082 ED, Relator: Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, julgado em 17.05.2005, *DJ* 17.06.2005, p. 73 Ement. Vol. 02196-14, p. 2825)

As normas gerais de direito tributário disporão sobre os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos. Sendo os impostos tributos distintos das contribuições, a estas a regra não se aplica. E todos os enunciados previstos no Código Tributário Nacional pertinentes às contribuições interventivas a elas serão aplicáveis.

6.4 A vigência da contribuição interventiva

A intervenção no domínio econômico é a finalidade da contribuição objeto de estudo. O valor arrecadado com a instituição do tributo é destinado constitucionalmente para o custeio da atuação estatal. É o que determina a Constituição Federal, devendo a intervenção respeitar os princípios relativos à ordem econômica.

Se a ordem econômica pátria é pautada em um sistema capitalista, em que se admite a intervenção estatal para regular e incentivar a economia, a atuação do Estado na esfera do particular constitui uma exceção na ordem jurídica brasileira, uma vez que está assegurado o sistema em que se consagram os princípios da livre iniciativa e livre concorrência.

Assim, pode-se afirmar que um dos princípios da ordem econômica constitui-se na possibilidade de intervenção apenas quando necessária, em caráter de exceção.

No caso da intervenção por meio da criação da contribuição interventiva deve restar evidente uma situação fática que autorize a sua instituição. Trata-se de uma análise pré-jurídica do legislador, mas que deve ser feita, pois, conforme afirmado, na contribuição não basta o legislador construir uma hipótese normativa, dentro do âmbito de sua competência. Exige-se a observância do requisito da finalidade. E somente haverá a finalidade de intervir no domínio econômico se tal intervenção se mostrar necessária.

No âmbito de determinado grupo ou setor econômico deve haver uma situação em que mostre necessária a atuação do Estado. É o que o Professor Paulo Pimenta denomina de “motivo”. Explica:

Faz-se mister, também, a presença de um motivo, ou seja, de uma situação de fato que justifique a criação da contribuição,

a qual deva guardar relação de adequação com a finalidade escolhida. O motivo diz “por que” a exação é criada. A finalidade, o “pra que”.²³⁸

Para a válida cobrança de contribuição de intervenção no domínio econômico deve a União realizar estudo da viabilidade da sua instituição, sua real necessidade e se é o meio adequado para se alcançar a finalidade. Explica Luis Fernando Schuartz:

A instituição do tributo deve ser objetivamente adequada para a realização de finalidades (de direcionamento estratégico de variáveis econômicas e de destinação específica) as quais, por sua vez, deverão convergir na direção da efetivação dos objetivos na Constituição.²³⁹

Está fora do âmbito do direito positivo a análise de motivos que levam o legislador a instituir a contribuição de intervenção no domínio econômico. O estudo da necessidade e adequação da instituição da contribuição situa-se em plano que antecede o ato de enunciação do agente competente. Contudo, ainda que seja decisão política do legislador, os motivos repercutem no direito positivo em razão de a contribuição ser válida se atendido o critério finalístico. “Se não mais persistem os motivos, não há justificativa constitucional para sua permanência, porquanto a competência deixa de lhe assegurar legitimidade”.²⁴⁰

²³⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 19.

²³⁹ SCHUARTZ, Luis Fernando. Contribuições de intervenção no domínio econômico e atuação do Estado no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 54.

²⁴⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A CIDE – Tecnologia. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003.

O critério de finalidade da contribuição é exigência constitucional. “Assim, quando o artigo 149 da CF fala de intervenção suficiente para autorizar a instituição constitucionalmente legítima da contribuição de intervenção no domínio econômico, está condicionando a validade da norma tributária à efetiva caracterização da necessária intervenção”.²⁴¹ Se necessária, deve o Estado intervir durante lapso temporal suficiente à normalização do mercado.

O Professor Hugo de Brito Machado explica que “a intervenção não consubstancia atividade normal, ordinária, permanente, do Estado. Ela é atividade excepcional, e por isto mesmo temporária, tendente a corrigir distorções em setores da atividade econômica”.²⁴²

A instituição da contribuição interventiva está condicionada à necessidade da intervenção estatal. “Uma vez regulado o mercado, desaparecem os pressupostos autorizativos da instituição da contribuição interventiva”.²⁴³

6.5 Vantagem ou benefício da contribuição

A intervenção é realizada para incentivar o desenvolvimento econômico de determinado setor. Deve, portanto, gerar benefício para o grupo que é alcançado pela ingerência do Estado.

²⁴¹ LIMA GONÇALVES, José Artur. Contribuições de intervenção. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, p. 293.

²⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 412.

²⁴³ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 117.

Não significa que a instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico deva produzir benefícios de forma individual para cada um do grupo. Explica Susy Gomes Hoffmann:

(...) a criação das contribuições exige a conjugação de dois fatos: a) atividade estatal realizada para o cumprimento de uma finalidade constitucionalmente prevista; e b) que essa atividade enseje um efeito a um determinado grupo de pessoas.²⁴⁴

O benefício da contribuição interventiva não pode ser mensurado de maneira individual. A contribuição é para intervir no grupo ou setor em que está inserido o contribuinte. “Basta que a *finalidade* constitucionalmente outorgada à União seja preenchida mediante o atingimento de um especial benefício com relação a um determinado setor da economia”.²⁴⁵

Não pode o contribuinte pretender mensurar individualmente o benefício da atuação do Estado. Observa-se a vantagem em relação ao grupo eleito. Pode ocorrer de o contribuinte arcar com a tributação sem que para ele, individualmente, haja repercussão do benefício do tributo. Isso porque a contribuição interventiva tem como critério constitucional a finalidade de intervir no domínio econômico para incentivar grupo específico. E se é tal grupo que deverá ser incentivado, será o mesmo que terá sido beneficiado com a intervenção.

²⁴⁴ HOFFMANN, Susy Gomes. **As contribuições no sistema constitucional tributário**. Campinas: Copola, 1996, p. 133.

²⁴⁵ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 79.

6.6 A exigência constitucional da finalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico

Diferente do critério da materialidade adotado para a repartição das competências tributárias dos entes políticos em relação aos impostos, no caso da contribuição de intervenção no domínio econômico a Constituição adotou o critério da finalidade.

A previsão de todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária não se mostra suficiente para a válida instituição da contribuição de intervenção. Trata-se o critério da finalidade de uma exigência constitucional. É o que bem explica o Professor Estevão Horvath:

Já nas contribuições, anteriormente à cogitação das consequências do acontecimento do fato jurídico tributário respectivo, é imprescindível haver-se aperfeiçoado a regra de competência, aquela que autoriza a instauração da atividade legislativa tributária do seu criador, ou seja, a norma que diz: se estiver presente a finalidade prevista na Constituição da República, então o legislador da União poderá editar lei instituindo uma das contribuições previstas no art. 149 deste mesmo texto.²⁴⁶

Necessária a intervenção, deve o legislador exercer validamente sua competência tributária, produzindo a norma padrão instituidora do tributo, a norma da finalidade e a norma da destinação, todas postas nos sistema em relação de coordenação entre si.

A finalidade específica de intervir no domínio econômico é essencial para a válida instituição da contribuição. Será válida a criação da contribuição interventiva se necessária e se houver a atuação do Estado no domínio econômico.

²⁴⁶ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 38.

Deve estar o critério da finalidade inserido no veículo introdutor que traz ao ordenamento a instituição da contribuição interventiva. Integra a norma de competência da União. “‘A palavra-chave’ ao se falar de contribuições é finalidade”.²⁴⁷

O Estado deve de fato intervir no domínio econômico. “Há que haver a organização das atividades que o Estado foi chamado a desempenhar, dadas pelas finalidades que a própria Constituição escolheu. Estas contribuições somente podem existir em função do cumprimento dessas finalidades”.²⁴⁸

A finalidade específica, como critério constitucional da contribuição interventiva, exige, portanto, o exercício válido da competência tributária, bem como a atuação efetiva do Estado no domínio econômico.

6.7 A destinação do produto arrecadado

A Constituição Federal, em seu artigo 149, estabelece que a contribuição interventiva deva ser instituída para servir de fonte de custeio da intervenção. O valor arrecadado, por exigência constitucional, tem uma destinação específica.

Há relação de coordenação entre a norma da finalidade e a norma da destinação. “Observa-se que a finalidade do tributo é posta como elemento do seu conceito; logo, não se pode estudar a competência para a instituição desses tributos sem analisar sua destinação”.²⁴⁹

²⁴⁷ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 43.

²⁴⁸ Idem, *ibidem*, p. 15.

²⁴⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 225.

Se a contribuição de intervenção no domínio econômico tem como critério constitucional a finalidade de intervir, logo o produto de sua arrecadação é destinado a tal fim, ou seja, custear a intervenção. Bem explica Luciano Amaro:

Em verdade, se a destinação do tributo compõe a própria norma da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la das outras.²⁵⁰

É a finalidade específica, atrelada a destinação do produto arrecadado, que viabiliza a intervenção, que autorizam a instituição da contribuição interventiva. “Se o destino daquilo que se arrecada com esses tributos não for a intervenção específica que ensejou sua criação, o tributo terá outra natureza, diversa das contribuições”.²⁵¹

E é a própria finalidade que estabelece o destino do produto arrecadado. Necessariamente será destinado à intervenção. Trata-se o destino específico do produto de arrecadação de regra para o exercício de competência da União, assim construída: *Se a União produzir regra-matriz de incidência tributária de contribuição de intervenção no domínio econômico deve destinar o produto de arrecadação à sua finalidade.*

Por exigência da Constituição Federal, o valor pago a título da contribuição serve de instrumento para que a União consiga atuar no campo previamente delimitado. Há um fim específico; seu valor servirá para o custeio da atuação estatal. A falta de previsão desautoriza o exercício da competência

²⁵⁰ AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário** vol. 15, n. 55:285. São Paulo: Malheiros, 1991.

²⁵¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 266.

tributária para a instituição da contribuição interventiva. Explica Paulo Pimenta:

Evidencia-se, desse modo, que a norma de competência – norma que disciplina o exercício de uma competência, na lição de Guastini –, ao prever a finalidade e não a materialidade possível do tributo em estudo, vinculou a receita da contribuição especial, posto que esta deve necessariamente servir como “instrumento” da atuação da União em certas áreas, constitucionalmente traçadas.²⁵²

Perderia sentido se houvesse a previsão da finalidade específica de intervir no domínio econômico sem a previsão do destino do valor arrecadado. O produto de arrecadação é a fonte do custeio da intervenção. Logo, sua previsão em lei se trata de uma exigência constitucional, para que não haja a supressão da própria finalidade. É o destino do produto arrecadado que concretiza a finalidade constitucional da contribuição interventiva. “Deve esta lei instituidora referir-se expressamente, à destinação do resultado da sua arrecadação, que não poderá se outro que não aquele que sirva à implementação daquelas finalidades”.²⁵³

Inconstitucional o artigo 159, III, inserido na Constituição pela Emenda n. 44/2004, que prevê que a União entregará “*do produto de arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo*”. Primeiro porque havendo superávit do valor arrecadado, deve o Estado promover o redimensionamento do cálculo. Segundo, porque não pode o

²⁵² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Significado e importância da vinculação das receitas das contribuições especiais. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 8, 2004, p. 360.

²⁵³ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 18.

legislador, por meio de Emenda, violar, ainda que por meio de desvinculação apenas de porcentagem do valor, a finalidade específica da contribuição.

Assim, “não existe espaço em nosso sistema constitucional para contribuições de intervenção com caráter meramente arrecadatório, em que receitas por ela geradas possam exceder as necessidades da própria intervenção (...)”.²⁵⁴ A Constituição somente autoriza a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico para atender a sua finalidade, devendo o recurso advindo da cobrança ser direcionado para o custeio da atuação do Estado.

6.8 Função extrafiscal e a contribuição de intervenção no domínio econômico

Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade são denominações construídas pelos cientistas do direito para designar as finalidades dos tributos.

Os signos fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. Raríssimas são as referências que a eles faz o direito positivo, tratando-se de construções puramente doutrinárias. O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes.²⁵⁵

A função extrafiscal de um tributo, bem como a fiscal, são institutos frutos da interpretação dos cientistas do direito. Diferente daqueles tributos

²⁵⁴ FERRAZ, Roberto. Pressupostos de Imposição das CIDEs – critérios constitucionais de validade para Instituição das CIDEs. **Revista de Estudos Tributários** n. 34:142-143, Assunto Especial, nov./dez. 2003.

²⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 239-240.

denominados fiscais, ou seja, com finalidade meramente arrecadadora, os extrafiscais possuem a finalidade que não a de arrecadação apenas.

Geraldo Ataliba ensina que a instituição do tributo extrafiscal tem finalidades “regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”.²⁵⁶

O Professor Paulo de Barros Carvalho descreve que consiste a extrafiscalidade “no uso de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários”.²⁵⁷

Explica Luís Eduardo Schoueri²⁵⁸ que o termo extrafiscalidade refere-se ao gênero e a uma espécie. As normas extrafiscais são as que possuem função diversa da simples arrecadação. E as normas com função indutora são normas com função extrafiscal em sentido estrito, vinculadas a uma “busca do impulsionamento econômico por parte do Estado”.

Hugo de Brito Machado entende que “a finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal”.²⁵⁹

O Professor Eduardo Domingos Bottallo sustenta que por meio da contribuição interventiva “a União utiliza instituto tributário como instrumento

²⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968, p. 151.

²⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 241.

²⁵⁸ SCHOERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

²⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 411.

de extrafiscalidade, vale dizer, para direcionar os contribuintes a certos comportamentos, comissivos ou omissivos, úteis ao interesse coletivo”.²⁶⁰

Assim também entende o Professor Roque Antonio Carrazza ao sustentar que a contribuição ora estudada teria a função de “direcionar os contribuintes a certos comportamentos, comissivos ou omissivos, úteis ao interesse coletivo”. Afirmar que as contribuições interventivas “devem, necessariamente, ser utilizadas como instrumento de extrafiscalidade”.²⁶¹

As contribuições não são subespécies de impostos. Possuem regimes jurídicos distintos. O imposto não tem seu produto de arrecadação afetado. E a vinculação do valor arrecadado a um destino específico é vedado pela Constituição Federal. Recursos provenientes da arrecadação de impostos são para despesas gerais do Estado.

Alguns impostos, por questões de ordem econômica e política, possuem natureza extrafiscal acentuada. Isso porque têm critérios quantitativos da regra-matriz alterados com o objetivo de estimular ou desestimular comportamentos ou impulsionar o desenvolvimento econômico. É o que ocorre, por exemplo, no IPI, cuja alíquota é alterada pelo Chefe do Executivo. Contudo, vale destacar que todo imposto, por ter seu produto de arrecadação destinado às despesas gerais do Estado, possui natureza fiscal sendo que alguns apresentam também a característica da extrafiscalidade.

Diferente são as contribuições interventivas. O seu produto de arrecadação tem o destino específico de custear a intervenção. Seu critério

²⁶⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, p. 77.

²⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

diferenciador em relação às demais espécies tributárias consiste na finalidade de intervir no domínio econômico.

A finalidade é diversa daquela presente na instituição dos impostos. Estes são instituídos para obtenção de recursos para despesas gerais do Estado. As contribuições interventivas são instituídas para obtenção de recursos para custear a intervenção. Não há que se falar em função extrafiscal das contribuições interventivas.

O Professor Marco Aurélio Greco entende que:

Extrafiscalidade não é conceito que, a meu ver, seja pertinente quando se examinam as contribuições, inclusive as de intervenção. Nestas, o perfil da exigência é diferente e a arrecadação não se põe como parâmetro para aferir o significado e função da exigência. Contribuições não existem em função da arrecadação, mas em função da finalidade a que se preordenam. Ainda que se pretendesse aplicar o conceito de extrafiscalidade às contribuições, forçoso seria reconhecer, pelas razões expostas, que, em relação a elas, a extrafiscalidade só poderia assumir uma função positiva e não negativa.²⁶²

Ensina o Professor Estevão Horvath que:

As contribuições têm por objetivo arrecadar dinheiro para finalidade para a qual foram instituídas. Assim sendo, parece fora de lugar falar-se de extrafiscalidade quando se trata de contribuições. Não se cuida de incentivar ou desincentivar comportamentos dos contribuintes, mas sim de arrecadar recursos para fazer frente àquela atuação do Estado,

²⁶² GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 25-26.

no que aqui interessa, consistente em intervir no domínio econômico.²⁶³

Obtêm-se recursos para o custeio da intervenção. Não é a instituição da contribuição que vai estimular ou desestimular comportamentos para o desenvolvimento econômico. O valor arrecadado apenas custeia a intervenção e será esta que atingirá as finalidades do Estado. A busca pelo impulsionamento econômico, portanto, ocorre pela atuação estatal, que é financiada pelo valor da contribuição.

6.9 As características das contribuições interventivas

A regra-matriz tributária é a própria norma padrão de incidência do tributo, “responsável pelo impacto da exação”.²⁶⁴ Sendo assim, não é na regra-matriz de incidência tributária que analisaremos o exercício da competência da União levando em conta a finalidade da instituição das contribuições interventivas. Necessária a construção de uma norma própria da finalidade da instituição do tributo.

As contribuições de intervenção no domínio econômico “são aquelas destinadas a instrumentalizar, com o fornecimento de recursos, uma atuação positiva do Estado em benefício de setor específico da economia”.²⁶⁵ Introduzida por lei ordinária, deve seu veículo introdutor, além da regra-matriz de incidência tributária, trazer enunciados relativos à finalidade do Estado de intervir no domínio econômico.

²⁶³ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 55.

²⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo, 2008, p. 149.

²⁶⁵ GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições especiais – Natureza e regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1.150.

Possuem como característica a exigência constitucional de uma finalidade que fundamente a instituição do tributo, no caso, a intervenção no domínio econômico. Não significa que toda e qualquer intervenção no mercado será fundamento para a instituição da contribuição interventiva.

O Estado pode intervir de várias maneiras. Para que a intervenção por meio da contribuição seja legítima, deve o legislador respeitar os critérios de sua instituição.

O Professor José Artur Lima Gonçalves esclarece que “o que difere esta espécie tributária das outras é um condicionador normativo que vincula a possibilidade de instituição válida do tributo, sob esta específica competência, à efetiva intervenção da União no domínio econômico”.²⁶⁶ A previsão da finalidade é condição de validade da norma instituidora da contribuição.

O requisito é de natureza constitucional. Condiciona o próprio exercício da competência tributária. Violada a finalidade, desviado estará o exercício da competência. Significa dizer que o legislador emitiu atos de enunciação em desacordo com sua aptidão de proferir normas. Ensina a Professor Mizabel Derzi que “na acepção constitucional, contribuição é tributo vinculado a gasto real (o qual fundamenta a própria norma de competência)”.²⁶⁷

Ligada à característica da finalidade da intervenção no domínio econômico está a própria destinação do produto arrecadado. Se para a União exercer sua competência tributária deve necessariamente atender à finalidade específica de intervir no domínio econômico, podemos afirmar que o produto

²⁶⁶ GONÇALVES, José Artur. Contribuições de intervenção. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, p. 298.

²⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 85.

da destinação da contribuição será direcionado, ou seja, o produto arrecadado será especificamente para o custeio da atuação estatal.

A intervenção do Estado deve durar por tempo suficiente para que o mercado volte a uma situação de equilíbrio. Heleno Taveira Tôrres assim descreveu:

Sua característica fundamental será sempre a função instrumental que pretenda implementar, visando ao bem-estar da ordem econômica, no intuito de equilibrá-la, mediante cobrança de tributo, posto como meio, instrumento, de duração condicionada, até que se alcance o êxito almejado, por não estar finalisticamente vinculada à manutenção da existência e permanência do Estado.²⁶⁸

A Professora Misabel Derzi aponta características essenciais das contribuições interventivas:

Por isso o conceito de “contribuição de intervenção no domínio econômico”, em sentido técnico-restrito, deve ser restringir aos princípios gerais básicos e fundamentais consagrados no Capítulo da Ordem Econômica e Financeira que estão arrolados na própria Constituição. Deve ter configuração especial e não difusa. Assim:

- a intervenção há de ser feita por lei;
- o setor da economia visado deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa identificar um ato de intervenção do domínio econômico;
- as finalidades da intervenção devem perseguir aqueles princípios arrolados na Constituição, tais como assegurar a livre concorrência, reprimir o abuso do poder econômico, reprimir o aumento arbitrário de lucros, etc. (...).²⁶⁹

²⁶⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A CIDE – Tecnologia. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, p. 127.

²⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 596.

O Professor Roberto Ferraz também lista as características das contribuições de intervenção no domínio econômico:

- a) efetiva intervenção da União nos sentidos constitucionalmente estabelecidos e legitimados, no segmento econômico específico objeto de intervenção;
- b) referibilidade da contribuição a contribuinte participante de determinado domínio econômico;
- c) vinculação do produto da arrecadação à atuação estatal da União na área econômica específica objeto da contribuição;
- d) transitoriedade caracterizada pela instituição da contribuição visando a alcançar determinada finalidade que, se alcançada, implica a extinção da própria exação.²⁷⁰

Pelo até então exposto, podemos afirmar, em relação à contribuição de intervenção no domínio econômico que: somente a União é competente para instituir a contribuição interventiva; o veículo apto é a lei ordinária; a contribuição atinge um campo determinado do domínio econômico; por atingir área/setor específico, os sujeitos passivos serão aqueles inseridos no campo objeto de intervenção; sua instituição está atrelada a uma finalidade, fato que exige a destinação específica do produto de arrecadação; deve haver relação entre o grupo previsto na lei e os benefícios da intervenção; não se pode falar em superposição de contribuições interventivas; o valor arrecadado deve ser proporcional à intervenção; a contribuição interventiva não é instrumento de extrafiscalidade; a para-fiscalidade não é critério exigido pela Constituição na instituição da contribuição interventiva; a falta de previsão da finalidade ou o seu desvio em âmbito normativo gera violação no exercício da competência tributária.

²⁷⁰ FERRAZ, Roberto. Pressupostos de Imposição das CIDEs – critérios constitucionais de validade para Instituição das CIDEs. **Revista de Estudos Tributários** n. 34:139, Assunto Especial, nov./dez. 2003.

O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

7.1 A finalidade da contribuição interventiva e o exercício da competência tributária

A Constituição Federal autoriza a União a instituir a contribuição interventiva somente quando e se necessária a atuação estatal em determinado setor da economia.

Assim, quando o artigo 149 da CF fala de intervenção suficiente para autorizar a instituição constitucionalmente legítima da contribuição de intervenção no domínio econômico, está condicionando a validade da norma tributária à efetiva caracterização da necessária intervenção.²⁷¹

O exercício da competência tributária será válido se respeitado os critérios constitucionais exigidos. Explica Paulo Roberto Lyrio Pimenta que “em se tratando de contribuições, as normas sobre produção jurídica previstas pela Constituição Federal estabelecem limites ao exercício da competência tributária, prevendo finalidades e vinculando-as às receitas oriundas da cobrança do tributo”.²⁷²

²⁷¹ GONÇALVES, José Artur Lima. Contribuições de intervenção. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 7, 2003, p. 293.

²⁷² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Significado e importância da vinculação das receitas das contribuições especiais. **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 8. São Paulo: Dialética, 2004, p. 358.

Não pode o legislador apenas escolher uma materialidade e instituir a contribuição. Para a válida cobrança do tributo, o critério finalístico deve estar preenchido. Portanto, “se observado o critério da finalidade, *deve ser* a instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico”.

A CIDE é tributo que deve ser criado a favor do mercado, como instrumento de atuação da União Federal para implementar e melhorar as condições de funcionamento do mercado, maximizando os objetivos norteadores da atividade econômica expressos no artigo 170 da Constituição Federal. Logo, somente se pode cogitar do exercício da competência tributária para a criação de CIDE inscrita no *caput* do artigo 149 da Carta quando o mercado manifestar a necessidade de um tributo regulatório que retire ou diminua as distorções nele existentes, segundo parâmetros da ordem jurídica da economia, inscritos nos princípios diretores da ordem econômica (art. 170) e não segundo a discricionária avaliação do governante.²⁷³

E se em razão da observância da finalidade for instituída a contribuição, deverá o legislador destinar o produto de arrecadação ao custeio da intervenção. “Sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição, falece competência à União para criar contribuições”.²⁷⁴

Poderíamos dizer, em rigor, que existem duas regras de competência que estão a condicionar a criação de uma contribuição: uma delas estabelece que deve haver uma finalidade prevista na Constituição e a outra, que deve o produto da arrecadação ser destinado àquela finalidade.²⁷⁵

A norma da finalidade condiciona o exercício da competência para a criação da regra-matriz da contribuição. A instituição de tributo que não

²⁷³ PONTES, Helenilson Cunha. Notas sobre o regime-jurídico constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 6, 2002, p. 142.

²⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Nota de Mizabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro, 2006, p. 81.

²⁷⁵ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 85.

atenda às exigências constitucionais será inválida por não se encaixar nos moldes desenhados pela Constituição Federal.

Os enunciados constitucionais que disciplinam a intervenção no domínio econômico integram a competência para edição de contribuições interventivas. Na criação desses tributos, devem ser respeitados todos os enunciados que delimitam o que é e como deverá ser feita a intervenção. Se a intervenção do Estado na economia for inconstitucional o tributo seguirá a mesma sorte.²⁷⁶

O legislador deve estruturar os enunciados de forma que prescreva um verdadeiro arquétipo da contribuição de intervenção no domínio econômico. Isso porque, diferente dos impostos, que possuem a finalidade de arrecadar dinheiro aos cofres públicos, a contribuição interventiva tem a finalidade de intervir no domínio econômico. E essa intervenção não se dá com a mera instituição do tributo. O valor arrecadado financia a atuação do Estado. Por isso, deve a finalidade interventiva estar associada ao destino do valor.

7.2 O desvio da finalidade no plano normativo

O direito positivo apresenta-se estruturado na forma de sistema. “Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”.²⁷⁷

São as normas jurídicas os seus elementos, que serão válidas ou inválidas, tendo como referência o sistema ao qual pertencem. Se válida, a norma pertence ao sistema, foi produzida por agente competente, por meio de procedimento estabelecido.

²⁷⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 226.

²⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 402.

A União, ao emitir atos de enunciação relativos à contribuição de intervenção no domínio econômico deve respeitar o procedimento previsto, produzindo as normas jurídicas que vão desde as gerais e abstratas relativas à instituição do tributo até as concretas, em que prescreva a efetiva atuação estatal. “Qualquer desvirtuamento dos âmbitos de validade das normas de outorga de competência acarreta uma disfunção sistemática, abrindo espaço para a usurpação de competências”.²⁷⁸

Se produzida a norma sem respeitar os enunciados relativos à sua criação, deve ser expulsa do sistema, por meio de produção normativa em que se declare sua invalidade. Ensina o Professor Tárek Moysés Moussallem que “o direito positivo não regula sua criação, mas controla, sim, a regularidade das normas produzidas”.²⁷⁹

A análise da validade da contribuição de intervenção no domínio econômico não se esgota na norma geral e abstrata que veicula os enunciados-enunciados do tributo. Como a validade da regra-matriz de incidência tributária está atrelada à norma da finalidade, ainda deve ser verificada a validade da contribuição no plano da norma geral e concreta.

7.2.1 Constituição Federal

Em 2003 foi produzida a Emenda nº. 42, cujos enunciados constam no artigo 159 da Constituição Federal, que assim prescreve:

Art. 159. A União entregará:
(...)

²⁷⁸ LIMA GONÇALVES, José Artur. Contribuições de intervenção. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, p. 298.

²⁷⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 140.

III – do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo (enunciados alterados pela Emenda Constitucional n. 44/2004)

(...)

§ 4º. Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso.

O denominado poder constituinte derivado somente pode alterar o texto constitucional sem que haja violação dos direitos e garantias do contribuinte. Deve respeitar a Constituição, produzindo normas com ela compatíveis. Contudo, o legislador, por vezes, insere na Carta Magna normas em desacordo com o texto originário. Exerce seu poder de reforma sem observar os enunciados constitucionais.

O exercício da competência foi realizado de forma contrária aos enunciados relativos à contribuição de intervenção no domínio econômico. Além da conduta questionável do legislador, ao inserir no texto constitucional normas relativas à contribuição interventiva sobre combustíveis, ainda destinou parcela do produto arrecadado aos Estados e Municípios.

É como se o legislador tivesse autorizado por meio de Emenda a cobrança da contribuição de forma desproporcional ao valor necessário para o custeio da intervenção, permitindo a violação ao princípio da proporcionalidade e o desrespeito à proibição da tributação em excesso.

Isso porque se foi permitido a União dispor de parcela do produto arrecadado, que por exigência constitucional deveria ser utilizado para arcar com os gastos da atuação estatal, é porque o tributo foi cobrado acima do valor necessário para o custeio da intervenção.

O valor arrecadado tem que ser destinado ao financiamento da atuação do Estado no domínio econômico de forma integral. Se o legislador autoriza que parcela seja destinada para outro fim, significa que tal parcela não é necessária para o custeio da intervenção. E a cobrança de valor superior ao necessário para o custeio da finalidade interventiva configura desvio da finalidade.

Enunciados inseridos por Emenda que são contrários à finalidade da contribuição interventiva devem ter sua inconstitucionalidade declarada, sendo retirados do sistema.

Declarara a inconstitucionalidade da norma surge para o contribuinte o direito de não realizar o pagamento do tributo e, se pago, o direito de pleitear a sua restituição.

7.2.2 Lei ordinária

Percorrendo o processo de positivação devem todas as normas ser construídas de acordo com os enunciados constitucionais. Violada exigência constitucional, o tributo será inválido. Descreve o Professor Regis Fernandes de Oliveira:

Tal visão do ordenamento jurídico, como um todo, tem por base os preceitos constitucionais. A Constituição fornece critério máximo de validade. A compatibilidade vertical das normas inferiores encontra sua cúspide na norma constitucional. Só se podem produzir normas compatíveis.²⁸⁰

Toda norma posta no sistema deve buscar fundamento de validade na Constituição Federal. Desrespeitada a norma da finalidade, inválido será o tributo. Deve o veículo introdutor da contribuição de intervenção no domínio

²⁸⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008, p. 44.

econômico prescrever a norma padrão instituidora do tributo, estabelecendo sua finalidade, que engloba o destino do produto arrecadado. Isso porque “O constituinte utilizou como critério classificatório das contribuições a sua finalidade, a qual deve ser implementada por meio da destinação do produto arrecadado (...)”.²⁸¹

Violada a norma da finalidade, por ausência de previsão, ou por falta de destinação do produto arrecadado, bem como o seu desvio; ou existindo finalidade diversa da autorizada para a instituição da contribuição, o tributo terá sua validade comprometida.

A finalidade é o critério fundamental para a criação da contribuição interventiva, além de ser o critério que determinará o destino dado ao produto de arrecadação. Ausente a finalidade não subsiste a permissão para a União exercer sua competência, sendo o tributo inconstitucional.

Pode o ente competente produzir norma em que traga de forma minuciosa a criação de órgão ou fundo, estabelecendo regras da destinação específica para que a finalidade seja atendida. Se produzida em desacordo com o critério constitucional, deverá ser declarada inválida. Se em momento posterior da criação da norma padrão da contribuição, a União produzir norma dando destinação diversa daquela prevista na norma veiculadora do tributo, se já pago, deve o contribuinte pleitear a repetição do indébito. “Inexiste o gasto

²⁸¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições. **V Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 310.

ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar”.²⁸²

Temos, portanto, que se no momento da introdução da regra-matriz de incidência da contribuição o legislador não prever a finalidade, atrelada a destinação do produto de arrecadação, a norma será inconstitucional. Também carecerá de constitucionalidade se houver desvio de finalidade, por destinação do produto de arrecadação para causa diversa do custeio da intervenção, ainda que de forma parcial.

Produzida norma em que se estabeleça a criação de órgão, se constar desvio de finalidade, deverá ser invalidada, surgindo para o contribuinte o direito de não realizar o pagamento do tributo ou se já feito, a sua repetição.

7.2.3 Lei orçamentária

Trata-se a contribuição interventiva de tributo que exige do intérprete o estudo do destino do produto de arrecadação para que se verifique o respeito ao critério da finalidade. Significa dizer que a análise do perfeito exercício da competência tributária não se esgota na observância dos enunciados veiculados na lei que prescreve a instituição da contribuição interventiva.

O Direito Tributário é um ramo autônomo do direito positivo, apenas sob o aspecto didático. É a definição de Paulo de Barros Carvalho:

Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didático autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou

²⁸² DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 598.

indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.²⁸³

O direito é um objeto cultural constituído pelo homem por meio de linguagem, com a finalidade de regular comportamentos intersubjetivos. E, em um universo de comportamentos, existem aqueles que dão ensejo à cobrança de tributos. No caso da contribuição, somente pode o legislador exigir o tributo do contribuinte se realizar a intervenção no domínio econômico.

A previsão nos moldes constitucionais da finalidade da contribuição interventiva não é suficiente para a ocorrência da intervenção. Instituído o tributo, ocorrendo no mundo social o fato descrito na hipótese, com o relato em linguagem competente, surge a obrigação de realizar o seu pagamento. Com a extinção da obrigação, o valor arrecadado deve atender à destinação específica para o custeio da intervenção. Relacionando a norma padrão de incidência e a lei orçamentária, ensina José Eduardo Soares de Melo:

Trata-se de situações distintas, inconfundíveis no âmbito jurídico e cronológico, pois concernem, respectivamente, a anterior exercício da atividade do Legislativo (estipulando o destino do tributo) e posterior atuação do Executivo (aplicando os recursos). O dado financeiro (destino do produto de arrecadação do tributo) integra o ordenamento jurídico, e passa a ser juridicizado pela via do ato competente insito ao tributo.²⁸⁴

É na lei orçamentária que se veicula a previsão do destino do produto arrecadado, dando efetividade ao critério constitucional da finalidade específica. “A efetiva alocação dos recursos provenientes da arrecadação da

²⁸³ CARVALHO, Paulo de Barro. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 15.

²⁸⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 34.

contribuição em itens de despesa é realizada pelo orçamento, o qual é o instrumento indispensável ao controle da destinação das contribuições”.²⁸⁵

A Constituição atual criou espécie tributária autônoma, caracterizada pela destinação, sendo relevante não só para o controle de validade da norma tributária instituidora da contribuição, mas também para lei orçamentária. Isso porque não teria sentido vincular somente a norma jurídica tributária a destinação específica, já que é por intermédio da lei orçamentária que o Estado atinge suas finalidades.²⁸⁶

O Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade, analisou lei orçamentária, momento em que destacou a destinação específica da contribuição interventiva. Proposta pela Confederação Nacional de Transporte sustentou-se que a previsão de suplementação de créditos não poderia alcançar a destinação dos recursos da contribuição de intervenção no domínio econômico. Foi declarada a inconstitucionalidade da norma, que trouxe norma desvinculando produto da arrecadação da contribuição, ficando ressaltada a exigência constitucional da destinação específica da contribuição interventiva:

Processo objetivo – Ação direta de inconstitucionalidade – Lei orçamentária. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. Lei orçamentária – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Importação e comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados e álcool combustível – CIDE – Destinação – Artigo 177, § 4º, da Constituição Federal. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária n. 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da

²⁸⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Contribuições sociais e desvio de finalidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 549.

²⁸⁶ Idem, ibidem, p. 556.

Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas *a*, *b* e *c* do inciso II do citado parágrafo.

(ADI 2925, relatora Min. Ellen Gracie, relator p/ o acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 19.12.2003, *DJ* 04.03.2005, p. 10, Ement. Vol. 2182-01, p. 112 *LEX-STF* v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96)

Nota-se que ao trazer enunciados em lei orçamentária estabelecendo destinação diversa daquela que autorizou a instituição da contribuição interventiva, o agente competente não concretizou a ordem constitucional da finalidade, mas produziu norma abstrata em veículo introdutor geral e concreto. Por isso cabível a declaração de inconstitucionalidade.

Não pode a lei orçamentária veicular norma que prescreva utilização dos recursos que não para o custeio da intervenção. “Não se pode invocar interesse fazendário para justificar qualquer iniciativa, assim no plano normativo como no plano de atuação direta e concreta, que não se contenha estritamente dentro das bitolas rigidamente fixadas pelo texto constitucional brasileiro”.²⁸⁷

Haverá o desvio ou tredestinação da contribuição interventiva se a receita da contribuição for utilizada para outra finalidade, vinculando o recurso para despesas que dizem respeito a fins que não da intervenção. “Se desviada a receita das contribuições, rompe-se o vínculo entre a causa (finalidade) e sua consequência (destinação), restando desconfigurada a exação”.²⁸⁸ A falta de adequação da lei orçamentária invalida o tributo, em razão do desvio de finalidade.

²⁸⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. O ISS, a Lei Complementar n. 116/2003 e os contratos de franquia. **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 8, 2004, p. 73.

²⁸⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Contribuições sociais e desvio de finalidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 553.

Prescreve o parágrafo único do artigo 8º da Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que: *os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.*

Todavia, se o valor arrecadado, apesar de sua destinação validamente prevista, não for utilizado, ou seja, ficar “parado” sem que a União o utilize, também restará caracterizado o desvio de finalidade, por falta de necessidade da intervenção.

7.2.4 O problema da repartição do produto de arrecadação

O critério para a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico é finalístico. Não havendo necessidade da intervenção, faltarão a finalidade específica, não subsistindo, portanto, a autorização constitucional para o legislador instituir o tributo.

Diferente é a autorização para o exercício da competência tributária dos impostos. Neste caso, basta que o ente político, dentro das materialidades previstas no âmbito de sua competência, institua o tributo, veiculando na lei os critérios da regra-matriz de incidência tributária. Não há necessidade qualquer exame prévio de situações no mundo social como condição do exercício da competência tributária dos impostos. Desejando a União arrecadar valores para suas despesas gerais, exerce sua competência tributária.

Pelo critério da materialidade, para criação de impostos ou pelo critério finalístico, para criação de contribuições, o legislador repartiu as competências de forma exaustiva.

Essa repartição constitucional de competências impositivas é rígida e exaustiva, outorgando a cada pessoa política amplos

poderes legislativos nos seus respectivos compartimentos. Não pode haver distorção, alteração ou diminuição desses compartimentos por meio de norma infraconstitucional. Destarte, só as regras estabelecidas na própria Constituição – e, mesmo assim, com os cuidados hermenêuticos necessários (p. ex., interpretação sistemática do conjunto de preceitos) – podem delimitar o alcance dessa repartição constitucional de competências impositivas.²⁸⁹

Contribuição de intervenção no domínio econômico e impostos são espécies tributárias distintas, com regimes jurídicos diferentes. Não pode o legislador optar por um ou outro sem respaldo na Constituição. Deve respeitar os critérios constitucionais de cada tributo. Adverte José Artur Lima Gonçalves:

O que se tem observado, no entanto, é que a União decidiu utilizar esta espécie tributária como substitutivo da espécie de imposto. A intenção parece ser, como explicaremos adiante, a de tentar evitar as determinações constitucionais atinentes à repartição do produto de arrecadação tributária.²⁹⁰

A União, ao criar um verdadeiro imposto sobre a renda com denominação de contribuição interventiva assim o faz com o nítido desejo de burlar a norma constitucional que obriga o repasse de percentuais do valor arrecadado. Viola frontalmente a autonomia dos Estados e Municípios, uma vez que reduz seus recursos para gerir as respectivas Administrações. Constitui o desvio do exercício da competência tributária, pois se essa a intenção do legislador, significa que não restou configurada a necessidade de intervir no domínio econômico.

O Professor Paulo de Barros Carvalho explica:

²⁸⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. O ISS, a Lei Complementar n. 116/2003 e os contratos de franquia. **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 8. São Paulo: Dialética, 2004, p. 279.

²⁹⁰ Idem, ibidem, p. 292.

Tomemos o quadro das chamadas “contribuições interventivas”. Singelo apanhado histórico registra que sua utilização vem crescendo substancialmente nos últimos anos. Se as facilidades que a pessoa política da União tem encontrado, num campo por assim dizer nebuloso em termos de competências, em que a incidência dos cânones superiores não é nítida pela própria estrutura de linguagem do Texto Básico; se tais facilidades, repito, favorecem o aspecto da fruição integral desses recursos, não incluídos no rol daqueles que devem ser distribuídos entre Estados, Distrito Federal e Municípios, tudo isso contou, certamente, para chamar a atenção do poder político sobre as “vantagens” jurídicas e econômicas desse tipo de gravame, explorando até aqui com grande vigor e determinação.²⁹¹

Ao criar imposto, disfarçado de contribuição de intervenção no domínio econômico, estará o legislador burlando sua competência tributária, por falta de observância do critério da finalidade. O Professor José Artur Lima Gonçalves esclarece:

Ainda que se considerasse exagero reconhecer a invalidade da norma de tributação “somente” por força do desvio de finalidade no ato de sua criação, mesmo assim, seria necessário concluir que a instituição viciada de imposto – em ofensa à repartição constitucional de competências – afeta o equilíbrio do pacto federativo, tal qual delineado pela CF/88.²⁹²

E conclui:

Deveras, se a União substituir a instituição de imposto sobre a renda e adotar camufladamente a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico sobre a mesma materialidade, o resultado será o comprometimento da autonomia financeira das demais entidades federadas, que teriam direito de participação no produto da arrecadação daquele imposto (sobre a renda), mas terão vedada a sua

²⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 226.

²⁹² LIMA GONÇALVES, José Artur. Contribuições de intervenção. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, p. 294.

prerrogativa se entender-se que o produto arrecadado decorre de contribuição de intervenção.²⁹³

E como esclarece Misabel Derzi, “não poderia ter efetividade, nem sobrevivência, o sistema tributário nacional instituído pela Constituição com evidentes e confessados propósitos políticos, como a implantação do regime federativo, se fosse lícito ao legislador ordinário, iludi-lo, pela troca dos nomes de cada tributo para a invasão do campo tributário reservado a competência diversa”.²⁹⁴

Razão pela qual a previsão do critério da contribuição deve estar bem estruturada na norma geral e abstrata, estabelecendo o legislador todos os elementos suficientes para caracterizar a finalidade de a União intervir no domínio econômico.

²⁹³ LIMA GONÇALVES, José Artur. Contribuições de Intervenção. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, p. 299.

²⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 64.

O DESVIO DE FINALIDADE E O PLANO FÁTICO

Realizado todo o processo de positivação normativa no que diz respeito à instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico, respeitado o critério finalístico no plano normativo tributário, englobando aqui, a válida destinação do produto de arrecadação em lei orçamentária, surge para o Administrador o dever da efetiva aplicação do valor para o custeio da intervenção estatal.

O produto da arrecadação deve, necessariamente, ser aplicado na finalidade que deu causa à instituição da contribuição. Não basta a mera previsão legislativa nesse sentido. É fundamental que, uma vez pago o tributo ao ente tributante, surja para tal ente o dever jurídico de destinar esse montante ao correspectivo órgão, fundo ou despesa que deu causa à instituição do tributo.²⁹⁵

Exercendo de forma válida a competência tributária, prevendo todos os requisitos constitucionais da contribuição interventiva, terá a União introduzido validamente a contribuição de intervenção no domínio econômico. Norma de inferior hierarquia produzida nos exatos moldes da norma superior. Contudo, violada a norma da finalidade no plano constitucional, legal ou infralegal, surge o direito de não realizar o pagamento da quantia exigida, ou se já realizado, o direito de ser restituído.

²⁹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 125.

Em relação à instituição da contribuição e a aplicação efetiva do recurso, o Professor José Eduardo Soares de Melo explica:

Trata-se de situações distintas, inconfundíveis no âmbito jurídico e cronológico, pois concernem, respectivamente, a anterior exercício da atividade do Legislativo (estipulando o destino do tributo) e posterior atuação do Executivo (aplicando os recursos).²⁹⁶

Criada a norma instituidora da contribuição, surge para o Estado o dever de realizar a efetiva intervenção no domínio econômico. Assim: “se instituída a contribuição de intervenção no domínio econômico *deve ser* a atuação estatal”. Deve ocorrer a concreta atuação do Estado e para tanto o produto de arrecadação deve ser aplicado para os fins previstos em lei.

O uso indevido do produto de arrecadação gera consequências no âmbito do direito positivo. “O descumprimento de toda e qualquer norma projeta efeitos. O efeito que qualifica uma norma como jurídica é, justamente, a previsão de uma consequência coercitiva para o seu descumprimento”.²⁹⁷ E há previsão no sistema que se o agente competente não aplicar os recursos para que a intervenção seja feita, deverá esse agente ser responsabilizado. Prevista no antecedente da norma sancionadora a conduta do descumprimento de norma, em razão da má aplicação do dinheiro, estará constituído o fato jurídico do desvio de finalidade das funções da Administração.

A Professora Fabiana Del Padre Tomé explica que “tanto o legislador como o administrador público há de observar suas finalidades constitucionais,

²⁹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 60.

²⁹⁷ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade**. Tese de doutorado, 2008, p. 138.

que só é implementada mediante (i) previsão legal de destinação do produto arrecadado, conjugada à (ii) efetiva aplicação dos recursos assim obtidos”.²⁹⁸

O ente competente, ao instituir a contribuição interventiva, deve construir a regra-matriz de incidência tributária e a regra da finalidade. A inobservância de uma delas acarreta o desvio no exercício da competência tributária, que retira a validade do tributo. No caso da não destinação efetiva, não haverá desvio no exercício da competência tributária. A competência tributária foi exercida validamente. Constituído estará, quando relatado em linguagem competente, o fato jurídico do desvio de função do administrador, que não respeitou os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência, previstos no artigo 37, da Constituição Federal. São as lições de Marco Aurélio Greco:

A destinação do produto de arrecadação deve se dar não apenas como previsão abstrata na legislação de regência, mas também no plano dos fatos. Esta exigência, no plano dos fatos está ligada a dois aspectos. De um lado, o princípio da eficiência da ação administrativa consagrado no artigo 37 da CF/88. Eficiência deve ser aferida não apenas no âmbito global, mas também no específico a que se atrelada a exigência pecuniária. Na medida em que há uma determinada finalidade a ser buscada, destinar os recursos a outro fim é negar a eficiência que deve informar a ação administrativa (ineficiência na busca da finalidade que a lei qualifica como relevante a ponto de instituir a contribuição).²⁹⁹

O que ocorre de fato com o produto arrecadado, ou seja, se efetivamente o valor foi destinado não se trata mais da análise da validade da norma padrão

²⁹⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. O destino do produto de arrecadação como requisito constitucional para a instituição das contribuições. In: SANTI, Eurico Diniz de; SOUZA, Priscila de (coords.). **V Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual**, 2008, p. 312.

²⁹⁹ GRECO, Marco Aurélio. A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE sobre combustíveis. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 104:133.

instituidora do tributo atrelada à norma de finalidade. Este caminho já foi percorrido.

Entende o Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta que o desvio efetivo do produto de arrecadação é problema de eficácia da norma.

Para que a exigência constitucional da finalidade da exação seja obedecida, basta a previsão no plano da norma. Isso porque a inconstitucionalidade refere-se à invalidade da norma. Se no plano fático ficar constatado o desvio de finalidade, ter-se-á hipótese de descumprimento da norma, que se situa no plano da eficácia e não no da validade.³⁰⁰

O descumprimento da norma, que resulta na falta de intervenção estatal no plano fático, considerado um problema de eficácia, é evento que, relatado em linguagem do direito positivo, constitui o fato que autoriza aplicação de sanção ao agente. Não cumprida a disposição normativa, cabe a responsabilização.

Em relação ao eventual desvio no plano fático, ou seja, em relação à conduta ilícita do agente, Fernando Castellani entende que:

Se o agente da administração procede a essa utilização em desacordo com a lei, afrontando as disposições das normas de competência orçamentária, administrativa, enfim, procede desviando os recursos em ato de apropriação indébita, não entendemos existir reflexos jurídicos relevantes no direito tributário, mas apenas no campo da responsabilidade penal e administrativa do agente público.³⁰¹

O administrador tem o dever de aplicar os recursos destinados à intervenção no domínio econômico. Sua atuação deve ser controlada, não

³⁰⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 104-105.

³⁰¹ CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições especiais e sua destinação**. São Paulo: Noeses, 2002, p. 204.

podendo o valor de arrecadação ser aplicado de forma diversa da prevista em lei. O Professor José Eduardo Soares de Melo ensina que:

(...) o que interessa distinguir é a previsão constitucional da destinação do tributo, e sua efetiva utilização, ou seja: a) a lei ordinária que instituir a exação tributária deverá estabelecer o destino do tributo, se este for previsto na Constituição, sob pena de desvirtuá-lo, tornando-o ilegítimo; b) a má aplicação do tributo, ingressado no cofre do Governo, constitui ato administrativo nocivo, danoso, ilegal, imoral, caracterizando desvio de finalidade.³⁰²

Não cumprindo o dever da efetiva aplicação do produto de arrecadação para o custeio da intervenção no domínio econômico, terá o agente realizado conduta típica do crime de responsabilidade. O desvio efetivo dos recursos da contribuição interventiva constitui conduta ilícita do agente. Deve ser responsabilizado conforme normas do ordenamento. Contudo, não invalida a cobrança do tributo.

A aplicação do valor recolhido é consequência de arrecadação de qualquer tributo. Impostos, taxas, contribuições de melhoria, demais contribuições e empréstimos compulsórios devem ter seus respectivos produtos de arrecadação aplicados aos fins constitucionalmente previstos. Desviado o produto de arrecadação, deve o agente ser responsabilizado administrativamente e na esfera penal.

A contribuição de intervenção no domínio econômico tem a norma da finalidade atrelada à regra-matriz de incidência, razão pela qual o tributo será inválido se no plano normativo não houver previsão da intervenção, podendo-se inclusive, contestar o desvio de finalidade em lei orçamentária em sede de ADI. Todavia, o desvio no plano fático já não se trata mais de desvio de finalidade da contribuição, mas de desvio de finalidade da conduta do agente

³⁰² MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 60.

da administração, que será responsabilizado na esfera administrativa e pelo crime de responsabilidade.

BREVE ANÁLISE DE ALGUMAS CONTRIBUIÇÕES INTRODUZIDAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO

9.1 A chamada “CIDE-tecnologia”

A Lei 10.168/2000, posteriormente alterada pela Lei 10.332/2001, instituiu contribuição de intervenção no Domínio Econômico com o objetivo de custear programas de pesquisa científica e tecnológica. A finalidade constitui no estímulo do desenvolvimento tecnológico brasileiro, por meio de programas de pesquisas científicos e tecnológicos cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e setor produtivo. Foi denominada de CIDE-tecnologia.

Art. 1º. Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e setor produtivo.

Art. 2º. Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º. Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 2º. A contribuição incidirá sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no *caput* deste artigo.

§ 3º. A alíquota da contribuição será de dez por cento.

São contribuintes as pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos, signatárias de contrato de exploração de patente; signatárias de contrato de uso de marca; signatárias de contrato de fornecimento de tecnologia; signatárias de contrato de prestação de assistência técnica. A hipótese de incidência é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a título de remuneração decorrente de tais obrigações.

O objetivo da contribuição é o incentivo ao desenvolvimento tecnológico brasileiro. É o que prescreve a lei que introduziu no ordenamento a contribuição. Assim, não há que se falar em intervenção no domínio econômico. Se a contribuição interventiva tem como requisito a delimitação de determinado setor em recairá a atuação estatal para que seja realizada atividade de incentivo do setor específico, não se pode admitir incidência de contribuição de intervenção no domínio econômico cujo objetivo é o desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Criou o legislador uma contribuição para custear atividade que deve ser financiada por impostos, uma vez que o incentivo é em relação ao desenvolvimento tecnológico brasileiro como um todo, e não o desenvolvimento de setor do domínio econômico específico. Violada a norma da finalidade.

O artigo 218 da Constituição Federal prescreve uma finalidade a ser atingida pelo Estado, que é promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. E o artigo 219 prescreve que *“o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos da lei federal”*.

São finalidades que o Estado brasileiro deve perseguir. São normas previstas no Título VIII – Da ordem social –, no capítulo IV – da Ciência e Tecnologia. O Estado deve atuar de forma que essas finalidades sejam atendidas, mas a instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico não é o meio próprio para o alcance do desenvolvimento tecnológico brasileiro. Assim entende o Professor Estevão Horvath que explica que “o setor em que se pretende intervir na contribuição analisada é outro que não o econômico, sendo que a autorização para a instituição de contribuição interventiva somente existe quanto a esse último”.³⁰³

Acolhemos a crítica do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho que “incumbências estatais que deveriam ser financiadas por impostos o são por ‘contribuições de intervenção no domínio econômico’, bastando à União argüir um fim, para logo se crie uma contribuição destinada a acudi-lo”.³⁰⁴

O Professor ensina há o pagamento “não em benefício próprio, mas dos institutos da pesquisa e desenvolvimento tecnológico, que não lhes dizem respeito, ausente o nexo de referibilidade da atuação estatal em favor do grupo pagante. Com admitir-se essa distorção, provoca-se a desagregação do sistema tributário armado na Constituição”.³⁰⁵

9.2 “CIDE – combustíveis”

A denominada CIDE-combustível, possui previsão em nível constitucional. A Emenda n. 33/2001 veiculou enunciados relativos à contribuição de intervenção no domínio econômico sobre atividades

³⁰³ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 126.

³⁰⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro – seus problemas e soluções**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 132.

³⁰⁵ Idem, ibidem, p. 36.

relacionadas à comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Prescreve o § 4º do artigo 177, CF, o seguinte:

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser:

- a) diferenciada por produto ou uso;
- b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

II – os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transportes de álcool combustível, gás natural e seus derivados de petróleo;
- b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

Com a introdução da Emenda Constitucional n. 33/2001 houve também alteração no artigo 149 da Constituição Federal. O artigo 149, § 2º, I, estabelece, com sua nova redação, que as contribuições interventivas “poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível”.

Não há qualquer fundamento que justifique a introdução de enunciados relativos à contribuição interventiva sobre combustíveis no plano constitucional. O artigo 149 da Constituição autoriza a União instituir a contribuição de intervenção no domínio econômico sempre que presente a necessidade e quando atendida à finalidade. O artigo 149 é o fundamento de validade para a instituição da contribuição interventiva, não havendo necessidade de o legislador produzir normas sobre contribuição de intervenção específica sobre combustíveis por meio de Emenda.

Entendemos que ao prescrever normas sobre a tributação da chamada “CIDE-combustíveis” na Constituição quis o legislador instituir o tributo em caráter permanente, o que viola a finalidade da contribuição. Isso porque somente está autorizado o Estado a intervir no domínio econômico quando necessária a atuação estatal e apenas por lapso temporal suficiente para estabelecer o equilíbrio de mercado. O caráter permanente na instituição da contribuição interventiva configura violação à proporcionalidade, à necessidade e à adequação do tributo e consequentemente, ao critério finalístico.

O Professor Eduardo Domingos Bottallo critica as inovações trazidas pela Emenda n. 33/2001, sustentando que “representam, apenas, metas políticas, que, como tais, devem ser atendidas, não como contribuições interventivas, mas como as receitas gerais da União, representadas basicamente pelos impostos”.³⁰⁶

Foi introduzida no ordenamento a Lei 10.336/2001, inserindo enunciados relativos à contribuição de intervenção sobre importação e comercialização dos combustíveis. No artigo 3º da Lei, o legislador estabelece a materialidade do tributo que é a importação e comercialização de gasolina e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e álcool etílico combustível. São contribuintes o produtor, o formulador e o importador, pessoa física e jurídica.

A lei traz ainda as finalidades, repetindo aquelas já previstas na Constituição. Uma das finalidades é o financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Quis o legislador custear uma atividade que não

³⁰⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, p. 79.

possui qualquer relação com o setor que sofre a intervenção. Não há relação entre a atividade de comercializar e de importar petróleo e derivados e a infraestrutura de transportes. Esta deve ser custeada por meio dos impostos.

Não só a finalidade afronta a Constituição como o próprio destino do produto de arrecadação do tributo. O legislador prescreveu a repartição da receita entre Estados e Municípios, por meio das Emendas n. 44/2004 e n. 42/2003, inserindo o inciso III do artigo 159 e seu § 4º, na Constituição.

O fato de a União intervir na importação e comercialização de combustíveis *não autoriza a cobrança de contribuição para financiar a intra-estrutura de transporte*, por mais nobre que seja o propósito. O cidadão-contribuinte tem o direito fundamental, decorrente do por vezes denominado “Estatuto do Contribuinte”, de somente ver-se tributado por meio dessa contribuição quando houver intervenção no domínio econômico *e o produto de sua arrecadação for àquela intervenção destinado*, o que não ocorre na hipótese que se está aqui analisando.³⁰⁷

Outro problema diz respeito à materialidade prevista na Constituição, por meio da Emenda n. 33/2001, também prevista na lei, que estabelecem a “comercialização de petróleo” como fato que autoriza a cobrança da contribuição interventiva. Trata-se de materialidade própria de competência dos Estados, que a tributa por meio de ICMS. Não pode o legislador, ainda que por Emenda, invadir a competência dos Estados e permitir a incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico.

A referência, feita pelo § 4º do art. 177 da CF, às atividades de “comercialização de petróleo e seus derivados” etc., extrapola a competência da União, visto que comercializar encontra-se dentro da competência dos Estados-membros para instituir o ICMS. Assim, neste ponto, tanto a Emenda

³⁰⁷ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 129.

Constitucional quanto a lei que criou a CIDE-combustível são inconstitucionais, por invasão de competência.³⁰⁸

Pelo o exposto, entendemos que os enunciados veiculados pela Emenda Constitucional n. 33/2001 são inconstitucionais, por instituírem na própria Constituição a contribuição interventiva, pois pretendeu o legislador autorizar a cobrança do tributo sem previsão da duração da atuação estatal; além de veicular materialidade típica de tributação por meio de impostos estaduais. Estabeleceu também finalidade que não autoriza a cobrança da contribuição interventiva.

Exerceu invalidamente a competência o legislador na produção das Emendas 42/2003 e 44/2004, uma vez que determinou a repartição de receitas entre Estados e Municípios.

A Lei 10.336/2001, por ter como fundamento de validade o artigo 177, § 4º, da Constituição também foi produzida em desconformidade com o Texto Constitucional.

9.3 FUST e Funttel

A Lei Geral das Telecomunicações, Lei 9.472/1997, determinou ao Poder Público o dever de “garantir, a toda a população, o acesso às telecomunicações, a tarifas e preços razoáveis, em condições adequadas” e de “estimular a expansão do uso de redes e serviços de telecomunicações pelos serviços de interesse público em benefício da população carente”.

A prestação dos serviços de telecomunicações, por força da lei, pode ser prestada em regime público e privado, cabendo às empresas concessionárias, permissionárias e autorizatárias, o dever de universalização. Entende-se por

³⁰⁸ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 100.

universalização a ampliação do serviço para que todo cidadão dele o utilize, bem como as instituições de interesse público.

Para cumprir a meta, a Lei 9.472/1997 criou um Fundo com a função de cobrir parte do custo da universalização que não pudesse ser recuperado pela exploração do serviço de telecomunicação.

Em 2000, a Lei 9.998/2000 ingressa no ordenamento jurídico trazendo o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações, FUST, prescrevendo a contribuição de 1% sobre a receita operacional decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado.

O critério material é “prestar serviços de telecomunicações”. E são sujeitos passivos as prestadoras desses serviços. A lei veiculou finalidades que não podem ser custeadas por contribuição de intervenção no domínio econômico. Quis o legislador custear atividades próprias do Poder Público por meio da contribuição, ou seja, deveres do Estado arcados por tributo, que por exigência constitucional servem para custear o desenvolvimento de setor da esfera privada.

O estímulo e expansão do uso de redes e serviços de telecomunicações pelos serviços de interesse público em benefício da população brasileira não se trata de finalidade a ser alcançada por meio de contribuição interventiva. O Professor José Eduardo Soares de Melo³⁰⁹ adverte que a Lei trouxe extenso rol de finalidades, destinando o produto de arrecadação para quatorze fins diferentes.

Destacamos algumas finalidades: “complementação de objetivos estabelecidos no Plano Geral de Metas de Universalização para atendimento

³⁰⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 148.

de comunidades de baixo poder aquisitivo”; “implantação de acessos individuais para a prestação de serviço telefônico, em condições favorecidas a estabelecimentos de ensino, bibliotecas e instituições de Saúde”; “implantação de acessos individuais para órgãos de segurança pública”; “implantação de serviços de telecomunicações em unidades do serviço público, civis ou militares, situadas em pontos remotos do território nacional”; “fornecimento de acessos individuais e equipamentos de interface a deficientes carentes”.

Além de estabelecer diversas finalidades, estas são metas que devem ser perseguidas pelo Poder Público. Não há qualquer relação entre tais finalidades e o desenvolvimento do setor. Pretendeu o legislador beneficiar diversas áreas por meio da contribuição e não há benefício para o grupo que sofre a intervenção. Os beneficiários da universalização do acesso às redes digitais de informação e internet são “escolas, bibliotecas, instituições de saúde, órgãos públicos, instituições de assistência de deficientes, entre outros”.³¹⁰

A contribuição em questão acaba por beneficiar um grupo de pessoas totalmente desvinculadas das prestadoras de serviços de telecomunicação. Isto significa que, se o financiamento de estabelecimentos públicos de ensino é responsabilidade de toda a sociedade, que deve assumi-la mediante impostos, a oneração especial das prestadoras de serviços de telecomunicação representa uma discriminação arbitrária perante o resto da sociedade, em frontal violação ao princípio da igualdade – arts. 5º, *caput*, e 150, II, da CF de 1988.³¹¹

Alerta ainda o Professor Tácio Lacerda Gama que o valor arrecadado não foi destinado aos fins previstos na lei:

³¹⁰ GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição ao FUST e artigo 149 da Constituição da República. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 589.

³¹¹ YAMASHITA, Douglas. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico** – Pesquisas Tributárias – Nova Série, vol. 8. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 345.

Passados mais de sete anos da instituição da Contribuição ao FUST, é incontroversa a desnecessidade de fonte para custear a ação da União, ou de quem lhe faça às vezes, no setor de telecomunicações. De acordo com as informações oferecidas pela própria Anatel, a quem compete arrecadar e gerir os recursos deste tributo, os valores pagos jamais foram empregados na consecução da finalidade para qual o tributo foi instituído.³¹²

Desrespeitada a necessidade da instituição da contribuição, o que configura desvio da finalidade.

A Lei 9.472/1997 também estabeleceu a criação do “fundo para o desenvolvimento tecnológico das telecomunicações brasileiras”. O seu artigo 77 prescreve “o objetivo de estimular a pesquisa e o desenvolvimento de novas tecnologias, incentivar a capacitação dos recursos humanos, fomentar a geração de empregos e promover o acesso de pequenas e médias empresas a recursos de capital, de modo a ampliar a competição na indústria de telecomunicações”.

A Lei 10.052/2000 criou o Fundo, e dentre as receitas previstas, foi instituída a Funttel, contribuição de meio por cento sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, nos regimes público e privados.

Tanto a contribuição ao FUST como não caso da contribuição ao Funttel a lei englobou as empresas prestadoras dos serviços, nos regimes público e privados. O serviço pode ser prestado pela União, por meio de permissão, concessão ou autorização.

³¹² GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição ao FUST e artigo 149 da Constituição da República. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 596.

Se concedida ou permitida a prestação do serviço, é porque se trata de serviço público. Assim, não pode a União criar contribuição de intervenção no domínio econômico.

A abrangência de regulação estatal torna absolutamente desnecessária a existência de qualquer outro instrumento de atuação do Estado neste setor econômico. Se o Estado pode estabelecer metas e regular a forma de remunerar a sua realização e se o serviço está sujeito integralmente ao regime de direito público, não é permitido à União criar contribuições interventivas.³¹³

As contribuições foram criadas para tributar o Estado. A União, intervindo nela mesma, o que contraria o próprio significado de “intervenção”, caracteriza a violação do artigo 149 da Constituição Federal.

³¹³ GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição ao FUST e artigo 149 da Constituição da República. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 592.

CONCLUSÃO

Muito há ainda para estudar acerca da contribuição de intervenção no domínio econômico. Trata-se de campo fértil para debates doutrinários e jurisprudenciais. Tivemos a intenção de expor nosso pensamento, tentando contribuir de alguma forma com a análise dessa figura que ainda gera dúvidas quanto à sua instituição.

De forma resumida, fixamos alguns posicionamentos sobre questões que envolvem a figura da contribuição interventiva. São eles:

Trata-se, a contribuição interventiva, de subespécie de contribuição especial, portanto, um tributo, ao lado dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios.

Possui como critério constitucional a finalidade específica de intervir no domínio econômico, que ocorrerá na modalidade incentivo, tendo o valor de sua arrecadação a destinação específica de custear tal intervenção. E se a intervenção é feita para incentivar o setor ou grupo, o benefício será do setor como um todo, e não dos contribuintes considerados individualmente.

A intervenção no domínio econômico é critério constitucional que condiciona o próprio exercício válido da competência da União. Se observado no processo de positivação das normas que houve desvirtuamento da finalidade da contribuição interventiva, inválidos serão os enunciados veiculados pelo legislador. Isso porque a União somente poderá instituir a contribuição interventiva se tiver como finalidade a atuação estatal. Desvirtuada a finalidade, inválido será o exercício da competência tributária.

Não basta a União enunciar uma mera intenção de intervir no domínio econômico. Os enunciados devem ser postos no sistema de modo que haja a previsão da efetiva intervenção. O legislador, além da regra-matriz de incidência tributária, deve construir enunciados que prevejam a intervenção, a razão da intervenção, o modo que o Estado atuará, onde se intervirá, ou seja, construir a norma da finalidade.

O veículo introdutor é a lei ordinária e a cobrança da contribuição será válida enquanto durar a situação no domínio econômico que autorize a intervenção estatal.

Se não atendidas as exigências constitucionais, o legislador estará atuando foras das delimitações impostas na Constituição Federal, violando o princípio da competência. E conseqüentemente viola o princípio republicano.

O problema observado no atual sistema jurídico é que a União utiliza de modo indevido sua competência tributária, instituindo contribuição de intervenção no domínio econômico como substitutivo de imposto. Produz enunciados em desacordo com a Constituição Federal, prescrevendo a instituição da contribuição interventiva sem seus requisitos constitucionais. Nesse caso, o tributo é inválido e deve ser retirado do sistema de direito positivo. Desviado o produto de arrecadação no plano fático, deve o agente ser responsabilizado.

Infelizmente, o legislador tem exercido sua competência tributária sem observar os requisitos da contribuição de intervenção no domínio econômico. O critério finalístico não vem sendo atendido. Não se estabelecem finalidades que atendam ao desenvolvimento do setor, além de não haver estimativa do tempo da intervenção. Por vezes, ainda o legislador institui contribuição para “intervir” em campo próprio do domínio público.

Deve o legislador atentar para o critério da finalidade no momento do exercício da competência tributária da contribuição interventiva. E, inserida a contribuição validamente no ordenamento, deve o agente competente repassar de forma efetiva o produto de arrecadação ao custeio da intervenção.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, vol. 15, n. 55, São Paulo: Malheiros, 1991.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **República e Constituição**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____; e GONÇALVES, José Arthur. Contribuição – Empresa Urbana não é contribuinte do Funrural. **Revista de Direito Tributário** n. 54:185-190, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARRETO, Aires Ferdinando. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. As contribuições sociais e a predestinação de seus recursos. Estudos e Comentários. **Revista de Direito Tributário** n. 88:187-191, 2000.

_____. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. Imposto sobre a renda – pessoa jurídica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

- BIANCO, João Francisco. A Cide sobre *royalties* e os tratados internacionais contra dupla tributação. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.
- BOITEUX, Fernando Netto. Intervenção do Estado no domínio econômico na Constituição Federal de 1988. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.
- BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003.
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. A contribuição de intervenção no domínio econômico sobre *royalties* e a análise do crédito concedido. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Base de cálculo como fato jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 37, São Paulo, 1998.
- _____. **Direito tributário. Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. **Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. IPI: comentários sobre as regras gerais de interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 12, São Paulo, 1996.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições especiais e sua destinação**. São Paulo: Noeses, 2009.

CHARNESKI, Heron, Desvio orçamentário de finalidade das contribuições à luz do federalismo fiscal brasileiro: o Caso Cide – combustíveis. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 128, maio 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro – seus problemas e soluções**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Mizabel. Limites constitucionais para a instituição das contribuições. **Revista de Direito Tributário** n. 94, São Paulo: Malheiros, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Parcerias na Administração Pública. Concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ENDRES, Silvana Bussab. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ, Roberto Botelho. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. Pesquisas Tributárias. Nova série – vol. 8, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

_____. Pressupostos de imposição das CIDEs – critérios constitucionais de validade para Instituição das CIDEs. **Revista de Estudos Tributários** n. 34:134-145 – Assunto Especial, nov./dez. 2003.

FERRAZ JÚNIOR, **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____ e SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. Pesquisas Tributárias. Nova série – vol. 8. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

_____. Fundamentos e limites constitucionais da intervenção do Estado no domínio econômico. **Revista de Direito Público** n. 47-48. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Reflexão sobre a intervenção do Estado no domínio econômico e as contribuições interventivas. **Revista de Direito Tributário** n. 81:248-255. São Paulo: Malheiros.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade**. Tese apresentada como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

_____. Contribuição ao FUST e artigo 149 da Constituição da República. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007.

_____. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Contribuições Especiais – Natureza e Regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense. 2005.

GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. Nova amplitude do conceito de “domínio econômico”. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

GONÇALVES, José Artur Lima. Contribuições de intervenção. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. O ISS, a Lei Complementar 116/2003 e os contratos de franquia. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Tributação e direitos do contribuinte – I. Mesa de Debates “A”. XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário** n. 92:36-41.

_____. Tributação, liberdade e propriedade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, 2008.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico – Cide sobre Combustíveis. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 104. São Paulo, maio 2004.

_____. Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Contribuições de intervenção no domínio econômico sobre *royalties*. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 99. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. O encargo de capacidade emergencial exigido dos consumidores de energia elétrica (artigo 1º da Lei Federal 10.438/2002). In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**, vol. 6. São Paulo: Dialética. 2002.

GRECO, Rodrigo Azevedo. A universalização das telecomunicações e o FUST. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musseti. **O serviço público e a Constituição brasileira de 1988**. Coleção Temas de Direito Administrativo n. 6. São Paulo: Malheiros, 2003.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUEDES, Marcel Pereira Hid da Costa. Mais questões sobre a pretensa instituição de “Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico pela Lei 10.168/2000”. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 72. São Paulo.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alessandro; GUARINONI, Ricard *et alii*. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Eudeba, 1993.

HACK, Érico. **CIDE. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – destinação do produto arrecadado e finalidade**. Curitiba: Juruá, 2008.

HARADA, Kiyoshi. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. Pesquisas Tributárias – Nova Série – vol. 8. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

HOFFMANN, Susy Gomes. **As contribuições no sistema constitucional tributário**. Campinas: Copola, 1996.

HORVATH, Estevão. Conferência: Contribuições de intervenção no domínio econômico. **Revista de Direito Tributário** n. 91:140-150, São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. Desvinculação do produto de arrecadação: efeitos. **Revista de Direito Tributário** n. 94. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica – produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6ª ed. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

LEITE, Harrison Ferreira. Uma nova proposta de classificação dos tributos em face da Constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário da APET**, ano 3, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP Editora, 2006.

LOPES, Osiris de Azevedo Filho. Contribuições de intervenção no domínio econômico (Cides). **Revista de Direito Tributário** n. 94. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições sociais “gerais” e a integridade do sistema tributário brasileiro. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 6. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. Requisitos para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. Dissertação de mestrado defendida em 1988 pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1988.

_____. Espécies tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições e o artigo 149 da Constituição Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 6. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. Pesquisas tributárias. Nova Série – vol. 8. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

_____. O perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. O perfil jurídico das contribuições no texto supremo – o conceito de receita ordinária para os fins da Lei 7.643/2004. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 123, dez. 2005.

MARTINS, Natanael. As contribuições ao FUST e ao Futeel. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção ao domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética. 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Curso de direito administrativo**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Prestação de serviços públicos e administração indireta**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições – constitucionalidade. Mesa de Debates “H”. XV Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário** n. 85:159-164.

_____. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. Pesquisas Tributárias. Nova série – vol. 8, 2002.

_____. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. A classificação dos tributos – uma visão analítica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. Tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007.

_____. **Fontes de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuição Sebrae – Questões polêmicas e recentes desdobramentos jurisprudenciais. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Contribuições sociais e desvio de finalidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Curso de direito financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Contribuições de intervenção no domínio econômico – concessionárias, permissionárias e autorizadas da energia elétrica – “aplicação” obrigatória de recursos (Lei 9.991). In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Desvio de finalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico**. Inédito, 2007.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cofins – importação e PIS/Pasep – importação: contribuições interventivas inconstitucionais. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 133:95-101, fev. 2005.

_____. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. O perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Significado e importância da vinculação das receitas das contribuições especiais. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

- PONTES, Helenilson Cunha. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. Pesquisas Tributárias – Nova Série. Vol. 8. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.
- _____. Notas sobre o regime jurídico-constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir Oliveira. (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 6. São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. Sistema tributário, carga tributária e capacidade contributiva. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética. 2001.
- QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – tributação das pessoas físicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. **Justiça Tributária – I Congresso Internacional de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade do direito. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. Tributação e direitos do contribuinte – I. Mesa de Debates “A”. **Revista de Direito Tributário** n. 92:30-37, 2001.
- SCAFF, Fernando Facury. Contribuições de intervenção e direitos humanos de segunda dimensão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. Pesquisas Tributárias. Nova Série – vol. 8, 2002.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no Domínio Econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. Exigências da CIDE sobre *royalties* e assistência técnica ao exterior. **Revista de Estudos Tributários** n. 37:145-161, São Paulo, jun. 2004.
- _____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

- SCHUARTZ, Luis Fernando. Contribuição de Intervenção no Domínio e atuação do Estado no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuição de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.
- SEARLE, John R. **Expressão e significado – estudos da teoria dos atos de fala**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Contribuições e vinculação de sua receita. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 8. São Paulo: Dialética, 2004.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- SOUZA, Ricardo Conceição. A Constituição Federal admite instituição de contribuições sociais gerais, ou seja, outras além das expressamente previstas nos seus artigos 149, 195, 212, § 5º, 239 e 240? In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 6. São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. Contribuições e vinculação de sua receita. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. vol. 8. São Paulo: Dialética, 2004.
- _____. Perfil constitucional das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.
- STEBBING, L. Susan. **Introducción a la lógica moderna**. Trad. José Luis Gonzáles. Cidade do México: Fondo de Cultura Económico, 1975.
- TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2006.
- _____. Intervenção estatal no domínio econômico por via da tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. Pesquisas Tributárias – Nova série, vol. 8. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.
- TOLEDO, Gastão Alves. Contribuição incidente sobre *royalties* – Lei Federal 10.168, de 29.12.2000, e Medida Provisória 2.062-63/2001. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Contribuições. Mesa de Debates “B”. **Revista de Direito Tributário** n. 92:60-66, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Contribuições para a seguridade social**. Curitiba: Juruá, 2004.

_____. O destino do produto de arrecadação como requisito constitucional para a instituição das contribuições. In: SANTI, Eurico Diniz de; e SOUZA, Priscila de (coords.). **V Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual**, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Contribuições – constitucionalidade. Mesa de Debates “H”. XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário** n. 85:156-159.

_____. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A CIDE – Tecnologia. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**, vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Contribuições sociais gerais. In: ROCHA, Valdir Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 6. São Paulo: Dialética, 2002.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O perfil constitucional da contribuição de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

_____. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

WITTEGESNTEIN, Ludwig. **Tratado lógico-filosófico**. 2ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1995.

YAMASHITA, Douglas. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. Pesquisas Tributárias. Nova série – vol. 8. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)