



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

ÉRICO HACK

**Contribuição de Intervenção no Domínio
Econômico – Destinação do Produto Arrecadado
e Finalidade como Requisitos de Validade**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Centro de Ciências Jurídicas e Sociais
Mestrado em Direito Econômico e Social

Curitiba
Junho de 2005



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

ÉRICO HACK

**Contribuição de Intervenção no Domínio
Econômico – Destinação do Produto Arrecadado
e Finalidade como Requisitos de Validade**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Roberto Ferraz

Curitiba
Junho de 2005



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

TERMO DE APROVAÇÃO

ÉRICO HACK

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Destinação do Produto Arrecadado e Finalidade como Requisitos de Validade

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Aprovada pela Comissão Examinadora abaixo assinada.

Curitiba, 07 de junho de 2005.

Prof. Dr. Roberto Ferraz
Orientador – PUC-PR

Prof. Dr. Humberto Ávila
Convidado - UFRGS

Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazen
Membro – PUC-PR

Prof. Dr. Luiz Alberto Blanchet
Suplente – PUC-PR

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial do trabalho sem autorização do autor.

ÉRICO GERMANO HACK

Graduou-se em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, em 2001. Ingressou no programa de Mestrado em Direito Econômico e Social no ano de 2003. Participa dos grupos de estudo “Política Jurídico-Fiscal” e “Justiça e Tributação” vinculados ao Mestrado em Direito da PUC-PR. Atua como advogado em Curitiba, sócio do escritório Hack Advocacia.

Ficha Catalográfica

	HACK, Érico Germano
H118c 2005	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Destinação do Produto Arrecadado e Finalidade como Requisitos de Validade / Érico Hack; orientador, Roberto Ferraz. – 2005. xi, 172 f. ; 30 cm
	Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2005. Inclui bibliografia.
	1. Direito tributário. 2. Contribuições (Direito tributário). 3. Direito econômico. I. Ferraz, Roberto Catalano Botelho. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Mestrado em Direito. III. Título.
	Doris - 4.ed. 341.39 341.397 341.378

AGRADECIMENTOS

Um mestrado se assemelha a uma obra de construção civil em muitos aspectos. Apesar de ser do proveito apenas do mestrando, este certamente não o obtém sozinho. Em diversas etapas do programa, desde antes do seu início até a defesa da dissertação perante a banca, várias pessoas concorrem para o seu êxito.

Permanecendo com a metáfora da construção, um pedreiro que pretenda construir sozinho uma casa certamente terá no máximo um êxito parcial. A construção, provavelmente, será algo muito aquém daquilo que se espera em tamanho e qualidade, e certamente mais erros serão cometidos. Estes poderiam ser apenas defeitos menores, como esquecer de colocar o vaso sanitário no banheiro, que não comprometeriam totalmente a obra, mas trariam transtornos desagradáveis na sua utilização. Ou pior, poderiam ser erros grandes, como o esquecimento de uma viga mestra, o que acarretaria na ruína da construção na primeira vez que fosse submetida a um uso mais intenso.

É neste espírito que procedo aos agradecimentos àqueles que me ajudaram no mestrado. E a quem agradeço dedico este trabalho. Certamente sem a ajuda destas pessoas eu talvez não teria sequer entrado no mestrado, quanto mais ter escrito este trabalho que será levado à apreciação de tão distinta banca.

Inicialmente, agradeço ao meu amigo Daniel Laufer, que me disse “Por que não tenta direto o mestrado?”, quando questionado por mim sobre qual especialização fazer. Aos amigos Benjamin Lins de Barros Lemos e Nádía Montenegro, pelo apoio e amizade sempre presentes. À amiga Lígia Maria Gusso, pelo companheirismo durante o mestrado e pela atenta leitura que fez deste trabalho, com a apresentação de sugestões

valiosas. À secretária do Mestrado em Direito da PUC-PR, Eva Curelo, pela ajuda em várias etapas do programa. Ao Prof. Daniel Cezar Maingué, pela criteriosa revisão da gramática do texto.

Aos colegas de escritório Nilva Amália Pasetto e Airton Hack, que possibilitaram que eu me dedicasse muito a este trabalho e menos à advocacia no tempo utilizado para elaborá-lo.

Ao Prof. Dr. Roberto Ferraz, orientador na acepção integral do termo, pela sua infinita paciência e gentileza, e por ajudar a viabilizar este trabalho da maneira como eu queria fazê-lo.

À minha querida Carolina Arriola Maingué, pelo seu amor incondicional e apoio constante, antes como amiga, agora como namorada.

E aos meus pais, Airton e Alda Hack, e meu irmão Bruno, por tudo que sou e pelo apoio e carinho durante toda a minha vida, possibilitando que eu me desenvolva cada vez mais não só como estudante de Direito, mas como pessoa.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS E SEUS CRITÉRIOS	5
2.1. CLASSIFICAÇÕES EXISTENTES.....	8
2.1.1. Classificação por Propriedades.....	9
2.1.2. Base de Cálculo	13
2.1.3. Materialidade da Hipótese de Incidência.....	14
2.1.4. Validação Constitucional e Definição de Competências	17
2.1.5. Classificações Intrínsecas e Extrínsecas (relacionais)	26
2.2 SÍNTESE CONCLUSIVA	29
3. CONCEITUAÇÃO DA MODALIDADE CONTRIBUIÇÃO	33
3.1. ASPECTOS GERAIS DA MODALIDADE.....	34
3.2. NATUREZA JURÍDICA.....	36
3.3. REFERIBILIDADE – VINCULAÇÃO À ATUAÇÃO ESTATAL.....	40
3.4. FINALIDADE – ELEMENTO CARACTERIZADOR	45
3.5. MODELO DAS CONTRIBUIÇÕES E SEUS ELEMENTOS	48
3.6. LIMITAÇÃO – PROPORCIONALIDADE	49
3.7. SÍNTESE CONCLUSIVA	58
4. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	61
4.1. INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.....	65
4.2. FUNDAMENTO E COMPETÊNCIA.....	68
4.3. FINALIDADE	69
4.4. CABIMENTO.....	76
4.5. LIMITAÇÃO – PROPORCIONALIDADE	80

4.6. DESTINAÇÃO	82
4.7. MEDIDA DO VALOR DA CIDE	90
4.8. OUTROS ELEMENTOS	94
4.8.1. Veículo Normativo de Instituição	94
4.8.2. Hipótese de Incidência e Base de Cálculo	98
4.8.3. Sujeito Passivo	101
4.9. SÍNTESE CONCLUSIVA	102
5. DESVIO DE FINALIDADE E DE DESTINAÇÃO DO PRODUTO ARRECADADO DA CIDE E SUAS CONSEQÜÊNCIAS	107
5.1. ORÇAMENTO, RECEITA E DESPESA PÚBLICA	108
5.2. FORMAS DE DESVIO DA CIDE	111
5.2.1. Desvio de Poder na Criação da CIDE e na sua Exigência	112
5.2.2. Desvio da destinação do produto arrecadado	117
5.3. NECESSIDADE DE SE AFERIR A CONSECUÇÃO DA FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES E POSSÍVEIS RESULTADOS	121
5.4. CONSEQÜÊNCIAS DOS DESVIOS	126
5.5. SÍNTESE CONCLUSIVA	135
6. PRINCÍPIO DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA E ADMINISTRATIVA ...	137
6.1. PRINCÍPIO DA MORALIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E SUA AUTONOMIA EM RELAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	139
6.2. INSTITUIÇÃO E USO IMORAL DA TRIBUTAÇÃO	147
6.3. SÍNTESE CONCLUSIVA	150
7. CONCLUSÕES	153
8. BIBLIOGRAFIA	162

LISTA DE ABREVIATURAS

ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AFRMM – Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante

ATP – Adicional de Tarifa Portuária

CF – Constituição Federal de 1988; Constituição da República Federativa do Brasil

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico ou Contribuição Interventiva

CTN – Código Tributário Nacional

DJU – Diário da Justiça da União

Min. – Ministro

P. – Página

PP. - Páginas

RE – Recurso Extraordinário

Rel. – Relator

Segs. – Seguintes

STF – Supremo Tribunal Federal

RESUMO

HACK, Érico; Ferraz, Roberto. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Destinação do Produto Arrecadado e Finalidade como Requisitos de Validade**. Curitiba, 2005. Dissertação de Mestrado – Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) é analisada sob a ótica da sua finalidade e destinação do produto arrecadado como requisitos para sua caracterização e validade. Para tal intento, examina as classificações das modalidades tributárias, demonstrando quais elementos caracterizam cada uma das modalidades, distinguindo as diferentes formas de validação constitucional existentes. Expõe a modalidade tributária das contribuições, com seus elementos constitutivos, para depois conceituar a espécie interventiva desta modalidade. Identificadas a finalidade e a destinação do produto arrecadado como elementos de validação e caracterização da CIDE, investiga as formas que a ofensa a tais elementos podem influenciar a validade do tributo. Disto podem surgir conseqüências jurídicas diversas, que são expostas conjuntamente com as hipóteses de desvio na utilização do tributo. E, por fim, analisa o princípio da moralidade aplicado aos tributos, na sua cobrança e instituição, e possíveis conseqüências da aplicação do princípio.

Palavras-chave

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE –
DESTINAÇÃO – FINALIDADE – PRODUTO ARRECADADO –
INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – VALIDADE

SUMMARY

HACK, Érico; Ferraz, Roberto. **Contribution of Intervention into the Economical Domain – Destination of Collected Product and Finality as a Requirement of Validity**. Curitiba, 2005. Dissertation for Master's Degree – Law Department, Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Contribution of Intervention into the Economical Domain (CIDE) is analyzed in view of its finality and destination of collected product as requirements for its characterization and validity. As a result, the taxation modalities are examined, demonstrating which elements characterize each one of the modalities, distinguishing the different constitutional validation manners that exist. The tax modalities of contributions are shown with their constitutive elements so that the type of intervention of this modality can be later appraised. The identification of validity and destination of the collected product are identified as being elements of validation and characterization of CIDE, investigating the forms in which an offense to such elements can influence the validity of the tax. Various juridical consequences may arise as a result, which are exposed together with the hypothesis of diverting the tax utilization. Finally, the principle of morality applied to taxes is analyzed according to its charging and institution, and possible consequences of applying the principle.

Key-Words

CONTRIBUTION OF INTERVENTION INTO THE ECONOMICAL DOMAIN – CIDE – DESTINATION – FINALITY – COLLECTED PRODUCT – INTERVENTION OF THE STATE IN ECONOMICAL DOMAIN – VALIDITY

1. INTRODUÇÃO

O direito tributário, às vezes, deixa de responder a perguntas simples como “Por que e para que estou pagando isso?” e “Para onde vai o dinheiro que paguei?”. Essas perguntas são formuladas todos os dias pela população, e aparentemente não são respondidas pelo Direito pelo simples fato que ele ainda não formulou uma resposta adequada.

Lembremos de Alfredo Augusto Becker¹, que percebeu que havia o mundo jurídico e o “outro” quando viu a Lua. Acredito que devemos sempre ter em mente a existência do outro mundo, que nada mais é que o mundo real, sem o qual o mundo jurídico isoladamente não possui razão de ser.

Mesmo com os estudos de Direito Tributário sendo eminentemente teóricos, com processos judiciais que geralmente envolvem apenas questões de Direito, não é possível ignorar a existência da “Lua” e do “outro mundo” e pretender criar um sistema absolutamente desligado da realidade.

Uma tentativa de um Direito Tributário puro pode ter sido útil quando da sua consolidação como ramo autônomo do Direito. Entretanto, negar a influência de outros ramos e afirmar que conceitos de outras áreas devem ser totalmente excluídos leva à criação de um Direito Tributário de pouca aplicabilidade e irreal, existente apenas na cabeça dos doutrinadores.

É comum observarmos a doutrina colocando o Direito de uma forma e os Tribunais tomando decisões em sentido completamente

¹ Alfredo Augusto Becker. “Carnaval Tributário”. São Paulo: Lejus, 1999. 2ª edição.

diverso, e a autoridade fazendária agindo ainda de uma outra forma diferente das duas primeiras. A doutrina também, muitas vezes, deixa de responder a perguntas dos contribuintes que são justamente os destinatários da norma jurídica.

Não podemos nos esquecer de que existe todo um mundo que o Direito deve normatizar. Existem também outras ciências, para as quais o Direito não pode fechar os olhos, coexistindo com as mesmas. Com elas deveria o direito interagir, não as excluindo do seu campo de atuação, mas ponderando os seus conceitos. Seria a criação de um Direito que tivesse aplicabilidade e fosse compatível com outras disciplinas, aproveitando conceitos destas para se aperfeiçoar. Parece impossível a tarefa de simplesmente tentar “purificar” o Direito Tributário, negando toda e qualquer influência da economia, ciência das finanças, contabilidade, para citar apenas algumas das ciências mais ligadas ao nosso campo de estudo. É difícil encarar o Direito como tendo um fim em si mesmo, exaurindo-se dentro de sua própria aplicação e estudo, já que sua intenção nada mais é do que a regulamentação da vida em sociedade, das relações entre as pessoas. Isolar o Direito em uma torre acaba por fechar seus olhos para a realidade que deveria normatizar, criando uma disciplina estéril e inaplicável aos casos concretos que exigem uma solução jurídica.

É neste espírito que se tenta desenvolver o presente trabalho. Busca-se aqui uma disciplina e uma conceituação de um instrumento jurídico que precisa necessariamente se socorrer de outras ciências para ser explicado e bem aplicado. A pretensão principal é tratar das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sob o enfoque da finalidade e da destinação do produto arrecadado. A estes elementos das CIDEs será tentada a criação de uma disciplina que possa torná-los exeqüíveis e possibilitem a sua utilização na correta aplicação

das contribuições interventivas. O enfoque na destinação e finalidade está se mostrando necessário à medida que tributos para atingir finalidades têm-se proliferado no sistema tributário brasileiro. Afirmar que destinação e finalidade dos tributos estão fora do direito tributário torna a compreensão da disciplina extremamente defeituosa, na medida em que exclui da análise justamente os elementos que justificam a existência das contribuições e as caracterizam como tais. O espírito da Constituição Federal e das leis que regem a administração pública apontam para uma maior responsabilidade na atuação dos administradores públicos. Um tributo criado para se buscar uma finalidade deve ter a sua eficácia aferida e analisada. A mera menção do seu fim não o justifica por si só: se este serve para fundamentar a atuação do Administrador na cobrança de determinada exação, deve esta ser controlada de forma a não permitir que seja um tributo “irresponsável”, ou seja, sem qualquer compromisso com a sua eficácia no atendimento da finalidade que pretende alcançar.

Por seu turno, as CIDEs vêm sendo cada vez mais utilizadas pelo Governo Federal como forma de aumentar a arrecadação da União. Aproveitando-se da quase ausência de estudos e precedentes jurisprudenciais relativos a esta espécie de contribuição, acaba abusando da figura, fazendo má utilização da mesma.

Este trabalho pretende descrever a contribuição e depois proceder a uma análise dos seus elementos caracterizadores para expor a relevância destes elementos e a sua diferença em relação aos demais tributos. Demonstra ainda a inadequação da “tecnologia jurídica” existente para análise desses tributos.

Primeiramente, serão analisadas as diversas classificações tributárias, verificando quais delas devem ser utilizadas na análise das

CIDEs, diferenciando estas das demais espécies e modalidades tributárias.

Em seguida, será conceituada a modalidade tributária contribuição, analisando seus elementos constitutivos e caracterizadores, expondo os seus requisitos próprios de validade.

Especificando ainda mais o estudo, será analisada a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, espécie da modalidade contribuição, que possui diversas peculiaridades em relação aos demais tributos e contribuições. Serão expostos conceitos de intervenção do Estado no domínio econômico, para depois se investigarem os limites e características das CIDEs.

Tratando particularmente do tema deste trabalho, serão averiguadas as hipóteses de desvio de finalidade e de arrecadação que podem ocorrer nas contribuições. Serão vistos conceitos de direito financeiro como orçamento, receita e despesa pública, entendendo-se que tais conceitos são fundamentais quando se quer tratar de modalidades tributárias que tenham destinação certa do produto arrecadado.

Por derradeiro, será analisado como tudo isso se relaciona com o princípio da moralidade, desde a autonomia deste em relação ao princípio da legalidade até a sua aplicabilidade ao direito tributário. Também serão vistas hipóteses em que os tributos são instituídos imoralmente, com comportamento desonesto por parte do Fisco.

Assim, pretende-se analisar as CIDEs e desenhar uma disciplina destas modalidades através da análise da finalidade e da destinação do produto arrecadado.

2. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS E SEUS CRITÉRIOS

Diversas classificações têm sido propostas para analisar os tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro. A discussão sobre o número de espécies tributárias é acirrada, e, conforme será visto neste capítulo, varia de acordo com o critério usado na classificação. Pretende-se aqui demonstrar os principais critérios de classificação dos tributos e as diferenças entre si.

Muito se discute no Direito Tributário sobre o ato de classificar. Algumas vezes parece que cada autor pesquisado cria um critério e tenta defendê-lo como se fosse o único correto. Entretanto, cada classificação fornece ao estudioso um ângulo diferente de análise do objeto estudado.

Sobre a conhecida colocação de Genaro R. Carrió de que “Não há classificações certas ou erradas, mas classificações úteis ou menos úteis”, expõe-se o pensamento de Eurico Marcos Diniz de Santi². Segundo o autor, esta afirmação se presta bem às ciências naturais, em que a utilidade de uma classificação é a conveniência desta para o melhor estudo da ciência em questão. Assim, prefere-se classificar os animais entre os de sangue quente e frio porque é melhor assim estudá-los. Uma classificação de animais entre pequenos e grandes é correta, mas pode ser inútil para o pesquisador em determinados aspectos. O autor, então, defende que esta assertiva presta-se para classificações de objetos reais, preexistentes ao pensamento humano. O homem, neste caso, classifica aquilo que já existe, diferentemente do que ocorre com as classificações

² “As Classificações no Sistema Tributário Brasileiro”. Artigo publicado em *Justiça Tributária: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998. pp. 125 a 147. Deste entendimento comunga Luis Eduardo Schoueri, no trabalho ainda não publicado “Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico”. São Paulo: USP, 2002. p. 156.

jurídicas, que têm por objeto “conceitos cunhados prescritivamente pelo direito.”³. Nas classificações jurídicas, não se classificariam objetos reais, mas prescrições jurídicas criadas pelo próprio homem.

Assim, segundo de Santi, as classificações são válidas ou inválidas (direito positivo) ou verdadeiras e falsas (ciência do direito). Afirmar que as classificações são úteis ou inúteis não possuiria fundamento jurídico, sendo talvez aplicável para outras ciências. Seria inadequado para a ciência do direito dividi-las entre úteis ou inúteis, pois a utilidade não é critério jurídico.

Acredita-se que a menção das classificações sendo úteis ou inúteis é inadequada para, sozinha, qualificá-las. Parece um conceito demasiadamente aberto; o juízo de utilidade seria subjetivo, feito por aqueles que pretendessem utilizar as classificações.

Por outro lado, a restrição das classificações proposta acima somente às ditas jurídicas poderia excluir critérios classificadores de outras ciências que seriam bem utilizados na análise do direito tributário. Esta exclusão poderia resultar em uma análise incompleta das situações classificadas.

Assim, prefere-se analisar as classificações quanto às conseqüências jurídicas que os gêneros encontrados possam apontar. Uma classificação seria adequada ao direito quando possuísse um critério aplicável ao objeto analisado e os diversos gêneros por ela encontrados indicassem, cada um, conseqüências jurídicas distintas entre si. Por exemplo, uma classificação que dividisse as modalidades tributárias entre as que se iniciam em vogais ou consoantes apontaria para dois grupos: o primeiro formado pelos impostos e empréstimos compulsórios (iniciados

³ De Santi, “As Classificações...” p. 132.

por vogais) e o segundo formado pelas taxas, contribuições e contribuições de melhoria (iniciados por consoantes). Cuida-se de uma classificação com um critério aplicável aos objetos analisados, mas que não traz conseqüências jurídicas pela sua aplicação. Não existe um regime jurídico para os tributos que se iniciam por vogal e outro para os que se iniciam por consoante. Esta classificação seria inadequada, portanto, para a análise que se pretende fazer, já que não há indicação de conseqüências jurídicas que dela advenham. O que se pretende aqui é elencar as classificações adequadas ao direito, apontando quais conseqüências jurídicas cada uma traz. Uma classificação então não deve ser julgada pelo fato de possuir apenas critérios de direito positivo nem pela sua utilidade/inutilidade, mas sim pela sua faculdade de indicar conseqüências jurídicas distintas para cada gênero que encontrar. As conseqüências jurídicas podem indicar para um regime jurídico completamente diverso entre os objetos classificados, como pode se aplicar a apenas um ponto deles, servindo também a classificação apenas para diferenciá-los parcialmente.

Outro ponto a se ressaltar, é que as classificações não podem ser somadas quando da determinação do número de espécies existentes. Cada classificação está ligada a um critério diferente. É impossível uma mesma classificação possuir dois critérios, pois estes acabarão informando um número de espécies maior que o realmente existente. Isso ocorre pelo fato de cada critério criar uma classificação diferente que coexiste com as demais. Entretanto, não podem ser utilizados dois critérios dentro da mesma classificação, porque daí o objeto classificado será analisado por dois prismas diferentes. O objeto mostrará duas facetas diversas, que darão ao classificador a falsa impressão de existência de dois objetos diferentes, quando na verdade trata-se do

mesmo objeto visto por dois critérios distintos⁴. Por exemplo, um objeto poderia ser classificado pela cor e pela forma. Então, pela primeira classificação haveria objetos amarelos, vermelhos e verdes. E pela segunda existiriam quadrados, retângulos e triângulos. Os dois critérios (cor e forma) ensejam duas classificações diversas. Já se os dois critérios forem somados dentro de uma mesma classificação, haveria seis espécies de objetos (amarelos, vermelhos, verdes, quadrados, retângulos e triângulos), quando na verdade trata-se dos mesmos objetos vistos pelo mesmo prisma, pois os objetos são ao mesmo tempo quadrado amarelo, triângulo verde e retângulo vermelho. Assim, as seis espécies encontradas seriam falsas.

Neste capítulo, inicialmente serão analisadas as diversas classificações existentes, verificando-se quais são as mais adequadas para a análise proposta neste trabalho.

2.1. CLASSIFICAÇÕES EXISTENTES

Não seria correta a adoção de apenas uma classificação. A diversidade acaba por favorecer o avanço do direito tributário. O trabalho sobre cada classificação revela um aspecto diferente de cada tributo. Analisando-se apenas por uma classificação, sempre ocorrerá a análise de apenas um aspecto de algo maior. Desprezar outros aspectos acaba por tornar a análise simplista demais, oferecendo ao operador do Direito apenas um caminho de trabalho, quando na verdade sabe-se que no Direito as questões podem ser resolvidas de diversas maneiras, podendo

⁴ Esta idéia foi desenvolvida originalmente por Roberto Ferraz no parecer “Da Ausência dos pressupostos de Imposição da Cofins não cumulativa Criada na lei 10.833/2003”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 105, p. 144.

ser todas elas corretas. Não se pode pretender que o Direito seja uma ciência exata, em que os problemas são colocados como que em equações matemáticas que comportam apenas uma solução.

Abaixo serão analisadas as classificações mais relevantes encontradas na doutrina. Elas estão identificadas pelo critério que utilizam para definir os grupos. Têm-se assim, classificações por propriedades, base de cálculo, materialidade da hipótese de incidência, por definição de competências da Constituição (validação das normas infraconstitucionais) e as separações entre classificações intrínsecas e extrínsecas.

2.1.1. Classificação por Propriedades

Marco Aurélio Greco⁵ nomeia de classificação por propriedades as classificações adotadas por Ives Gandra da Silva Martins e Luciano Amaro. A colocação de Marco Aurélio Greco faz uma classificação das classificações, já que as divide entre classificação por propriedades e classificações por categoria.

Ives Gandra da Silva Martins⁶ entende que existe no direito brasileiro uma “divisão quinquipartida” de tributos identificados e individualizados pela Constituição Federal e pelo CTN: a) imposto (art. 145, I, CF e art. 16, CTN), b) taxa (art. 145, II, CF e art. 77, CTN), c) contribuição de melhoria (art. 145, III, CF e art. 81, CTN); d) empréstimo compulsório (art. 148) e e) contribuições sociais (art. 149, CF)⁷.

⁵ “Contribuições (uma figura “sui generis”)”. São Paulo: Dialética, 2000. pp. 92 e 93.

⁶ “Teoria da Imposição Tributária”. São Paulo: LTr, 1998. 2ª ed. p. 116.

⁷ **Constituição Federal:**

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

I - impostos;

Tal corrente é adotada também pelo Supremo Tribunal Federal. No RE 146.733-9⁸, o relator Ministro Moreira Alves afirma que

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.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

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

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e 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;

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.

Código Tributário Nacional

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idêntico aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

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

⁸ STF, RE 146.733-9, Rel. Min. Moreira Alves. Tribunal Pleno, por unanimidade. DJU 06.11.92

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 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 de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Já Luciano Amaro⁹ entende que as modalidades¹⁰ podem ser classificadas em quatro grupos: a) Impostos, b) Taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria), c) Contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e d) Empréstimos Compulsórios.

Segundo Marco Aurélio Greco, ambas as classificações seriam por propriedades porque “*procuram descrever o perfil de cada espécie, mais do que excluir e incluir cada elemento do conjunto num ou noutro escaninho*”¹¹. Seriam enumerações de espécies que integram o mesmo gênero¹².

As classificações acima enumeram os diversos tipos de tributos existentes na Constituição, sem a preocupação de encontrar um critério que diferencie e divida estes tipos em dois ou mais grupos.

Note-se que a classificação de Ives Gandra da Silva Martins apenas enumera as modalidades tributárias existentes na Constituição

⁹ “Direito Tributário Brasileiro”. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 79.

¹⁰ No presente trabalho será utilizada a terminologia utilizada pelo STF, denominando de *modalidades* tributárias os cinco tributos previstos pela Constituição (Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuições e Empréstimos Compulsórios). O termo *gênero* será utilizado quando se referir aos grupos de modalidade formadas a partir de uma classificação. O termo *espécie* será utilizado quando se referir às subdivisões das modalidades, assim, a modalidade contribuição possui três espécies: sociais, interventivas e corporativas.

¹¹ “Contribuições...”. p. 93.

¹² Os termos gênero e espécie são utilizados com duplo sentido, pois quando se referem ao ato de classificar propriamente dito (sem envolver direito tributário) referem-se ao grupo (gênero) formado pelas espécies (objetos classificados e inseridos em grupos). O sentido acima colocado refere-se a utilização destes termos no trato dos tributos, onde se juntam ao termo modalidades.

Federal. Já Luciano Amaro preocupa-se em classificar as modalidades existentes, posto que coloca a contribuição de melhoria dentro do grupo taxas. Não se trata de mera enumeração legal, pois já parte para um ato classificatório das espécies encontradas na divisão qüinqüipartida.

Não há como negar que a enumeração qüinqüipartida existe, pois os tributos descritos efetivamente são diferentes entre si. Tal divisão deve ser considerada quando se busca o objeto das demais classificações, as modalidades aqui enumeradas se agrupam conforme o critério escolhido para proceder à classificação. É inegável que diversos tributos são criados com outros nomes, mas uma análise da exação logo demonstra que pertence a uma das cinco modalidades. Nenhuma delas absorve outra, todas possuem entre si algum caractere distintivo que justifica a sua existência.

Pode-se afirmar que a divisão qüinqüipartida não é uma classificação na acepção integral do termo, pois trata apenas de identificar as modalidades de tributos existentes. Dentro de cada uma dessas modalidades existem espécies, como por exemplo, dentro da modalidade imposto há o imposto sobre a renda e o imposto territorial urbano, apenas para citar dois exemplos. Da mesma maneira que dentro da modalidade contribuição, existem as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais.

Aplicando-se critérios de classificação às cinco modalidades, revela-se que estas se dividem em dois ou mais gêneros. Abaixo serão tratados alguns critérios de classificação que dividem as modalidades.

2.1.2. Base de Cálculo

Alfredo Augusto Becker afirma que a base de cálculo é o único elemento que confere gênero jurídico ao tributo¹³. Ela seria o núcleo da hipótese de incidência da regra jurídica.

Os demais elementos da hipótese de incidência seriam elementos adjetivos que indicariam uma determinada espécie de tributo. A base de cálculo ofereceria o gênero, e os demais elementos forneceria a espécie.

Segundo Becker

...a regra jurídica faz esta determinação jurídica do tributo, prescrevendo uma *fórmula aritmética* (método de conversão e alíquota) e escolhendo o fato (base de cálculo) que, sob a ação da fórmula aritmética, *transfigura-se num determinado tributo. Portanto, o tributo, sempre e logicamente, é uma parcela deste fato (base de cálculo) que foi transfigurado em cifra.*¹⁴

Em decorrência da utilização da base de cálculo como critério para classificação dos tributos, existiriam apenas dois gêneros de tributos: o imposto e a taxa¹⁵.

A taxa é o gênero de tributo que tem como base de cálculo coisa estatal ou serviço estatal¹⁶.

O imposto é o gênero de tributo que eleja um fato lícito qualquer como base de cálculo, desde que tal fato não seja coisa ou serviço

¹³ “Teoria...”. Item 104, p. 373.

¹⁴ “Teoria...”. Item 105, p. 377.

¹⁵ Aqui, gênero é utilizado porque impostos e taxas não se referem às modalidades tributárias que levam este nome, mas sim os dois grupos que a classificação de Becker cria.

¹⁶ “Teoria...”. Item 106, p. 380.

estatal¹⁷. Verifica-se aqui que o imposto possui uma formulação negativa, pois é assim classificado todo o tributo que não seja taxa.

Outros elementos adjetivos não influem na determinação da natureza jurídica do tributo (imposto ou taxa), mas alerta Becker que os mesmos podem ter influência decisiva sobre a validade da regra jurídica. Ou seja, se alguns destes elementos forem contrários à disposição constitucional, pode a norma ser declarada inválida, apesar de a natureza jurídica do tributo em função da base de cálculo restar inalterada¹⁸.

Becker, ainda, rechaça a existência de tributos parafiscais como uma terceira espécie tributária. Segundo ele, uma análise da base de cálculo coloca que tais tributos são impostos (com destinação determinada) ou taxas. As “contribuições parafiscais” distinguiriam-se pela finalidade, destinação e posição do sujeito passivo. Entretanto, como ele mesmo alertou, tais elementos não influem na natureza jurídica do tributo¹⁹, pois seriam adjetivos, e portanto determinadores de espécies dos gêneros impostos e taxas. Haveria, assim, um imposto-contribuição (tributo com base de cálculo de imposto, mas com destinação determinada, caracterizando espécie contribuição parafiscal dentro do gênero imposto).

2.1.3. Materialidade da Hipótese de Incidência

Geraldo Ataliba admite a existência de três modalidades classificadas em dois gêneros. As modalidades seriam os impostos, taxas e contribuições. Estes se dividiriam nos dois gêneros: tributos vinculados e não vinculados. O critério para a distinção seria a materialidade da

¹⁷ “Teoria...”. Item 106, p. 380.

¹⁸ “Teoria...”. Item 106, p. 381.

¹⁹ “Teoria...”. Item 107, pp. 384 e 385.

hipótese de incidência, ou seja, o que esta descreve como fato imponível²⁰.

Tributos vinculados são aqueles em que a hipótese de incidência descreve uma atividade estatal ou uma consequência desta. Chamam-se assim porque sua materialidade e cobrança estão vinculadas necessariamente à ocorrência de uma atividade estatal²¹. Neste gênero, estão classificadas as taxas e contribuições.

Novamente por exclusão, tributos não vinculados são aqueles que descrevem na hipótese de incidência uma atividade ou fato qualquer que não seja uma atividade estatal²². Assim classificam-se os impostos.

Tal classificação pode se parecer com a de Becker, porém distingue-se, pois recai sobre a hipótese de incidência, enquanto que aquela utiliza a base de cálculo. Pela diferença do critério admite que o gênero dos tributos vinculados se subdivida em duas espécies, contribuições e taxas.

Os tributos vinculados se distinguem entre taxa e contribuição em decorrência da referibilidade (modo de conexão entre o aspecto material e pessoal). Quando a atuação estatal estiver diretamente referida ao sujeito

²⁰ A classificação aqui exposta foi formulada por Geraldo Ataliba e é seguida por Paulo de Barros Carvalho (“Curso de Direito Tributário”. São Paulo: Saraiva, 1999. 11ª edição, revista. p. 27), Roque Antonio Carrazza (“Curso de Direito Constitucional Tributário”. São Paulo: Malheiros, 2004. 19ª edição, 3ª tiragem, p. 457 e segs.), Octavio Campos Fischer (“Contribuição ao PIS”, São Paulo: Dialética, 1999), para quem “... em uma análise estrutural e considerando tão-somente a sua hipótese tributária, não passam de impostos com destinação constitucionalmente qualificada, podendo, em tese, assumir, também, a feição de taxa...” e Hamilton Dias de Souza e Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ainda que estes dois autores mencionem que “...as contribuições sociais e de intervenção (...) tenham peculiarmente uma estrutura finalística própria (finalidade e referibilidade a grupo)” p. 87 (“Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. Artigo publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002 – Pesquisas tributárias. Nova série; 8.)

²¹ “Hipótese...”. 52.9, p. 116.

²² “Hipótese...”. 52.9, p. 116.

passivo, estar-se-á diante de taxa. Quando a referibilidade for indireta²³, haverá uma contribuição²⁴.

Há uma taxa quando a hipótese de incidência é prestar um serviço estatal (expedir certidão, passaporte, etc.) ao sujeito passivo. A atuação estatal estará referida diretamente ao sujeito passivo da taxa.

A contribuição, por sua vez, exige um fato intermediário entre a atuação estatal e o sujeito passivo da cobrança. A atuação estatal não é referida diretamente ao sujeito passivo, ou seja, este não é o destinatário da atuação estatal. Entretanto, a contribuição é exigida porque o sujeito passivo obteve um benefício da atuação estatal (lembrando que esta não era a ele destinada), ou, em decorrência de sua atuação, concorreu para a provocação da atuação estatal.

Assim, como na contribuição de melhoria, a obra pública não era destinada ao sujeito passivo, mas à coletividade. Entretanto, em decorrência de tal obra, o imóvel pertencente ao sujeito passivo se valorizou. Ele se beneficiou indiretamente da atuação estatal, mesmo que esta não fosse a ele destinada. Neste caso, o fato intermediário acima colocado é a valorização do imóvel. Exige-se, assim, além da atuação estatal, a circunstância intermediária que é a valorização do imóvel²⁵.

²³ O tema da referibilidade indireta ou direta será tratado com mais profundidade e expondo as divergências doutrinárias no capítulo 3.3. Aqui apenas se expõe a classificação formulada por Geraldo Ataliba.

²⁴ "Hipótese...". 59.5 e seguintes. p. 130.

²⁵ Outro exemplo utilizado por Geraldo Ataliba é o caso de uma empresa de transportes que, em razão de sua atividade, provoca nas rodovias desgaste maior do que o provocado pelos demais usuários. Neste caso tal atuação da empresa ensejaria contribuição para conservação das estradas, pois a empresa provocou a atuação estatal de conservação da rodovia mais do que os outros usuários. Neste caso o fato intermediário exigido é o maior desgaste provocado na rodovia. A atuação estatal é indiretamente ligada ao sujeito passivo, pois o Estado não vai reparar a rodovia só para a empresa em questão, mas esta apenas concorreu mais para tal atuação que os demais usuários. Seria o típico caso de utilização de CIDE, conforme se verá adiante neste trabalho.

2.1.4. Validação Constitucional e Definição de Competências

O critério de validação constitucional das normas instituidoras de tributos foi colocado por Marco Aurélio Greco²⁶. Roberto Ferraz²⁷ também defende tal critério de classificação, apontando as competências para instituição dos tributos dentro da Constituição.

Segundo Marco Aurélio Greco, na Constituição Federal de 1988 pode-se separar os tributos de acordo com a forma de validação constitucional determinada para cada modalidade tributária.

As formas que geram a classificação seriam técnicas de validação constitucional das normas hierarquicamente subordinadas. Explica-se: as normas inferiores têm que ser subordinadas à Constituição sob pena de sua inconstitucionalidade e perda de validade. Tais normas, para serem válidas, devem obedecer a alguns requisitos impostos pela Constituição²⁸.

a) Técnicas de Validação Constitucional das Normas

Greco, então, identifica dois tipos de técnicas de validação das normas infraconstitucionais adotadas pela Constituição Federal: a validação condicional e a validação finalística.

Primeiramente, a validação condicional é a indicação da *“materialidade da hipótese de incidência das normas que serão*

²⁶ “Contribuições...”. p. 117.

²⁷ “Da Ausência...” e “Contribuições Especiais e Empréstimos Compulsórios: Natureza e Regime Jurídico”. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

²⁸ Greco, Marco Aurélio. “Contribuições...” pp. 117 e 118 e Verbete: “Empréstimos Compulsórios” da Enciclopédia Saraiva de Direito. Vol 32, p. 27.

posteriormente baixadas.”²⁹. Ou seja, a Constituição arrola determinados fatos que devem ser descritos pela norma inferior. Estas só serão válidas se previrem tais fatos. Greco coloca que a validação condicional se estrutura sobre um modelo “se, então”, “se ocorrer determinada situação, então poderá se realizar determinada conduta” e à idéia de “porque”: a norma é válida porque trata deste ou daquele fato³⁰.

A Constituição afirma que compete à União legislar sobre “água”, “jazidas”, etc. Logo, “se” for água, “então” existe competência legislativa da União. Nos tributos, a Constituição pode instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”. A norma que cria o imposto de renda, para ser válida, deve descrever na sua materialidade a incidência sobre renda e proventos de qualquer natureza. Se uma norma instituidora de tributos tiver como hipótese de incidência³¹ o fato “propriedade de livros”, tal norma será inválida porque o fato “propriedade de livros” não está previsto pela Constituição Federal como sujeito de ser tributado.

Esta forma de validação é denominada condicional, pois condiciona a validade da norma à presença de determinado fato na sua hipótese de incidência.

Greco afirma que esta forma de validação tem uma visão voltada ao passado, pois ela parte de um fato que já existe. Ela prevê como

²⁹ Verbete “Empréstimos Compulsórios”... p. 33.

³⁰ “Contribuições...” p. 118.

³¹ No âmbito deste trabalho serão utilizados os termos hipótese de incidência e fato jurídico tributário para designar a previsão legal abstrata e o fato que se subsume a previsão legal, respectivamente (conforme Alfredo Augusto Becker, “Teoria...”, Geraldo Ataliba, “Hipótese...”, Paulo de Barros Carvalho, “Curso...” e outros autores). O termo fato gerador, apesar de ser utilizado pela lei e não ser incorreto (conforme analisa Luis Eduardo Schoueri no artigo “Fato Gerador da Obrigação Tributária”), encerra imprecisão que se mostra demasiadamente inconveniente. Marco Aurélio Greco, nos raciocínios das obras estudadas utiliza “fato gerador” nomenclatura que surge quando ele é citado, mas em outros trechos, ainda que baseado em seu pensamento, será utilizada a terminologia hipótese de incidência e fato jurídico tributário.

condição de validade um fato ou uma situação que já existe, aquilo que é, e a norma vem depois do fato³². Tal validação é protetiva de valores, que são formulados de maneira negativa, como aquilo que não deve ser violado e que para tanto justifica a norma. No exemplo do valor “água”, preexiste a água como valor a ser defendido pelo ordenamento jurídico. Tal validação tem um enfoque mais conservador da situação existente, visando mais ao que é (fatos ou situações que já existem ou que se espera que ocorram) do que aquilo que deveria ser.

Já a validação finalística “...*não indica a materialidade de nenhum fato, mas limita-se a indicar finalidade a serem atingidas com a edição de normas tributárias...*”³³. As normas de competência da Constituição estabelecem determinadas finalidades a serem atingidas pelas normas como sua justificativa constitucional. Então, quando a Constituição prevê a competência da União para legislar sobre “proteção ao meio ambiente” ou “defesa do consumidor”, determina que tal norma será válida desde que vise à consecução de tais finalidades.

Diferentemente do que ocorre na validação condicional, em que a competência para legislar existe em razão de algum acontecimento ou objeto, neste tipo de validação, a norma se justifica “para que” obtenha algum resultado desejado pela Constituição Federal³⁴. Neste modelo de validação, a norma obtém sua validade da finalidade que persegue, e não da descrição dos fatos da sua hipótese de incidência.

Verifica-se, aqui, também que a norma, para ser válida, deve ter a capacidade de atingir os objetivos que a justificam. Da mesma maneira que, neste tipo de validação, poder-se-ia exigir uma análise posterior à edição da norma visando aferir se os objetivos foram ou serão em algum

³² “Contribuições...” p. 118.

³³ Verbete “Empréstimos Compulsórios”... p. 33.

³⁴ Greco, Marco Aurélio. “Contribuições...” p. 119.

momento atingidos através da sua aplicação. Neste último caso, se negativa a resposta, é de se questionar a validade de uma norma editada para atingir um objetivo e que não logra êxito, ainda que parcial, no seu intento. A norma com validação condicional é inválida se deixa de descrever o fato que a Constituição prevê, logo na finalística é inválida se deixa de buscar ou atingir a finalidade constitucional³⁵.

Se na validação condicional se pretendia preservar certos valores e a realidade, com uma norma voltada para o passado, aqui se tem uma validação que pretende alterar a realidade, voltada para o futuro. Se se edita uma norma jurídica buscando um determinado resultado, significa que tal resultado ainda não existe, demonstrando que se cuida de uma realidade a ser construída pela aplicação da norma jurídica. A norma se volta para o futuro, pois vem antes do fato³⁶.

Esta concepção obriga os estudiosos à análise do direito não só sobre o que é, mas sobre o que deve ser. Admitindo-se tal validação na Constituição, não há como se analisar a norma jurídica apenas sob critérios de direito positivo. Existem aqui vários elementos extrajurídicos a serem considerados, assim como elementos posteriores à aplicação da norma. O estudo do direito tributário como se faz atualmente tem objeto delimitado por dois momentos: o primeiro, a publicação da norma jurídica tributária; e o último pelo recolhimento do valor devido pelo contribuinte decorrente da obrigação tributária. Estuda-se apenas o que ocorre entre esses dois momentos, desprezando-se todo o resto antes e depois dos mesmos. Esta maneira é insuficiente para a apreciação das normas de validação finalística, que exigem análise dos fins da norma, em momento

³⁵ As idéias deste parágrafo serão analisadas com maior extensão posteriormente neste trabalho, advertindo-se desde já que não encontram ainda solução na doutrina ou jurisprudência.

³⁶ Segundo Marco Aurélio Greco. "Contribuições..." pp. 121 e 122.

anterior a sua instituição e no momento posterior, com a efetiva consecução dos objetivos que a validam constitucionalmente³⁷.

b) Classificação Constitucional dos Tributos com Base na Validação

Do acima exposto, obtém-se uma classificação das normas tributárias de acordo com a técnica a ser utilizada para a sua validação. Em decorrência da classificação das normas de acordo com a validação, classificam-se também as próprias modalidades tributárias de acordo com o grupo em que ficou contida a norma que prevê a sua instituição.

Tal classificação foi realizada por Marco Aurélio Greco³⁸, e será brevemente explanada abaixo.

O primeiro gênero é o das normas com validação condicional. São aqueles tributos em que a Constituição prevê os fatos passíveis de serem tributados. Preocupam-se apenas com a materialidade da hipótese de incidência. Esta deve prever os fatos que a Constituição indica como tributáveis, e em isto ocorrendo, são válidas, independentemente de qualquer finalidade que queiram alcançar. Dentro deste grupo de normas tributárias estão o art. 145, II (taxas) e III (contribuições de melhoria), art. 153 (impostos de competência da União)³⁹, art. 155 (impostos dos Estados

³⁷ As idéias aqui colocadas também serão objeto de análise mais adiante.

³⁸ “Contribuições...” p. 131 e seguintes.

³⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

e Distrito Federal)⁴⁰ e 156 (impostos dos Municípios)⁴¹ e art. 154, I (competência residual)⁴².

Dentro deste grupo de validação condicional, Marco Aurélio Greco os subdivide ainda em duas espécies.

A primeira espécie compreende aqueles tributos de materialidade especificada, ou seja, “*a Constituição autoriza a criação de determinado tributo “porque” ocorreu determinado fato ou foi exercida certa atividade*”⁴³. A competência tributária se dá em razão da descrição da hipótese de incidência. Prevendo esta, os fatos ou atos previstos pela Constituição tornam a norma constitucionalmente válida.

Neste subgrupo, estão as taxas, contribuições de melhoria e os impostos dos entes federativos. A taxa é válida em razão de atividade estatal (exercício de poder de polícia ou prestação de serviço). A contribuição de melhoria decorre de obra pública que cause valorização do imóvel. Os impostos dos entes federativos podem ser instituídos sobre determinados fatos ou atos.

⁴⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

⁴¹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

⁴² Art. 154. A União poderá instituir:

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

⁴³ “Contribuições...” p. 132.

Na segunda espécie, está o art. 154, I, que prevê competência residual da União para a instituição de impostos. Ou seja, o tributo com base neste artigo, é válido desde que os fatos previstos pela sua hipótese de incidência não tenham sido atribuídos à própria União ou aos demais entes nos outros artigos da Constituição. O que se vê aqui é novamente a competência com base na materialidade da hipótese de incidência, pois pode tributar todos os demais fatos não previstos. Note-se que tal competência é negativa, mas baseia-se nos fatos previstos pela Constituição, e não se justifica pela finalidade.

Em todos os casos acima descritos, o que se busca é mero financiamento estatal, sendo os impostos destinados apenas ao carreamento de recursos para a manutenção geral do Estado e as taxas e contribuições de melhoria destinados a ressarcir, integral ou parcialmente, o Estado por sua atuação. O financiamento geral do Estado é a finalidade de tais tributos, mas não é o que justifica a sua instituição. A finalidade é irrelevante para a sua justificação. O que se pode notar com tais observações é que nestes tributos existe caráter apenas patrimonial, de financiamento público. Nada se menciona a respeito de finalidades que devem ser atingidas ou implementação de políticas. Por isso que aqui se tem uma validação condicional da norma jurídica instituidora de tributos.

O segundo grupo seria composto pelas normas com validação finalística. Estas normas têm sua validação baseada na finalidade prevista pela Constituição. Não prevêem fato ou ato que devem estar presentes na hipótese de incidência, apenas indicam a finalidade que o tributo deve atender. Dentro deste segundo grupo⁴⁴, encontram-se os artigos 148

⁴⁴ Conforme Marco Aurélio Greco. “Contribuições...” pp. 132 a 136.

(empréstimos compulsórios), 149 (contribuições) e 154, II (imposto de guerra)⁴⁵.

O imposto de guerra é tributo híbrido (é imposto com finalidade) e temporário (enquanto durar a necessidade). A validação da norma que cria este imposto se dá com a existência ou iminência de guerra externa, ele possui uma causa (guerra) e deve gerar recursos para atender a finalidade (esforço de guerra). É híbrido, porque tem um elemento de validação condicional, ou seja a ocorrência de um fato (guerra ou sua iminência) e um elemento de validação finalística (deve atender às despesas da guerra). É por isso chamado de imposto de escopo, pois não deixa de ser imposto, mas voltado a uma finalidade.

O empréstimo compulsório justifica-se para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou para atender dispêndios necessários em investimentos públicos. Novamente indicam-se apenas finalidades justificando a sua instituição, não há qualquer indicação de materialidade da hipótese de incidência. Marco Aurélio Greco ainda identifica duas finalidades no empréstimo compulsório: uma mediata, que é ser devolvido ao contribuinte, e outra imediata, que é atender aos desembolsos que o justificaram. O parágrafo único do art. 148 vincula os valores arrecadados à despesa que justificou a sua instituição.

Por derradeiro, este segundo gênero abriga as contribuições, denominada pela Constituição como “instrumento de atuação” da União nas áreas que justificam a sua instituição. As contribuições podem ser instituídas visando a três finalidades definidas no art. 149: financiamento

⁴⁵ Art. 154. A União poderá instituir:

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

da seguridade social (contribuições sociais)⁴⁶, intervenção do estado no domínio econômico (contribuições interventivas) e no interesse de categorias profissionais (contribuições corporativas).

A validação das contribuições é atender à finalidade identificada a partir das três “áreas de atuação” da União. A Atuação do Estado, conforme anota Greco⁴⁷, pode se dar ou diretamente (com a atuação direta e com um ente de uma das áreas) ou como agente normativo e regulador da área. Assim, as contribuições podem: 1) servir para financiar o ente estatal que irá atuar diretamente na área ou 2) ser a própria atuação estatal.

⁴⁶ As contribuições sociais são caracterizadas pela finalidade a que se destinam (financiamento da seguridade social). Deve-se, entretanto, analisar as disposições do art. 195, CF, que nos seus incisos descreve a hipótese de incidência e base de cálculo que as contribuições sociais devem adotar. Tanto é assim que as contribuições sociais podem ser criadas por lei ordinária quando adotarem as hipóteses de incidência do art. 195, CF. Quando uma contribuição social pretender adotar outra hipótese de incidência fora do rol constitucional, deve ser instituída por lei complementar (art. 195, §4º, CF). Desta forma, o atendimento da finalidade caracteriza a exação como contribuição. O que difere, no caso das contribuições sociais, é que a validade pode ser aferida tanto pela finalidade que ela deve atender (destinação dos recursos para a seguridade social) quanto pela hipótese de incidência que adota quando criada por lei ordinária. Uma contribuição social que tenha hipótese de incidência diversa das previstas no art. 195, CF, deve ser criada por lei complementar, sob pena de inconstitucionalidade. Tem-se como exemplo a recente discussão sobre a incidência do PIS e da COFINS sobre receitas que estariam fora do conceito de faturamento da Constituição. Tal aumento na incidência foi determinado por lei ordinária, quando deveria ter sido veiculado por lei complementar, entendendo-se que o aumento seria nova fonte de custeio (art. 195, §4º, CF). Sobre o assunto, vide parecer de Humberto Ávila “Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.” Publicado na RDDT 109, p. 95.

Concluindo, as contribuições sociais não são validadas puramente pela finalidade que devem atender, mas são também validadas pela hipótese de incidência e base de cálculo que adotam ou pela forma legislativa que devem adotar quando resolverem adotar outra hipótese de incidência. O aqui exposto também se aplica à CIDE prevista no art. 177, §4º, CF, já que o texto constitucional traz elementos que devem ser atendidos na sua instituição.

⁴⁷ “Contribuições...” p. 136. Estes itens reproduzem o pensamento de Greco sobre o assunto. Todavia, conforme será explanado adiante, entende-se que não é cabível a instituição de contribuição como sendo a própria atuação estatal, sendo mais adequada a função de financiamento da atuação estatal.

Este trabalho destina-se à análise da modalidade interventiva das contribuições, em especial quanto à finalidade e destinação da mesma. Assim, será adotado o critério da validação constitucional das normas para a classificação dos tributos, pois é o que melhor serve ao tema proposto. O exposto acima sobre contribuições será aprofundado no sentido de se obter o resultado desejado, em especial no que se refere às contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs).

2.1.5. Classificações Intrínsecas e Extrínsecas (relacionais)

Novamente uma “classificação das classificações”, trazida por Eurico Marcos Diniz de Santi⁴⁸. O autor coloca que a determinação das modalidades tributárias se dá em decorrência de três classificações diferentes fornecidas pela Constituição. Cada uma delas informa a presença ou não de determinado elemento na espécie analisada, e reunindo-se as três obtêm-se os diversos tributos previstos pela Constituição.

Não se trata aqui daquilo a que se alertou acima, da soma de critérios diferentes fazendo com que o mesmo objeto adquira vários aspectos e pareça várias coisas diferentes. O que se tem aqui é a análise, através de cada um dos três critérios, de uma característica diferente do objeto. Esta, em cada um deles recebe uma classificação, e combinando-se as características observadas pelas classificações é que se obtém a modalidade tributária analisada.

As três classificações são divididas de acordo com o elemento que utilizam como critério classificatório. Desta forma tem-se uma classificação intrínseca e duas classificações relacionais ou extrínsecas.

⁴⁸ “As Classificações...” p. 137.

A classificação intrínseca tem como elemento diferenciador “aspectos internos da regra-matriz de incidência tributária”⁴⁹. De Santi coloca que tal classificação define-se em função “da vinculação, ou não, de uma atividade estatal no desenho da hipótese tributária”⁵⁰. Trata-se, portanto, da classificação acima já explicada pela “materialidade da hipótese de incidência”⁵¹ elaborada por Geraldo Ataliba. Esta classificação leva em conta apenas um aspecto interno da norma jurídica tributária, não se valendo de outros elementos externos a ela.

O autor alerta, todavia, que a classificação intrínseca “não esgota o repertório de variáveis do sistema constitucional tributário vigente”⁵². Segundo ele, existiriam três peculiaridades no sistema: I- vedação de vinculação da receita de impostos (art. 167, IV, CF)⁵³, II- Contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas) tem destinação da arrecadação vinculada a entes atuantes nas áreas (arts. 149, 195, 212 §5º⁵⁴, CF) e III- os empréstimos compulsórios devem ser restituídos ao contribuinte e são vinculados aos motivos que justificaram a sua criação.

⁴⁹ “As Classificações...” p. 138

⁵⁰ “As Classificações...” p. 138

⁵¹ vide item 2.1.3., supra.

⁵² De Santi, “As Classificações...” p. 138

⁵³ Art. 167. São Vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

⁵⁴ Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 5º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei.

Identificam-se, então, duas variáveis: destinação legal e restituibilidade. Os tributos devem ou não ser destinados a uma destinação legal estabelecida pela Constituição e devem ou não ser restituídos ao contribuinte. Surgem assim duas classificações extrínsecas (relacionais). Levam este nome porque seus critérios são externos à norma tributária, são “estranhos à intimidade estrutural da regra-matriz de incidência tributária”⁵⁵. Apesar disso, não deixam de ser jurídicas, pois se fundamentam na existência de normas sobre destinação e restituição como caracterizadoras das espécies tributárias.

Resumindo, a primeira classificação, classificada como intrínseca, utiliza como critério a materialidade da hipótese de incidência, que deve ser confirmada pela análise da base de cálculo de tributo⁵⁶. Divide-os em dois gêneros: Taxas (quando a hipótese de incidência é vinculada a uma atividade estatal) e impostos (quando a hipótese de incidência não possui tal vinculação).

A segunda classificação, extrínseca, refere-se à destinação legal do tributo. Um dos gêneros que dela deriva é o tributo com destinação legal, sendo estes as taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Os tributos sem destinação legal são os impostos e as contribuições de melhoria.

A terceira classificação é a restituibilidade. Somente o empréstimo compulsório pertence ao gênero dos tributos que devem ser restituídos ao contribuinte. Os demais tributos pertencem ao outro gênero.

⁵⁵ De Santi, “As Classificações...” p. 138

⁵⁶ A base de cálculo demonstra a verdadeira natureza do tributo, conforme explicado por Becker e acima exposto (item 2.1.2). Os tributos que tem como base de cálculo um fato jurídico lícito qualquer não vinculado a uma atuação estatal é imposto; aquele que tem como base de cálculo o custo da atuação estatal é taxa.

Note-se que não é possível somar as classificações para se obter as modalidades tributárias existentes. A combinação delas é que informa esse dado. Assim, o tributo que é ao mesmo tempo não vinculado (classificação intrínseca), com destinação legal definida (classificação extrínseca: destinação) e restituível (classificação extrínseca: restituição) é o empréstimo compulsório. Ele reúne ao mesmo tempo as três características colocadas acima, e uma não exclui as demais. Isso ocorre com todos os tributos, possibilitando a sua conceituação através das três características. Seria incorreto imaginar que disso derivam três espécies tributárias distintas, pois são apenas três visões diferentes de uma mesma coisa.

Logo, é impossível a soma das classificações para se obter o número de espécies. Tem-se aqui três classificações, e cada uma delas tem dois gêneros. Não é correto afirmar a existência de seis espécies tributárias em decorrência dos seis gêneros que se obtém com a somatória das três classificações. Elas não podem ser somadas, pois coexistem. E, assim, não se confundem porque analisam aspectos diferentes de uma mesma coisa.

2.2 SÍNTESE CONCLUSIVA

Em vista do exposto neste capítulo, conclui-se que:

1. Dividir as classificações entre úteis e inúteis não é a maneira mais adequada de se escolher quais devem ser utilizadas, já que a utilidade se trata de um critério demasiadamente aberto. Por outro lado, afirmar que apenas são corretas as classificações baseadas em critérios

puramente jurídicos, seria restringir demasiadamente a análise. As classificações devem ser consideradas adequadas na medida em que sua utilização indique conseqüências jurídicas diversas para cada um dos grupos encontrados, independentemente do critério classificador ser jurídico ou não.

2. Cada classificação baseia-se em um critério diferente. Cada critério que divida os objetos analisados em dois ou mais grupos cria uma classificação nova. Não é possível uma mesma classificação possuir dois critérios diferentes de análise do objeto, pois cada critério analisa o objeto por um prisma. Tentar uma classificação com dois ou mais critérios acaba por falsear o número de categorias e espécies existentes. Isso ocorre porque um mesmo objeto é analisado por dois critérios diferentes, então dentro de uma mesma classificação indicariam duas espécies distintas, quando na verdade trata-se do mesmo objeto mostrando duas facetas distintas. Por exemplo, um objeto poderia ser classificado pela cor e pela forma. Então pela primeira classificação haveria objetos amarelos, vermelhos e verdes. E pela segunda haveria quadrados, retângulos e triângulos. Os dois critérios (cor e forma) ensejam duas classificações diversas. Já se os dois critérios forem somados dentro de uma mesma classificação, existiriam seis espécies de objetos (amarelos, vermelhos, verdes, quadrados, retângulos e triângulos), quando na verdade trata-se dos mesmos objetos vistos pelos mesmo prisma, pois os objetos são ao mesmo tempo quadrado amarelo, triângulo verde e retângulo vermelho. Assim, as seis espécies encontradas seriam falsas.

3. A chamada divisão qüinqüipartida (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsório e contribuições) dos tributos não é uma classificação, mas apenas uma enumeração dos tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Ela fornece os

objetos que serão classificados de acordo com os critérios eleitos e enumera todas as modalidades tributárias existentes no Brasil hoje.

4. Os tributos podem ser classificados de acordo com o elemento que define a competência para instituí-los fornecido pela Constituição. Aqueles que se justificam porque ocorreu determinado fato previsto como passível de ser tributado são chamados de tributos validados condicionalmente. Ou seja, a condição para serem válidos é a presença de um fato na hipótese de incidência que a Constituição aponte como passível de ser tributado. O tributo incide porque um determinado fato aconteceu. Nesta classificação encontram-se impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Já a Constituição prevê tributos que podem ser instituídos para que uma finalidade seja alcançada. Eles devem ser criados e o produto da arrecadação destinado à determinada finalidade que a Constituição determina que seja atendida pelo valor arrecadado com tais tributos. Para que sejam válidos devem atender à finalidade, buscar a sua efetiva consecução. Nesta classificação, encontram-se os empréstimos compulsórios e contribuições.

5. Todos os tributos podem ser classificados de acordo com suas bases de cálculo e materialidade da hipótese de incidência. Pode haver uma contribuição ou empréstimo compulsório com base de cálculo e hipótese de incidência de taxa ou imposto. Entretanto, a materialidade da hipótese de incidência e a base de cálculo são elementos que só caracterizam os tributos validados condicionalmente (impostos, taxas e contribuições de melhoria). Os tributos validados finalisticamente (contribuições e empréstimos compulsórios) podem ser classificados por esses critérios, mas não são esses elementos que os caracterizam. Estes tributos possuem hipótese de incidência e base de cálculo, mas não é a análise desses elementos que fornece a real natureza jurídica da exação,

assim como a análise desses elementos não indica a validade ou invalidade do tributo. A validade ou invalidade se dá pelo atendimento e consecução da finalidade eleita pela Constituição como justificadora do tributo. No âmbito deste trabalho, tratar-se-á da classificação dos tributos entre validados condicionalmente e finalisticamente, pois esta parece ser a mais adequada para a análise que aqui se pretende realizar.

3. CONCEITUAÇÃO DA MODALIDADE CONTRIBUIÇÃO⁵⁷

Estudadas as classificações tributárias existentes que informam o regime jurídico e a natureza de cada modalidade tributária, cumpre passar para a conceituação das contribuições, com a exposição dos seus conceitos e elementos de caracterização.

Especial atenção será dada aos elementos que efetivamente caracterizam as contribuições: a finalidade constitucional (decorrente da validação finalística que rege o controle de validade das normas instituidoras destes tributos) e a efetiva destinação do produto arrecadado, identificado este ponto como o menos estudado e onde pairam as maiores dúvidas sobre o assunto aqui desenvolvido.

Após a exposição que se fará adiante, será ainda conceituada especificamente a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e serão tratados os temas do desvio de finalidade, desvio de poder e desvio do produto arrecadado, além do tratamento que tais desvios têm em relação ao princípio da moralidade administrativa e tributária, inclusive tratando-se das possíveis conseqüências que possam advir da violação destes princípios.

⁵⁷ Há diversidade de nomenclaturas, tais como “contribuições especiais” “contribuições sociais”, etc. Neste trabalho será utilizada apenas “Contribuições” para nomear as espécies tributárias previstas pelo art. 149, caput, CF. Assim ocorre pois o termo “contribuição social” designa espécie da modalidade contribuição; e nada na Constituição indica o termo “contribuições especiais”, referindo-se ela apenas a contribuições quando trata da modalidade aqui estudada.

3.1. ASPECTOS GERAIS DA MODALIDADE

A Constituição não cria nenhum imposto, mas apenas aponta quais os fatos jurídicos passíveis de serem tributados por meio de impostos. Ela, portanto, indica aos entes federativos de onde estes podem obter as receitas necessárias à sua manutenção. Verifica-se que a Constituição abre para eles as possíveis hipóteses de incidência para os tributos de sua competência, ficando a seu critério os demais elementos da regra matriz de incidência dos tributos criados, observados os princípios constitucionais tributários e as limitações ao poder de tributar⁵⁸.

A instituição ou não dos impostos possibilitados pela Constituição é uma escolha do ente titular da competência tributária. A receita arrecadada por meio de impostos é destinada à manutenção geral do Estado, sendo vedada constitucionalmente a destinação do valor arrecadado a algum fim específico, conforme dispõe o art. 167, IV, CF⁵⁹.

Isto não ocorre com as contribuições. A Constituição não as caracteriza pelos fatos que devem estar previstos na hipótese de incidência, mas sim pelas finalidades que devem ser alcançadas através da tributação. A materialidade da hipótese de incidência não é fator decisivo na caracterização desta modalidade tributária, conforme se verá adiante. Outro elemento importante é a expressa menção das

⁵⁸ Vide 2.1.4.

⁵⁹ Na jurisprudência do STF: "IMPOSTO - VINCULAÇÃO A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA. A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, é vedado vincular receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. A regra apanha situação concreta em que lei local implicou majoração do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito - aumento de capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional. Inconstitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei nº 6.556, de 30 de novembro de 1989, do Estado de São Paulo." Ementa do acórdão do RE 183.906. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, por maioria. DJU 30.04.98.

contribuições como instrumento de atuação da União nas finalidades que justificam a sua instituição, na forma do art. 149, CF.

Antes de continuar, parece que cabe uma reflexão sobre a função fiscal e extrafiscal dos tributos. Todos os tributos possuem conseqüências fiscais e extrafiscais. O que os diferencia é a prevalência de uma ou outra conseqüência escolhida pela Constituição. Uma contribuição tem como caráter prevalente o extrafiscal, ou seja, visando uma finalidade que não seja a mera arrecadação de recursos. Entretanto, o que se percebe é que mesmo assim ela acaba arrecadando valores, apesar de não existir especificamente para isso. Ou ela existe para financiar a intervenção no domínio econômico, por exemplo, ainda que seja justificada pela finalidade extrafiscal, coexistindo aqui fortemente ambas as funções. Da mesma forma os impostos têm conseqüências extrafiscais, ainda que deva prevalecer o seu caráter fiscal. Na instituição e aplicação de um tributo deve-se ter em mente que ele causa os dois tipos de conseqüências, não é possível permanecer apenas na análise da característica que o justifica, pois ela não acontece sozinha, sempre vem acompanhada da outra. Alfredo Augusto Becker aponta para a tendência de dupla característica dos tributos

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico.⁶⁰

Assim, quando se fala neste trabalho da justificativa da contribuição para busca da finalidade, aponta-se para a característica que a distingue dos demais tributos, tendo-se sempre em mente que todo tributo também possui outra conseqüência.

⁶⁰ Teoria... Item 159. p. 597.

Retornando às contribuições, será mostrado adiante que se trata de uma modalidade tributária caracterizada pela finalidade que deve atender⁶¹.

Para a correta conceituação da modalidade contribuição, devem ser tecidas algumas considerações acerca de elementos fundamentais das mesmas.

3.2. NATUREZA JURÍDICA

Parcela significativa da doutrina⁶² aponta que as contribuições são exações tributárias na Constituição Federal de 1988. Tal entendimento seria também seguido pelo Supremo Tribunal Federal, que no RE 146.733⁶³ declarou a sua natureza tributária.

⁶¹ Conforme 2.1.4., supra.

⁶² Paulo de Barros Carvalho, “Curso...” p. 33. Roque Antonio Carrazza, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, São Paulo: Malheiros, 2004, 19ª edição, 3ª tiragem, p. 519. Humberto Ávila, “Sistema Constitucional Tributário”. São Paulo:Saraiva, 2004. P. 251. José Eduardo Soares de Melo. “Contribuições no Sistema Tributário”. Artigo publicado em Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro, As. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética/ Fortaleza: ICET, 2003. P. 355 e outros.

⁶³ “... 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 de interesse das categorias profissionais. No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no artigo 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título “Da Ordem Social.” Voto do Relator min. Moreira Alves. RE 146.733/SP, Tribunal Pleno, por unanimidade. DJU 06.11.92.

A discussão estaria encerrada não fosse parte da doutrina⁶⁴, que sustenta o seu regime jurídico parcialmente tributários, em decorrência do que dispõe o art. 149, caput, CF.

Aqueles que sustentam a natureza tributária o fazem afirmando que o art. 149 expressamente aponta a observância dos arts. 146, III⁶⁵ e 150, I e III⁶⁶ para as contribuições. Como tais artigos indicam normas gerais de direito tributário via lei complementar (art. 146, III), legalidade (150, I) e anterioridade (150, III), concluiu-se que as contribuições são tributárias pela expressa observância destes artigos.

Marco Aurélio Greco, entretanto, rechaça tais argumentos apontando inicialmente a diferença entre regime jurídico e natureza jurídica⁶⁷. Natureza jurídica é o próprio instituto, e o regime jurídico é o perfil formal do mesmo. A doutrina afirma que o regime jurídico de um determinado instituto determina a sua natureza, o que é negado por Greco quando afirma que é possível a existência de mais de um regime jurídico

⁶⁴ Citada abaixo, neste capítulo.

⁶⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar:

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.

⁶⁶ Art. 150. 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;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

⁶⁷ "Contribuições..." item 3.1, pp. 69 a 73.

para uma mesma natureza jurídica, da mesma maneira que dois institutos com naturezas distintas podem ter o mesmo regime jurídico. Utiliza como exemplo os impostos (natureza jurídica da figura) que podem ter três regimes jurídicos distintos: o imposto sobre grandes fortunas só pode ser instituído por lei complementar; alguns impostos podem ter alíquota alterada por ato do poder executivo e podem ser exigidos no mesmo exercício financeiro em que a alteração foi publicada; além dos que seguem o regime jurídico “normal” dos impostos. Assim, segundo o autor, seriam sete impostos sujeitos a três regimes jurídicos distintos e que, nem por isso, deixam de ser impostos (natureza jurídica).

Segundo Marco Aurélio Greco

*A natureza jurídica de uma figura, portanto, creio deva ser buscada em algo que anteceda a definição de cada norma que integra o seu “regime jurídico”; realidade a ser buscada em critérios e valores que informem a sua criação, que lhe dêem sintonia e atribuam significado ao conjunto assim formado.*⁶⁸

Assim, segundo o autor não é possível a determinação da natureza jurídica através da identificação do regime jurídico aplicável⁶⁹. Há que se buscar a essência do instituto para se encontrar a sua real natureza. As regras que a ele se aplicam podem ser “emprestadas” de outros institutos, dependendo do que o ordenamento jurídico determine para ele.

É o caso do que se tem no art. 149, segundo Marco Aurélio Greco, quando afirma que este artigo coloca o regime jurídico das contribuições, mas não a sua natureza. E em decorrência de ser mera indicação de regime, não há como se afirmar que as contribuições têm

⁶⁸ “Contribuições...” p. 73.

⁶⁹ Humberto Ávila comunga deste entendimento, afirmando que “Não há correspondência biunívoca entre natureza e regime, de tal sorte que, onde houver determinada natureza jurídica, necessariamente deverá haver o mesmo regime jurídico. Tanto é assim que há vários impostos submetidos a regimes jurídicos diversos e contribuições submetidas a regras diferentes.”. “Sistema...” p. 251 e 252.

natureza jurídica tributária, até porque apenas algumas normas jurídicas tributárias são indicadas no art. 149, e não todas. O autor então questiona que se apenas parte do regime aplicável aos tributos de validação condicional foi expressamente aplicado às contribuições, seriam estas tributos? O fato de a Constituição ter indicado apenas alguns dispositivos indicaria até que a contribuição não seria tributo, mas figura diversa, criada pela Constituição e determinada por esta a obediência à parte do regime jurídico dos tributos.

Greco não chega a afirmar se são ou não tributos⁷⁰ porque, segundo ele, tal distinção não seria tão importante para a caracterização das contribuições, porque de qualquer forma existiriam dois regimes jurídicos na Constituição: o regime jurídico dos tributos validados condicionalmente e o regime daqueles validados finalisticamente. Sendo as contribuições tributárias ou não, a dualidade dos regimes prevalece, e não é possível a utilização de vários critérios consagrados para os impostos e taxas nas contribuições⁷¹.

Já Humberto Ávila afirma que as contribuições têm natureza jurídica de tributo, não pela indicação do regime jurídico do *caput* do art. 149, CF, mas pelo fato de que tributo é o que o CTN diz que é, pois é a lei complementar que indica qual é o conceito de tributo (art. 146, CF). E as contribuições se encaixam ao conceito do art. 3º, CTN, tendo então natureza jurídica tributária⁷².

⁷⁰ Apesar de não concluir se as contribuições são ou não tributárias, Marco Aurélio Greco coloca que vários dispositivos tributários não mencionados pelo art. 149 podem ser aplicáveis às contribuições, conforme “Contribuições...” p. 155 e capítulo 8, p. 181.

⁷¹ “Contribuições...” pp. 153 e 154.

⁷² Sistema... pp. 251 e 252. Com o mesmo fundamento coloca-se Tácio Lacerda Gama, “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 125.

Entende-se, no âmbito deste trabalho, que o posicionamento de Marco Aurélio Greco sobre regime e natureza tributária é adequado à análise aqui realizada, pois a indicação do regime jurídico do art. 149, CF não é suficiente para determinar a natureza jurídica das contribuições.

Entende-se, conforme o pensamento de Humberto Ávila, que é inegável que as contribuições são verdadeiros tributos, tendo em vista o conceito do art. 3º do CTN. Aponta-se que o fundamento de tal conclusão é diverso do que normalmente se utiliza para apontar a natureza tributária das contribuições, com a afirmação que o art. 149 indica regime jurídico tributário e que este aponta a natureza jurídica da exação. A conclusão aqui exposta é que as contribuições são tributos porque se encaixam ao conceito do art. 3º, CTN, sendo o comando do art. 149 mera indicação do regime jurídico a ser observado.

3.3. REFERIBILIDADE – VINCULAÇÃO À ATUAÇÃO ESTATAL

A contribuição sempre foi um instituto que provocou problemas para a doutrina quanto a sua classificação e natureza. Por muito tempo tentou-se resolver o “problema” desta modalidade tributária, tentando adequá-la ao sistema tributário brasileiro com os elementos dele constantes, ou seja, com uma análise de validação condicional dos seus elementos.

As contribuições, entretanto, possuem um sistema de validação finalística. A doutrina nacional vem construindo todo o sistema jurídico tributário adequado aos tributos de validação condicional. A tendência de adoção também de um esquema de validação finalística não se dá apenas

no âmbito do direito tributário, mas também, por exemplo, no direito civil, com o estudo da finalidade e da boa-fé nos contratos, ao invés de apenas verificar a validade formal dos negócios. O mesmo ocorre com o direito administrativo, que teve seu sistema moldado sobre o ato administrativo e as formalidades que o cercam, e mais recentemente tem-se constatado que apenas o ato administrativo formalmente adequado ao direito não basta para um efetivo controle do mesmo, que também se deve verificar a motivação e a inexistência de desvio de poder e finalidade. Há uma adoção paulatina de um sistema de validação finalístico, que não exclui o sistema de validação condicional, mas a este se junta no sentido de resolver situações que anteriormente eram deixadas sem respostas.

Feitas estas considerações, verificamos que a doutrina vinha tentando “encaixar” as contribuições no sistema de validação condicional caracterizando-as pela hipótese de incidência. Este sistema é perfeito e adequado para a análise dos impostos e taxas, mas não é compatível com uma análise dos tributos validados finalisticamente. Nas contribuições, a análise de elementos de validação condicional, como hipótese de incidência e base de cálculo, podem ser necessárias quando se pretende analisar a validade de uma exação, como ocorre com as contribuições sociais previstas no art. 195, CF. Neste caso, para a validação da exação, coexistem os sistemas finalístico (a contribuição atende a finalidade constitucional) e o sistema de validação condicional (a contribuição deve atender a finalidade incidindo sobre as hipóteses de incidência apontadas pela Constituição). Todavia, para se caracterizar tais exações como sendo contribuições, só através da finalidade constitucional que devem atender. A caracterização de uma contribuição apenas pela hipótese de incidência é incabível.

A posição de Geraldo Ataliba, no livro “Hipótese de Incidência Tributária” tenta fazer este encaixe das contribuições, caracterizando-as

somente no sistema condicional. Para tal operação, utiliza a referibilidade como elemento para distinguir as contribuições das taxas.

Segundo este autor, as contribuições, juntamente com as taxas, são tributos vinculados a uma atividade estatal⁷³. Diferem-se contribuições de taxas pela maneira como se dá tal atuação. Relembrando que esta posição sustenta que os impostos são tributos não vinculados a uma atuação estatal, ou seja, não possuem na materialidade da hipótese de incidência um fato que seja uma atuação estatal. De outro lado os tributos vinculados têm na sua hipótese de incidência um fato que deve ser a própria atuação estatal.

Para Ataliba, os tributos não vinculados são os impostos, e os vinculados são as taxas e as contribuições.

Existiriam então dois tributos vinculados a uma atuação estatal. O que os diferenciaria entre si? Segundo Ataliba, a diferença residiria na referibilidade da atuação estatal prevista na hipótese de incidência de cada um dos tributos.

As taxas referir-se-iam a uma atuação estatal direta e imediatamente referida ao contribuinte (por exemplo, taxa para emissão de passaporte). Nas taxas, a base imponível é a atuação estatal, devendo o valor cobrado ser suficiente para cobrir o seu custo⁷⁴.

Já as contribuições estariam ligadas a uma atuação estatal indireta e mediata⁷⁵. Ou seja, o sujeito passivo da contribuição deve pertencer a um grupo que causa gravame maior que o normal ao Estado ou dele necessita um serviço especial que não deve ser financiado pelos

⁷³ “Hipótese...” Capítulo III, p. 129.

⁷⁴ Conforme Geraldo Ataliba. “Hipótese...” Item 60.6, p. 134.

⁷⁵ Conforme Geraldo Ataliba. “Hipótese...” Item 60.7, p. 134.

impostos. Tem-se como exemplo hipotético uma empresa que utiliza veículos pesados que danificam as estradas mais que o tráfego normal. De tal empresa poderia ser cobrada contribuição destinada à conservação das estradas.

Geraldo Ataliba demonstra quando se está diante de contribuição colocando-a em contraste com a taxa, outro tributo vinculado. Afirma que

73.1 Haverá contribuição quando a base imponible repousar na consequência da atuação estatal combinada com a circunstância que a provoca. Isto é, só é contribuição o tributo cuja base imponible esteja no elemento intermediário (Aires Barreto, Base..., pág. 75).

73.2 Não será contribuição, mas taxa, o tributo cuja base imponible esteja na própria atuação estatal.

As contribuições seriam caracterizadas pela existência de uma atuação estatal indireta e mediata na sua hipótese de incidência. Note-se que dessa maneira as contribuições seriam validadas condicionalmente, paga-se “porque” ocorreu uma atuação estatal indireta e mediata.

Tal entendimento, ainda que esposado por autor dos mais renomados, não é o mais adequado para explicar as contribuições. Segundo Marco Aurélio Greco⁷⁶, esta definição deve ser repensada, porque para ele

- 1) não me parece que a CF-88 indique inequivocamente tratar-se de tributo;
- 2) o fato gerador nas contribuições não é tão relevante quanto ocorre com os impostos e taxas;
- 3) não há necessariamente atividade estatal; e
- 4) a referibilidade não é indireta, mas, direta.⁷⁷

A Constituição Federal não indica expressamente a natureza tributária das contribuições. A hipótese de incidência não é tão relevante

⁷⁶ Segundo este autor, a utilização da doutrina italiana na análise das contribuições, como fez Geraldo Ataliba, não é possível pelo fato das Constituições brasileira e italiana serem diferentes no trato desta modalidade tributária. “Contribuições...” Item 9.2.1. p. 232.

⁷⁷ “Contribuições...” item 3.4. p. 77.

porque as contribuições são tributos caracterizados pela finalidade. Elas possuem hipótese de incidência, base de cálculo e outros elementos inerentes aos tributos, mas não são caracterizadas através deles. Os tributos validados condicionalmente devem ter na hipótese de incidência a descrição de fatos indicados pela Constituição como passíveis de serem tributados. Estas normas tributárias, para serem válidas necessitam ter na sua hipótese de incidência o elemento indicado pela Constituição. Por isso que aqui a hipótese de incidência não é tão relevante; ela existe nas contribuições, mas a sua materialidade não será determinante na análise da caracterização da contribuição. Tal análise será feita pelo critério finalístico, ou seja, será analisada se a norma tributária está voltada ao objetivo de alcançar a finalidade que a Constituição coloca como justificadora da instituição da contribuição.

Conclui-se, então, que a referibilidade existe nas contribuições, mas não é o elemento que justifica a sua existência. Os exemplos citados por Geraldo Ataliba (grande usuário de estradas, etc) são situações que podem ser tributadas via contribuições, mas a atuação estatal mais onerosa para estes contribuintes não é o elemento que caracteriza a contribuição. A finalidade deve ser observada, por exemplo, em uma CIDE para o setor de transportes (grupo), pois este, através do seu domínio econômico, vem causando danos às estradas, prejudicando os outros usuários. A destinação pode até ser conservação da estrada, mas a finalidade é intervenção no domínio econômico, e é esta finalidade que justifica a contribuição, não o fato de a empresa de transporte ter usado ou não a estrada, pura e simplesmente. Vê-se ainda que a referibilidade pode ser direta, pois a atuação do grupo de transportes está diretamente ligada à estrada e à sua conservação, não há nada de indireto em tal relacionamento.

Para as contribuições, é incabível o modelo “paga porque usou a estrada” da validação condicional. Deve se preocupar com o modelo “paga para que haja uma intervenção no domínio econômico”. Dentro do grupo “usuários de estradas” há um desequilíbrio, onde aqueles que usam a estrada mais e com maior intensidade pagam de forma a equilibrar as condições do grupo, para que todos tenham uma estrada conservada.

3.4. FINALIDADE – ELEMENTO CARACTERIZADOR

No modelo condicional de validação, a Constituição elege vários fatos que podem ser previstos pela hipótese de incidência dos tributos. A ocorrência dos fatos previstos pela norma jurídica tributária desencadeia a obrigação tributária e as conseqüências que dela decorrem. Estes fatos eleitos pela Constituição são repartidos entre os entes políticos componentes da federação: União, Municípios e Estados com o Distrito Federal. Assim, a competência destes entes para instituir tributos está ligada aos fatos previstos nas hipóteses de incidência. Um tributo criado pelo estado só será válido se tiver como hipótese de incidência, por exemplo, a propriedade de veículos automotores. Se o estado resolver criar tributo sobre propriedade de cavalos, por exemplo, este tributo será inválido porque cavalo não é veículo automotor, ainda que possa ser um meio de transporte. Da mesma maneira que se o estado resolver tributar renda e proventos de qualquer natureza também estará criando tributo inválido, porque invadiu a competência da União para instituir tributos.

Como visto no exemplo da tributação de cavalos, os impostos, de validação condicional, só são válidos se prevêm um fato que a Constituição estabelece como sendo passível de ser tributado. Assim, o estado cobra o IPVA “porque” o contribuinte é proprietário de um veículo

automotor e porque a Constituição concede a competência para o estado cobrar o tributo em decorrência deste fato. Já no caso da tributação estadual sobre cavalos, a condição para que o tributo seja válido não está preenchida: conter na hipótese de incidência fato elencado pela Constituição e atribuído ao estado federado dentro de sua esfera de competência para instituir imposto.

Tal exame não ocorre nas contribuições para sua caracterização, que têm como critério de divisão de competências a finalidade que devem perquirir⁷⁸. Apenas a União pode instituí-las como instrumento de sua atuação na seguridade social, intervenção no domínio econômico e categorias profissionais e econômicas. Esta é a caracterização das contribuições: as finalidades elencadas pelo art. 149, CF⁷⁹. Assim, o tributo não será caracterizado pela presença na hipótese de incidência de determinado fato previsto pela Constituição⁸⁰, como acontecia nos exemplos acima colocados⁸¹. A contribuição será caracterizada se a finalidade da exação for uma das três previstas pelo art. 149, CF⁸².

⁷⁸ Conforme FERRAZ, Roberto. “Contribuições Especiais...”

⁷⁹ STF: “Mas, independentemente da sua classificação dogmática como espécie autônoma, ou como subespécie de imposto ou de taxa, não há nenhuma dúvida de que as contribuições são tributos que obedecem a regime jurídico próprio, e cuja propriedade vem da destinação constitucional das receitas e da submissão às finalidades específicas que lhes impõe o art. 149 da Constituição Federal.” Voto do Min. Cezar Peluzo (relator para o acórdão) na ADIn 3105 (contribuição dos inativos). Rel. original Min. Ellen Gracie. Tribunal Pleno, por maioria. DJU 18.02.05.

⁸⁰ Helenilson Cunha Pontes afirma que: “Não se nega a importância da análise estrutural da hipótese de incidência das contribuições, tal como legislativamente prevista, todavia a normatividade dessa regra geral exige do intérprete também uma perspectiva funcional, uma vez que as contribuições, como já se afirmou são tributos de escopo, isto é, instrumentos tributários cuja função consiste na busca e na efetiva aplicação de recursos no desempenho de atividades que visam ao atingimento de determinadas finalidades traçadas na regra de competência prevista no artigo 149 da Constituição Federal.” p. 161. “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”. São Paulo: Dialética, 2000.

⁸¹ STF: “A identificação conceptual de cada tributo dá-se, em regra, à vista da conjunção do fato gerador e da base de cálculo, mas, em relação às contribuições, devem (sic) ponderados também os fatores discretivos constitucionais da finalidade da instituição e da destinação das receitas.

O fato gerador e a base de cálculo não bastam para identificar e discernir as contribuições, as quais, como já acentuamos, ex vi das regras conformadoras do regime constitucional próprio, incritas nos arts. 149 e 195, caracterizam-se sobretudo

Feita esta digressão, conclui-se que as contribuições são modalidades tributárias caracterizadas pela finalidade que a Constituição determina como elemento para a sua instituição⁸³. Devem ser criadas de forma a gerar receita para determinadas finalidades eleitas pelo Estado que devem ser pagas por aqueles que participam de determinados grupos.

O caput do art. 149⁸⁴ da Constituição prevê a criação das contribuições e quais são estas finalidades que a justificam. Tem-se então a possibilidade de se criarem contribuições sociais, com objetivo de financiar a seguridade social⁸⁵, contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas⁸⁶, e, por fim, as Contribuições de intervenção no Domínio Econômico, também conhecidas pela sigla CIDE, que são objeto do estudo realizado neste trabalho⁸⁷.

pela finalidade e destinação específicas...” Voto do Min. Cezar Peluzo (relator para o acórdão) na ADIn 3105 (contribuição dos inativos). Rel. original Min. Ellen Gracie. Tribunal Pleno, por maioria. DJU 18.02.05.

⁸² Humberto Ávila coloca que “O importante, aqui, é enfatizar que embora a finalidade seja traço característico de outros tributos, não é qualidade que lhes seja distintiva ou preponderante, como o é no caso das contribuições.” (“Sistema...”, p. 255).

⁸³ Conforme PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. São Paulo: Dialética, 2002. Vide nota 17, p. 17.

⁸⁴ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

⁸⁵ A disciplina das contribuições sociais para financiamento da seguridade social se encontra no art. 195, CF: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:”

⁸⁶ “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas...” Art. 149, caput, CF.

⁸⁷ Vide capítulo 4.

3.5. MODELO DAS CONTRIBUIÇÕES E SEUS ELEMENTOS

Marco Aurélio Greco coloca que existe um modelo que cerca as contribuições que é composto de quatro elementos: grupo, motivo ou razão, entidade e a contribuição⁸⁸.

Neste modelo, talvez o conceito de grupo seja o mais importante⁸⁹. Nas contribuições, a solidariedade em relação aos demais membros do grupo é o conceito básico que as rege. Essa solidariedade se dá em função da finalidade que delimita o grupo⁹⁰. A finalidade que justifica as contribuições torna possível identificar indivíduos em situação diferencial em grupos sociais, econômicos ou profissionais⁹¹.

Depois de delimitado o grupo, o segundo elemento é o motivo ou razão. Este pode ser, segundo Greco uma desigualdade interna ao grupo, ou uma necessidade de desenvolver ou proteger o grupo. A finalidade da contribuição deve ser em benefício do grupo, como por exemplo, a intervenção no domínio econômico pode ser para corrigir um abuso do poder econômico de um dos participantes do grupo em relação aos demais. Ou pode ser para proteger determinado grupo de um indivíduo ou grupo de indivíduos externos que através de sua atividade econômica

⁸⁸ “Contribuições...” p. 152.

⁸⁹ Helenilson Cunha Pontes também afirma que o conceito de grupo é fundamental para a validade das contribuições, adotando o pensamento de Marco Aurélio Greco. “O Princípio...” p. 162.

⁹⁰ “Contribuições...” pp. 83 e 84.

⁹¹ STF: “Os servidores aposentados antes da edição da EC nº 41/2003 não estão à margem do grupo socioeconômico conexo à finalidade da previdência social; antes, porque sua subsistência pessoal depende diretamente dos benefícios pagas, interessa-lhes sobretudo a manutenção do sistema.” Voto do Min. Cezar Peluzo (relator para o acórdão) na ADIn 3105 (contribuição dos inativos). Rel. original Min. Ellen Gracie. Tribunal Pleno, por maioria. DJU 18.02.05. Em diversas passagens do voto citado menciona-se o caráter “contributivo e solidário” do regime previdenciário e da contribuição. A argumentação apresentada no voto e mencionada neste trabalho é excelente, entretanto é de se repudiar a decisão da ADIn tomada com base nas premissas citadas.

esteja prejudicando o grupo. A cobrança sempre será em favor da finalidade que justificou a contribuição.

O elemento entidade é um órgão público, autarquia etc. responsável por cuidar do grupo. É o que ocorre com os conselhos de atividades profissionais que cobram sua contribuição do grupo (médicos, engenheiros, etc.) como forma de fiscalizar o grupo (razão ou motivo). Esta entidade recebe os recursos e desempenha atividades no sentido de atingir a finalidade que justificou a exação. E por fim, a contribuição, cobrada conforme o modelo colocado e destinada a arrecadar valores para se atender à finalidade.

3.6. LIMITAÇÃO – PROPORCIONALIDADE

A validação das contribuições pela finalidade que devem perquirir deixa o legislador livre, em alguns casos, para escolher a hipótese de incidência e base de cálculo⁹². A hipótese de incidência, desta feita, pode ser de imposto (se tiver na sua materialidade fato não vinculado a uma atuação estatal) ou taxa (hipótese de incidência que preveja fato que seja uma atuação estatal). Vê-se aqui o que já foi tratado acima na análise das classificações: utilizado o critério da materialidade da hipótese de incidência, verifica-se que estas podem ter feição de imposto ou taxas. É que nesta classificação analisa-se apenas materialidade da hipótese de incidência, enquanto que outros critérios determinam a caracterização do tributo como contribuição⁹³.

⁹² O legislador não é livre para escolher a hipótese de incidência nas contribuições sociais, quando deve observar o previsto no art. 195, CF, e na CIDE prevista pelo art. 177, §4º, CF.

⁹³ Este é o entendimento de Roberto Ferraz: “As contribuições não são, portanto, figuras totalmente distintas dos impostos e das taxas, delas retirando suas características específicas. Na verdade, sob o ponto de vista das espécies tributárias,

Nos casos em que a aferição da validade do tributo seja feito apenas pela finalidade a ser atendida, ou seja, naqueles casos em que a Constituição não prescreve quais hipóteses de incidência devem ser utilizadas para a contribuição, restaria para o legislador uma certa liberdade na escolha da hipótese de incidência e base de cálculo dos tributos. Tal liberdade permite até que a hipótese de incidência destes tributos seja as mesmas de impostos ou taxas, podendo sobre um mesmo fato incidir uma contribuição e um imposto⁹⁴.

Tendo em vista esta liberdade do legislador, dois pensamentos surgem. O primeiro aponta que toda e qualquer pressuposto escolhido (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, etc.) para tais exações é aceitável desde que a finalidade seja atendida. A liberdade do legislador seria total neste caso. O segundo rejeita a liberdade total e procura impor limites à instituição das Contribuições⁹⁵.

Antes, é necessário se abrir parêntese e colocar algumas mudanças que se deve ter em mente na análise destes tributos. Mais uma vez repete-se que não se está diante de tributos validados condicionalmente, mas sim de tributos validados finalisticamente. O direito tributário brasileiro é construído hoje sobre a teoria do fato gerador, ou seja, sobre a análise da hipótese de incidência e base de cálculo dos tributos. A grande maioria do aparato doutrinário existente está voltado à análise destes tributos. Tentar analisar as contribuições sob este enfoque deixa muitas falhas na análise, já que tal aparato não

tanto as contribuições especiais como os empréstimos compulsórios serão sempre impostos ou taxas, a depender das hipóteses de incidência adotadas em suas instituições, permanecendo perfeitamente válidas as previsões do artigo 4º do Código Tributário Nacional.” no artigo “Pressuposto de Imposição das CIDEs (Critérios Constitucionais de Validade para a Instituição das CIDEs)”. Publicado na Revista de Estudos Tributários, n. 34. Porto Alegre: Síntese, nov/dez 2003.

⁹⁴ Marco Aurélio Greco, “Contribuições...” Item 6.2.6., p. 148.

⁹⁵ Conforme Marco Aurélio Greco. “Contribuições...” Item 6.2.2. p. 142.

leva em conta justamente a característica fundamental das contribuições: a finalidade que a justifica e a destinação do produto arrecadado, dois elementos até excluídos e menosprezados pela doutrina voltada aos tributos validados condicionalmente. Não se trata de abandonar o que já existe e fazer tudo novo, pois ambos os sistemas (condicional e finalístico) coexistem, um não excluindo o outro⁹⁶. O que é necessário é a criação de uma “nova tecnologia jurídica”, nos dizeres de Marco Aurélio Greco⁹⁷, que informará ao aplicador do direito os critérios de validade dos tributos validados finalisticamente. Utilizar a tecnologia dos tributos validados condicionalmente para analisar os tributos com validação finalística leva a distorções de análise, pois esta tecnologia deixa de avaliar justamente a finalidade e destino do produto arrecadado, permitindo que contribuições inconstitucionais em razão do desvirtuamento de sua destinação legal e finalidade sejam consideradas válidas e subsistam no sistema jurídico brasileiro, porque obedecem à disciplina dos validados condicionalmente.

Feitas tais considerações, volta-se à análise das posições que surgem. A primeira, que afirma que o legislador é totalmente livre para escolher os pressupostos da contribuição, desde que observe a finalidade, não deve ser acolhida. Permite que para o alcance do fim se

⁹⁶ Coexistem inclusive na análise de validade de algumas contribuições, como as sociais previstas no art. 195, CF. Um tributo caracterizado pelos elementos da hipótese de incidência (p. ex. imposto, validação condicional) nunca é validado pela finalidade. Já alguns tributos que se caracterizam pela finalidade que devem atender são validados constitucionalmente só por este elemento (quando a Constituição não prevê quais fatos devem estar na sua hipótese de incidência) enquanto outros são validados pela finalidade e pelos elementos que compõe a hipótese de incidência (quando a Constituição aponta quais são, art. 195, p. ex.). Em ambos os casos, o critério preponderante é a finalidade, pois caracteriza a contribuição. Ou seja, no segundo grupo de exações caracterizadas pela finalidade, se esta é desatendida, nem é necessária a análise dos elementos da hipótese de incidência, já que se descaracteriza o tributo. Entretanto, no caso da Constituição apontar os elementos da hipótese de incidência, mesmo que a finalidade seja atendida (financiamento da seguridade social), será considerado inválida a exação se a hipótese de incidência não trazer os elementos requeridos pela Constituição (art. 195, autoriza criação de contribuição social por lei ordinária usando as hipóteses de incidência lá previstas. Outras hipóteses de incidência exigem lei complementar).

⁹⁷ “Contribuições...” item 6.2.1. p. 141.

lance mão de qualquer meio, e na própria Constituição se encontram limitações que impedem o legislador de fazer o que quer. Por exemplo, a finalidade de intervenção no domínio econômico se choca com a livre iniciativa, valor trazido pelo art. 1º, IV⁹⁸, e repetido mais especificamente no art. 170⁹⁹. Não há então como o legislador instituir contribuição que intervenha de maneira a sufocar totalmente a livre iniciativa, já que feriria dispositivos constitucionais¹⁰⁰.

Já a segunda posição procura buscar critérios de aferição entre meios e fins. Aqui se tem esta relação, em que o meio (contribuição) está ligado a um fim (financiamento da seguridade social, intervenção no domínio econômico e regulação de categorias profissionais) por regra constitucional. O meio, portanto, necessita ter pertinência com os fins almejados. Não é permitido ao Administrador público lançar mão de qualquer meio para alcançá-los. Aqui, o fim não justifica os meios, é

⁹⁸ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

⁹⁹ 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;

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.

¹⁰⁰ Tácio Lacerda Gama: “Toda intervenção do Estado no domínio econômico deve estar orientada à implementação dos valores positivados como “princípios gerais da ordem econômica”, previstos no artigo 170 da Constituição Federal. A instituição de qualquer contribuição que contrarie estes princípios compromete a intervenção no domínio econômico, fazendo com que as contribuições interventivas criadas sejam passíveis de serem declaradas inconstitucionais.” Em “Contribuição...” p. 287.

obrigatória e necessária a existência de critérios para verificar se um meio pode ser usado para se alcançar aquele fim. Se tais critérios não existirem, poderá surgir uma situação em que o exame, pelo Judiciário, da constitucionalidade de um meio não seria possível caso o fim fosse atendido. É certo, portanto, que o julgamento do meio escolhido deve ser possível e deve ser realizado com a utilização de critérios que possibilitem que outras pessoas, que não o juiz somente, percorram o mesmo caminho por ele traçado e cheguem às mesmas conclusões. A inexistência destes critérios poderia levar a um julgamento puramente subjetivo pelo julgador, o que certamente traria problemas ao controle que se pretende.

Segundo Marco Aurélio Greco, o princípio da proporcionalidade¹⁰¹ aplica-se às contribuições na análise de sua pertinência. Nas modalidades tributárias validadas finalisticamente em que a Constituição não indica a materialidade da hipótese de incidência, haveria a proporcionalidade como critério para se aferir a pertinência do meio utilizado com o fim que justifica a sua existência. Aqui a contribuição seria o meio, e os fins seriam aqueles encontrados na Constituição Federal.

A proporcionalidade se aplica apenas aos casos em que a Constituição não prevê as hipóteses de incidência cabíveis para a contribuição, deixando livre ao legislador a escolha. Quando a Constituição aponta qual a hipótese de incidência a ser utilizada, significa que além de apontar a finalidade a ser buscada ela também indica qual o meio (p. ex. tributação do faturamento de empresas) a ser utilizado neste intento. Desta forma, uma análise de meios e fins é desnecessária, já que para o meio ser pertinente ao fim de acordo com a Constituição, basta

¹⁰¹ Humberto Ávila coloca que o dever de proporcionalidade não seria um princípio, mas um postulado normativo aplicativo. Seria decorrente da aplicação dos princípios, como forma de resolver as colisões na aplicação deste. Conforme “A Distinção Entre Princípios e Regras e a Redefinição do Dever de Proporcionalidade”. Artigo publicado na RDA – Revista de Direito Administrativo, n. 215, p. 151. Jan/mar, 1999.

que a contribuição tenha na hipótese de incidência os elementos determinados por ela.

Segundo Humberto Ávila, “*O exame de proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade.*”¹⁰². A afirmativa demonstra que a proporcionalidade é um critério idôneo a proceder à análise das contribuições que não possuam na Constituição a indicação dos elementos que devem estar presentes na hipótese de incidência. Antes, cumpre definir melhor o que seja fim para depois se analisar os elementos da análise da proporcionalidade.

Humberto Ávila afirma que fim “*...consiste num ambicionado resultado concreto (extrajurídico); um resultado que possa ser concebido mesmo na ausência de normas jurídicas e de conceitos jurídicos...*”¹⁰³. Segundo o mesmo autor, existem no direito fins internos e externos. Os fins internos são aqueles que “*...estabelecem um resultado a ser alcançado que reside na própria pessoa ou situação objeto de comparação e diferenciação.*”¹⁰⁴. Interessa à análise da proporcionalidade, todavia, os fins externos, que “*...estabelecem resultados que não são propriedades ou características dos sujeitos atingidos, mas que se constituem em finalidades atribuídas aos Estado, e que possuem uma dimensão extrajurídica.*”¹⁰⁵. São fins que podem ser empiricamente dimensionados, ou seja, exigem um resultado concreto e exterior ao direito. É justamente o que as contribuições almejam: alcançar determinada finalidade externa à mera relação jurídica tributária. Pretendem intervir no domínio econômico, financiar a seguridade social e atuar nas categorias profissionais. O resultado que se pretende é concreto, buscando as finalidades mencionadas. Assim, “*Os fins externos*

¹⁰² Teoria... p. 113.

¹⁰³ Teoria... p. 114.

¹⁰⁴ Teoria... pp. 114 e 115.

¹⁰⁵ Teoria... p. 115.

são aqueles que podem ser empiricamente dimensionados, de tal sorte que se possa dizer que determinada medida seja meio para atingir determinado fim (relação causal).”¹⁰⁶.

A proporcionalidade aplica-se a situações em que o meio busca um fim externo, em que seja possível identificar o meio, o fim e o nexo entre eles, ou seja, a existência e aplicação do meio como forma de atingir o fim¹⁰⁷. O que é proporcionalidade e os critérios para a sua aplicação devem ser desenhados, evitando que a proporcionalidade seja utilizada indevidamente para justificar situações de arbitrariedade¹⁰⁸.

Identificada a proporcionalidade como instrumento para analisar as contribuições, passa-se agora à exposição dos critérios que ela utiliza.

Segundo Marco Aurélio Greco¹⁰⁹, os critérios da proporcionalidade seriam três: necessidade, adequação e proibição de excesso.

A necessidade seria um juízo de verificar se existe uma real necessidade da lei tutelar determinado bem jurídico. Por exemplo, a previsão de criação da contribuição com finalidade de intervir no domínio econômico pressupõe que existe algum desequilíbrio causado pelo

¹⁰⁶ Humberto Ávila. Teoria... p. 115.

¹⁰⁷ A análise da relação entre o meio escolhido para se alcançar determinado fim deve ser feita pelo Poder Executivo e utilizada pelo Judiciário na avaliação de gastos públicos. A Constituição Federal aponta a obrigação do Estado em realizar determinados fins. Tal obrigação não pode justificar toda atitude do Governo destinada a alcançá-los. Qualquer programa do Governo, especialmente aqueles que envolvem emprego de dinheiro público devem explicitar a finalidade que pretendem atender, quais os objetivos a serem alcançados e como a consecução de tais objetivos serão avaliados. A criação de programas que apenas mencionam a finalidade que visam atender sem demonstrar objetivos específicos não podem subsistir. Agir de outra forma seria permitir programas demagógicos e paliativos que não tem qualquer resultado concreto. O emprego de verbas públicas deve se dar com responsabilidade, demonstrando-se para que elas são utilizadas. Todos esses elementos e a pertinência do meio devem ser analisadas a luz dos critérios do dever de proporcionalidade.

¹⁰⁸ Humberto Ávila. Teoria... p. 113.

¹⁰⁹ “Contribuições...” item 5.3.5. p. 125.

domínio econômico que precisa sofrer intervenção. Se não ocorre tal desequilíbrio não há necessidade de se criar uma contribuição com esse fim, pois a finalidade a que ela se destina já se encontra atendida.

A adequação surge quando se verifica a necessidade de se editar a norma e aponta que a medida a ser adotada é adequada à consecução da finalidade desejada. Assim, como no exemplo acima, se é necessária a intervenção no domínio econômico, deve-se analisar se a instituição de uma contribuição interventiva é o meio mais adequado para efetivar a finalidade perseguida. A constatação de que a contribuição não surtirá o efeito desejado aponta para uma desproporcionalidade da medida que a institui em relação à finalidade perseguida. Greco ainda coloca que a adequação possui duas dimensões: uma funcional, com a análise do meio, verificando-se se este é o mais adequado à obtenção de um determinado fim; e a outra substancial, de adequação do meio a princípios e valores previstos no sistema jurídico. Ou seja, não basta o meio ser adequado enquanto instrumento, mas também deve ser adequado quanto ao resto do ordenamento jurídico, não o contradizendo.

Por fim, a proibição do excesso. Esta informa que a norma, além de ser necessária para a finalidade e ser meio adequado à obtenção dela deve também ser proporcional ao atendimento da finalidade. Conforme o exemplo já colocado, a intervenção no domínio econômico pode ser necessária, e a contribuição para este fim pode ser adequada, mas deve-se verificar se a instituição de tal contribuição não será meio excessivo de intervenção, que poderia, por exemplo, ocasionar a quebra do setor econômico que sofreu intervenção, ao contrário de coibir excessos no domínio econômico, que é a finalidade autorizadora da norma na Constituição.

Helenilson Cunha Pontes, calcado em doutrina alemã, coloca três aspectos do princípio da proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito¹¹⁰.

A adequação é a verificação que se faz se o meio é apropriado à finalidade desejada pelo estado. Essa adequação do meio pode se realizar não só quanto à funcionalidade da norma para atingir a finalidade, como também o tempo que vai levar para se atingir.

A necessidade indica que se deve procurar o meio mais suave para se atingir a finalidade. Helenilson Cunha Pontes cita a definição do Tribunal Federal Constitucional alemão (Bundesverfassungsgericht – BVerfGE): “um meio é considerado necessário quando nenhum outro, igualmente efetivo e que represente nenhuma ou menor limitação a um direito fundamental, pudesse ter sido adotado pelo legislador.”¹¹¹.

A proporcionalidade em sentido estrito afirma que o meio adotado deve ser proporcional e compatível com o fim perseguido. Na dicção de Cunha Pontes

A relação entre o meio adotado e o fim com ele perseguido revela-se proporcional quando a vantagem representada pelo alcance deste fim supera o prejuízo decorrente da limitação concretamente imposta a outros interesses igualmente protegidos *prima facie*.¹¹²

Pelo exposto, ambos os pensamentos indicam para uma racionalidade de meios e fins, que se adapta à análise da relação da instituição da contribuição enquanto meio para o alcance de um fim constitucionalmente estabelecido que a justifica. Permitir que o legislador

¹¹⁰ “O Princípio...” item 2.4. p. 61.

¹¹¹ O critério aqui chamado de necessidade não deve ser confundido com o critério necessidade colocado por Marco Aurélio Greco, já que naquela concepção a análise de necessidade está ligada a idéia de necessidade de se atender o fim via norma legal, e não à idéia de meio menos gravoso como aqui se coloca. Cunha Pontes chama a atenção para a idéia de “meio mais suave (das mildeste Mittel)” quando trata do critério denominado necessidade (“O Princípio...” item 2.4.4, p. 68).

¹¹² “O Princípio...” p. 70.

instituísse contribuições sem a observância de critérios certos, torna o sistema demasiadamente livre, dando ao legislador um poder de tributação que ele não possui.

A falta da utilização de critérios de validação finalística das contribuições, assim como a falta de análise da pertinência destas com a perseguição do fim que as justifica, acaba por induzir o sistema tributário a uma situação de injustiça, pois o sujeito ativo acaba criando contribuições demais e onerando o contribuinte sem que os fins sejam atendidos. Adiante será novamente retomada a análise da necessidade, racionalidade e excesso nas contribuições, e critérios para aferição da consecução das mesmas¹¹³.

3.7. SÍNTESE CONCLUSIVA

Em vista do exposto neste capítulo, conclui-se que¹¹⁴:

¹¹³ Sobre o princípio da proporcionalidade, vide ainda: Humberto Ávila. “Sistema...” , “Teoria dos Princípios”. São Paulo: Malheiros, 2004. 4ª edição e “Proporcionalidade e Direito Tributário”. Artigo publicado em Direito Tributário (estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa). Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

¹¹⁴ Sobre Contribuições, além dos textos citados neste capítulo, vide: 1)Wagner Balera. “As Recentes Mudanças na Legislação das Contribuições Sociais”. Artigo publicado em Justiça Tributária: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 799. 2)Sacha Calmon Navarro Coelho. “As Contribuições Especiais no Direito Tributário Brasileiro”. Artigo publicado em Justiça Tributária: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 773. 3) Hugo de Brito Machado (coord.) e vários autores. “As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”. São Paulo: Dialética e Fortaleza:ICET, 2003. 4) Leandro Paulsen e Arthur Maria Ferreira Neto. “A Nova Contribuição de Inativos e Pensionistas”. Artigo publicado na RDDT-Revista Dialética de Direito Tributário. n. 106, p. 34. 5) Rodrigo C. Petry. “Contribuições Especiais: Análise no Cenário Brasileiro”. Artigo publicado na RET-Revista de Estudos Tributários, n. 40, nov-dez/2004, p. 137. 6)Rodrigo C. Petry. “O Critério Finalístico no Controle de Constitucionalidade das Contribuições Especiais”. Artigo publicado na RDDT-Revista Dialética de Direito Tributário, n. 112, p. 106. 7) Ernesto José Pereira dos Reis. “Natureza Jurídico-Tributária das Contribuições Sociais na Constituição Federal de 1988”. Artigo publicado na Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 37, p. 9. 8)Régis Palotta Trigo. “As Contribuições Sociais Instituídas pela EC nº 110/01

1. As contribuições são modalidades caracterizadas pela finalidade. Logo, para serem válidas, devem atender a uma determinada finalidade eleita pela Constituição e a destinação do produto arrecadado deve ser apenas o atendimento de tal finalidade. Os conteúdos da hipótese de incidência e da base de cálculo são irrelevantes para a caracterização de uma contribuição, podendo, em alguns casos, serem vitais na análise da validade da exação.

2. A doutrina majoritária e o STF são pela natureza jurídica tributária das contribuições. Como as contribuições se encaixam na definição de tributo do Código Tributário Nacional, parece que não há como negar que a contribuição é um tributo.

3. Parte da doutrina entende que a referibilidade seria o elemento diferenciador entre taxas e contribuições. Ambos seriam tributos vinculados a uma atuação estatal, e a diferença entre eles seria a referibilidade de tal atuação ao contribuinte. Nos tributos com referibilidade direta e imediata, estar-se-ia diante das taxas. No caso de referibilidade indireta, ocorreria uma contribuição.

Tal entendimento não merece prosperar porque tenta explicar a contribuição como se fosse um tributo validado condicionalmente, o que já se demonstrou que não é. A referibilidade existe nas contribuições, mas não é o elemento que as caracteriza. O que as caracteriza é a finalidade que deve ser buscada e alcançada, logo o contribuinte paga “para que algo aconteça” e não paga “porque algo aconteceu e está indiretamente ligado ao contribuinte”.

Analisadas sob o Enfoque da Finalidade, Eficácia Temporal (Anterioridade e Irretroatividade), Extrafiscalidade e Bases de Cálculo”. Artigo publicado na RDDT-Revista Dialética de Direito Tributário, n. 76, p. 66. 9) José Eduardo Soares Melo. “Contribuições Sociais – Lineamentos Jurídicos”. Artigo publicado em Direito Tributário (estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa). Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

4. As contribuições previstas na Constituição Federal de 1988 podem ser para o financiamento da seguridade social, para a intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais.

5. As contribuições têm um modelo que envolve quatro elementos: grupo, motivo, entidade e contribuição. O grupo indica que as contribuições são pagas por quem faz parte de determinado grupo (solidariedade). O motivo pode ser uma desigualdade interna no grupo, ou a necessidade de desenvolver ou proteger o grupo. A entidade é um órgão que cuida do grupo, recebe os recursos arrecadados pela contribuição e os utiliza na finalidade que justificou a exação. E a contribuição, cobrada com base no modelo.

6. O princípio da proporcionalidade é um eficiente limitador das contribuições, (quando a Constituição não preveja, além da finalidade, a hipótese de incidência que deve adotar) na medida em que promove uma análise de pertinência entre o meio eleito para se alcançar o fim pretendido. O meio é analisado então pela necessidade (efetiva necessidade de se tutelar a finalidade), pela adequação (analisa se o meio eleito é adequado ao alcance da finalidade) e a proibição do excesso (meio é excessivo para o atendimento da finalidade, causa mais gravames do que benefícios).

4. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Após a definição da modalidade contribuição, passa-se agora para a análise da espécie Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE ou Contribuição interventiva).

Esta espécie tem ganhado destaque na medida em que o Governo Federal vem utilizando-a com maior frequência. É o que apontam Tércio Sampaio Ferraz Junior e Hamilton Dias de Souza¹¹⁵, quando relembram que na década de 70 houve forte utilização das taxas como fonte de recursos. Várias delas foram declaradas inconstitucionais e afastadas do ordenamento. Assim também ocorreu com os empréstimos compulsórios, muito em voga na década de 80, criados com manifesto caráter arrecadatório. Na década de 90 foi a vez das contribuições, com a “vantagem” que estas não precisavam ser partilhadas pela União com os outros entes federativos. E agora, os autores apontam a CIDE como a modalidade tributária preferida, sendo criadas novas exações justificadas pela finalidade de intervir no domínio econômico.

Apesar do controle das contribuições pelo Judiciário, estas continuam sendo muito utilizadas pela União, já que parece que os impostos estão no seu limite de capacidade de gerar recursos e as demais figuras possuem disciplinas próprias. Hoje se verifica que taxas são criadas quando efetivamente cabíveis, e os empréstimos compulsórios praticamente inexistem no sistema jurídico. Estas modalidades, juntamente com o imposto e a contribuição de melhoria possuem disciplina jurídica bem delimitada e aceita pelos tribunais, por isso dificilmente utilizadas indevidamente hoje em dia.

¹¹⁵ “Contribuições...” pp. 58 e 59.

Já isto não ocorre com as contribuições, especialmente com a CIDE. A disciplina jurídica desta modalidade deve ser diversa daquela aplicada para as demais, pois são validadas finalisticamente. O que se verifica hoje é a utilização da disciplina jurídica das modalidades validadas condicionalmente para a análise da validade das contribuições. E tal exame resulta incompleto, pois avalia as contribuições sem levar em conta justamente os elementos que as caracterizam, que são a finalidade e destinação do produto arrecadado. Para o sistema condicional tais elementos são irrelevantes e até rechaçados.

Assim, tem-se todo um conjunto de contribuições que, pelo critério de validação condicional, são válidas. Entretanto não resistem a uma análise pelo critério finalístico, o que inviabilizaria a existência ou forçaria uma mudança nas mesmas. Provavelmente, se delimitados critérios específicos para a análise finalística das contribuições, sua utilização será restrita apenas aos casos em que a finalidade justificadora deve ser atendida, e provavelmente o número destas exações diminuirá sensivelmente, da mesma maneira que ocorreu com as taxas e empréstimos compulsórios no passado.

Dentro da modalidade contribuição, existem três espécies: sociais, interventivas e corporativas. As sociais são as que possuem melhor definição do perfil na Constituição, com base de cálculo e hipótese de incidência definidas, na forma do art. 195¹¹⁶ e seus parágrafos. As

¹¹⁶ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

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

b) a receita ou o faturamento;

contribuições corporativas têm sujeito passivo determinado (categorias profissionais), limitando a sua incidência a este público. Verifica-se que estas espécies encontram certos limites definidos pela própria

c) o lucro;

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

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

§ 1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o poder público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

Constituição que de certa forma coíbem o seu uso meramente arrecadatório¹¹⁷.

Já nas contribuições interventivas, a Constituição não prevê um perfil próprio, exceto naquelas previstas no art. 177, §4º, CF. Sob esta denominação, exações são criadas com propósito arrecadatório disfarçado por uma suposta necessidade de se intervir no domínio econômico. Como a disciplina destas contribuições não está prevista pela Constituição, a doutrina sobre elas é rara e a jurisprudência possui poucos precedentes. A CIDE se transforma em “cheque em branco” ao Governo, que pretende, sob esta denominação, arrecadar valores que deseja e que não podem ser arrecadados via outras modalidades devido ao esgotamento do uso das mesmas.

Posto isso, demonstra-se que se faz necessário o estudo de tal figura, impondo-lhe os limites constitucionais cabíveis, extraíndo da Constituição o seu perfil, que já está lá, mas não se encontra devidamente individuado. É necessário que tais limites se consolidem, impedindo o mau uso da figura, tal qual ocorreu com taxas e empréstimos compulsórios, que foram utilizados indiscriminadamente e que encontraram limitações jurídicas que regulamentaram a sua utilização mais restrita, após estudos doutrinários e constantes pedidos ao Judiciário, criando jurisprudência neste sentido.

¹¹⁷ A existência de numerosas contribuições sociais, ainda que algumas sejam de validade duvidosa, se deve ao fato do enorme déficit existente na seguridade social, que mesmo arrecadando de tantas formas ainda apresenta significativos prejuízos anualmente. A Constituição, entretanto, deixa claro que a finalidade é financiar a seguridade social, e os valores devem ser destinados a tal fim.

4.1. INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO¹¹⁸

Segundo Eros Roberto Grau¹¹⁹, quando se fala de “Intervenção” refere-se à atuação estatal em área de titulariedade do setor privado. Falar em atuação estatal significa indicar atuação mais ampla, tanto na esfera pública quanto privada. Intervenção é a “atuação em área de outrem”¹²⁰; logo, quem intervém em algo somente atua em relação a negócios e relações fora de sua esfera de atuação. Seria incongruente falar em intervenção nos próprios negócios e relações.

Quando se fala em “Domínio Econômico” refere-se ao “*campo da atividade econômica em sentido estrito, área alheia à esfera pública, de titulariedade (domínio) do setor privado.*”¹²¹

¹¹⁸ Sobre intervenção no domínio econômico, além dos trabalhos já citados, vide: 1) Carlos Ayres Britto. “A Intervenção Estatal no Domínio Econômico – Uma Nova Proposta”. Revista VOX LEGIS, vol. 177, set. 1983, p. 1. 2) Gustavo Ribeiro Langowski. “Alguns Aspectos Diferenciais da Regulação Pública da Economia e da Intervenção do Estado no Domínio Econômico”. Revista Verba Iuris. Ano II, n. 2. mar/2000. p. 101. 3) Sidney Morbidelli. “Limites da Intervenção do Estado no Domínio Econômico”. Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil, n. 20, nov-dez/2002. p. 100. 4) Diogo de Figueiredo Moreira Neto. “A Atuação do Estado no Domínio Econômico”. GENESIS – Revista de Direito Administrativo Aplicado. Curitiba (3), dez/1994. 5) Edílson Pereira Nobre Júnior. “Intervenção Estatal sobre o Domínio Econômico, Livre Iniciativa e Proporcionalidade (Céleres Considerações)”. Revista de Direito Administrativo. n. 224, abr-jun/2001. p. 285. 6) Fernando A. Albino Oliveira. “Limites e Modalidades da Intervenção do Estado no Domínio Econômico”. Revista de Direito Público. n. 37-38, p. 52. 7) Fernando A. Albino Oliveira. “Mais Algumas Notas sobre a Intervenção do Estado no Domínio Econômico”. Revista de Direito Público. n. 45-56, p. 223. 8) Floriano Corrêa Vaz da Silva. “A intervenção do Estado no Domínio Econômico Através dos Órgãos de Administração Indireta”. Revista de Direito Público, n. 35-36, p. 161. 9) Humberto Theodoro Junior. “O Contrato e a Interferência Estatal no Domínio Econômico”. RJTAMG – Revista Jurídica do Tribunal de Alçada de Minas Gerais. n. 43, p. 31. 10) Humberto Theodoro Júnior. “Intervenção no Domínio Econômico e Responsabilidade Civil do Estado”. Seleções Jurídicas ADV – maio/1988. p. 14.

¹¹⁹ “A Ordem Econômica na Constituição de 1988”. São Paulo: Malheiros, 2003. 8ª edição, revista e atualizada. Item 34, p. 82; Item 53 a 56, pp. 125 a 130.

¹²⁰ Eros Roberto Grau. “A Ordem Econômica...” p. 126.

¹²¹ Eros Roberto Grau. “A Ordem Econômica...” p. 126.

Pode-se concluir, então, que intervenção do estado no domínio econômico é a atuação estatal na atividade econômica privada. Segundo Marco Aurélio Greco, intervenção do estado na ordem econômica constitui na “*participação deste (Estado) no fluir do processo econômico, seja na etapa da produção da riqueza (desenvolvimento), seja na sua distribuição (justiça social)*”¹²².

Eros Roberto Grau¹²³ classifica a intervenção em três modalidades: a) intervenção por absorção ou participação, b) intervenção por direção e c) intervenção por indução. Tais modalidades podem ser organizadas conforme a atuação do Estado em cada uma delas, distinguindo-se entre intervenção 1) *no* domínio econômico e 2) *sobre* o domínio econômico.

Na modalidade intervenção *no* domínio econômico, o Estado intervém na atividade econômica em sentido estrito, isto é, desenvolve ação como sujeito econômico. Participa diretamente da atividade econômica como um dos agentes participantes da economia, sejam eles públicos ou privados. Ocorre por absorção ou participação.

A intervenção *no* domínio econômico por absorção se dá quando o Estado toma para si exclusivamente o controle de determinada atividade ou setor da economia, proibindo a atuação de particulares, constituindo monopólio da atividade. Já quando atua por participação age como mais um dos participantes da atividade econômica, competindo com os privados que atuam no setor.

Já na intervenção *sobre* o domínio econômico, o Estado atua como regulador da atividade econômica. Nesta hipótese emite normas de

¹²² Verbete “Intervenção do Estado na Ordem Econômica”. Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1977. Vol. 46, p. 29.

¹²³ “A Ordem Econômica...” p. 126.

regulamentação da atividade econômica, valendo-se do seu poder de império para intervir na economia sem participar dela diretamente.

Neste caso, poderá intervir sobre o domínio econômico por direção ou indução. Quando atua por direção, estabelece normas obrigatórias de comportamento para os participantes da atividade econômica. O descumprimento de tais normas ocasiona aplicação de sanção jurídica. Já na atuação por indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção sem a exigência de um comportamento compulsório por parte dos agentes, mas de maneira a estimular ou desestimular determinadas atividades e comportamentos.

Eros Roberto Grau¹²⁴ afirma que na modalidade de indução tem-se normas dispositivas, deixando de lado a carga de cogência que carregam as normas da modalidade de direção. Tais normas não estabelecem sanção, mas trazem um “convite” (traduzido em benefícios tributários, pecuniários, patrimoniais, etc.) ao destinatário para que este participe da atividade incentivada pelo Estado. O destinatário pode optar por não aceitar o “convite” que o Estado lhe faz, e por tal opção não sofrerá qualquer sanção. Se aderir ao preceito da norma indutora, poderá usufruir os benefícios oferecidos pelo Estado como forma de fomentar a atividade econômica eleita. Na hipótese acima exposta, tem-se a indução de maneira positiva, ou seja, o Estado concede benefícios para quem aderir a comportamento por ele estimulado.

A indução¹²⁵ também pode se dar por via negativa, com a colocação, por parte do Estado, de barreiras que visem desestimular determinados comportamentos que sejam considerados indesejáveis.

¹²⁴ “A Ordem Econômica...” p. 128.

¹²⁵ Eros Roberto Grau. “A Ordem Econômica...” p. 129.

4.2. FUNDAMENTO E COMPETÊNCIA

A fundamentação constitucional da CIDE se encontra no artigo 149, *caput* e §2º, 3º e 4º e art. 177, §4º

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

(...)

§ 2º As contribuições sociais e 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;
- 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.

Art. 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 art. 150, III, b;
- II - os recursos arrecadados serão destinados:
 - a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e 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.

Do texto da Constituição, extrai-se que a competência para instituição é exclusiva da União Federal. Ou seja, a intervenção no domínio econômico via contribuição só pode ser praticada por este ente.

4.3. FINALIDADE

Isolando os termos do *caput* do artigo 149 que se referem apenas à CIDE, temos que: “*Compete exclusivamente à União instituir contribuições (...) de intervenção no domínio econômico (...) como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas...*”.

A Constituição informa que a finalidade da CIDE é a intervenção no domínio econômico, e que a exação é um instrumento da União na atuação na área de intervenção. Ou seja, a contribuição serve para intervenção da União no domínio econômico.

Sobre intervenção no domínio econômico, já tratada genericamente acima, cumpre analisar alguns aspectos que levarão à melhor compreensão e abrangência da finalidade que justifica a CIDE.

Luís Eduardo Schoueri¹²⁶ aponta que é importante a distinção entre “Atividade Econômica” e “Domínio Econômico”. A atividade econômica, mencionada no art. 173¹²⁷ mostra que neste conceito estão

¹²⁶ “Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa”. Publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. p. 357.

¹²⁷ 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.

também os serviços públicos e a atuação estatal na economia. O autor afirma, então, que o domínio econômico é o campo de atuação exclusivo do setor privado. Logo, a expressão domínio econômico é espécie do gênero atividade econômica, pois esta compreende a atuação dos privados, assim como a atuação pública na economia.

Desta distinção extrai-se uma conclusão: a intervenção só pode ocorrer no âmbito de atuação do setor privado, ou seja, no domínio econômico. Naqueles setores em que a União já está atuando, seja em concorrência com privados ou seja via monopólio, não caberia a contribuição. No primeiro caso, a União só é autorizada a atuar diretamente em decorrência dos “imperativos da segurança nacional” ou de “relevante interesse público”, nos termos do art. 173, CF. Vê-se aqui que já ocorre, neste caso, intervenção no domínio econômico para garantir a segurança nacional ou o interesse público. A intervenção se dá diretamente, com a União atuando juntamente com os privados que exploram a atividade. Hamilton Dias de Souza e Tércio Sampaio Ferraz

§ 1º 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, dispondo sobre:

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;

IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários;

V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores.

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

§ 3º A lei regulamentará as relações da empresa pública com o Estado e a sociedade.

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

§ 5º A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

Júnior¹²⁸ analisam tal atuação sob a luz do princípio da proporcionalidade, demonstram o não cabimento da mesma, porque: i) Não existe necessidade na instituição da CIDE para financiar a mesma atividade que já é financiada pela atuação estatal direta; ii) tampouco é adequada, pois a empresa pública deve atuar em igualdade de condições das privadas, e instituir fonte de custeio externa que necessariamente deverá ser canalizada para o ente que atua no setor por força da destinação para intervenção como forma de impulso na sua atuação no setor seria contrário ao que preconiza a Constituição (art. 173, §2º, CF); iii) não é razoável, pois a finalidade teria duas fontes de financiamento, uma através dos preços cobrados pelo desempenho direto da atividade e outra através da exigência de CIDE, demonstrando que seria uma intervenção dupla, e conseqüentemente mais gravosa para o contribuinte, o que veda o princípio da proporcionalidade.

Também não é cabível a exigência de CIDE em atividade monopolizada pela União, já que intervenção pressupõe a idéia de interferência no campo de outrem. Não seria correto falar em intervenção no próprio campo de atuação, pois se determinada atividade é monopólio do Estado, pode este alterar o próprio exercício de tal campo. Não seria racional a cobrança de CIDE sobre atividade monopolizada pelo Estado, pelo simples fato que é incabível a intervenção naquilo que já é inteiramente seu.

A intervenção pode se dar *no* domínio econômico ou *sobre* ele. Relembrando o já exposto acima, quando há intervenção no domínio econômico, o Estado atua diretamente como sujeito econômico, por absorção, quando absorve o setor econômico para si (monopólio) ou por participação, atua como mais um dos agentes do setor, competindo com os demais. Já na Intervenção sobre o domínio econômico, o Estado atua

¹²⁸ “Contribuições...” pp. 70 e 71.

como regulador da atividade econômica, que pode ser por direção, estabelecendo normas obrigatórias ao setor, ou por indução, quando o Estado induz (através de oferecimento de vantagem ou aplicação de ônus) o destinatário a praticar determinado comportamento, mas não sancionando aqueles que preferirem o comportamento menos desejável.

Luis Eduardo Schoueri¹²⁹ afirma que a CIDE pode ser intervenção no domínio econômico ou sobre ele. Entretanto, verifica-se que uma intervenção no domínio econômico não é cabível, pois esta se dá ou por monopólio (absorção), o que afasta a intervenção pois a atividade já pertence à União, ou através de atuação direta em competição com os demais agentes (participação) que também não é cabível em decorrência dos óbices ao princípio da proporcionalidade.

Desta forma, parece mais adequado o entendimento de Helenilson Cunha Pontes¹³⁰, que afirma que a intervenção via CIDE só pode se dar sobre o domínio econômico. Assim, a CIDE só pode ser utilizada para financiar a atividade de direção do Estado. É discutível a possibilidade de a CIDE ser a própria intervenção no domínio econômico, através da oneração de comportamentos menos desejáveis. Comumente se fala na possibilidade da existência desta dupla função (financiamento da intervenção ou ser a própria intervenção). No caso da cobrança da CIDE ser a própria intervenção, a finalidade seria exaurida no momento da sua cobrança, já que a intervenção estaria concluída. A destinação do produto arrecadado deixaria de ter relevância, já que a contribuição não é para financiar a intervenção, ficando o Fisco livre para destinar o produto arrecadado para onde quiser. Parece que surge aqui resquício de um sistema de validação condicional, onde a intervenção estaria na própria

¹²⁹ “Algumas...” p. 369.

¹³⁰ “O Princípio...” p. 171.

hipótese de incidência do tributo, que, conforme já visto, não é o elemento que caracteriza a modalidade.

A possibilidade de a cobrança da CIDE ser a própria intervenção parece apontar para uma abertura demasiada da modalidade, permitindo a arrecadação de receitas através da suposta “intervenção”. A destinação livre do produto arrecadado neste caso parece desvirtuar a figura. Conforme já visto, todo tributo possui conseqüências fiscais e extrafiscais. Na CIDE que financia a intervenção ambas conseqüências apontam no mesmo sentido: a extrafiscal (intervenção no domínio econômico), que a caracteriza e a justifica é atendida pela conseqüência fiscal (produto arrecadado financia a finalidade). O que já não ocorre quando a CIDE é a própria intervenção, pois apenas a conseqüência extrafiscal é apontada para a justificação do tributo, ficando a conseqüência fiscal livre para ser destinada a qualquer finalidade.

Apesar de a CIDE ser caracterizada apenas pela sua conseqüência extrafiscal, a destinação do produto arrecadado é vital para a sua justificativa. Parece que deve ser utilizada apenas a CIDE com a função de financiar a intervenção no domínio econômico¹³¹. Entende-se que a CIDE na sua acepção mais correta é aquela que financia a intervenção, não parecendo que mereça subsistir a CIDE que é a própria intervenção.

¹³¹ Hugo de Brito Machado Segundo afirma que a CIDE só pode ser exigida quando for o próprio instrumento de intervenção no domínio econômico, não admitindo que funcione como fonte de financiamento para órgão (Artigo “Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. Publicado em *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 109). Discorda-se de tal entendimento pelo exposto neste capítulo, já que é duvidosa a própria possibilidade da CIDE induzir comportamento. A contribuição e a tributação envolvem o desembolso de dinheiro do contribuinte em favor do Estado, e não seria coerente uma exação tributária que tivesse como único objetivo ser instrumento de intervenção, com o valor recolhido sendo um elemento secundário. A mera intervenção no domínio econômico pode ocorrer por outras formas que não a exigência de contribuição. Vedando a possibilidade de financiamento da finalidade estaria se negando os elementos constitutivos da contribuição.

Voltando à análise da função de financiamento da intervenção, na intervenção sobre o domínio econômico via CIDE, a finalidade seria financiar o órgão estatal responsável por regulamentar o setor objeto de intervenção (por exemplo, agências reguladoras)¹³². O Estado não participa diretamente da atividade, apenas emite normas que regulamentam os serviços prestados por estes setores através de entidade pública responsável pela regulamentação do setor. A CIDE é cobrada dos participantes de tal setor para o financiamento do órgão, que tem como fundamento a correta prestação do serviço ao usuário assim como evitar que os integrantes do setor provoquem danos uns aos outros. A CIDE também pode ser cobrada daqueles que causam algum dano ou desequilíbrio e tem como destinação a diminuição dos efeitos que o comportamento causa. Cuida-se de se internalizar os custos, conceito freqüentemente visto quando se fala em tributação ambientalmente orientada¹³³.

¹³² Fátima Fernandes R. de Souza e Cláudia Fonseca Morato Pavan entendem que a instituição de CIDE para atividades exploradas mediante concessão, permissão ou autorização (conforme art. 21, XI e XII, CF) "...a instituição de contribuição dessa natureza só se mostra cabível para fazer em face de situação excepcional e transitória, que ponha em risco a prestação ou continuidade do serviço que só possa ser superada por esse meio.". Inadmitem também a intervenção em setor que é monopólio da União. (Em "Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico". Artigo publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002 (Pesquisas tributárias. Nova série; 8). p. 107.

¹³³ Conforme Roberto Ferraz: "Na atividade econômica, as decisões são orientadas pelo binômio custo/benefício e assim, ainda que não seja critério exclusivo, o custo é critério de extrema relevância nas decisões diárias, não apenas do empresário mas de todos. Ora, se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas. A função dos green taxes é precisamente essa: "internalizar" os custos ambientais, isto é, trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o custo que seu consumo representa em termos ambientais. Assim, por exemplo, se uma fábrica de fertilizantes polui um rio, o 'imposto verde' deverá acrescentar um custo ao produto, correspondente ao custo que o Estado terá para promover a 'despoluição' do rio, tornando interno à atividade um custo que antes lhe era externo. Nessa hipótese a tendência é de substituição da atividade poluente por outra economicamente mais interessante, isto é, por outra que não tenha todo aquele custo embutido. Não se trata, portanto de punir a empresa, cuja atividade é lícita à luz do ordenamento jurídico (na hipótese aqui imaginada), mas de, admitindo a atividade poluidora, buscar compor o custo sócio-ambiental da atividade com a obtenção de receita precipuamente voltada a corrigir aquela agressão ambiental, ao

Se admitida a possibilidade da CIDE ser a própria intervenção, (intervenção sobre o domínio econômico por indução), ocorreria a tributação de determinados comportamentos indesejáveis como forma de coibi-los. O usuário então escolhe entre um comportamento desejável (não tributado) e o indesejável, mais oneroso porque sobre ele se cobra CIDE. Tal utilização traz inconvenientes (além daqueles da destinação do produto arrecadado acima expostos), pois pode caracterizar tributação como sanção pela prática do ato indesejável, o que é vedado pelo próprio conceito de tributo. Também pode levar a uma planificação dos setores privados, pois a CIDE poderia ser muito onerosa e obrigar o contribuinte ao comportamento mais desejável, não induzindo, mas obrigando.

A intervenção *no* domínio econômico via CIDE também não é cabível porque quando esta ocorre o Estado já está intervindo no domínio econômico, seja totalmente com o monopólio ou parcialmente, através da participação direta como participante¹³⁴. A exigência de CIDE nestes casos seria impor dupla intervenção ao setor, contrariando os dispositivos constitucionais que afirmam que a intervenção estatal na economia deve ser exceção, e não regra. Além disso, tal tributação seria conceder ao

mesmo tempo em que se induz uma mudança de comportamento não apenas pela determinação do Estado que proíbe mas pela utilização do talento da atividade privada na busca de uma solução mais econômica.” (...) “A contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE, tem por característica própria a exigibilidade somente em determinado âmbito econômico, sem ofensa aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, o que a torna particularmente adequada à tributação ambientalmente orientada, especialmente aquela com finalidade reorientadora de comportamentos através da ‘internalização’ de custos ambientais.” Em “Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil”. Artigo publicado em Tributação e Meio Ambiente. Coord. Heleno Torres. São Paulo: Malheiros, 2005. (a ser publicada).

¹³⁴ Exceção feita à CIDE prevista no art. 177, §4º, CF, que prevê a contribuição interventiva incidindo em setor que a União já participa (Petrobrás). Esta exceção só subsiste porque é colocada pelo próprio texto constitucional. Todavia, tal CIDE merece melhor análise quanto a sua validade, já que aparentemente contraria o regime jurídico da espécie interventiva das contribuições.

ente estatal dupla fonte de financiamento para atendimento da mesma finalidade¹³⁵.

Assim, apesar de o texto constitucional (art. 149) falar em intervenção no domínio econômico, a CIDE só pode ser utilizada para intervenção sobre o domínio econômico.

4.4. CABIMENTO

Analizados os fundamentos, competência e finalidade da CIDE, surgem questionamentos inevitáveis: Quando é cabível a intervenção sobre domínio econômico? E se a intervenção é necessária, é cabível que seja realizada via contribuição?

A inexistência de normas gerais infraconstitucionais para a CIDE faz com que os parâmetros para a intervenção tenham que ser obtidos única e exclusivamente na Constituição Federal. E esta, como será visto, fornece elementos suficientes para se delimitar os contornos da intervenção, principalmente na sua limitação.

A intervenção através de contribuição se dá sobre o domínio econômico. Os arts. 173 e 174 da Constituição trazem a indicação do

¹³⁵ O grande lucro apresentado pela Petrobrás, aliado à CIDE cobrada sobre os combustíveis, parece indicar para este duplo financiamento, já que o acionista controlador da Petrobrás é a União. A intervenção então arrecada de duas maneiras: via contribuição e através do faturamento da participante no setor econômico. Neste caso parece incabível uma CIDE, já que a União participa diretamente da atividade econômica, ocorrendo uma intervenção no próprio campo de atuação, e o financiamento decorrente de tal atuação ocorre com o lucro da estatal. Merece melhor análise a emenda constitucional que incluiu tal contribuição na Constituição.

comportamento do Estado enquanto agente normativo e seu relacionamento com a ordem econômica

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.

(...)

§4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

(...)

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.

(...)

Pelo caráter dos dispositivos acima expostos, pode-se verificar que a regra é o Estado não interferir diretamente no domínio econômico, seja através de exploração direta de atividade econômica ou de regulamentação coercitiva (direção) na economia. A intervenção é a exceção, e só pode ocorrer quando existir desequilíbrio que traga danos à ordem econômica¹³⁶.

Quanto ao planejamento da economia, é vedada a sua realização sobre o setor privado, informando a Constituição que neste caso é meramente indicativo. O planejamento só pode ser feito para a atividade estatal, e para esta é obrigatório. O Estado não pode coagir o privado a praticar atividade econômica de uma determinada maneira. Em consonância com este entendimento, vê-se ainda o art. 170, incisos II e IV, CF que consagra ainda os princípios da propriedade privada e da livre

¹³⁶ Segundo Luis Roberto Barroso: “1. A livre iniciativa é princípio fundamental do Estado brasileiro (CF, art. 1º, IV), e tal circunstância deve condicionar todo o processo de interpretação constitucional, notadamente no tocante a temas afetos à ordem econômica. A intervenção do Estado em sentido contrastante com este princípio, inclusive sob a invocação da competência para a disciplina da atividade econômica, somente será legítima nas hipóteses expressa e excepcionalmente previstas na Constituição, mediante prova cabal e inequívoca da situação que a justifique, que não pode ser presumida.” Em Parecer “Intervenção no Domínio Econômico – Sociedade de Economia Mista – Abuso do Poder Econômico”. Revista de Direito Administrativo, n. 212, abr/jun 1998. p. 303.

iniciativa, indicando que uma intervenção ostensiva do Estado no setor privado tolheria a livre iniciativa, que deve ser protegida.

Vê-se que o art. 173 acima citado demonstra a possibilidade de o Estado reprimir abusos do poder econômico. Aqui se demonstra o que seria a exceção que justificaria uma intervenção no domínio econômico. Situações que indicam um desequilíbrio grave no setor afetado, com dominação de mercados, aumento arbitrário de lucros e eliminação da concorrência.

Neste sentido, posiciona-se a maior parte da doutrina. Segundo Ives Gandra da Silva Martins

Sendo um instrumento interventivo, apenas pode ser adotado excepcionalmente e quando detectado desequilíbrio de mercado, que deva ser superado. Caso contrário, a contribuição conformaria uma forma de planejamento determinante para o segmento privado, o que vale dizer, se tornaria um tributo maculador da lei suprema.¹³⁷

O autor ainda afirma que se a CIDE for aplicada a setor que não necessita de intervenção, acaba por desregular o mercado, tendo efeito contrário ao pretendido.

Yoshiaki Ichiara¹³⁸ também coloca a CIDE como instrumento de exceção

A contribuição de intervenção no domínio econômico, como regra, não pode ser um instrumento de planejamento econômico. Somente é possível se for com a finalidade específica de intervenção em determinada atividade econômica, presente a necessidade (para correção, incentivo ou restrição a determinada situação ou atividade econômica), podendo ser esta intervenção para o cumprimento da política econômica e contido no planejamento econômico.

¹³⁷ “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. Artigo publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002 (Pesquisas tributárias. Nova série; 8). p. 45.

¹³⁸ Artigo “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. Publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002 (Pesquisas tributárias. Nova série; 8). p. 284.

Quanto à utilização da CIDE no bojo de políticas econômicas e planejamentos, colocam Hamiltom Dias de Souza e Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹³⁹

Nestes termos, nada obsta que contribuições de intervenção no domínio econômico sejam utilizadas no bojo de um planejamento, desde que seja meramente indicativo para o setor privado.

(...)

As contribuições têm finalidades próprias, isto é, dos fins almejados pelo programa de intervenção. As contribuições têm finalidades próprias, que devem ser respeitadas e que não se confundem com as previsões do planejamento. Nesse sentido elas são meios para atender à atuação do Estado em determinado setor, obrigando-se o *Estado* a utilizá-la com um determinado fim. Mas isso não obriga o contribuinte a atingir os fins do planejamento, cujas previsões são apenas indicativas para o setor privado.

Assim, verifica-se que a CIDE pode ser instituída quando houver situação excepcional de desequilíbrio em determinado setor econômico. A utilização de CIDE deve ser o último recurso a ser utilizado, pois de acordo com o princípio da proporcionalidade deve-se utilizar o método menos gravoso. Se existir um método de resolver o desequilíbrio sem instituir contribuição, este método deve ser utilizado primeiro.

Assim, uma CIDE não pode ser gravosa a ponto de conduzir a economia para determinado rumo que é desejado pelo Estado. Verifica-se que a CIDE possui também um caráter corretivo, ocorrendo a intervenção em decorrência de determinado desequilíbrio no setor afetado, que cessa quando o desequilíbrio cessar¹⁴⁰.

¹³⁹ “Contribuições...” p. 94.

¹⁴⁰ Neste sentido, Roberto Ferraz afirma que “De fato, se apenas a finalidade constitucionalmente definida legitima a instituição da contribuição, transformando-se em objeto da intervenção, uma vez que seja alcançada, restará sem fundamento a contribuição. Em outras palavras, definida a competência impositiva em função de objetivos determinados, uma vez alcançados, esvai-se a competência impositiva.” “Pressupostos...”

4.5. LIMITAÇÃO – PROPORCIONALIDADE

A medida que se coloca para aferir o cabimento da CIDE é o princípio da proporcionalidade, já explicado acima. Especificamente para a CIDE, ele se mostra da maneira a seguir.

Helenilson Cunha Pontes¹⁴¹ afirma que o princípio da proporcionalidade talvez se constitua no instrumento mais importante de controle da constitucionalidade das contribuições interventivas, já que a Constituição Federal se limitou apenas a estabelecer as finalidades a serem alcançadas, sem se preocupar com a materialidade da hipótese de incidência¹⁴². Através do princípio da proporcionalidade ocorre a verificação se o meio (contribuição) é compatível com a finalidade que se quer alcançar (intervenção sobre o domínio econômico).

O princípio da proporcionalidade impede que a CIDE se transforme em um verdadeiro cheque em branco ao legislador, que sob a justificativa de atender à finalidade de intervenção no domínio econômico poderia instituir contribuições sobre qualquer coisa e com o valor que quisesse. Excetua-se da análise pela proporcionalidade a CIDE do art. 177, §4º, CF, que aponta o meio a ser utilizado quando se intervir no setor de “...importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível...”, trazendo hipótese de incidência, limitações de alíquota e indicação de destinação.

¹⁴¹ “O Princípio...” pp. 178 e 179.

¹⁴² Exceto art. 177, §4º, CF.

Segundo ainda Cunha Pontes¹⁴³, os três critérios do princípio da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) para as contribuições de intervenção no domínio econômico devem ser assim aplicados:

1 – Adequação: a CIDE deve ser adequada a alcançar o fim que justificou a sua instituição, ou seja, através da sua aplicação deve ser o objetivo desejado deve poder ser atingido. Uma CIDE que não tenha qualquer possibilidade de atingir a finalidade que a justifica viola o princípio da proporcionalidade;

2 – Necessidade: Verificação se a instituição da CIDE é realmente necessária, se não existe meio menos gravoso para se atingir o mesmo fim. Dá-se em duas perspectivas: a) externa, que verifica se há a necessidade de recursos para que se pratique a intervenção e se não existe outra exação já financiando a intervenção e b) interna, com análise da hipótese de incidência, buscando a medida do valor da exação como sendo o menor possível para que se atinja a finalidade. Segundo o autor, este juízo de necessidade da contribuição difere daquele de necessidade da intervenção, pois neste se verifica a necessidade de se intervir na economia, e na análise da necessidade da contribuição se verifica a necessidade de se instrumentalizar a intervenção através de contribuição.

3 – Proporcionalidade em sentido estrito – Análise da hipótese de incidência da contribuição interventiva para verificar se esta não impõe limitações demasiadas aos demais princípios constitucionais.

¹⁴³ “O Princípio...” pp. 178 a 186.

4.6. DESTINAÇÃO

Um entendimento encontra acolhimento por boa parte da doutrina que trata de CIDE: a efetiva destinação do produto arrecadado é requisito essencial para a validade da contribuição¹⁴⁴.

O objetivo deste capítulo é apenas conceituar a CIDE, identificando sua caracterização e suas peculiaridades em relação às demais modalidades e espécies tributárias. O problema do desvio da destinação será tratado nos dois próximos capítulos especificamente e com maior profundidade, já que se trata do tema central deste trabalho. Aqui será vista a destinação enquanto elemento da CIDE; as conseqüências deste elemento e de seu eventual desvio serão vistos adiante.

Uma primeira leitura do art. 4º, inciso II do CTN leva a pensar, inicialmente, que a destinação é irrelevante para o direito tributário

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la:
(...)
II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Este inciso, entretanto, analisa apenas a materialidade da hipótese de incidência. Por ela pode-se classificar apenas os tributos entre impostos e taxas, conforme já visto acima quando se tratou das

¹⁴⁴ O STF entende que o desvio de destinação pode implicar em ilegalidade, mas não inconstitucionalidade da contribuição: “O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (C.F., art. 195, I). A resposta está na própria lei 7.689, de 15.12.88, que, no seu artigo 1º, dispõe, expressamente que “fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.” De modo que, se o produto da arrecadação for desviado de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei, certo que uma remota possibilidade do descumprimento da lei não seria capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucional.” Voto do Relator, Min. Carlos Velloso. RE 138.284. DJU 28.08.92.

diversas classificações. A mera análise da hipótese de incidência não se presta a caracterizar as contribuições e lhe aferir a validade, já que esta modalidade tributária se caracteriza pela finalidade.

O art. 4º, II, CTN tem causado perplexidade na doutrina quando esta tenta analisar as contribuições utilizando apenas o CTN. Várias soluções foram apontadas para o problema, que não parecem ser totalmente adequadas.

Pode-se sustentar que o Código Tributário Nacional é construído para os tributos de validação condicional, como o próprio art. 5º indica: “*Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.*”. Essa afirmação é reforçada quando se examina o art. 217, acrescido pelo DL 27/1966, logo após a entrada em vigência do Código. Tal artigo indica que “As disposições desta Lei, ..., não excluem a incidência e a exigibilidade:” e se segue uma lista de diversas contribuições específicas diversas, e por último, o inciso V coloca “...e outras de fins sociais criadas por lei.”.

Esta exegese apontaria que se excetua as contribuições da regulamentação do CTN. Quando o código fala que as disposições não excluem a incidência e exigibilidade das contribuições, afirma que nem tudo o que coloca o CTN se harmoniza com o regime jurídico das contribuições. O artigo indicaria conflitos entre as contribuições e as normas gerais do CTN, que teria sido resolvido pelo legislador excetuando as contribuições do regime jurídico dos outros tributos.

Desta forma, o disposto pelo art. 4º, II estaria correto quanto aos tributos de validação condicional, mas não poderia ser aplicado aos de validação finalística, já que nesses justamente o atendimento de uma

finalidade através da aplicação do produto arrecadado é o elemento que caracteriza a natureza jurídica da modalidade.

Indo mais além, poder-se-ia afirmar que o art. 4º, II do CTN seria aplicado quando da análise da hipótese de incidência da CIDE. Esta espécie é caracterizada e validada pela finalidade, mas possui uma hipótese de incidência que indica sobre quais fatos a contribuição incide. Esta hipótese de incidência pode ser semelhante à de imposto (fato lícito que não seja atuação estatal) ou de taxa (fato ligado à atuação estatal). Identificada em uma CIDE uma hipótese de incidência de imposto, por exemplo, aplica-se parcialmente a esta exação o regime jurídico dos impostos. A diferença é que o tributo não será caracterizado nem poderá ser contestado com base na hipótese de incidência, salvo nos casos já colocados.

Desta forma, quando for para se determinar a natureza jurídica da hipótese de incidência da CIDE, a destinação de fato é irrelevante, ela será imposto ou taxa dependendo dos fatos que prevêm como impositivos. Aqui se vê o que já foi exposto: a mesma modalidade pode ser analisada sob vários aspectos, vários critérios, e nenhum exclui o outro, e eles também não se somam, apenas coexistem. A aplicação do art. 4º, II, CTN não se presta a conhecer as contribuições, já que a sua caracterização se dá por elementos constantes da Constituição Federal, através da finalidade a ser atingida.

Aplicar o art. 4º, II, CTN, sem refletir sobre a sua abrangência seria permitir que contribuições totalmente desvirtuadas de suas finalidades subsistam no sistema jurídico brasileiro. Uma contribuição com evidente desvio de destinação não poderia ser contestada se o art. 4º, II for considerado como critério único para a análise destas modalidades. Conforme se verá, o desvio de destinação acaba deixando a finalidade

desatendida, logo a justificação da CIDE através da finalidade perderia força e permitiria a instituição de contribuição meramente arrecadatórias, já que não se pode contestar a destinação. O art. 4º, II, CTN não deve ser elevado à condição de dogma, como afirma Fernando Facury Scaff¹⁴⁵, excluindo do direito tributário toda e qualquer análise da destinação do produto arrecadado. O art. 4º, II, CTN é usado para afirmar que o direito tributário não poderia levar em conta elementos que seriam de direito financeiro e administrativo. A tentativa de “purificar” a disciplina, deixando de fora a economia, o direito financeiro e outros elementos inerentes à tributação acaba por deixar a análise deficiente, escondendo parte da realidade. Mas, como visto neste trabalho, excluir a destinação do produto arrecadado da análise do direito tributário acaba por mutilar a modalidade tributária das contribuições, impedindo que se conheça a totalidade dos elementos constitucionais que validam e caracterizam tais tributos.

Através da disposição do art. 4º, II, CTN pode-se obter a natureza da hipótese de incidência da contribuição interventiva, mas este elemento não é utilizado na sua caracterização e validação. Desta forma, tal dispositivo não tem o condão de validar ou invalidar as contribuições de intervenção, já que esta ocorre pela análise de critérios constitucionais de atendimento da finalidade com a destinação do produto arrecadado.

Além do posicionamento acima colocado, Fernando Facury Scaff também afirma que a disposição do art. 4º, II do CTN serve para a teoria dos impostos, mas vai mais longe afirmando que a aplicação de tal dispositivo é limitada inclusive para as taxas e contribuições de melhoria, tributos previstos pelo CTN

A norma do art. 4º, II, do CTN serve para a teoria dos impostos, mas não para a das contribuições. Até mesmo para as demais espécies tributárias – taxas e contribuições de melhoria -, esta norma não pode ser aplicada em sua inteireza, pois tais espécies se caracterizam por serem tributos vinculados, o que implica em dizer que sua arrecadação

¹⁴⁵ “Contribuições...” p. 408.

deverá ser integralmente destinada a uma contraprestação estatal específica relativamente ao contribuinte.¹⁴⁶

Este entendimento afirma também que a norma do CTN serve para os impostos e não para as contribuições. Entretanto, equivoca-se quando afirma que o dispositivo não se aplica às taxas e contribuições de melhoria. Note-se que a dicção do art. 4º é clara: a destinação é irrelevante para determinação da natureza jurídica e só pode ser obtida pela análise da hipótese de incidência. Nas modalidades contribuição de melhoria e taxa, a identificação da natureza jurídica se dá sim pela análise da hipótese de incidência, pois se verifica a modalidade do tributo de acordo com a presença ou não de uma atuação estatal da hipótese de incidência. De fato, para estas duas espécies é irrelevante a destinação para se obter a natureza jurídica. Entretanto, a destinação pode ser fundamental para se determinar a validade do tributo. O CTN coloca os tributos dentro de um esquema de validação condicional das normas, logo a análise da hipótese de incidência basta para se determinar qual é a natureza jurídica do tributo. A destinação, neste caso é referente ao regime jurídico do tributo. Se a destinação for desvirtuada há uma ofensa ao regime jurídico eleito, mas não há um desvirtuamento da natureza jurídica.

Uma taxa se caracteriza pela atuação estatal presente na hipótese de incidência, e não pela destinação do produto arrecadado. A análise dos artigos 77 e 81 do CTN demonstra a conceituação de taxas e contribuições e melhoria com base apenas da materialidade da hipótese de incidência, diferentemente do que ocorre com as contribuições, que se caracterizam pela finalidade que justifica a sua instituição. Logo, a materialidade da hipótese de incidência destes tributos é irrelevante para se determinar a sua natureza jurídica. Ela se caracteriza pelo atendimento a uma finalidade preconizada pela Constituição Federal. A finalidade

¹⁴⁶ “Contribuições...” p. 408.

geralmente se resume a financiar determinada atividade estatal em um setor. Com base no art. 4º, II consegue-se determinar se uma contribuição tem hipótese de incidência de imposto ou taxa, mas esta norma sozinha não tem o condão de descaracterizar a natureza jurídica contribuição de um determinado tributo.

Geraldo Ataliba, ainda que coloque as contribuições dentro de um modelo de validação condicional, afirma que a destinação “...é a *própria razão de ser da instituição do tributo*.”¹⁴⁷. Segundo ele, isso se aplica também para as taxas, que devem ter destinação de cobrir as despesas da atuação estatal. Apesar de basear toda sua teoria sobre a classificação dos impostos com base na materialidade da hipótese de incidência, incluindo nessa qualificação as contribuições, ele afirma que

A competência legislativa existe para isso mesmo: criar tributo para produzir recursos com o fito de custear certas finalidades que vão manter a atividade estatal (taxas) ou atender aos fins constitucionalmente qualificados (contribuições).¹⁴⁸

Ora, a competência legislativa para instituir taxas se dá porque ocorreu atuação estatal, dentro de um esquema de validação condicional. Diferente do que ocorre com as contribuições, que são instituídas para que uma finalidade seja alcançada. Tal excerto parece sugerir uma validação finalística de taxas e contribuições. Nestas está correto, mas naquelas não é cabível. Entretanto parece contradizer a caracterização dos tributos com base na materialidade da hipótese de incidência defendida na mesma obra “Hipótese de Incidência Tributária”.

Ricardo conceição Souza¹⁴⁹ afirma que o art. 4º, II, CTN não foi recepcionado pela Constituição de 1988, por contrariar os arts. 167, IV; 148, parágrafo único e 149. Segundo o autor a destinação não é

¹⁴⁷ “Hipótese...” p. 175, itens 83.1 e 83.2.

¹⁴⁸ “Hipótese...” p. 175, item 83.2.1.

¹⁴⁹ Artigo “Perfil Constitucional das Contribuições sobre o Domínio Econômico”. Publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 195 a 198.

irrelevante para o direito tributário, prova disso é que um imposto com destinação definida é inconstitucional. O contribuinte pode contestar a norma jurídica tributária do imposto que tiver destinação definida, se a destinação não tivesse relevância, esta contestação seria incabível.

Concorda-se com o autor quando afirma que a destinação não é irrelevante para o direito tributário. Entretanto, tal afirmação não tem o condão de revogar o art. 4º, II do CTN, pois tal norma trata da natureza jurídica dos tributos com base na análise da materialidade da hipótese de incidência, que faz surgir impostos, taxas e contribuições de melhoria, segundo o CTN. Entretanto, o código não afirma que a destinação não é relevante para a validade da norma jurídica tributária. O que não é afetada pela destinação é a natureza jurídica da hipótese de incidência. Para os tributos validados finalisticamente, a hipótese de incidência apenas identifica a natureza dela própria, pois a natureza jurídica de tais tributos se afere pela finalidade que devem alcançar.

Alfredo Augusto Becker afirma que a natureza jurídica do tributo é obtida de acordo com a base de cálculo do tributo, e que tal natureza só poderia ser de imposto ou taxa¹⁵⁰.

Analisando a base de cálculo de uma CIDE, verifica-se que esta só pode ser classificada como imposto ou taxa, dependendo da incidência do tributo sobre um fato que indica atuação estatal ou não.

Voltando a Becker, encontra-se afirmação que revela como a destinação influi na norma jurídica tributária

As circunstâncias abaixo enumeradas não exercem nenhuma influência sobre a NATUREZA JURÍDICA (atenção: não confundir com a validade-juridicidade da regra jurídica) do imposto e nem sobre a da taxa:

¹⁵⁰ “Teoria...” p. 373, item 104.

(...)

b) *destinação* do imposto ou taxa;

(...)

Embora as circunstâncias acima enumeradas nenhuma influência exerçam sobre a *natureza jurídica* do imposto ou sobre a da taxa, entretanto aquelas circunstâncias poderão ter influência decisiva sobre a *validade* (juridicidade) da *regra jurídica* que, ao criar o tributo, tiver violado regra jurídica (ex.: constitucional), cuja regra (preceito) seja precisamente uma daquelas supra referidas circunstâncias.¹⁵¹

Logo, para a determinação da natureza jurídica, a destinação pode ser irrelevante. Mas pode ser decisiva na aferição da validade da norma tributária, quando esta violar preceito constitucional que implique na relevância da destinação. Ora, é precisamente isso que afirma o CTN no art. 4º, II: que a destinação é irrelevante para a natureza jurídica da hipótese de incidência, mas nada menciona sobre a validade. E aqui Becker coloca que um preceito externo que indique a destinação como sendo relevante pode implicar invalidade da norma jurídica tributária. Becker coloca ainda natureza jurídica de imposto ou taxa, sempre lembrando que ele se firma na base de cálculo para obter essa classificação. Assim, a destinação da CIDE em nada influi na determinação da natureza jurídica da base de cálculo, que pode ser de imposto ou taxa. Mas a destinação é preceito constitucional que caracteriza a CIDE, e pode ensejar a sua invalidade se descumprida. A destinação seria a regra jurídica (constitucional) violada pela regra instituidora de que fala Becker.

O art. 4º, II do CTN então está correto quando analisa a hipótese de incidência. Entretanto, na CIDE a hipótese de incidência não é o elemento que a caracteriza. A natureza jurídica destas contribuições é obtida pela finalidade e pela destinação do produto arrecadado, podendo a sua hipótese de incidência e base de cálculo serem classificadas de acordo com o CTN, e as normas de impostos e taxas serão aplicáveis à análise da hipótese de incidência e da base de cálculo naquilo que for

¹⁵¹ “Teoria...” pp. 380 e 381, Item 106. Itálicos e maiúsculos constantes do original.

cabível. Entretanto, não é cabível que a norma do CTN seja utilizada para se aferir a validade da CIDE, quando a Constituição não apontar qual hipótese de incidência ela deve adotar.

4.7. MEDIDA DO VALOR DA CIDE

Como a CIDE é um tributo que tem seu fundamento na finalidade que deve buscar, inevitavelmente surge uma questão: qual o valor que deve ser cobrado para que esta atinja suas finalidades, quando a Constituição não indica hipótese de incidência e base de cálculo.

Se se admitir que a contribuição se presta apenas a financiar a intervenção, parece que existe pouca dúvida sobre o valor a ser cobrado. Deve ele ser ligado ao custo da intervenção praticada pelo Estado¹⁵². O valor da CIDE deve ser limitado ao custo da intervenção, ou seja, o valor total arrecadado não deve ultrapassar o custo da intervenção estatal. Marco Aurélio Greco¹⁵³ coloca que esporadicamente a CIDE pode arrecadar mais do que o necessário. Entretanto o autor alerta que não é válida a “institucionalização do excesso”, pois se isto ocorresse a contribuição perderia sua finalidade interventiva, tornando-se instrumento de geração de receita para a União. O excesso esporádico não traria por si só vício de exigência da CIDE, mas o excesso constante poderia

¹⁵² Neste sentido Ives Gandra da Silva Martins: “Tenho para mim que, em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico, de um lado, não pode, o nível da imposição, ultrapassar o custo da intervenção regulatória...” In “Controle Concentrado de Constitucionalidade e as Contribuições sobre Intervenção no Domínio Econômico”. Artigo publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. p. 93.

¹⁵³ “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação”. Artigo publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. p. 11.

ensejar a inconstitucionalidade total ou a obrigatoriedade da redução do valor cobrado pela CIDE.

Outro aspecto a se ponderar tendo em vista a função de financiamento que a CIDE tem, é que o excesso seria inútil, pois é vedada a destinação dos valores arrecadados a outra despesa que não seja a intervenção. Assim, restaria um valor excedente no orçamento da União, que não poderia ser utilizado para outra coisa. Entende-se, que neste caso, a União deveria ou restituir o valor excedente aos contribuintes, ou, em solução mais praticável, suspender a cobrança da CIDE até que os valores arrecadados a maior fossem utilizados na intervenção. Quando se retomasse a cobrança da contribuição, esta deveria ser cobrada em valor menor e adequada à intervenção que deve financiar.

Outro elemento que seria vedado é a cobrança da CIDE como meio para gerar recursos que não serão utilizados em outra finalidade, mas que não são também utilizados na finalidade justificadora. Explica-se. A União Federal poderia arrecadar valores de CIDE e não gastá-los na finalidade, mantendo-os em caixa como forma de aumentar o ativo do balanço governamental, gerando superávit contábil. Tais valores, por determinação constitucional, não podem ser gastos em outras despesas que não aquelas que justificaram a CIDE. Entretanto, simplesmente não gastar o valor arrecadado também não é permitido, pois se a CIDE visa a buscar uma finalidade determinada pela Constituição, o valor arrecadado deve ser aplicado efetivamente na busca de tal finalidade. O valor deve ser gasto tão logo é arrecadado. Se a CIDE existe, é porque a finalidade está prevista na Constituição e deve ser atingida, pois se a finalidade não existe então a própria exação não tem razão de ser. Não gastar o valor arrecadado no atendimento da finalidade acaba por dar a contribuição finalidade diversa daquela pretendida pela Constituição.

Outra hipótese deve ser considerada: quando o custo da intervenção for muito grande, que impossibilite seu repasse integral ao setor que sofre a intervenção. Primeiramente, deveria se ponderar se uma intervenção tão grande deve ser feita. Um setor que precisa de uma atuação enorme do Estado talvez deva ser encampado por ele do que sofrer uma intervenção. Seria mais barato e eficiente talvez. Entretanto, esta idéia não merece maior reflexão dado ao caráter de intervenção mínima do Estado na economia, não possibilitando a estatização de um setor e o monopólio que isto resultaria.

O que também pode acontecer é que a intervenção ocorra em setor pequeno, com contribuintes que não possam arcar com a totalidade da intervenção sem pôr em risco a própria subsistência. Entende-se, que, neste caso, sendo ela necessária e que deve ocorrer através de uma CIDE, pode o Estado financiá-la parcialmente, quando tal atitude se justificar, deixando para os contribuintes o financiamento de parte que eles tenham capacidade de financiar.

Em conclusão: o valor cobrado pela CIDE deve ter como medida o custo da intervenção a ser realizada. Sempre que possível o custo deve ser integralmente financiado pelos valores arrecadados pela contribuição. Cobrança constantemente em excesso enseja invalidade total ou parcial da exação, podendo ser solucionada ou pela suspensão da cobrança ou pela devolução dos valores arrecadados a maior. Caso o setor não consiga arcar sozinho com os custos da intervenção e esta for efetivamente necessária, deve o Estado arcar com os valores necessários não arrecadados pela CIDE.

O tratado neste capítulo leva a questionar sobre a hipótese da CIDE ser a própria intervenção, caso seja admitida. A contribuição deveria então ter valor que alcance o objetivo a que se propõe. Ou seja, não pode

ser baixo demais, não causando impacto na escolha do contribuinte. A contribuição é incipiente nesta hipótese, a sua cobrança é indiferente para o contribuinte. O comportamento a ser adotado não é influenciado pela cobrança da contribuição, então sua finalidade interventiva perde totalmente o sentido, passando a contribuição a ser mera fonte de obtenção de recursos, não cumprindo com a finalidade que a justificou.

Por outro lado, se o valor for muito alto, acaba por determinar a adoção do comportamento desejável sem deixar para o contribuinte margem de escolha. Ele é praticamente obrigado a adotar o comportamento não tributado, porque se escolher o comportamento tributado será muito onerado. Ocorreria, então, um planejamento determinante da economia, vedado pela Constituição Federal. O planejamento via CIDE só pode ser indicativo, como dispõe o art. 174, *caput*, CF. Neste caso, seria extremamente injusto com aqueles contribuintes que não podem tomar outro comportamento que não aquele fortemente tributado, ou seja, aquele que não tem escolha. Para este o tributo é obrigatório, e a intervenção inexistente, pois ele enfrentará o comportamento indesejado sendo ele tributado ou não¹⁵⁴.

¹⁵⁴ Apenas a título de reflexão: é o que ocorre com a tributação excessiva sobre cigarros. A justificativa é que tal tributação tornaria os cigarros mais caros e desestimularia o fumo, que é um comportamento indesejado pois traz inúmeros prejuízos para a saúde. Entretanto, observa-se pela experiência (sem a análise de dado científico) que um número reduzido de fumantes deixa de fumar por causa do valor do maço de cigarros (até porque este nunca terá valor excessivo, mesmo fortemente tributado) e os demais que continuam fumando o fazem não porque querem, mas porque são conduzidos pelo vício biológico. Sabem que o comportamento é desaconselhável, mas o vício os conduz a consumir cigarros e pagar o tributo embutido no preço. Neste caso, se se verificar que poucas pessoas deixam de fumar em decorrência do valor do cigarro, deve-se abolir a tributação alta sobre este produto, pois se configurará mera arrecadação de tributos sobre o vício dos cidadãos. O Estado apenas irá arrecadar tributos com alíquotas enormes porque as pessoas não têm outra escolha se não fumar, impulsionadas pelo vício. Seria uso imoral dos tributos, locupletando o Estado às custas dos vícios dos contribuintes. Este pensamento é apenas para ilustrar casos em que o uso dos tributos como forma de induzir comportamentos deve ser evitado pois pode acabar servindo apenas para arrecadar valores maiores sob justificativa de alcançar uma finalidade.

No caso da CIDE ser o próprio instrumento de intervenção, fica uma lacuna: qual seria o destino dos valores arrecadados? Admitindo-se que a CIDE possa cumprir a sua finalidade no momento da sua cobrança, não haveria o requisito da destinação como fundamento de validade. Ela poderia ser destinada livremente, já que a finalidade justificadora já teria sido cumprida no momento do pagamento da exação. Parece também que existiria dificuldade em se aferir a efetividade da intervenção via contribuição. Como já exposto, a CIDE para cumprir uma função de ser ela própria a intervenção passaria por uma análise via hipótese de incidência, tornando-se muito semelhante a um imposto orientado para uma finalidade extrafiscal, em que é realizada uma finalidade com a sua cobrança e o valor arrecadado tem livre destinação. A figura CIDE perde a sua razão, confundindo-se com o imposto extrafiscal. Parece que fica difícil a defesa da função da CIDE como a própria intervenção.

4.8. OUTROS ELEMENTOS

A seguir, serão expostos alguns dos elementos básicos da CIDE. Tais elementos não se prestam a caracterizar a contribuição interventiva, mas devem estar presentes quando da instituição da contribuição.

Serão analisadas a forma de instituição da CIDE, com a discussão sobre a instituição através de lei ordinária ou complementar; as hipóteses de incidência e bases de cálculo possíveis.

4.8.1. Veículo Normativo de Instituição

Há grande discussão na doutrina sobre o papel da lei complementar para as Contribuições de Intervenção no Domínio

Econômico. A discussão ocorre porque o *caput* do art. 149, CF, coloca que as contribuições criadas com fundamento neste artigo devem obedecer ao art. 146, III, CF¹⁵⁵. Esta regra dispõe sobre a necessidade de lei complementar que estabeleça limites para os tributos, que forneça um “perfil”, definindo limites para a criação dos tributos. A Constituição aponta quais fatos são passíveis de ser tributados, e apontou a lei complementar como o tipo legal onde deverão estar definidas outras normas a respeito de tributos, definindo seus limites e normas que regulamentem o crédito tributário, sua extinção e etc.

Na doutrina encontram-se três posicionamentos: um posicionamento afirma que a CIDE pode ser instituída por lei ordinária e tem o CTN como lei complementar que define as normas gerais necessárias à cobrança. Um segundo posicionamento afirma que as CIDEs, em alguns casos, devem ser instituídas via lei complementar. E uma terceira corrente defende que a CIDE pode ser criada por lei ordinária, desde que exista uma lei complementar específica disciplinando as normas gerais tributárias para as contribuições.

Na primeira corrente, encontra-se principalmente Marco Aurélio Greco¹⁵⁶, que coloca que a CIDE pode ser criada por lei ordinária e deve obedecer ao CTN quanto às normas gerais, em decorrência à menção ao

¹⁵⁵ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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.

¹⁵⁶ “Contribuição de Intervenção...” p. 28.

art. 146, III, CF. Este aparentemente é o entendimento do STF¹⁵⁷, que dispensou lei complementar para a instituição de contribuição social.

Na segunda corrente, Luis Eduardo Schoueri¹⁵⁸ aponta que este entendimento do STF refere-se apenas às contribuições sociais definidas pelo art. 195, I, CF, pois estas já teriam seu arquétipo definido pela Constituição (sujeito ativo e passivo, hipótese de incidência, etc.) não sendo necessária a edição de lei complementar para justamente definir tais elementos que a Constituição já define. Segundo o autor, não é este o caso da CIDE, já que a Constituição apenas menciona a finalidade a ser alcançada, sem definir qualquer outro elemento do tributo. Assim, Schoueri chega à conclusão que, quando a CIDE afetar tributos de competência de outros entes federativos que não a União, é necessária a edição de lei complementar. Lei ordinária é suficiente quando a União instituir CIDE que tenha como hipótese de incidência fato já reservado à competência da União Federal, quando ela decidir criar a contribuição em substituição ou em adição a imposto federal. Nesta hipótese não existiria risco de conflito de competência tributária. Entretanto, nas hipóteses em que tal risco ocorra, afirma o autor que se deve interpretar a Constituição harmonicamente, analisando-se também o art. 146, I e 154, que dispõe sobre a utilização de lei complementar em matéria tributária para dirimir conflitos de competência.

¹⁵⁷ RE 146.733: “Assim sendo, por não haver necessidade, para a instituição da contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social com base no inciso I do artigo 195 – já devidamente definida em suas linhas estruturais na própria Constituição – da lei complementar tributária de normas gerais, não será necessária, por via de consequência, que essa instituição se faça por lei complementar que supriria aquela, se indispensável. Exceto na hipótese prevista no par. 4º (a instituição de outras fontes destinada a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social), hipótese que não ocorre no caso, o artigo 195 não exige lei complementar para as instituições dessas contribuições sociais, inclusive a prevista no seu par. 1º, como resulta dos termos do par. 6º desse mesmo dispositivo constitucional.” Voto do Relator min. Moreira Alves. RE 146.733/SP, Tribunal Pleno, por unanimidade. DJU 06.11.92.

¹⁵⁸ “Algumas considerações...” pp. 366 e 367.

A terceira corrente, mais numerosa, afirma que para a União poder instituir CIDE, deve antes editar lei complementar que defina seus limites e seus elementos, pois a Constituição Federal limitou-se apenas a definir a finalidade que a CIDE deve alcançar. A tal corrente filiam-se Hugo de Brito Machado Segundo¹⁵⁹, Betina Treiger Grupenmacher¹⁶⁰, Fernando Osório de Almeida Junior¹⁶¹ e Fátima Fernandes R. de Souza e Cláudia Fonseca Morato Pavan¹⁶², entre outros. Tais autores defendem a necessidade de uma lei complementar que defina os elementos da CIDE. Assim defende Hugo de Brito Machado Segundo, para quem o CTN se aplica às CIDEs no que tange à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência (art. 146, III, b, CF), mas não traz para as contribuições a definição de tributos e suas espécies e definição de hipótese de incidência, base de cálculo e contribuinte (art. 146, III, a, CF). Para definição de tais elementos deveria ser editada lei complementar específica para as contribuições.

A última corrente parece ter melhor fundamento. As contribuições possuem um sistema de validação finalístico, diferente dos tributos com sistema de validação condicional. O CTN é uma lei com disposições adequadas aos tributos de validação condicional. Seria necessário para atender ao art. 149, CF (que determina a aplicação do art. 146, III), que se editasse lei complementar destinada a regulamentar a instituição e incidência dos tributos validados finalisticamente, pois a disciplina de tais tributos ainda se encontra apenas na doutrina, não existindo limites positivados para os mesmos.

¹⁵⁹ “Perfil...” p. 119

¹⁶⁰ “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Aspectos Constitucionais”. Publicado em Revista de Direito Tributário, n. 87, p. 345.

¹⁶¹ “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico”. Publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. p. 131.

¹⁶² “Contribuições...” p. 119.

A partir da edição de tal lei seria cabível a criação de CIDEs através de lei ordinária, observando-se as normas gerais da lei complementar específica e do CTN, naquilo que se aplicar. Nos casos das contribuições sociais que já têm seus elementos previstos pela Constituição, parece correto o entendimento do STF, podendo para tais contribuições, e apenas para elas, ser usada lei ordinária para a instituição.

4.8.2. Hipótese de Incidência e Base de Cálculo

Como já repetido diversas vezes acima, a Constituição Federal não definiu quais os fatos passíveis de serem tributados via CIDE. Esta espécie tributária é validada pela existência da finalidade que deve ser buscada pelo tributo, definida pela Constituição.

Desta forma, a hipótese de incidência e base de cálculo são definidas com certa liberdade pelo legislador quando da instituição da contribuição interventiva. Note-se, entretanto, que há certa liberdade, não total liberdade. Só porque a CIDE na Constituição não é prevista pelos fatos que podem ser tributados, mas pela finalidade, não significa que qualquer fato possa ser eleito pelo legislador. Exceção a estas afirmações é a CIDE prevista pelo art. 177, §4º, CF.

Primeiramente, verifica-se que a hipótese de incidência e base de cálculo devem estar presentes. Ou seja, a lei instituidora deve apontar um fato, e quando este fato é praticado, surge para o contribuinte a obrigação tributária. E o *quantum* de tal obrigação deve ser certo, apontando a lei para uma base de cálculo. Não pode a autoridade fazendária arbitrar um valor que o contribuinte deve pagar calcada simplesmente na hipótese de incidência e na necessidade de se atender a finalidade. Esta justifica a

instituição da CIDE, entretanto a finalidade não pode ser uma medida aleatória da exação, que deve ter um valor certo para o contribuinte.

Segundo Marco Aurélio Greco, se a Constituição atrelou a uma finalidade uma determinada hipótese de incidência, esta é exclusiva daquela finalidade¹⁶³. No caso da CIDE, este autor entende que não pode ter hipótese de incidência da contribuição do art. 195. Segundo ele, isto ocorre porque não teria sentido se atribuíssem certas bases de cálculo a uma contribuição e ao mesmo tempo exigir lei complementar para criar novas formas de custeio se existe a possibilidade de uma contribuição interventiva utilizar a mesma base de cálculo¹⁶⁴. Desta forma, o autor entende que a hipótese de incidência e base de cálculo podem ensejar a inconstitucionalidade de uma contribuição por incompatibilidade com a de outras contribuições. Tais elementos não caracterizam as contribuições, mas podem influir na aferição da sua constitucionalidade.

Segundo Marco Aurélio Greco, é cabível a criação de CIDE com a mesma hipótese de incidência de impostos previstos na Constituição Federal. Pode haver a superposição de hipótese de incidência e base de cálculo porque os sistemas de validação das modalidades é diverso. Como a contribuição é validada pela finalidade, não haveria uma inconstitucionalidade o fato de sua hipótese de incidência ser a mesma de um imposto, que é validado condicionalmente. Não haveria um problema de validação constitucional da norma instituidora. Pelo mesmo raciocínio se admitiria CIDE com hipótese de incidência igual a de imposto municipal ou estadual, pois a repartição dos fatos sujeitos à tributação por imposto entre os entes federativos ocorre apenas a título de competência para legislar. Se um município cria um imposto sobre fato reservado a estado, ocorre uma inconstitucionalidade em decorrência da validação

¹⁶³ “Contribuições...” p. 149.

¹⁶⁴ “Contribuição de Intervenção...” p. 29.

condicional, por invasão de competência, já que tais tributos são validados pelos fatos sujeitos à tributação. As contribuições são caracterizadas pela finalidade, que é diferente do critério utilizado para os impostos, então seria possível a utilização do mesmo fato para a hipótese de incidência de contribuição e imposto. O STF também entende que há a possibilidade da CIDE ter hipótese de incidência e base de cálculo de imposto. E a coincidência pode ocorrer não só com os impostos da União, mas também com os impostos do Estados, Distrito Federal e Municípios¹⁶⁵.

Diverge deste entendimento Luis Eduardo Schoueri¹⁶⁶. Este autor afirma que se aplica a vedação do art. 154, I, CF, e que, pelo princípio da proibição do excesso de exação, não pode a União invadir competência tributária dos estados e municípios. Segundo ele, seria grandeza já destinada a atender às necessidades de estados e municípios que não poderia ser atingida pela União.

Este último entendimento não parece o mais adequado às contribuições, pois na CIDE a finalidade é a intervenção no domínio econômico, visando corrigir desequilíbrio temporário no setor. Tem um objetivo definido e cessa quando o desequilíbrio desaparece. O que não ocorre nos impostos, que têm finalidade de sustentar as despesas gerais do Estado, que vão sempre existir. A diversidade de finalidades e de

¹⁶⁵ “Assentado está que o AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149). Não é, portanto, nem taxa nem imposto, mas um terceiro gênero tributário, ou uma subespécie da espécie tributária contribuição RE 138.284-CE, RTJ 143/313). A contribuição, não obstante um tributo, não está sujeita à limitação inscrita no §2º do art. 145 da Constituição. Também não se aplicam a ela as limitações a que estão sujeitos os impostos, em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (C.F., art. 153, 155 e 156), a impedir a bi-tributação. A técnica de competência residual da União para instituir imposto (C.F., art. 154, I), aplicável às contribuições sociais de seguridade, no tocante às “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social” (C.F., art. 195, §4º), não é invocável, no caso (C.F., art. 149).” Voto do Relator, Min. Carlos Velloso. RE 177.137. Tribunal Pleno, por unanimidade. DJU 18.04.97. No mesmo sentido, RE 228.321 e 165.939.

¹⁶⁶ “Algumas Considerações...” p. 365.

critérios de validação tornam cabível a superposição de base de cálculo e hipótese de incidência.

Por isso mesmo, deve-se ter em mente as limitações na instituição da CIDE, pois realmente se for permitida a criação de contribuições interventivas que visem apenas arrecadar mais, existirá um desequilíbrio em favor da União Federal, que avançará sobre receitas que deveriam ser dos Estados, aí sim ocorrendo o descrito por Schoueri. As contribuições interventivas têm caráter excepcional e a finalidade específica, que devem ser respeitadas e observadas quando da sua instituição e cobrança.

4.8.3. Sujeito Passivo

Aqui se verifica a idéia de grupo já vista para as contribuições. O grupo está ligado à finalidade que se quer alcançar. No caso específico da CIDE, esta é justificada por um desequilíbrio em um grupo determinado.

Segundo Marco Aurélio Greco, os contribuintes devem pertencer efetivamente ao grupo, mas nem todos do grupo precisam ser contribuintes¹⁶⁷. Segundo ele, se a contribuição atinge pessoas externas ao grupo, ou o grupo é maior do que parecia inicialmente, ou a contribuição padece de vício de razoabilidade, pois incide sobre sujeitos que nada têm a ver com a intervenção praticada. Também Greco entende que há um limite do grupo na CIDE, pois o grupo não pode ser toda a coletividade, mas apenas fração dela, que tem ligação com a intervenção a ser praticada. Nem todos do grupo precisam ser contribuintes porque justamente a intervenção pode se dar para regular o grupo internamente,

¹⁶⁷ “Contribuição de Intervenção...” p. 23

que pode possuir um desequilíbrio entre os seus membros. Desta forma alguns membros do grupo podem ser os próprios beneficiários dos valores arrecadados ou da intervenção que a exação provoca. Ele ressalta que a diferenciação deve possuir um motivo que a justifique.

Neste sentido, o grupo que é elemento da modalidade contribuição é identificado na espécie interventiva como o setor econômico que sofre a intervenção. A CIDE não pode ser exigida de qualquer pessoa, mas apenas daquelas que estão ligadas diretamente ao grupo e que estarão sujeitas à intervenção estatal que justificou a instituição da contribuição¹⁶⁸.

4.9. SÍNTESE CONCLUSIVA

Em vista do exposto neste capítulo, conclui-se que¹⁶⁹:

¹⁶⁸ O STF se pronunciou sobre o assunto quando da análise da constitucionalidade da ATP, no voto do Min. Nelson Jobim (vencedor junto com o Min. Ilmar Galvão, por maioria): “Tipo especial de usuários dos portos passaram a contribuir para que a União pudesse explorar, de fora direta ou não, o porto organizado (L. 8.630, 25.02.93, art. 1º).” “O porto interessa, de forma direta, àqueles que neles operam e deles tiram a sua remuneração.” “Daí a origem da obrigação.” (...)“É assim, o ATP, como diz GALVÃO, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, devida por uma categoria especial de usuários de serviços que à eles dizem respeito de forma direta.” RE 209.365, DJU 07.12.2000.

¹⁶⁹ Sobre Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-CIDE, além dos textos e autores citados, vide: 1)Américo Lacombe. “Contribuições Sociais. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Nova CPMF – Aspectos Relevantes ao Planejamento Tributário e Sigilo Bancário”. Artigo publicado na RDT – Revista de Direito Tributário, n. 89, p. 47. 2)Des. Andrade Martins. “Problemática Constitucional da Criação Indiscriminada de Contribuições Parafiscais – SEBRAE, CIDE, etc.” Conferência publicada na RDT – Revista de Direito Tributário, n. 85, p. 56. 3)Daniel Berselli Marinho. “A Ilegalidade da Cobrança da CIDE em Contratos que não Envolvem Transferência de Tecnologia”. Artigo publicado na Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 49, p. 186. 4)Daniel Vitor Bellan. “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 78, p. 15. 5) Éderson Garin Porto. “CIDE”. Artigo publicado na RET – Revista de Estudos Tributários, n. 34, nov-dez/2003, p. 146. 6)Edmar Oliveira Andrade

Filho. “Aspectos Constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Instituída pela Lei nº 10.168/00”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 68, p. 32. 7) Eduardo Fortunato Bim. “A Necessidade de Lei Complementar para a Instituição das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico: Exegese do artigo 146, III, a da Constituição Federal”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 109, p. 7. 8) Guilherme Cezaroti e Rodrigo Maitto da Silveira. “Aspectos Relevantes das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 72, p. 50. 9) Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo. “CIDE. Lei nº 10.336/2002. Distribuidores e Varejistas de Combustíveis. Mandado de Segurança. Legitimidade Ativa “ad Causam””. Parecer publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 89, p. 122. 10) Ives Gandra da Silva Martins (coord.) e vários autores. “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas Tributárias – Nova Série, n. 2. 2ª edição, revista e atualizada. 11) Ives Gandra da Silva Martins. “As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. Artigo publicado em Doutrina ADCOAS, abr/2002, v. 5, n. 4, p. 127. 12) Ives Gandra da Silva Martins. “Emenda Constitucional nº 33/2001 – Inteligência das Disposições sobre a CIDE e o ICMS nela Incluídos”. Parecer publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 84, p. 167. 13) Juarez Sanfelice Dias. “A Contribuição de Intervenção Incidente sobre o Setor Petrolífero e a Destinação Prevista na Lei Federal nº 10.636, de 30 de dezembro de 2002”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 90, p. 71. 14) Leonardo Pietro Antonelli. “Tributação dos Combustíveis: CIDE – Proposta de Emenda à Constituição 42/2001 (277/00 Câmara dos Deputados) – Iniciativa do Presidente da República”. Parecer publicado na Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 43, p. 256. 15) Lúcia Valle Figueiredo. “Reflexões sobre a Intervenção do Estado no Domínio Econômico e as Contribuições Interventivas”. Artigo publicado na RDT – Revista de Direito Tributário, n. 81, p. 248. 16) Luiz Rogério Sawaya Batista. “A Tributação das Quantias Pagas a Título de Licença de Uso de Software pela CIDE.” Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 85, p. 77. 17) Marcel Pereira Hid da Costa Guedes. “Mais Questões sobre a Pretensa Instituição de “Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico” pela Lei nº 10.168/00.” Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 72, p. 115. 18) Marco Aurélio Greco (Coord.) e vários autores. “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins”. São Paulo: Dialética, 2001. 19) Marco Aurélio Greco. “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties””. Parecer publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 99, p. 133. 20) Maria Ednalva de Lima. “A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Criada pela Lei nº 10.168/2000”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 69, p. 110. 21) Maria Ednalva de Lima. “A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Serviços Técnicos e de Assistência Administrativa (Lei nº 10.332/2001)”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 82, p. 89. 22) Maria Lúcia Luz Leiria. “Algumas Reflexões sobre Aspectos Constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 88, p. 60. 23) Mariana Oiticica Ramalho. “Contribuições de Intervenção sobre o Domínio Econômico”. Artigo publicado na RDT – Revista de Direito Tributário, n. 90, p. 217. 24) Paulo Roberto Lyrio Pimenta. “As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico em face da Emenda Constitucional nº 33/2001”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 81, p. 74. 25) Regina Helena Costa. “Aspectos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Referente a Petróleo e Derivados, Gás Natural e Derivados e Álcool Etílico Combustível (CIDE)”. Artigo publicado na RDT – Revista de Direito Tributário, n. 85, p. 334. 26) Rogério Leite Lobo. “Os Atos de Tributação Interventivos no Domínio Econômico: Proposta de Classificação e Considerações sobre o seu Regime Jurídico”. Artigo publicado na RDA

1. As Contribuições em geral, especialmente a CIDE, vêm sendo utilizadas com maior freqüência pela União. Muitas vezes tal utilização se dá sem a observância dos elementos e características da figura, usada com propósito meramente arrecadatório. A falta de estudos doutrinários e os poucos precedentes jurisprudenciais existentes criam uma situação que permite à União fazer mau uso da CIDE e encontrar pouca oposição. Assim, o estudo e disciplina de tal espécie são necessários para a sua correta e justa aplicação.

2. A intervenção no domínio econômico é a finalidade da CIDE, sendo a competência para sua instituição privativa da União. Essa só pode se dar no âmbito da iniciativa privada. A intervenção pode ser *no* domínio econômico (por absorção, monopólio ou por participação, com o Estado atuando como um dos agentes econômicos), ou *sobre* o domínio econômico (por direção, com o Estado regulando a economia através de normas obrigatórias ou por indução, com o Estado induzindo comportamentos mais desejáveis e não proibindo os indesejáveis). Entende-se que a intervenção via CIDE só pode se dar sobre o domínio econômico, porque na intervenção no domínio econômico, o Estado já atua através de outros meios, sendo que no caso do monopólio é impossível intervir sobre o que já é totalmente seu.

– Revista de Direito Administrativo, n. 232, abr-jun/2003, p. 29. 27) Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi. “Questões Diversas sobre a Tributação dos Combustíveis – PIS, Cofins e CIDE”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 86, p. 111. 28) Yonne Dolacio de Oliveira. “Contribuições Especiais – Noções Gerais – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico”. Artigo publicado em Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 12, p. 50. 29) Yoshiaki Ichihara. “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Algumas Restrições na sua Instituição”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 92, p. 84. 30) Daniel de Carvalho Guimarães. “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e o Princípio da Proporcionalidade, As”. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 116, p. 16.

3. Devem ser observadas as disposições constitucionais referentes à ordem econômica (art. 170, 173, 174 e outros da CF) como limites à intervenção. A intervenção do Estado no domínio econômico deve ser apenas em casos de exceção, e a utilização de uma contribuição para esta finalidade só deve ser utilizada quando outros meios menos gravosos não forem suficientes.

4. A efetiva destinação do produto arrecadado para a finalidade que justifica a instituição da CIDE é requisito de validade da contribuição. O art. 4º, II do CTN não se aplica à análise da validade das contribuições, já que tal artigo apenas informa qual a natureza jurídica da hipótese de incidência e este elemento não caracteriza nem valida as contribuições. Os elementos de aferição da validação da CIDE são constitucionais. Utilizar o dispositivo do CTN sem maiores reflexões pode conduzir à declaração de validade de uma contribuição com desvio do produto arrecadado para finalidade diversa daquela que a justificou.

5. A CIDE é utilizada como fonte de financiamento da intervenção do Estado no domínio econômico. O valor da CIDE deve ser o custo da intervenção. Quando o custo for demasiadamente alto e a intervenção absolutamente necessária, deve o Estado financiar a parte do custo não coberto pela contribuição. Já no caso de excesso de cobrança, quando este for eventual, é aceitável; entretanto, o excesso constante pode ensejar a invalidade total ou parcial da cobrança, devendo o valor ser adequado ao verdadeiro custo da intervenção. A CIDE como próprio instrumento de intervenção parece não ser cabível porque encerra dificuldade da fixação do valor, aferição do cumprimento da finalidade e destinação do valor arrecadado.

6. A União deveria editar lei complementar com a disciplina jurídica das modalidades tributárias com validação finalística, já que o

CTN cuida, principalmente, das modalidades de validação condicional. A partir da edição de tal lei complementar, seria cabível a criação de CIDEs através de lei ordinária com base nos elementos definidos pela lei complementar.

A hipótese de incidência e base de cálculo das CIDEs pode ser qualquer fato jurídico (exceto no caso do art. 177, §4º, CF), mesmo que já seja fato jurídico passível de tributação por imposto estadual ou municipal. As finalidades da CIDE e dos impostos são diferentes, e por isso se justifica a cobrança dos dois tributos sobre o mesmo fato.

O sujeito passivo deve estar ligado ao grupo que está sujeito à intervenção via CIDE.

5. DESVIO DE FINALIDADE E DE DESTINAÇÃO DO PRODUTO ARRECADADO DA CIDE E SUAS CONSEQÜÊNCIAS

O presente capítulo visa tratar especificamente dos desvios de finalidade e destinação da CIDE e as conseqüências que eles podem representar para a validade da contribuição¹⁷⁰.

Será visto como tais desvios podem ocorrer. Como o tributo é cobrado em “atividade administrativa plenamente vinculada”, conceitos de desvio de finalidade do ato administrativo podem ser aplicados à CIDE, especialmente quanto à teoria do desvio de poder e princípio da finalidade dos atos administrativos.

Após, serão analisadas diversas hipóteses de atendimento ou não da finalidade da CIDE, verificando quando a contribuição atinge o seu intento constitucional e quando não o faz.

Por derradeiro, serão analisadas as possíveis conseqüências do desvio de finalidade e destinação da CIDE, com as maneiras de adequar a tributação via contribuição de intervenção ao que determina o texto constitucional.

O conteúdo deste capítulo é necessário ao estudo das CIDEs porque através da análise da finalidade e destinação é que se encontra o fundamento das contribuições e sua justificação constitucional. A

¹⁷⁰ No presente capítulo estudam-se apenas os vícios quanto à finalidade e destinação do produto arrecadado, elementos justificadores da CIDE. Podem também existir vícios na hipótese de incidência, base de cálculo e outros elementos da contribuição que também ensejam sua nulidade, quando tais elementos sejam determinados pela Constituição (p. ex. art. 177, §4º, CF ou nas contribuições sociais, art. 195, CF). Entretanto, para a análise da adequação da hipótese de incidência e outros elementos da regra matriz de incidência do tributo à Constituição, já existe todo um aparato dos tributos validados condicionalmente, que apontaria os vícios em tais elementos.

validação finalística de tais tributos aponta para que a análise de sua validade ou invalidade seja também através do atendimento da finalidade que os justificam. E verificar se a contribuição atende à finalidade é um exame que começa pela norma instituidora da exação, passa pela verificação da efetiva destinação e gasto dos valores com a promoção da finalidade e acaba na análise de se a contribuição efetivamente pode atender à finalidade, se o produto arrecadado é muito ou pouco e se a finalidade está obtendo uma melhora sensível nos seus indicadores escolhidos para serem verificados.

Exceção feita à CIDE do art. 177, §4º, CF, as contribuições interventivas não precisam adotar hipótese de incidência e base de cálculo determinada pela Constituição, já que ela não prevê quais elementos devem ser utilizados. E mesmo na CIDE do art. 177, §4º, CF e nas contribuições sociais, que possuem indicação de quais hipóteses de incidência devem adotar para serem válidas, é necessária uma análise de se a contribuição está arrecadando o suficiente para atender a finalidade apontada pela Constituição. É necessária, então, uma análise do atendimento das finalidades do tributo, o que será feito abaixo¹⁷¹.

5.1. ORÇAMENTO. RECEITA E DESPESA PÚBLICA

A tributação é parte de um fenômeno maior, relativo às receitas e despesas públicas previstas no orçamento. As normas de Direito

¹⁷¹ “Concluindo, pode-se dizer que a indicação de destino da arrecadação de tributos, notadamente das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, no sistema tributário brasileiro, não representa apenas uma nova forma de atribuição de competência impositiva, mas todo um novo âmbito de sujeição da atividade pública ao ordenamento jurídico.” Roberto Ferraz. “Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em Busca do Tributo Justo”. Publicado em Direito Tributário (estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa). Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

Tributário disciplinam a maneira como o Estado arrecada dinheiro. Normas de Direito Administrativo e Financeiro disciplinam como e com o que deve ser gasto tal dinheiro. Ainda, não se pode olvidar outras receitas estatais não decorrentes de tributos, tais como dividendos de empresas nas quais o Estado é sócio.

Visualizando, então, a questão não só como direito tributário, mas como relações financeiras e monetárias do Estado, é imprescindível falar em conceitos de direito financeiro como orçamento, receita e despesa pública. O direito tributário trata apenas de parte de um fenômeno maior.

Do ponto de vista do cidadão, tais relações do Estado são interpretadas na sua totalidade, ponderando-se o que e como se arrecada com o quanto e como se gasta. O cidadão não isola apenas as normas de direito tributário ou as normas que disciplinam o gasto, mas sim analisa a justiça ou não da tributação e do gasto como um todo. Se assim o faz o cidadão, destinatário final da norma e do Estado, não é coerente que o jurista restrinja seu estudo apenas ao direito tributário, pois desta forma a análise não corresponderá ao que necessita o cidadão e a sociedade. A análise do que se arrecada deve ser feita em conjunto com a análise do que se gasta, já que uma relação depende da outra para existir. Isolar cada uma delas pode até ser mais cômodo, mas não oferece uma resposta satisfatória para o estudo e controle da receita e despesa do Estado, especialmente quando se trata de tributos que devem atender uma finalidade, tendo seu gasto destinado a ela.

Desta forma, para dar tal enfoque a este estudo faz-se necessária a conceituação do que é orçamento, despesa e receita pública.

Segundo Aliomar Baleeiro

*Nos Estados democráticos, o orçamento é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.*¹⁷²

Aliomar Baleeiro¹⁷³ coloca ainda que não só o orçamento informa o “panorama financeiro” do Estado. Também há que se verificar a prestação de contas da administração e balanço patrimonial, que demonstram a utilização dos recursos previstos pelo orçamento e a situação patrimonial do Estado. O orçamento consiste em uma previsão de despesas e receitas¹⁷⁴ para o futuro com força de lei, vinculando “todos os indivíduos a um e cada um a todos”¹⁷⁵.

Receita Pública é conceituada por Aliomar Baleeiro

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.¹⁷⁶

Dentro das receitas públicas encontram-se os tributos, classificados¹⁷⁷ como receitas derivadas ou de economia pública (ou de Direito Público), caracterizadas estas pelo constrangimento legal para sua arrecadação.

¹⁷² Baleeiro, Aliomar. “Uma Introdução à Ciência das Finanças”. Rio de Janeiro: Forense, 2004. 16ª edição revista e atualizada por Dejalma de Campos. Item 40.1. p. 411.

¹⁷³ “Uma Introdução...” item 40.3. p. 412.

¹⁷⁴ José Amado Nascimento coloca que: “Orçamento provém do verbo orçar, que significa calcular, computar, estimar, avaliar. Orçamento, por conseguinte, é “ato ou efeito de orçar; cálculo da receita e despesa; cálculo ou apreciação do que é preciso para se realizar qualquer obra ou empresa”. Verbete “Orçamento Público”. Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1977. Vol. 56, p. 195.

¹⁷⁵ Conforme afirma Alfredo Augusto Becker. Sobre o pensamento deste autor sobre a natureza jurídica do orçamento vide “Teoria Geral do Direito Tributário”, n. 65, p. 226. São Paulo: Lejus, 1998. 3ª edição.

¹⁷⁶ “Uma Introdução...” Item 14.4, p. 126.

¹⁷⁷ Conforme Aliomar Baleeiro. “Uma Introdução...” Item 14.6, p. 127.

Segundo, ainda, Aliomar Baleeiro, existem dois conceitos para Despesa Pública. O primeiro afirma que despesa pública é “*o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de Direito público, para o funcionamento dos serviços públicos.*”. Também é “*a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo de governo.*”¹⁷⁸. O segundo conceito é mais abrangente e contempla a autorização legislativa, geralmente contida no orçamento; por isso será adotado no âmbito deste trabalho.

5.2. FORMAS DE DESVIO DA CIDE

As contribuições de intervenção no domínio econômico parecem ter duas formas de vício quanto à destinação e finalidade.

Um desvio pode ser no momento da instituição da contribuição, por parte do legislador, através de desvio da finalidade que justifica a sua instituição. Outro pode ser quando da exigência da CIDE, por parte Poder Executivo.

Outra forma seria depois de arrecadados os valores, o eventual desvio na destinação dos mesmos no orçamento, desvirtuando a contribuição.

A seguir serão estudadas as duas hipóteses.

¹⁷⁸ Ambas as citações deste parágrafo: “Uma Introdução...” Item 8.1, p. 73.

5.2.1. Desvio de Poder na Criação da CIDE e na sua Exigência

A doutrina do direito administrativo desenvolveu bem o conceito de finalidade do ato administrativo e seu vício por desvio de poder.

Entende-se que a instituição e cobrança de tributos são atos administrativos, pois o próprio conceito de tributo do art. 3º do CTN coloca que o tributo é “...*instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*”.

Assim, atos administrativos ligados à tributação, seja na cobrança ou seja no seu próprio processo de instituição do tributo, nada mais são do que atos administrativos sujeitos aos princípios da administração pública colocados pelo art. 37 da Constituição Federal.

Afora essa questão dos atos de criação e cobrança, nota-se que a teoria do desvio de poder e finalidade utilizada no direito administrativo pode ser aplicada para a análise dos tributos validados finalisticamente, como as contribuições ora em análise.

Os atos viciados pelo desvio de poder ou desvio de finalidade são nulos, conforme expõe Celso Antonio Bandeira de Mello¹⁷⁹. O autor conceitua desvio de poder como “...*a utilização de uma competência em desacordo com a finalidade que lhe preside a instituição.*”¹⁸⁰. Tais atos desatenderiam o princípio da finalidade dos atos administrativos, que na formulação do autor subjeta a administração “...*ao dever de alvejar*

¹⁷⁹ “Curso de Direito Administrativo”. São Paulo: Malheiros, 2004. 17ª edição. p. 97.

¹⁸⁰ “Discrecionariade e Controle Jurisdicional”. São Paulo: Malheiros, 2003. 2ª edição, 6ª tiragem. p. 56. No mesmo sentido, Hely Lopes Meirelles: “O desvio de finalidade ou de poder verifica-se quando a autoridade, embora atuando nos limites de sua competência, pratica ato por motivos ou com fins diversos dos objetivados pela lei ou exigidos pelo interesse público.” Em “Direito Administrativo Brasileiro”. São Paulo: Malheiros, 1999. 24ª edição, p. 97.

*sempre a finalidade normativa, adscrevendo-se a ela.*¹⁸¹. Tal princípio não é decorrente do princípio da legalidade, mas é a este inerente, pois corresponde à aplicação da lei conforme o objetivo para que foi editada.

As competências para a prática do ato administrativo devem ser manejadas conforme o princípio da finalidade, melhor explicado por Celso Antonio Bandeira de Mello

Assim, o princípio da finalidade impõe que o administrador, ao manejar as competências postas a seu encargo, atue com rigorosa obediência à finalidade de cada qual. Isto é, cumpre-lhe cingir-se não apenas à finalidade própria de todas as leis, que é o interesse público, mas também à finalidade *específica* abrigada na lei a que esteja dando execução. Assim, há desvio de poder e, em consequência, nulidade do ato, por violação da *finalidade legal*, tanto nos casos em que a atuação administrativa é estranha a qualquer finalidade pública quanto naqueles em que “o fim perseguido, se bem que de interesse público, não é o fim preciso que a lei assinalava para tal ato.”¹⁸²

O mesmo autor, ao tratar do ato administrativo coloca a finalidade como seu pressuposto teleológico. Segundo ele “*Finalidade é o bem jurídico objetivado pelo ato.*”¹⁸³. Para cada finalidade corresponde um ato à disposição da administração pública. Exemplo colocado pelo autor é um ato de remoção do servidor público utilizado para puni-lo. Para punir alguém, a administração pública tem à sua disposição atos disciplinares. A remoção não é um ato disciplinar, então quando é utilizada com este fim tem-se desvio de poder.

O administrador, dentro de sua competência para a prática de vários atos com finalidades distintas, não pode utilizar um ato para alcançar finalidade que deveria ser cumprida através da prática de outro ato, ainda que este seja mais difícil de ser praticado.

¹⁸¹ “Curso...” p. 97.

¹⁸² “Curso...” p. 98. Itálicos do original.

¹⁸³ “Curso...” p. 371.

Aqui se vê claramente o paralelo entre o ato administrativo e os tributos. O ente tributante deve utilizar sua competência para criar tributos de acordo com a finalidade que quer alcançar. Ou seja, não pode criar contribuição meramente arrecadatória, pois para esta finalidade existem os impostos. Da mesma maneira que não pode utilizar imposto para financiar uma finalidade específica, destinando a receita arrecada para ela, pois para tal objetivo existem as contribuições. A utilização de tributo com finalidade diversa daquela que deveria atender configura desvio de poder¹⁸⁴.

Não é cabível que o ente tributante utilize todas as modalidades tributárias existentes para atingir qualquer fim que desejar. Deve antes analisar o fim a ser alcançado e então utilizar a modalidade tributária que seja adequada a alcançá-la. Utilizar modalidade diversa é desvio de poder e finalidade, gerando a nulidade do ato, ou seja, do tributo criado.

Celso Antonio Bandeira de Mello afirma que *“Ocorre desvio de poder, e, portanto, invalidade, quando o agente se serve de um ato para satisfazer finalidade alheia à natureza do ato utilizado.”*¹⁸⁵.

O autor ainda coloca que o desvio de poder pode se manifestar de duas maneiras: a) o agente busca, através da prática do ato, uma finalidade alheia ao interesse público, visando favorecer amigo ou desfavorecer inimigo; e b) busca uma finalidade de interesse público diverso da “categoria” do ato que utilizou¹⁸⁶. Em ambos os casos ocorre a invalidade do ato, independentemente da intenção do agente.

¹⁸⁴ Hugo de Brito Machado, comentando a CIDE: “Esse instrumento deve ser usado em consonância com os demais dispositivos da mesma Constituição que cuidam da intervenção no domínio econômico. Sua utilização para outros fins configura violação à Constituição, caracterizada pelo desvio da finalidade a que se referem especialmente os cultores do Direito Administrativo.” Em “Curso de Direito Tributário”. São Paulo: Malheiros, 2004. 24ª edição. p. 391.

¹⁸⁵ “Curso...” p. 372.

¹⁸⁶ “Curso...” pp. 373 e 374.

No primeiro caso, observa-se que o ato pode ser viciado por imoralidade do agente. No segundo caso, pode ter ocorrido erro na instituição do ato. De qualquer forma ocorre a sua nulidade, pois se desatende à finalidade, ainda que o agir com finalidade alheia ao interesse público possa resultar outras conseqüências além da mera nulidade do ato, como a aplicação de sanção penal ao agente que utilizar má-fé no exercício do poder público que lhe foi conferido. Celso Antonio Bandeira de Mello coloca que “*O que vicia, portanto, não é o defeito de intenção, quando existente (...), mas o desacordo objetivo entre a finalidade do ato e a finalidade da competência.*”¹⁸⁷. No capítulo seguinte, será tratada a instituição de tributos de forma que contrarie o princípio da moralidade, com análise mais cuidadosa dos tributos criados com vício de finalidade que não almeje o atendimento de interesse público.

Celso Antonio Bandeira de Mello deixa claro que não só o ato administrativo pode padecer do vício do desvio de poder. O ato legislativo ou jurisdicional também são nulos em decorrência de tal vício: “*Ou seja, se a Constituição habilita legislar em vista de dado escopo, a lei não pode ser produzida com traição a ele.*”¹⁸⁸ Ainda o mesmo autor afirma que

Casos há em que o legislador simplesmente fez uso desatado de sua competência legislativa, de maneira a desbordar o sentido da norma constitucional habilitante – desviando-se, assim, de sua razão de ser –, como ocorreu em lei na qual o poder de tributar foi normativamente disciplinado de maneira a produzir tratamento escorchante sobre o contribuinte.¹⁸⁹

Ora, vê-se aqui descrito o retrato das contribuições. Nestas, ainda, o escopo para legislar é explícito e está na própria Constituição, sendo a própria razão de ser de tal modalidade tributária. Eventual desvio

¹⁸⁷ “Curso...” p. 374. O próprio autor ressalva que parte da doutrina tem entendimento diverso quanto ao vício do ato administrativo ser meramente objetivo, independente da intenção do agente.

¹⁸⁸ “Curso...” p. 864.

¹⁸⁹ “Curso...” p. 864.

de poder na instituição da contribuição com finalidade diversa daquela que a Constituição coloca como justificadora aponta para sua nulidade. Não é possível que o administrador que proponha nova contribuição o faça com a única intenção de, por exemplo, elevar a arrecadação de tributos.

Exemplo de utilização de tributo com finalidade diversa da que é constitucionalmente estabelecida é o caso da CPMF, que além da sua finalidade normal é utilizada para fiscalizar a movimentação bancária dos contribuintes, como forma de verificar a existência de evasão fiscal¹⁹⁰. Existe proposta até de manter a CPMF permanentemente, com redução da sua alíquota a níveis simbólicos, quando seria utilizada apenas como instrumento de fiscalização da movimentação bancária. O desvio de poder do ato legislativo é claro e confessado pelo administrador, que utiliza instrumento tributário (que se presta a gerar receitas para a finalidade justificadora) para “auditar” os contribuintes. Para este intento existem outros atos administrativos colocados à disposição dos órgãos arrecadadores, próprios a esta finalidade. A autoridade não pode utilizar qualquer ato de sua esfera de competência para alcançar um objetivo¹⁹¹, podendo apenas praticar o ato adequado a alcançá-lo¹⁹².

¹⁹⁰ Lei 9311/96

Art. 11

§3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

Parágrafo com redação da lei 10.174/2001.

¹⁹¹ Mesmo sendo tal objetivo lícito e pertencente à esfera de competência da autoridade.

¹⁹² O STF veda o desvio de poder em certos atos para a cobrança de tributos:

Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

5.2.2. Desvio da destinação do produto arrecadado

A contribuição deve ser criada para atender determinados fins. A criação de contribuições que não atendam a tais fins gera desvio de poder e finalidade e inconstitucionalidade da mesma.

A hipótese a ser estudada agora é quando ocorre um desvio na destinação do produto arrecadado, em momento posterior à instituição e arrecadação dos valores¹⁹³. A contribuição é criada para atender efetivamente a um fim e este é justificador da existência de uma contribuição, colocado na Constituição Federal. Ou seja, na hipótese em estudo não há desvio de poder e finalidade na instituição da contribuição.

O que ocorre na hipótese em análise, é quando no orçamento, ou na execução deste, o Governo decide destinar o produto arrecadado para finalidade diversa daquela que justificou a instituição. Ou seja, uma CIDE que deveria intervir no setor de telecomunicações, por exemplo, tem o valor por ela arrecadado destinado ao pagamento do funcionalismo público geral.

O produto do valor arrecadado deve reverter para a finalidade que justificou a sua instituição. Esta destinação deve se dar na lei que instituir a contribuição, especialmente quando a CIDE é forma de

¹⁹³ Sobre Contribuições, finalidade e destinação, além dos textos citados, vide: 1) Dalton Luiz Dallazen e Gonçalo Bonet Allage. “As Contribuições Sociais Criadas pela Lei Complementar nº 110/01 e uma Interpretação Equivocada Acerca da Destinação de Sua Arrecadação ao FGTS”. Artigo publicado em RET-Revista de Estudos Tributários, n. 24, mar-abr/2002, p. 148. 2) Fábio Zambitte Ibrahim. “Desvinculação Parcial da Arrecadação de Impostos e Contribuições – uma Interpretação Possível da Emenda Constitucional nº 27”. Artigo publicado na RDDT-Revista Dialética de Direito Tributário, n. 61, p. 43. 3) Geovana Faza da Silveira. “As Contribuições Sociais no Contexto do Estado Democrático de Direito e o Problema da Desvinculação do Produto Arrecadado”. Artigo publicado na RDDT-Revista Dialética de Direito Tributário, n. 105, p. 34. 4) José Marcos Domingues de Oliveira. “Contribuições Sociais, Desvio de Finalidade e a Dita Reforma da Previdência Social Brasileira”. Artigo publicado na RDDT-Revista Dialética de Direito Tributário, n. 108, p. 123.

financiamento da intervenção. O não-atendimento da finalidade e a não-destinação dos recursos atingem um dos elementos principais (senão o principal) que caracteriza a contribuição interventiva. Segundo Marco Aurélio Greco:

Se a contribuição foi instituída em função da finalidade, deixar de buscá-la (mediante a não-destinação dos recursos) vai além do descumprimento da lei, faz desaparecer a contribuição enquanto tal e nega a eficiência no campo específico.¹⁹⁴

No caso da CIDE combustíveis, analisada por Greco no parecer citado, a Constituição no seu art. 177, §4º, II é clara quanto à destinação do produto arrecadado

Art. 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:

(...)

II - os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e 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.

Segundo ainda Greco, o art. 149 previa genericamente a possibilidade de se criar CIDE. A Emenda Constitucional 33/01 colocou o dispositivo acima citado na Constituição, prevendo uma CIDE sobre combustíveis, entretanto explicitando que o valor arrecadado deveria ser destinado às finalidades do art. 177, §4º, II.

De qualquer forma, mesmo com a Constituição não prevendo todas as CIDEs que se possa criar com base no art. 149, CF, a destinação do produto arrecadado está “intrinsecamente ligado”¹⁹⁵ ao cumprimento da finalidade que justifica a contribuição. E sem os recursos, a finalidade

¹⁹⁴ Parecer “A Destinação dos Recursos Decorrentes da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE sobre Combustíveis”. Publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, n. 104, p. 133.

¹⁹⁵ Segundo Marco Aurélio Greco. “A Destinação...”

resta desatendida, e nunca será alcançada. A não-destinação da integralidade dos recursos arrecadados à finalidade da CIDE é negar a própria finalidade, esvaziando o seu conteúdo. Com a finalidade vazia, a CIDE perde sua característica principal que habilita a União a ter competência para instituir tal tributo¹⁹⁶. Uma CIDE sem finalidade deixa de ser contribuição e se torna semelhante a um imposto, com a destinação do produto arrecadado destinado a qualquer despesa que necessite ser adimplida.

A lei orçamentária 10.640/2003 tentou permitir que o Poder Executivo abra “créditos suplementares” através da utilização de 10% do valor de dotações feitas no orçamento. Abria a possibilidade, portanto, do Executivo avançar sobre valores arrecadados da CIDE já destinados às finalidades que os justificaram. O Supremo Tribunal Federal provocado na ADIn 2925¹⁹⁷, assim se pronunciou

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 nº 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 Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.

¹⁹⁶ Fernando Facury Scaff coloca que “O que se vê são contribuições travestidas de impostos, pois sem a exigência de vinculação entre a receita das contribuições e as despesas que ensejaram a criação daquela fonte de custeio (art. 167, IV, CF/88), a liberdade de conformação do legislador ficará muito ampla, para além do que a Constituição estabeleceu, especialmente em face da análise histórico-comparativa com o texto constitucional anterior.” “As Contribuições Sociais e o Princípio da Afetação”. Publicado em Revista Dialética de Direito Tributário. n. 98, p. 44.

¹⁹⁷ STF, ADIn 2925, Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, por maioria. DJU 04.03.05. O parecer de Marco Aurélio Greco (“A destinação...”) foi elaborado para ser juntado à essa ADIn e é mencionado no voto do Min. Marco Aurélio.

O STF decidiu que a lei orçamentária não pode destinar o produto arrecadado para finalidade diversa daquela determinada pela Constituição, possibilitando o seu controle concentrado. No caso em comento, a destinação era explícita no texto constitucional, o que não significa que sempre deva ser assim colocada para que o orçamento deva obedecê-la.

Deve-se apontar que o poder constituinte derivado incluiu, através da EC 42/2003, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o art. 76¹⁹⁸, que desvincula vinte por cento do produto arrecadado pelos impostos e contribuições. A mesma emenda constitucional incluiu o inciso III ao art. 159, CF¹⁹⁹, depois alterado pela EC 44/2004, que determina que a União partilhará com os estados vinte e nove por cento do produto arrecadado pela CIDE do art. 177, §4º. Humberto Ávila sintetiza, analisando o primeiro caso, tratar-se de “...um atentado superveniente (após a instituição das contribuições) e retroativo (com eficácia relativa às contribuições já instituídas) à promoção das finalidades constitucionais.”²⁰⁰.

A desvinculação do produto arrecadado atenta contra a finalidade e contra a validade da contribuição, pois esta existe para atender à finalidade que a justifica, não podendo o recurso ser utilizado para fim diverso. No segundo caso, há um desvirtuamento da espécie CIDE, que deixa de ser uma intervenção da União, como determina o art. 149, e passa a ser um tributo arrecadatório partilhado com os estados da mesma

¹⁹⁸ Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

¹⁹⁹ Art. 159. A União entregará:

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.

²⁰⁰ “Sistema...” p. 265.

forma que se faz com os impostos. Em breve análise dos dispositivos, pode-se opinar pela sua inconstitucionalidade, pois desvirtuam figura jurídica definida pelo constituinte originário, transformando-a em tributo meramente arrecadatário.

Logo, para uma correta análise da validade da CIDE, não basta constatar a conformidade desta com a finalidade que a justifica, mas deve-se verificar a efetiva destinação do produto arrecadado à finalidade que deve ser alcançada através da cobrança do tributo²⁰¹. Abaixo serão vistas hipóteses acerca do atendimento da finalidade, e após, as conseqüências dos defeitos próprios da CIDE (desvio de poder na criação, desvio de destinação do produto arrecadado, não cumprimento da finalidade).

5.3. NECESSIDADE DE SE AFERIR A CONSECUÇÃO DA FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES E POSSÍVEIS RESULTADOS

Já que as contribuições existem e se justificam em decorrência de uma determinada finalidade, é necessário então observar se ela está sendo devidamente atendida pela exação²⁰².

²⁰¹ O STF entende que o defeito na destinação não tem o condão de tornar a exação inconstitucional: “4a.) – a destinação inadmissível do produto da arrecadação a um Fundo, embora ineficaz, por inconstitucional, não invalida o tributo e não traz proveito às impetrantes porque, de qualquer maneira, é encaminhado aos cofres públicos.” Voto do Min. Sidney Sanches no RE 103.778, DJU 13.12.85.

²⁰² Humberto Ávila alerta, entretanto, para a dificuldade de se aferir se a finalidade foi atingida: “No caso das contribuições, o elemento distintivo é a sua vinculação a uma finalidade qualificada como aspecto graduável de um estado de coisas (graduell abstufbaren Aspekt von Zuständen) ou critério de graduação (Ragkriterium). A desvantagem preliminar dessa finalidade ser menos definida está no fato de que ele é mais dificilmente controlável, pois não permite avaliar um ponto específico em que pode ser considerada realizada: a fiscalização profissional, a assistência, a previdência e a saúde e finalidades econômicas deverão ser continuamente buscadas, não se sabendo exatamente o ponto em que podem ser consideradas atingidas ou não.” (“Sistema...” pp. 254 e 255).

As contribuições devem obedecer ao princípio da proporcionalidade como forma de aferir a relação de meio e fim entre a exação e a finalidade que a justifica. Da mesma forma, a contribuição se presta a atingir uma determinada finalidade estabelecida pela Constituição Federal. Em síntese, as contribuições devem buscar a finalidade para existirem, elas não se exaurem em si mesmas, no momento em que se consuma a obrigação tributária. Sua análise passa também pela verificação da sua pertinência com o fim que a justifica e após o início da cobrança, com a efetiva consecução dele. Conforme se verá adiante, várias hipóteses podem ocorrer quando da cobrança da contribuição. Algumas podem até ensejar a sua nulidade, conforme a finalidade seja ofendida na justificação da contribuição.

Pelos elementos que caracterizam a modalidade contribuição, conclui-se pela necessidade de a lei instituidora da exação explicitar qual a finalidade que se deseja alcançar (preferencialmente através de critérios objetivos, como por exemplo redução em valor de indicador econômico reconhecido e independente em relação ao Governo) e mecanismos ou indicadores que sejam capazes de apontar a efetividade ou não da contribuição.

Da análise desses critérios de consecução da finalidade, alguns resultados poderão surgir. Abaixo as hipóteses que parecem mais cabíveis para as contribuições:

a) Finalidade não atendida por impossibilidade de atendê-la

Aqui a CIDE inicialmente é instituída para perquirir determinada finalidade que aparentemente precisa ser atingida. Investigados os meios

para tanto, conclui-se pela criação de uma CIDE, entendendo-se que é o meio mais adequado a atender o fim que se quer alcançar.

Através da análise dos elementos que verificam a consecução da finalidade, conclui-se que a CIDE não é capaz de atendê-la. E mais, a finalidade nunca poderá ser suficientemente atendida, é uma finalidade impossível.

Naturalmente que uma exação assim não deve subsistir, pois apenas onerará o contribuinte sem ter sequer a possibilidade de atender a finalidade pretendida. Contraria o dever de proporcionalidade no seu critério da adequação.

Não se deve confundir esta hipótese com o caso de uma finalidade que não será atingida a curto ou médio prazo. Certas finalidades podem ser de minimizar efeitos de determinado desequilíbrio, que se não resolvem o problema, tornam-o menos grave. Tal intento pode justificar a contribuição interventiva, ainda que não seja a justificação ideal.

b) Ausência de necessidade de se atender à finalidade

Neste caso, a finalidade já se encontra atendida por outra fonte de financiamento ou por outro tipo de atuação estatal.

A CIDE deve ser utilizada apenas quando não for possível resolver a questão de outra maneira menos gravosa, na forma do princípio da proporcionalidade. Isso ocorre pelo espírito da Constituição Federal, que preconiza a não-intervenção do Estado na economia como padrão de sua atuação, sendo a intervenção exceção no sistema constitucional brasileiro.

A hipótese aqui levantada também pode ocorrer quando se deseja instituir contribuição sobre finalidade que já se encontra assegurada por outra contribuição ou quando a finalidade já tem dotação orçamentária suficiente para que seja perquirida.

Também pode ocorrer quando o suposto desequilíbrio que ensejaria uma intervenção no domínio econômico na verdade inexistente, sendo apenas aparente.

Em todos os casos, não está presente a finalidade que justifica a contribuição, não podendo esta ser instituída ou subsistir se já for cobrada.

c) CIDE não gera recursos suficientes para atender à finalidade

Neste caso a CIDE não gera recursos suficientes para a finalidade que a justifica. Um aumento não seria cabível, pois oneraria demasiadamente o contribuinte, causando um prejuízo ao setor objeto da intervenção, e não à solução do desequilíbrio.

Neste caso, ou se extingue a contribuição, pois a finalidade não é plenamente atendida pelos recursos gerados, ou a União complementa os valores arrecadados com recursos próprios, viabilizando a intervenção.

d) CIDE gera recursos a mais do que necessário

A contribuição pode ser projetada para se atender à finalidade com determinada soma, então se arrecada um montante suficiente. Entretanto, este montante ou pode aumentar em decorrência do aumento

de contribuintes, ou a finalidade pode demandar menos recursos que os projetados.

O valor da CIDE deve ser adequado à finalidade, excessos esporádicos são tolerados, mas o excesso usual pode obrigar a um redimensionamento da contribuição. Um excesso de arrecadação muito grande pode apontar que a necessidade de se atender à finalidade cessou, então a contribuição deve ser extinta.

e) Recursos arrecadados não são utilizados

A finalidade neste caso precisa de recursos, e estes são arrecadados, mas por qualquer motivo não são gastos.

Se eles nunca puderem ser gastos, não há por que existir a CIDE, pois ela justamente se justifica pela geração de recursos para uma finalidade, e se não existir forma de gastar, por qualquer motivo, o requisito de necessidade sofre grande abalo.

Se eles não são gastos por má-fé ou incompetência do administrador público, pode ensejar vício de desvio de poder. Por exemplo, se o valor arrecadado por uma CIDE não é gasto com o objetivo de gerar aumento de ativo e aumentar o superávit governamental, tal contribuição tem um desvio de poder e finalidade, pois está servindo a fim diverso daquele que justifica a sua utilização. Surge para o administrador uma obrigação de utilizar o valor arrecadado ou devolvê-lo ao contribuinte, pois a exigência que o produto arrecadado seja destinado à finalidade exige também que o valor seja gasto nela. Não basta arrecadar e colocar na conta da destinação, é necessário efetivo desembolso do poder público no sentido de se atingir a finalidade que se quer alcançar.

Se o valor arrecadado não for gasto, nunca se saberá se a finalidade será ou não alcançada através da cobrança da contribuição.

f) CIDE cumpre a finalidade

A CIDE é instituída de acordo com a finalidade constitucional que a justifica, o produto arrecadado é destinado à finalidade que por sua vez é atendida pelo valor arrecadado, sem falta ou sobra de recursos.

Ainda que tal hipótese soe um tanto utópica para o sistema brasileiro, deve ser sempre buscada, pois é para isso que a CIDE existe. O constituinte criou a contribuição como instrumento de solução de problemas, e não como um gerador destes. Através de estudos e provocação ao Judiciário, pode-se alcançar esta hipótese, com a solidificação do instituto da CIDE com critérios que balizem sua cobrança de acordo com o que dispõe a Constituição.

5.4. CONSEQÜÊNCIAS DOS DESVIOS

Os desvios de poder, finalidade e destinação acima vistos devem ensejar conseqüência jurídica capaz de solucionar o vício. Os desvios podem ensejar desde um mero ajuste de valor até a invalidade completa da CIDE.

A CIDE como meio para se alcançar um fim, pode ser considerado desnecessário ou inadequado. Da mesma forma pode-se concluir que o meio é pertinente, mas é fracamente ou excessivamente utilizado.

São necessários critérios para se aferir tal pertinência. Uma vez verificada qualquer incongruência entre a relação meio e fim, deve ser ela corrigida. A correção pode ser parcial, com alteração de hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e outros elementos da exação, ou até mesmo ser mais ampla e atuar na validade e constitucionalidade da contribuição.

Abaixo as possíveis conseqüências que podem ser encontradas nos vícios decorrentes da não-aplicação dos elementos que caracterizam e validam a CIDE (finalidade e destinação do produto arrecadado).

Lembrando a hipótese levantada da cobrança da CIDE poder ser a própria intervenção, vê-se aqui que ela dificilmente subsistiria pelas análises ora propostas. Exaurindo-se a intervenção no momento do pagamento do tributo, o elemento destinação da CIDE restaria esvaziado. Conforme se analisou ao longo deste trabalho, tal elemento é inerente a esta espécie. Negar sua utilidade por uma suposta função diferente da CIDE seria desvirtuá-la, conduzindo-a a ser um imposto com finalidade extrafiscal, pois nesta modalidade tributária o produto arrecadado é irrelevante.

a) Inconstitucionalidade da CIDE

A CIDE pode ser declarada inconstitucional principalmente se deixar de atender à finalidade que justifica a sua instituição, já que perde o atributo que a caracteriza e valida.

Por exemplo, o uso da CIDE como mero instrumento de arrecadação da União ou a instituição de contribuição com o rótulo CIDE

que na verdade visa finalidade diversa da intervenção no domínio econômico (o que parece que vem ocorrendo com mais frequência no Brasil). Em ambos os casos, entende-se que ocorre a inconstitucionalidade do tributo, por contrariar a norma que o valida. O critério constitucional que possibilita a existência da CIDE é a finalidade, e quando esta não é atendida ou é desviada, não há como subsistir o tributo.

Ocorre inconstitucionalidade da mesma maneira quando a norma instituidora deixa de apontar a finalidade a ser alcançada. Para ser consistente a análise do tributo através da finalidade, é necessário que esta seja devidamente explicitada na norma que instituiu o tributo, pois de outra forma não será possível perceber qual a finalidade que se quer perquirir através da cobrança da CIDE. É necessário que se justifique a necessidade e adequação da cobrança da CIDE como meio de se atingir a finalidade justificadora, sob pena do tributo não ter possibilidade de subsistência em face da exigência da Constituição.

Note-se que o exame da CIDE no campo constitucional se dá na análise do direcionamento do tributo como meio de atingir a finalidade. Também a constitucionalidade é analisada quando da aplicação, com o efetivo atendimento da finalidade que se pretende alcançar. Se a Constituição quer alcançar determinado resultado, deve-se analisar se o meio escolhido pode ser utilizado para alcançá-lo e se através da sua utilização vai mesmo ser alcançado. A contrariedade a isso gera inconstitucionalidade²⁰³.

²⁰³ Existem respeitáveis posicionamentos em sentido contrário, afirmando que o desvio do produto arrecadado enseja ilícito administrativo, mas não inconstitucionalidade do tributo, vide José Eduardo Soares de Melo: “De qualquer forma estará se tratando de nociva prática fazendária que deverá acarretar as devidas sanções legais, sem que, contudo, possa entender que esta anomalia teria desvirtuado a natureza da exação (de contribuição para imposto). Realmente, se os pressupostos normativos qualificam uma autêntica contribuição (previsão constitucional, destinação a um determinado fundo, atendimento ao grupo social, econômico, corporativo, etc.), e parafiscalidade, a

A análise da CIDE fica apenas no plano constitucional, pela inexistência de lei que estipule normas gerais sobre elas. Para melhor aplicação destas contribuições, seria necessária a existência de lei complementar que regulasse o regime jurídico próprio dos tributos validados finalisticamente. Enquanto isto não ocorre, é necessária a análise através dos aspectos constitucionais destes tributos. Pode não ser o ideal, mas é suficiente para uma análise de validade deles com base na finalidade e no produto da arrecadação.

b) Repetição do Indébito Parcial ou Total

O art. 165²⁰⁴ do Código Tributário Nacional prevê a restituição total ou parcial do valor pago, independentemente de prévio protesto, ao sujeito passivo que pagou tributo indevidamente.

circunstância de ocorrer desvio (má gestão ou má aplicação) não tem o condão de alterar a identidade tributária, que possa ensejar repetição de indébito etc.” “Contribuições no Sistema Tributário”. Publicado em *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética e Fortaleza: ICET; 2003. No mesmo sentido, posiciona-se Leandro Paulsen em “Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”, Publicado em *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética e Fortaleza: ICET; 2003 e Sacha Calmon Navarro Coelho e André Mendes Moreira em “Inconstitucionalidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties”. Artigo publicado em RDDT-Revista Dialética de Direito Tributário, n. 89, p. 71. Estes últimos ainda afirmam que há campo de aplicação do direito penal, pela incidência do tipo do art. 315 do Código Penal (Emprego Irregular de Verbas e Rendas Públicas).

²⁰⁴ Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no §4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais ou fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

A CIDE pode ser declarada inconstitucional por desvio de poder e finalidade, assim como pelo desvio do produto arrecadado para finalidade diversa daquela que a justifica.

Desta forma, a repetição do indébito deve ocorrer nos casos em que se declarar a CIDE inválida, quando comprovada a aplicação dos recursos em finalidade diversa da justificadora. Da mesma forma cabe repetição do indébito no caso da CIDE ser voltada ao atendimento de finalidade que não pode ter a contribuição como meio de ser atingida ou nos casos em que a contribuição padecer do vício do desvio de poder.

Hipótese interessante, entretanto, ocorre naqueles casos em que a CIDE tem parte do seu produto arrecadado destinado à finalidade diversa da constitucionalmente prevista, assim como aqueles casos em que a cobrança da CIDE gera um excedente permanente de receita, ou seja, sobra dinheiro para o atendimento da finalidade.

No primeiro caso, será visto adiante que pode haver comando judicial no sentido de aplicar o valor na finalidade. Entretanto, caso a finalidade já esteja atendida e apenas o excedente daquilo que é necessário para o seu atendimento seja desviado, tem-se a hipótese idêntica ao segundo caso colocado acima, um excedente permanente de arrecadação.

Nesta hipótese, entende-se que pode o contribuinte requerer a restituição do valor excedente. A CIDE se destina a atender à finalidade, se para isto o dinheiro arrecadado sobra, nada mais justo e coerente que se devolva a quem concorreu para a arrecadação.

Haveria também a hipótese de declaração de inconstitucionalidade “*ex nunc*” do tributo²⁰⁵. Ou seja, a norma instituidora da CIDE nasce constitucional, mas quando a finalidade não precisa mais ser atendida e a cobrança continua, torna-se inconstitucional. Haveria, então, a declaração da inconstitucionalidade só a partir do momento em que se verificar que a CIDE perdeu a finalidade.

Solução que demonstraria a boa-fé da administração pública e o correto uso da figura da CIDE seriam as hipóteses de redução dos valores cobrados e suspensão temporária, que serão vistas abaixo. Estas hipóteses seriam as mais viáveis naqueles casos em que a CIDE incide em grupos maiores, em que os contribuintes pagam pouco e têm dificuldade para comprovar o que efetivamente pagaram, e que geralmente pagam indiretamente.

c) Suspensão Temporária da Cobrança

Esta forma deveria ser utilizada pela administração quando houver um excedente de arrecadação. Por exemplo, para se atender à finalidade justificadora, são necessários mensalmente 100 e a CIDE arrecada 200. Ao longo de 12 meses, surge um excedente de 1200. A repetição do indébito voluntário pelo Fisco, como preconiza o CTN, é quase uma fantasia, e haveria dificuldades de ser implementada, pois poderiam faltar elementos que demonstrem o valor efetivamente pago por contribuinte.

²⁰⁵ Na forma do art. 27 da lei 9.868/99: “Art 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

A devolução ainda se justificaria caso a necessidade de se atender à finalidade acabe e por sua vez, a CIDE também cesse. Alcançada a finalidade buscada, perde a CIDE o seu objeto, devendo ser extinta. Eventual excesso deveria ser restituído aos contribuintes, já que a aplicação em outra finalidade é vedada pelo próprio regime da figura.

No exemplo acima colocado, a finalidade ainda não foi alcançada, e são necessários recursos para buscá-la. Deveria, então, haver uma suspensão temporária na cobrança da exação que duraria um ano, já que o excedente arrecadado cobrirá o custo da intervenção por este período. Quando a cobrança voltasse, deveria se adequar o valor cobrado ao efetivo custo da intervenção, aplicando-se então a hipótese que será vista logo abaixo, como forma de evitar novo excedente de arrecadação.

d) Redução ou Aumento do Valor Cobrado

Novamente tem-se uma hipótese de ajuste do meio ao fim que se pretende. Se a finalidade necessita de menos recursos do que é arrecadado, não se justifica a manutenção da cobrança, pois o eventual excedente ficaria sempre ligado à finalidade que justifica a contribuição.

Demonstrar-se-ia também que o tributo está exigindo demais do contribuinte para atingir a finalidade. A moralidade que rege a administração exigiria que o Fisco diminuísse o valor da exação, adequando a arrecadação às necessidades da finalidade a ser atingida. A medida da CIDE deve ser sempre a finalidade a ser alcançada, pois a ela, e somente a ela, se destina o valor arrecadado. Logo, se precisa menos, deve a CIDE ser menor. Já se precisa de mais, haveria outra análise a ser feita.

Pequenos aumentos que pouco onerassem o contribuinte poderiam ser justificados. Entretanto, grandes aumentos tornariam a intervenção demasiadamente cara para o grupo. Duas hipóteses surgem. Se a intervenção é realmente necessária, pois existem interesses públicos relevantes ou de segurança nacional envolvidos, poderia a União arcar com parte dela, com recursos provenientes de suas despesas gerais, de forma a não onerar demasiadamente o contribuinte. Esta hipótese seria até obrigatória para a União nos casos em que se admite CIDE para financiar obrigações do Estado, como por exemplo, conservação das estradas²⁰⁶. Não poderia a União afirmar que apenas os recursos da CIDE arcam com tal responsabilidade. Se estes não forem suficientes para atender às despesas de conservação de estradas, é obrigação da União arcar com o custo excedente, se não houver possibilidade de se onerar mais o contribuinte.

Outra hipótese de aumento seria naqueles casos em que a intervenção não é essencial. Se os recursos para financiá-la são muitos e o grupo não pode arcar com tal despesa, desaparece um pressuposto para cobrança da CIDE, ou seja, o meio é desproporcional para a finalidade que se pretende. A CIDE então é inválida, e se já foi cobrada deve ser restituída aos contribuintes a partir do momento que não foi mais capaz de gerar recursos suficientes para atender à finalidade que a justifica.

e) Obrigação de Gastar o Produto Arrecadado na Finalidade

Ocorre ainda a hipótese da CIDE ser cobrada, mas o valor arrecadado ser mantido em caixa, sem ser gasto. Note-se que existe uma

²⁰⁶ É a hipótese do art. 177, §4º, CF, ainda que seja discutível a instituição de CIDE para atender a esta finalidade.

finalidade que precisa de tais recursos, a CIDE é válida, entretanto o valor entra, mas não sai.

Novamente a CIDE sofre um abalo justamente no seu elemento fundamental, o atendimento da finalidade. Se os recursos não são usados, não se saberá se a CIDE foi arrecadada a mais ou a menos, ou se a finalidade poderá ser atingida ou não através da contribuição de intervenção.

Aqui, duas hipóteses podem ocorrer. Na primeira, é impossível gastar o dinheiro na finalidade pretendida. A lei instituidora não especificou devidamente como valor o arrecadado será usado para atingir a finalidade, e a autoridade fazendária não gasta porque não tem suporte legal para fazê-lo. Neste caso, ou há uma alteração da lei apontando como o dinheiro deve ser gasto, ou resta ao contribuinte o direito de repetir o indébito.

Na segunda hipótese, o dinheiro não é gasto porque a autoridade administrativa possui algum objetivo para a manutenção do valor em caixa, seja para aumento do ativo no balanço ou seja para outra finalidade qualquer. Neste caso, pode o indébito ser repetido, entretanto, parece mais interessante a hipótese dos contribuintes, pertencentes ao grupo ligado à finalidade, exigirem administrativamente ou judicialmente que o valor seja gasto com a finalidade que justifica a contribuição.

A CIDE é cobrada para atender uma finalidade ligada a um grupo, logo é de interesse deste que através da contribuição seja ela cumprida. Seria de interesse dos integrantes do grupo mover ação que obrigasse a administração pública a gastar os valores arrecadados na busca da consecução da finalidade. Mesmo que não seja interesse do grupo de contribuintes, então resta interesse de ver o valor gasto por pessoas que

se beneficiariam da intervenção, geralmente que justamente sofre com o desequilíbrio que ensejou a sua criação. Tais possibilidades por si só seriam motivo para trabalho de igual tamanho deste, entretanto ficam aqui estas idéias que se pensa que sejam cabíveis neste caso.

5.5. SÍNTESE CONCLUSIVA

Em vista do exposto neste capítulo, conclui-se que:

1. Para os tributos validados finalisticamente é vital uma análise da finalidade que se pretende alcançar com o tributo, assim como a análise da efetiva destinação do produto arrecadado para a finalidade que se pretende alcançar.

2. A CIDE pode sofrer desvio da finalidade (desvio de poder), quando for criada com finalidade diversa daquela que a justifica. Ou seja, uma CIDE criada com finalidade meramente arrecadatória sofre de desvio de poder e é inválida, pois a contribuição interventiva não existe para esta finalidade. A existência ou não de má-fé do agente que institui a CIDE com desvio de finalidade é irrelevante para a análise da sua validade.

Pode ocorrer também desvio da destinação do produto arrecadado, quando a CIDE é instituída e cobrada corretamente, mas quando da aplicação dos recursos estes são destinados para atender outra finalidade.

3. Nas contribuições é necessário se aferir se a finalidade está sendo atendida ou não. Uma finalidade que já se encontra alcançada ou que já é plenamente atendida por outra fonte não pode ensejar a criação

de contribuição para atendê-la. Quando a contribuição gerar menos ou mais recursos que os necessários para a finalidade, deve-se adequar o valor conforme o seu custo. Quando os recursos são arrecadados mas não utilizados, pode ocorrer a invalidade da contribuição ou a obrigatoriedade de se utilizar o valor arrecadado.

4. Os desvios podem ter várias conseqüências, inclusive a inconstitucionalidade total da contribuição, a repetição do indébito parcial ou total, a suspensão temporária da cobrança, a redução ou aumento do valor cobrado e a obrigatoriedade de gastar o valor arrecadado.

6. PRINCÍPIO DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA E ADMINISTRATIVA

Nas diversas hipóteses aqui estudadas, surgem dúvidas quanto à intenção do Fisco, da autoridade administrativa e do legislador na instituição, cobrança e destinação dos valores arrecadados.

A tributação no Brasil vem sendo analisada sob o aspecto meramente formal, de conformidade com a Constituição e a lei. E, ainda, tem sido analisada sob a ótica dos tributos validados condicionalmente. Contribuições, por exemplo, que têm validação finalística, se analisadas sob o ponto de vista da validação condicional, podem ser consideradas válidas, apesar de contrariarem as finalidades que devem atender. Seriam inválidas pela análise finalística, mas esta não é aplicada.

Poder-se-ia dizer que hoje todos (ou quase todos) os tributos cobrados no Brasil são válidos pelos critérios geralmente aceitos, utilizados pelos Tribunais na sua análise. Entretanto, há um grande sentimento de injustiça por parte dos contribuintes, que se sentem lesados porque acham que pagam muito tributo e recebem pouco serviço do Estado. Há, portanto, um descompasso entre o que se considera legal e válido em matéria tributária e aquilo que os contribuintes entendem que seja justo. A forma como a tributação é avaliada atualmente não tem trazido Justiça aos contribuintes, pelo menos este parece ser o sentimento geral²⁰⁷.

²⁰⁷ É desnecessário dizer que os tributos nunca foram nem nunca serão bem aceitos. Ninguém fica feliz em pagá-los. O que ocorre, porém, é uma insatisfação grande do contribuinte, que sabe que deve pagar para o Estado poder desempenhar suas atividades (o tributo seria um mal necessário), mas não vê tais atividades sendo desempenhadas de maneira satisfatória. O grande número de ações questionando a exigência de alguns tributos, a evasão fiscal e o recente movimento que barrou os dispositivos da MP 232 que traziam aumento da carga tributária parecem deixar claro a insatisfação da sociedade.

Parece então que os critérios que analisam a validade de um tributo são insuficientes para se obter a Justiça tributária que se pretende. Primeiramente, como este texto já se ocupou acima, há que se criar uma nova “tecnologia” para analisar os tributos validados finalisticamente, posto que a análise das contribuições sob a ótica dos tributos validados condicionalmente tem produzido um resultado insatisfatório na aferição da constitucionalidade e validade de tais tributos. O sistema atual possui uma lacuna na explicação e análise dos tributos validados finalisticamente, e tal lacuna deve ser preenchida pela doutrina e jurisprudência para que se controle o crescente número de contribuições que vem sendo criadas pelo Governo Federal nos últimos anos. Este trabalho se ocupou em analisar esta lacuna e possíveis soluções já existentes ou que possam ser desenvolvidas para sanar este problema.

Quando se fala de tributação e Justiça, fala-se também de moralidade. O uso desta é amplo, pois se aplica a todas as modalidades tributárias, independentemente de como são classificadas e validadas. Ainda que a moralidade tributária não seja o tema central deste trabalho, ela está intimamente ligada ao que se estudou aqui a respeito de desvio de poder e finalidade, assim como com o desvio de destinação. Cumpre analisar alguns aspectos deste importante princípio, que vem ganhando nova dimensão e pode ser uma resposta (junto com outros instrumentos) para o sentimento de injustiça tributária experimentado pelo contribuinte.

Neste capítulo, serão feitas breves considerações sobre o tema moralidade e direito tributário e a aplicação disso à disciplina das CIDEs.

6.1. PRINCÍPIO DA MORALIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E SUA AUTONOMIA EM RELAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Na conceituação do princípio da moralidade, em análise mais apressada, poder-se-ia ter a impressão que este se confunde com o princípio da legalidade, não possuindo autonomia própria.

A confusão entre ambos é apenas aparente, mas cumpre delimitar exatamente quais as suas diferenças até porque tal exercício se presta também a demonstrar parte do conteúdo do princípio da moralidade.

A legalidade examina a conformidade ou não de determinado ato com a legislação externa positiva. É o exame do lícito e ilícito. Poder-se-ia entender que o controle da moralidade se confunde com o controle da legalidade, bastando o ato ser legal para ser moral. Entretanto, a moralidade merece autonomia em relação à legalidade, pois aquela é mais abrangente que esta.

A Constituição Federal, ao expressamente colocar a moralidade no caput do art. 37, não deixa dúvidas que essa é um dos princípios que rege a administração pública, em conjunto com a legalidade, impessoalidade, publicidade e eficiência. Além disso, o art. 5º, LXXIII²⁰⁸ possibilitou a ação popular contra ato lesivo à moralidade administrativa, que não se confunde com o argumento mais comum de ato lesivo ao patrimônio público. Ou seja, basta que o ato seja lesivo apenas à

²⁰⁸ CF, art. 5º, LXXIII – qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente, e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

moralidade administrativa para que enseje a propositura de ação popular²⁰⁹, independentemente de outro fundamento.

A moralidade administrativa tem autonomia em relação à legalidade, pois nem tudo que é legal é honesto (non omne quod licet honestum est). Assim, um ato que esteja revestido de legalidade, mas que atente contra a moralidade não pode subsistir. Enquanto a legalidade tem os pólos do lícito e ilícito, a moralidade, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro²¹⁰, permanece entre o que é honesto e desonesto. Celso Antonio Bandeira de Mello coloca que

Segundo os cânones da lealdade e da boa-fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhes interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos.²¹¹

É importante a valoração da moralidade como argumento autônomo de validade de ato ou norma porque de outra forma pode ocorrer o esvaziamento do princípio, sendo este abrangido pela legalidade. Em interpretação anterior à Constituição Federal de 1988 poderia a moralidade ser apenas indicativa ao legislador quando na elaboração das leis. Um conceito moral, assim chamado por não ser positivado, deveria ser colocado na legislação pelo legislador para que daí sim pudesse ter validade. Neste caso, ele deixaria de ser lei moral para se tornar lei jurídica, não importando para esta o conteúdo moral do ato ou norma que ela vai regular.

²⁰⁹ Rodolfo de Camargo Mancuso coloca: "...se a causa da ação popular for um ato que o autor reputa ofensivo à moralidade administrativa, sem outra conotação palpável de lesão ao erário, cremos que em princípio a ação poderá vir a ser acolhida, em restando provada tal pretensão, porque a atual CF erigiu a "moralidade administrativa" em *fundamento autônomo* para a ação popular." (grifo do original). "Ação Popular". São Paulo: RT, 1998. 3ª edição. item 3.2.3.1, p. 88

²¹⁰ "Direito Administrativo". São Paulo: Atlas, 1992. 3ª edição.

²¹¹ "Curso de Direito Administrativo". p. 109.

O princípio da moralidade, entretanto, na ordem constitucional atual, não é mero indicativo para que o legislador positive os preceitos como morais. Se for assim entendido, perde sua força. Mas não é assim que indica a Constituição Federal, ao colocar a moralidade de maneira autônoma ao lado da legalidade. Caso se positivem as normas morais, estas se tornam normas jurídicas, e estas passam a ser analisadas pela legalidade. Desta forma, entende-se que a moralidade por si só basta para a contestação de atos ou normas que, mesmo obedecendo à legalidade, são criadas com má-fé ou desonestamente. Neste sentido, Marco Aurélio Greco afirma que “... *na medida em que a Constituição consagra o princípio da moralidade, não é possível interpretar a Constituição e nem pretender aplicá-la, sem levar em conta esse princípio.*”²¹²

O princípio da moralidade é colocado como princípio da administração pública conforme dispõe o art. 37 da Constituição Federal. Aplica-se, logo, à tributação, pois o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, de acordo com preceito do art. 3º do CTN. A tributação, portanto, está submetida a um regime de direito administrativo, especialmente na sua cobrança. E conforme será visto, a autoridade administrativa que propõe as leis tributárias, assim como o legislador que as aprova estão sujeitos ao princípio.

²¹² O mesmo autor prossegue: “Por um lado, não se pode afirmar que o tema não seria jurídico posto que a Moral estaria fora do Direito. Esta postura é incompatível com o Texto Constitucional, posto que ele contempla expressamente o princípio, donde não se pode negar seu caráter jurídico positivo. Também não é suficiente afirmar que o agir no Direito deve ser um “agir moral”.

A dificuldade é determinar o significado jurídico que o princípio possui. Há quem sustente que o princípio da moralidade é mera referência, em grande medida etérea, dentro da Constituição, e que pouco pode dele se extrair. Seria mais uma sugestão ou recomendação, do que propriamente uma determinação concreta voltada à ação administrativa.

Por outro lado, não me parece pertinente afirmar, pura e simplesmente, que a moralidade se reduz à legalidade, porque, se ela se reconduzisse à legalidade, tal referência não precisaria constar da Constituição.”

Marco Aurélio Greco. “Notas sobre o princípio da moralidade”. Artigo publicado em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003. P. 375.

Ives Gandra da Silva Martins chega a dizer que “*O princípio da moralidade pública constitui-se, pois, no mais relevante princípio a ser seguido pelos agentes do erário, em suas relações com o contribuinte.*”²¹³. Seu alcance indica para uma atuação honesta do Fisco, muito mais no sentido de orientar o contribuinte e zelar pela correta e justa aplicação das leis tributárias do que buscar aumento de arrecadação sem qualquer atenção à Justiça desta. Klaus Tipke afirma que “*Conforme a una concepción correcta, el funcionario de Hacienda actúa como fiduciário de la comunidad solidária integrada por todos los contribuyentes.*”²¹⁴.

Humberto Ávila explica o princípio da moralidade com a seguinte afirmativa

Como se pode perceber, o princípio da moralidade exige condutas sérias, leais, motivadas e esclarecedoras, mesmo que não previstas na lei. Constituem, pois, violação ao princípio da moralidade a conduta adotada sem parâmetros objetivos e baseada na vontade individual do agente e o ato praticado sem a consideração da expectativa criada pela Administração.²¹⁵

O mesmo autor afirma que do princípio da moralidade decorrem os princípios da boa-fé e da proteção da confiança. Tais princípios estabelecem o “*dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público.*”²¹⁶

É importante frisar o acima citado, que se exigem condutas sérias e leais mesmo que não previstas na lei. Seriedade e lealdade são dois

²¹³ “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. Publicado em O princípio da Moralidade no Direito Tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas Tributárias – Nova Série, n. 2. 2ª edição, revista e atualizada.

²¹⁴ “Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)”. Madrid: Marcial Pons, 2002. Trad. Pedro M. Herrera Molina.

²¹⁵ “Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos”. São Paulo: Malheiros, 2004. 4ª edição. p. 77.

²¹⁶ “Sistema...” São Paulo, Saraiva, 2004. p. 311.

elementos que se esperam de qualquer pessoa, em especial se espera do agente público no exercício de suas funções. A administração deve agir de boa-fé na criação e exigência de tributos, não podendo tentar enganar o contribuinte, utilizando-se de subterfúgios com clara intenção de induzir a prática de determinada conduta. A exigência da moralidade pode ser compreendida como uma admissão da Constituição que o administrador público age algumas vezes imoralmente, sem observar a lealdade e seriedade que deve pautar a sua atividade. Permitir que o Fisco atue de qualquer forma, apenas com a finalidade de arrecadar mais, vai contra o que se entende por agir moral do Estado. Neste sentido, lembra-se o que já foi dito acima: o fisco antes de tudo é um ente que deve buscar a correta aplicação da lei tributária e não apenas buscar aumento de arrecadação.

Paira, entretanto, uma dúvida sobre a questão. Segundo Kant²¹⁷, a lei moral é apenas interna, ou seja, cada pessoa deve agir como se esse agir pudesse ser transformado em lei universal. É o imperativo categórico, sendo a lei moral uma lei interna que obriga a pessoa a agir desejando que todas as pessoas agissem daquela mesma forma. A única motivação deste agir é a vontade de transformar o agir em lei universal. Um agir motivado por medo de uma sanção deixa de ser moral. Assim, é impossível para alguém que não seja o próprio agente aferir a moralidade dos seus atos. Neste sentido, a lei jurídica exige efeitos externos, ou seja, a licitude ocorre com o agir do sujeito conforme a lei jurídica e tal condição deve poder ser aferida externamente.

Haveria então um problema quando o princípio da moralidade exigisse da administração pública um agir moral, que segundo Kant não poderia ser aferido externamente. Marco Aurélio Greco coloca o que

²¹⁷ Immanuel Kant. "A Metafísica dos Costumes". Bauru: EDIPRO, 2003. Tradução, textos adicionais e notas de Edson Bini.

entende ser o verdadeiro sentido do princípio da moralidade exigido pela Constituição, fornecendo uma saída exequível

Não é mais apenas dizer que cumpriu o que deveria ser cumprido; é avaliar qual foi a repercussão, o reflexo social daquela ação. É estar, em certa medida, comprometido com a utilidade social daquela ação, e não meramente com o cumprimento de uma seqüência de tarefas, ou uma seqüência de condutas.

Assim, **conduta imoral** não é aquela que viola um preceito subjetivo (muitas vezes construído no âmbito de uma consciência imperscrutável) [isto é infração jurídica], mas sim **aquela que agride o conceito de justiça à luz das circunstâncias do caso concreto**.

O princípio da moralidade, portanto, não olha para o interior do Ser Humano, mas sim para o seu exterior, onde se encontram os destinatários da sua ação, ou seja, aqueles que poderão sofrer as injustiças da sua conduta.

Exigir um comportamento moral, portanto, é exigir que a conduta se volte aos destinatário e suas circunstâncias e que não inviabilize o justo equilíbrio buscado pela própria normal.²¹⁸

Assim, o que exige o princípio da moralidade colocado no art. 37, CF não é que a motivação interna do agente administrativo seja moral, pois esta é inatingível, mas que sua ação tenha indicações de moralidade (honestidade, boa-fé). Poder-se-ia até afirmar que o seu agir deve ser bem aceito pelos contribuintes, ou seja, este deve se sentir tratado com Justiça. A insatisfação geral dos contribuintes com o agir do Fisco e com a maneira com que são cobrados e instituídos os tributos, pode indicar um agir da Administração fazendária contrário ao princípio da moralidade.

O princípio da moralidade em muitos aspectos se assemelha ao desvio de poder. Ambos se ocupam da finalidade dos atos administrativos, ou seja, a utilização do ato certo para a finalidade certa.

É cabível, todavia, o desvio de poder desprovido de malícia por parte de quem praticou o ato. Um engano na prática do ato pode gerar a nulidade deste pelo vício do desvio de poder, mesmo com o agente não desejando qualquer finalidade contrária ao interesse público.

²¹⁸ “Notas sobre...” p. 384.

Logo, o princípio da moralidade se ocupa da aparência de Justiça do ato praticado, sua conformidade com a moral, a intenção do agente na prática do mesmo. Ao passo que a posição de Celso Antonio Bandeira de Mello acima colocada indica para o desvio de poder como um vício objetivo do ato, sem preocupação com a intenção de agente. O vício ocorre quando o ato praticado é incompatível com o fim que se pretende, independentemente da vontade viciada do mesmo.

O desvio de poder parece atuar mais no ato propriamente dito, enquanto o princípio da moralidade indica uma vinculação de todos os agentes administrativos com a honestidade e boa-fé nos seus atos. O princípio da moralidade também seria determinante no momento da elaboração de políticas públicas, em momento anterior ao da elaboração das normas jurídicas que prevêm o ato.

A moralidade, sob este enfoque, não analisa apenas a adequação do ato ao fim que se pretende, mas também a intenção do agente. O que caracteriza o desvio de poder é a mera utilização errada no ato para um determinado fim, sendo a intenção do agente (maliciosa ou não) irrelevante para a caracterização. Já para a moralidade, a intenção do agente é que determina a ofensa ou não ao princípio.

Desta forma, pode ocorrer vício de desvio de destinação sem que ocorra ofensa à moralidade, como no caso do ato praticado por erro do agente, mas com finalidade de interesse público (não maliciosa). Pode ocorrer desvio de finalidade somado à ofensa à moralidade, quando o agente pratica o ato inadequado com intenção de uma finalidade que não é de interesse público. E ocorre o caso em que não há o desvio de poder, sendo o ato adequado à finalidade que se pretende, mas ocorre ofensa à moralidade no momento da criação do tributo ou da elaboração da política

fazendária que determina que o funcionário cobre tributo mesmo quando este se mostre incabível²¹⁹.

Há também que se diferenciar a ofensa à moralidade individual e a generalizada. Dentro do fisco pode ocorrer um agir imoral por malícia e desonestidade de um dos agentes, que pratica atos contrários à moral sozinho, quando a orientação é de não praticá-los. Neste caso vê-se uma ofensa restrita à moralidade, limitada a uma pessoa dentro de uma organização muito maior. Tal ofensa talvez nunca deixe de existir, já que indivíduos de má índole sempre existirão em qualquer organização.

Problema maior, contudo, surge quando a imoralidade decorre da política passada para toda a organização. Quando a cúpula está orientada no sentido de aumentar a arrecadação a qualquer custo, mesmo que atos imorais e desonestos tenham que ser praticados, toda a organização passa a agir neste sentido. Não é que a moral de contribuintes e Fisco seja diferente, mas a idéia do Fisco de eficiência, de bem desempenhar seu trabalho está ligada apenas ao aumento de arrecadação. Neste caso, deve-se censurar a cúpula do órgão, que tem os olhos voltados mais ao balanço estatal do que para a Justiça e o social, que são negligenciados pelo Fisco. Vê-se aí um uma prática sistêmica de injustiça, que aponta para uma clara afronta ao princípio da moralidade. Um Estado de má índole prejudica toda a coletividade, ao passo que um funcionário de má índole causa um problema localizado.

²¹⁹ Seriam casos que, em tese, o valor cobrado é demasiado, o sujeito passivo não é o indicado no ato da cobrança, ou outros elementos se mostram manifestamente inadequados. A exação deve ser cobrada, mas fica evidente que a autoridade não deve cobrar da maneira ou de quem está cobrando, e ainda assim persiste nos atos coativos destinados à cobrança do tributo.

6.2. INSTITUIÇÃO E USO IMORAL DA TRIBUTAÇÃO

Ainda que não haja um critério exato para se aferir a ofensa ao princípio da moralidade, deve ele ser aplicado pelo expresso comando da Constituição determinando a sua aplicação à administração pública. Esta se entende não só pelos agentes do Fisco que trabalham na fiscalização e cobrança de tributos, mas também aos integrantes de primeiro escalão da Fazenda Nacional, assim como ao próprio Presidente da República.

No Brasil, nota-se uma insatisfação com a tributação de uma maneira geral, não só pelo chamado aumento da carga tributária como também pelos procedimentos adotados pelo Governo Federal para criar novos tributos e exigí-los do contribuinte. Neste exame, estão não só a obrigação tributária propriamente dita, mas também o momento anterior a ela, na elaboração das normas, assim como o momento posterior, de aplicação e destinação dos tributos arrecadados.

O Governante ou autoridade fazendária que cria tributo que sabe ser inadequado e excessivo atenta contra a moralidade²²⁰. O vício não só invalida o tributo como deveria importar em sanções para aquele que o cria. A criação de novos tributos não pode ser pura e simplesmente uma maneira de cobrir furos de orçamento, deve ser exercida com responsabilidade e só depois que se constatar que não existe outra alternativa menos onerosa para a população.

²²⁰ E também pode praticar o crime de Excesso de Exação, previsto no art. 316, §1º, Código Penal: “Art. 316. §1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza.”. Sobre este crime existe interessante análise feita por Condorcet Rezende, “Considerações sobre o Crime de Excesso de Exação” publicado em *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003. Volume II, p. 1013.

Também é imoral o agir da autoridade que institui tributo nitidamente inválido, mas que mesmo assim cobra sabendo dessa sua condição. Percebe que todos deverão pagar, mas apenas uma minoria irá contestar a cobrança. Ives Gandra da Silva Martins cita José Souto Maior Borges que em congresso nomeou esta atitude de “princípio da ilegalidade eficaz” explicando que

...a quantia indevida que entrou nas burras oficiais e não foi devolvida, para efeitos de finanças públicas tem a mesma eficácia que a de tributo devido, razão pela qual o Fisco usa das imposições indevidas constantemente, visto que não são todos os contribuintes que discutem incidências ilegais, no mais das vezes restringindo-se a discussão a uma pequena minoria.²²¹

Cuida-se de verdadeiro ato imoral do Estado, que estabelece tributo de forma desonesta, afrontando a busca pela Justiça que deve nortear o agir estatal. Tal comportamento pode até ser tolerado entre particulares (ainda que exista o princípio da boa-fé nos contratos) quando não seja contrário à lei, mas certamente é inadmissível aos agentes públicos. A eficiência da administração não pode permitir a adoção de comportamentos de má-fé que visem apenas um incremento de arrecadação. O poder de império do Estado deve ser exercido pelos seus agentes em benefício do povo, sem abusos que atentem contra ele. Aliás o próprio Estado deve proteger o povo, já que na Administração Pública presume-se que estão pessoas que sejam especialistas em suas áreas, e podem aferir a adequação e Justiça de uma medida. O cidadão comum não é obrigado a entender de finanças públicas, política macroeconômica ou direito tributário para se proteger dos abusos do Governo nessa área. A Administração Pública é povoada de especialistas, o que torna desigual um eventual embate entre cidadão e Governo no caso de um agir injusto. Apenas os cidadãos mais abastados terão condições de contratar especialistas para combater o abuso governamental, ficando a grande maioria da população limitada a cumprir as determinações estatais para não correr o risco de sofrer sanções pelo descumprimento. Pela força e

²²¹ Citado por Ives Gandra da Silva Martins, “O Princípio...” p. 30.

poder do Estado, deve este agir sempre no interesse do cidadão, protegendo-o, pois um eventual embate entre Estado e cidadão certamente será um massacre em favor daquele. Tal massacre é inadmissível quando se tem em mente que a existência do Estado só se justifica para a busca do desenvolvimento social e bem-estar dos cidadãos.

Feitas estas considerações, passa-se a breve análise da CIDE em relação a este panorama.

A CIDE possui uma disciplina específica e rigorosa para sua aplicação. A finalidade, a destinação do produto arrecadado, a efetiva consecução da finalidade, apontam para pouca liberdade na instituição da contribuição interventiva no ordenamento jurídico brasileiro. O imposto parece ser uma modalidade tributária muito mais livre, bastando apenas prever na hipótese de incidência o fato que a Constituição prevê para ser válido. Não exige destinação, finalidade, verificação da finalidade que se exige na CIDE.

Pretender a criação de uma CIDE que não obedeça a tais comandos geraria um vício de desvio de poder, já que a finalidade não seria cumprida. A criação de uma CIDE que fosse sabido ser apenas arrecadatória, sem qualquer pretensão do Estado de incrementar a finalidade que justifica a sua instituição é também ofensa à moralidade. Não se pode admitir a cobrança de tributos que se sabe inválidos, especialmente aqueles embutidos nos preços de produtos, dos quais o contribuinte não pode escapar.

Da mesma maneira surge uma imoralidade quando a aplicação dos recursos é mascarada pelo Estado. A destinação deve ser no sentido de incrementar a finalidade justificadora, o mascaramento de eventual

aplicação diversa demonstra uma imoralidade inadmissível, que enseja a invalidade não só da destinação dada, mas também do tributo. Se o valor arrecadado é desviado, não pode o Estado persistir na cobrança da CIDE.

Existe o comando constitucional e haveria a possibilidade de se contestar um tributo com base apenas na imoralidade do ato estatal que o instituiu ou na sua aplicação. Tal comando não deve ser entendido apenas como uma advertência do óbvio ao administrador público. Se agir honestamente fosse apenas um aviso, não seria necessário que estivesse na Constituição.

6.3. SÍNTESE CONCLUSIVA

Em vista do exposto neste capítulo, conclui-se que:

1. O Direito Tributário tem analisado os tributos apenas sob o aspecto formal, ou seja, sua conformidade ou não com a Constituição e leis tributárias. Tal análise tem ocorrido com base nos critérios para os tributos validados condicionalmente, o que deixa os tributos validados finalisticamente à margem de uma análise de consecução de finalidades e destinação do produto arrecadado.

2. Nota-se que todos, ou quase todos os tributos cobrados atualmente são considerados válidos pelos critérios tributários existentes e consolidados. Entretanto, existe um forte sentimento de injustiça quanto à tributação por parte dos contribuintes. Isto indica para um descompasso entre os critérios de análise dos tributos e o que se entende por tributação justa. O direito tributário se consolidou na análise hoje

existente, mas esta não tem sido suficiente para garantir uma tributação adequada no Brasil.

3. O princípio da moralidade administrativa consagrado pelo art. 37 da Constituição Federal de 1988 é aplicável ao direito tributário. Tal princípio não se confunde com a legalidade, pois esta analisa apenas o binômio formal lícito e ilícito. E os atos lícitos podem ser imorais. Tais atos não podem ser considerados válidos pela mera conformidade com a lei, já que a Constituição dispõe expressamente sobre a aplicação do princípio da moralidade. Assim, o agir malicioso da autoridade administrativa, ainda que formalmente lícito, não pode subsistir em decorrência da ofensa à moralidade.

4. O princípio da moralidade não é mero indicativo para o legislador, até porque quando um preceito moral é inserido na legislação passa a ser aplicado com base na legalidade. O princípio da moralidade analisa a justeza do ato praticado, a sua finalidade, se é honesta ou não. Nada tem a ver com a análise interna da moralidade do agente, já que esta não é mensurável por outra pessoa que não seja o próprio agente.

5. A atuação imoral dos agentes pode ser individual, quando um único agente administrativo pratica atos desonestos. Entretanto, problema maior se demonstra com a imoralidade de toda a organização fazendária, através de instruções que têm claro intuito de prejudicar o contribuinte apenas para arrecadar mais. A eficiência do Fisco não deve ser medida pelo volume de recursos arrecadados, mas sim pela correta aplicação da Constituição.

6. A criação da CIDE pode ser imoral na medida em que ela tem no seu interior finalidades mascaradas. A aparência é de um tributo lícito, mas na verdade tem-se um tributo com intuito de enganar o contribuinte,

de arrecadar às custas do engano, às custas da ignorância do contribuinte que não contestará eventual vício na instituição do tributo.

7. CONCLUSÕES

1. Dividir as classificações entre úteis e inúteis não é a maneira mais adequada de se escolher quais devem ser utilizadas, já que a utilidade se trata de um critério demasiadamente aberto. Por outro lado, afirmar que apenas são corretas as classificações baseadas em critérios puramente jurídicos, seria restringir demasiadamente a análise. As classificações devem ser consideradas adequadas na medida em que sua utilização indique conseqüências jurídicas diversas para cada um dos grupos encontrados, independentemente do critério classificador ser jurídico ou não.

2. Cada classificação baseia-se em um critério diferente. Cada critério que divida os objetos analisados em dois ou mais grupos cria uma classificação nova. Não é possível uma mesma classificação possuir dois critérios diferentes de análise do objeto, pois cada critério analisa o objeto por um prisma. Tentar uma classificação com dois ou mais critérios acaba por falsear o número de categorias e espécies existentes. Isso ocorre porque um mesmo objeto é analisado por dois critérios diferentes, então dentro de uma mesma classificação indicariam duas espécies distintas, quando na verdade trata-se do mesmo objeto mostrando duas facetas distintas. Por exemplo, um objeto poderia ser classificado pela cor e pela forma. Então pela primeira classificação haveria objetos amarelos, vermelhos e verdes. E pela segunda haveria quadrados, retângulos e triângulos. Os dois critérios (cor e forma) ensejam duas classificações diversas. Já se os dois critérios forem somados dentro de uma mesma classificação, existiriam seis espécies de objetos (amarelos, vermelhos, verdes, quadrados, retângulos e triângulos), quando na verdade trata-se dos mesmos objetos vistos pelos mesmo prisma, pois os objetos são ao

mesmo tempo quadrado amarelo, triângulo verde e retângulo vermelho. Assim, as seis espécies encontradas seriam falsas.

3. A chamada divisão qüinqüipartida (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsório e contribuições) dos tributos não é uma classificação, mas apenas uma enumeração dos tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Ela fornece os objetos que serão classificados de acordo com os critérios eleitos e enumera todas as modalidades tributárias existentes no Brasil hoje.

4. Os tributos podem ser classificados de acordo com o elemento que define a competência para instituí-los fornecido pela Constituição. Aqueles que se justificam porque ocorreu determinado fato previsto como passível de ser tributado são chamados de tributos validados condicionalmente. Ou seja, a condição para serem válidos é a presença de um fato na hipótese de incidência que a Constituição aponte como passível de ser tributado. O tributo incide porque um determinado fato aconteceu. Nesta classificação encontram-se impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Já a Constituição prevê tributos que podem ser instituídos para que uma finalidade seja alcançada. Eles devem ser criados e o produto da arrecadação destinado à determinada finalidade que a Constituição determina que seja atendida pelo valor arrecadado com tais tributos. Para que sejam válidos devem atender à finalidade, buscar a sua efetiva consecução. Nesta classificação, encontram-se os empréstimos compulsórios e contribuições.

5. Todos os tributos podem ser classificados de acordo com suas bases de cálculo e materialidade da hipótese de incidência. Pode haver uma contribuição ou empréstimo compulsório com base de cálculo e hipótese de incidência de taxa ou imposto. Entretanto, a materialidade da

hipótese de incidência e a base de cálculo são elementos que só caracterizam os tributos validados condicionalmente (impostos, taxas e contribuições de melhoria). Os tributos validados finalisticamente (contribuições e empréstimos compulsórios) podem ser classificados por esses critérios, mas não são esses elementos que os caracterizam. Estes tributos possuem hipótese de incidência e base de cálculo, mas não é a análise desses elementos que fornece a real natureza jurídica da exação, assim como a análise desses elementos não indica a validade ou invalidade do tributo. A validade ou invalidade se dá pelo atendimento e consecução da finalidade eleita pela Constituição como justificadora do tributo. No âmbito deste trabalho, tratar-se-á da classificação dos tributos entre validados condicionalmente e finalisticamente, pois esta parece ser a mais adequada para a análise que aqui se pretende realizar.

6. As contribuições são modalidades caracterizadas pela finalidade. Logo, para serem válidas, devem atender a uma determinada finalidade eleita pela Constituição e a destinação do produto arrecadado deve ser apenas o atendimento de tal finalidade. Os conteúdos da hipótese de incidência e da base de cálculo são irrelevantes para a caracterização de uma contribuição, podendo, em alguns casos, serem vitais na análise da validade da exação.

7. A doutrina majoritária e o STF são pela natureza jurídica tributária das contribuições. Como as contribuições se encaixam na definição de tributo do Código Tributário Nacional, parece que não há como negar que a contribuição é um tributo.

8. Parte da doutrina entende que a referibilidade seria o elemento diferenciador entre taxas e contribuições. Ambos seriam tributos vinculados a uma atuação estatal, e a diferença entre eles seria a referibilidade de tal atuação ao contribuinte. Nos tributos com

referibilidade direta e imediata, estar-se-ia diante das taxas. No caso de referibilidade indireta, ocorreria uma contribuição.

Tal entendimento não merece prosperar porque tenta explicar a contribuição como se fosse um tributo validado condicionalmente, o que já se demonstrou que não é. A referibilidade existe nas contribuições, mas não é o elemento que as caracteriza. O que as caracteriza é a finalidade que deve ser buscada e alcançada, logo o contribuinte paga “para que algo aconteça” e não paga “porque algo aconteceu e está indiretamente ligado ao contribuinte”.

9. As contribuições previstas na Constituição Federal de 1988 podem ser para o financiamento da seguridade social, para a intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais.

10. As contribuições têm um modelo que envolve quatro elementos: grupo, motivo, entidade e contribuição. O grupo indica que as contribuições são pagas por quem faz parte de determinado grupo (solidariedade). O motivo pode ser uma desigualdade interna no grupo, ou a necessidade de desenvolver ou proteger o grupo. A entidade é um órgão que cuida do grupo, recebe os recursos arrecadados pela contribuição e os utiliza na finalidade que justificou a exação. E a contribuição, cobrada com base no modelo.

11. O princípio da proporcionalidade é um eficiente limitador das contribuições, (quando a Constituição não preveja, além da finalidade, a hipótese de incidência que deve adotar) na medida em que promove uma análise de pertinência entre o meio eleito para se alcançar o fim pretendido. O meio é analisado então pela necessidade (efetiva necessidade de se tutelar a finalidade), pela adequação (analisa se o meio eleito é adequado ao alcance da finalidade) e a proibição do

excesso (meio é excessivo para o atendimento da finalidade, causa mais gravames do que benefícios).

12. As Contribuições em geral, especialmente a CIDE, vêm sendo utilizadas com maior freqüência pela União. Muitas vezes tal utilização se dá sem a observância dos elementos e características da figura, usada com propósito meramente arrecadatório. Os poucos precedentes jurisprudenciais existentes criam uma situação que permite à União fazer mau uso da CIDE e encontrar pouca oposição. Assim, o estudo e disciplina de tal espécie são necessários para a sua correta e justa aplicação.

13. A intervenção no domínio econômico é a finalidade da CIDE, sendo a competência para sua instituição privativa da União. Essa só pode se dar no âmbito da iniciativa privada. A intervenção pode ser *no* domínio econômico (por absorção, monopólio ou por participação, com o Estado atuando como um dos agentes econômicos), ou *sobre* o domínio econômico (por direção, com o Estado regulando a economia através de normas obrigatórias ou por indução, com o Estado induzindo comportamentos mais desejáveis e não proibindo os indesejáveis). Entende-se que a intervenção via CIDE só pode se dar sobre o domínio econômico, porque na intervenção no domínio econômico, o Estado já atua através de outros meios, sendo que no caso do monopólio é impossível intervir sobre o que já é totalmente seu.

14. Devem ser observadas as disposições constitucionais referentes à ordem econômica (art. 170, 173, 174 e outros da CF) como limites à intervenção. A intervenção do Estado no domínio econômico deve ser apenas em casos de exceção, e a utilização de uma contribuição para esta finalidade só deve ser utilizada quando outros meios menos gravosos não forem suficientes.

15. A efetiva destinação do produto arrecadado para a finalidade que justifica a instituição da CIDE é requisito de validade da contribuição. O art. 4º, II do CTN não se aplica à análise da validade das contribuições, já que tal artigo apenas informa qual a natureza jurídica da hipótese de incidência e este elemento não caracteriza nem valida as contribuições. Os elementos de aferição da validação da CIDE são constitucionais. Utilizar o dispositivo do CTN sem maiores reflexões pode conduzir à declaração de validade de uma contribuição com desvio do produto arrecadado para finalidade diversa daquela que a justificou.

16. A CIDE é utilizada como fonte de financiamento da intervenção do Estado no domínio econômico. O valor da CIDE deve ser o custo da intervenção. Quando o custo for demasiadamente alto e a intervenção absolutamente necessária, deve o Estado financiar a parte do custo não coberto pela contribuição. Já no caso de excesso de cobrança, quando este for eventual, é aceitável; entretanto, o excesso constante pode ensejar a invalidade total ou parcial da cobrança, devendo o valor ser adequado ao verdadeiro custo da intervenção. A CIDE como próprio instrumento de intervenção parece não ser cabível porque encerra dificuldade da fixação do valor, aferição do cumprimento da finalidade e destinação do valor arrecadado.

17. A União deveria editar lei complementar com a disciplina jurídica das modalidades tributárias com validação finalística, já que o CTN cuida, principalmente, das modalidades de validação condicional. A partir da edição de tal lei complementar, seria cabível a criação de CIDEs através de lei ordinária com base nos elementos definidos pela lei complementar.

A hipótese de incidência e base de cálculo das CIDEs pode ser qualquer fato jurídico (exceto no caso do art. 177, §4º, CF), mesmo que já

seja fato jurídico passível de tributação por imposto estadual ou municipal. As finalidades da CIDE e dos impostos são diferentes, e por isso se justifica a cobrança dos dois tributos sobre o mesmo fato.

O sujeito passivo deve estar ligado ao grupo que está sujeito à intervenção via CIDE.

18. Para os tributos validados finalisticamente é vital uma análise da finalidade que se pretende alcançar com o tributo, assim como a análise da efetiva destinação do produto arrecadado para a finalidade que se pretende alcançar.

19. A CIDE pode sofrer desvio da finalidade (desvio de poder), quando for criada com finalidade diversa daquela que a justifica. Ou seja, uma CIDE criada com finalidade meramente arrecadatória sofre de desvio de poder e é inválida, pois a contribuição interventiva não existe para esta finalidade. A existência ou não de má-fé do agente que institui a CIDE com desvio de finalidade é irrelevante para a análise da sua validade.

Pode ocorrer também desvio da destinação do produto arrecadado, quando a CIDE é instituída e cobrada corretamente, mas quando da aplicação dos recursos estes são destinados para atender outra finalidade.

20. Nas contribuições é necessário se aferir se a finalidade está sendo atendida ou não. Uma finalidade que já se encontra alcançada ou que já é plenamente atendida por outra fonte não pode ensejar a criação de contribuição para atendê-la. Quando a contribuição gerar menos ou mais recursos que os necessários para a finalidade, deve-se adequar o valor conforme o seu custo. Quando os recursos são arrecadados mas não utilizados, pode ocorrer a invalidade da contribuição ou a obrigatoriedade de se utilizar o valor arrecadado.

21. Os desvios podem ter várias conseqüências, inclusive a inconstitucionalidade total da contribuição, a repetição do indébito parcial ou total, a suspensão temporária da cobrança, a redução ou aumento do valor cobrado e a obrigatoriedade de gastar o valor arrecadado.

22. O Direito Tributário tem analisado os tributos apenas sob o aspecto formal, ou seja, sua conformidade ou não com a Constituição e leis tributárias. Tal análise tem ocorrido com base nos critérios para os tributos validados condicionalmente, o que deixa os tributos validados finalisticamente à margem de uma análise de consecução de finalidades e destinação do produto arrecadado.

23. Nota-se que todos, ou quase todos os tributos cobrados atualmente são considerados válidos pelos critérios tributários existentes e consolidados. Entretanto, existe um forte sentimento de injustiça quanto à tributação por parte dos contribuintes. Isto indica para um descompasso entre os critérios de análise dos tributos e o que se entende por tributação justa. O direito tributário se consolidou na análise hoje existente, mas esta não tem sido suficiente para garantir uma tributação adequada no Brasil.

24. O princípio da moralidade administrativa consagrado pelo art. 37 da Constituição Federal de 1988 é aplicável ao direito tributário. Tal princípio não se confunde com a legalidade, pois esta analisa apenas o binômio formal lícito e ilícito. E os atos lícitos podem ser imorais. Tais atos não podem ser considerados válidos pela mera conformidade com a lei, já que a Constituição dispõe expressamente sobre a aplicação do princípio da moralidade. Assim, o agir malicioso da autoridade administrativa, ainda que formalmente lícito, não pode subsistir em decorrência da ofensa à moralidade.

25. O princípio da moralidade não é mero indicativo para o legislador, até porque quando um preceito moral é inserido na legislação passa a ser aplicado com base na legalidade. O princípio da moralidade analisa a justeza do ato praticado, a sua finalidade, se é honesta ou não. Nada tem a ver com a análise interna da moralidade do agente, já que esta não é mensurável por outra pessoa que não seja o próprio agente.

26. A atuação imoral dos agentes pode ser individual, quando um único agente administrativo pratica atos desonestos. Entretanto, problema maior se demonstra com a imoralidade de toda a organização fazendária, através de instruções que têm claro intuito de prejudicar o contribuinte apenas para arrecadar mais. A eficiência do Fisco não deve ser medida pelo volume de recursos arrecadados, mas sim pela correta aplicação da Constituição.

27. A criação da CIDE pode ser imoral na medida em que ela tem no seu interior finalidades mascaradas. A aparência é de um tributo lícito, mas na verdade tem-se um tributo com intuito de enganar o contribuinte, de arrecadar às custas do engano, às custas da ignorância do contribuinte que não contestará eventual vício na instituição do tributo.

8. BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. Artigo publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. p. 131.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Aspectos Constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Instituída pela Lei nº 10.168/00**. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 68, p. 32.

ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Tributação dos Combustíveis: CIDE – Proposta de Emenda à Constituição 42/2001 (277/00 Câmara dos Deputados) – Iniciativa do Presidente da República**. Parecer publicado na Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 43, p. 256.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1999. 5ª edição, 8ª tiragem.

ÁVILA, Humberto. **A Distinção Entre Princípios e Regras e a Redefinição do Dever de Proporcionalidade**. Artigo publicado na RDA – Revista de Direito Administrativo, n. 215, jan-mar/1999, p. 151.

_____. **Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 109, p. 95.

_____. **Proporcionalidade e Direito Tributário**. Artigo publicado em Direito Tributário (estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa). Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003

_____. **Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2004. 4ª edição.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALERA, Wagner. **Recentes Mudanças na Legislação das Contribuições Sociais, As**. Artigo publicado em Justiça Tributária: 1º

Congresso Internacional de Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 799.

BALEIRO, Aliomar. **Introdução à Ciência das Finanças, Uma**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. 16ª edição revista e atualizada por Dejalma de Campos.

BARROSO, Luís Roberto. **Parecer Intervenção no Domínio Econômico – Sociedade de Economia Mista – Abuso do Poder Econômico**. Revista de Direito Administrativo, n. 212, abr/jun 1998. p. 303

BATALHA, Célio de Freitas. **Aspectos Tributários da Intervenção do Estado no Domínio Econômico – Monopólio**. Revista de Direito Tributário 15-16, p. 165.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Tributação das Quantias Pagas a Título de Licença de Uso de Software pela CIDE, A**. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 85, p. 77.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. São Paulo: Lejus, 1999. 2ª edição.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998. 3ª edição.

BELLAN, Daniel Vitor. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 78, p. 15.

BIM, Eduardo Fortunato. **Necessidade de Lei Complementar para a Instituição das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico: Exegese do artigo 146, III, a da Constituição Federal, A**. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 109, p. 7.

BRITTO, Carlos Ayres. **Intervenção Estatal no Domínio Econômico – Uma Nova Proposta, A**. Revista VOX LEGIS, vol. 177, set. 1983, p. 1.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. 19ª edição – revista, ampliada e atualizada, 3ª tiragem – com suplemento de atualização (em face das emendas constitucionais 40, 41 e 42 de 2003).

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999. 11ª edição, revista.

CEZAROTI, Guilherme e SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **Aspectos Relevantes das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**.

Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 72, p. 50.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições Especiais no Direito Tributário Brasileiro, As.** Artigo publicado em *Justiça Tributária: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 773.

_____. e André Mendes Moreira. **Inconstitucionalidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties.** Artigo publicado em RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 89, p. 71

_____. e DERZI, Misabel Abreu Machado. **Questões Diversas sobre a Tributação dos Combustíveis – PIS, Cofins e CIDE.** Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 86, p. 111.

COSTA, Regina Helena. **Aspectos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Referente a Petróleo e Derivados, Gás Natural e Derivados e Álcool Etílico Combustível (CIDE).** Artigo publicado na RDDT – Revista de Direito Tributário, n. 85, p. 334.

DALLAZEN, Dalton Luiz e ALLAGE, Gonçalo Bonet. **Contribuições Sociais Criadas pela Lei Complementar nº 110/01 e uma Interpretação Equivocada Acerca da Destinação de Sua Arrecadação ao FGTS, As.** Artigo publicado em RET-Revista de Estudos Tributários, n. 24, mar-abr/2002, p. 148.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Classificações no Sistema Tributário Brasileiro, As.** Artigo publicado em *Justiça Tributária: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998. pp. 125 a 147.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** São Paulo: Atlas, 1992. 3ª edição.

DIAS, Juarez Sanfelice. **Contribuição de Intervenção Incidente sobre o Setor Petrolífero e a Destinação Prevista na Lei Federal nº 10.636, de 30 de dezembro de 2002, A.** Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 90, p. 71.

FERRAZ, Roberto. **Contribuições Especiais e Empréstimos Compulsórios: Natureza e Regime Jurídico.** São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

_____. **Ausência dos pressupostos de Imposição da Cofins não cumulativa Criada na lei 10.833/2003, Da.** Artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT). n. 105, p. 139.

_____. **Pressuposto de Imposição das CIDEs (Critérios Constitucionais de Validade para a Instituição das CIDEs).** Artigo publicado na Revista de Estudos Tributários, n. 34. Porto Alegre: Síntese, nov/dez 2003.

_____. **Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil.** Artigo publicado em Tributação e Meio Ambiente, Coord. Heleno Torres. São Paulo: Malheiros, 2005 (a ser publicada).

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Reflexões sobre a Intervenção do Estado no Domínio Econômico e as Contribuições Interventivas.** Artigo publicado na RDT – Revista de Direito Tributário, n. 81, p. 248.

FISCHER, Octavio Campos. **Contribuição ao PIS.** São Paulo: Dialética, 1999.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.** São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **Ordem Econômica na Constituição de 1988, A.** São Paulo: Malheiros, 2003. 8ª edição, revista e atualizada

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação.** Artigo publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. p. 11.

_____. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”.** Parecer publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 99, p. 133.

_____. (Coord.) e vários autores. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins.** São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Contribuições (Uma Figura “sui generis”).** São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Destinação dos Recursos Decorrentes da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE sobre Combustíveis, A.** Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, n. 104, p. 122.

_____. **Notas sobre o Princípio da Moralidade**. Artigo publicado em *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **PIS e COFINS na Atividade Imobiliária – Contribuições e Critérios Constitucionais**. Transcrição de palestra publicada em *Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª quinzena de outubro de 1997 – n. 19/97 – Caderno 1 – p. 479*.

_____. **Verbetes “Intervenção do Estado na Ordem Econômica”**. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. Vol. 46, p. 29.

_____. **Verbetes “Empréstimos Compulsórios”**. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. Vol. 32, p. 27.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Aspectos Constitucionais**. Artigo publicado em *Revista de Direito Tributário*, n. 87, p. 345.

GUEDES, Marcel Pereira Hid da Costa. **Mais Questões sobre a Pretensa Instituição de “Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico” pela Lei nº 10.168/00**. Artigo publicado na RDDT – *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, p. 115.

GUIMARÃES, Daniel de Carvalho. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e o Princípio da Proporcionalidade, As**. Artigo publicado na RDDT – *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 116, p. 16.

HARADA, Yoshiaki. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. Artigo publicado em *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002 (Pesquisas tributárias. Nova série; 8). p. 275.

HOUAISS, Antonio e VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Elaborado no Instituto Antonio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Desvinculação Parcial da Arrecadação de Impostos e Contribuições – uma Interpretação Possível da Emenda Constitucional nº 27**. Artigo publicado na RDDT-*Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 61, p. 43.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Algumas Restrições na sua Instituição**. Artigo publicado na RDDT – *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 92, p. 84.

KANT, Immanuel. **Metafísica dos Costumes, A.** Bauru: EDIPRO, 2003. Tradução, textos adicionais e notas de Edson Bini.

LACOMBE, Américo. **Contribuições Sociais. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Nova CPMF – Aspectos Relevantes ao Planejamento Tributário e Sigilo Bancário.** Artigo publicado na RDT – Revista de Direito Tributário, n. 89, p. 47.

LANGENSCHIEDT. **Langenscheidts Taschenwörterbuch – Portugiesisch.** Berlin und München: Langenscheidt Verlag, 2001.

LANGOWISKI, Gustavo Ribeiro. **Alguns Aspectos Diferenciais da Regulação Pública da Economia e da Intervenção do Estado no Domínio Econômico.** Revista Verba Iuris. Ano II, n. 2. mar/2000. p. 101.

LEIRIA, Maria Lúcia Luz. **Algumas Reflexões sobre Aspectos Constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE.** Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 88, p. 60.

LIMA, Maria Ednalva de. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Criada pela Lei nº 10.168/2000, A.** Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 69, p. 110.

_____. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Serviços Técnicos e de Assistência Administrativa (Lei nº 10.332/2001), A.** Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 82, p. 89.

LOBO, Rogério Leite. **Atos de Tributação Interventivos no Domínio Econômico: Proposta de Classificação e Considerações sobre o seu Regime Jurídico, Os.** Artigo publicado na RDA – Revista de Direito Administrativo, n. 232, abr-jun/2003, p. 29.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro, As.** Vários Autores. São Paulo: Dialética e Fortaleza:ICET, 2003

_____. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2004. 24ª edição. p. 391

_____. e MACHADO SEGUNDO Hugo de Brito. CIDE. Lei nº 10.336/2002. **Distribuidores e Varejistas de Combustíveis. Mandado de Segurança. Legitimidade Ativa “ad Causam”.** Parecer publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 89, p. 122.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. Artigo publicado em *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins*. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. p. 109.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Ação Popular**. São Paulo: RT, 1998. 3ª edição.

MARINHO, Daniel Berselli. **Ilegalidade da Cobrança da CIDE em Contratos que não Envolvem Transferência de Tecnologia, A**. Artigo publicado na *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 49, p. 186.

MARTINS, Des. Andrade. **Problemática Constitucional da Criação Indiscriminada de Contribuições Parafiscais – SEBRAE, CIDE, etc.** Conferência publicada na *RDT – Revista de Direito Tributário*, n. 85, p. 56.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: LTr, 1998. 2ª edição revista e atualizada.

_____. (coord.) e vários autores. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1998. *Pesquisas Tributárias – Nova Série*, n. 2. 2ª edição, revista e atualizada.

_____. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, As**. Artigo publicado em *Doutrina ADCOAS*, abr/2002, v. 5, n. 4, p. 127.

_____. **Controle Concentrado de Constitucionalidade e as Contribuições sobre Intervenção no Domínio Econômico**. Artigo publicado em *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. p. 93.

_____. **Emenda Constitucional nº 33/2001 – Inteligência das Disposições sobre a CIDE e o ICMS nela Incluídos**. Parecer publicado na *RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 84, p. 167.

_____. **Princípio da Moralidade no Direito Tributário, O**. Artigo publicado em “O princípio da Moralidade no Direito Tributário”. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1998. *Pesquisas Tributárias – Nova Série*, n. 2. 2ª edição, revista e atualizada.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1999. 24ª edição.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições no Sistema Tributário**. Artigo publicado em *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética e Fortaleza: ICET; 2003.

_____. **Contribuições Sociais – Lineamentos Jurídicos**. Artigo publicado em *Direito Tributário (estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa)*. Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003. V. II.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2004. 17ª edição.

_____. **Discricionariedade e Controle Jurisdicional**. São Paulo: Malheiros, 2003. 2ª edição, 6ª tiragem.

MORBIDELLI, Sidney. **Limites da Intervenção do Estado no Domínio Econômico**. *Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil*, n. 20, nov-dez/2002. p. 100.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Atuação do Estado no Domínio Econômico, A. GENESIS – Revista de Direito Administrativo Aplicado**. Curitiba (3), dez/1994.

NASCIMENTO, José Amado. **Verbetes “Orçamento Público”**. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. Vol. 56, p. 195.

NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. **Intervenção Estatal sobre o Domínio Econômico, Livre Iniciativa e Proporcionalidade (Céleres Considerações)**. *Revista de Direito Administrativo*. n. 224, abr-jun/2001. p. 285.

OLIVEIRA, Fernando A. Albino. **Limites e Modalidades da Intervenção do Estado no Domínio Econômico**. *Revista de Direito Público*. n. 37-38, p. 52.

_____. **Mais Algumas Notas sobre a Intervenção do Estado no Domínio Econômico**. *Revista de Direito Público*. n. 45-56, p. 223.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Contribuições Sociais, Desvio de Finalidade e a Dita Reforma da Previdência Social Brasileira**. Artigo publicado na RDDT-*Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 108, p. 123.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **Contribuições Especiais – Noções Gerais – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. Artigo publicado em *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 12, p. 50.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. Artigo publicado em *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética e Fortaleza: ICET; 2003.

_____. e FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Nova Contribuição de Inativos e Pensionistas, A**. Artigo publicado na RDDDT-Revista Dialética de Direito Tributário. n. 106, p. 34.

PETRY, Rodrigo C.. **Contribuições Especiais: Análise no Cenário Brasileiro**. Artigo publicado na RET-Revista de Estudos Tributários, n. 40, nov-dez/2004, p. 137.

_____. **Critério Finalístico no Controle de Constitucionalidade das Contribuições Especiais, O**. Artigo publicado na RDDDT-Revista Dialética de Direito Tributário, n. 112, p. 106.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico em face da Emenda Constitucional nº 33/2001, As**. Artigo publicado na RDDDT – Revista Dialética de Direito Tributário, n. 81, p. 74.

PONTES, Helenilson Cunha. **Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, O**. São Paulo: Dialética, 2000.

PORTO, Éderson Garin. **CIDE**. Artigo publicado na RET – Revista de Estudos Tributários, n. 34, nov-dez/2003, p. 146.

RAMALHO, Mariana Oiticica. **Contribuições de Intervenção sobre o Domínio Econômico**. Artigo publicado na RDT – Revista de Direito Tributário, n. 90, p. 217.

REIS, Ernesto José Pereira dos. **Natureza Jurídico-Tributária das Contribuições Sociais na Constituição Federal de 1988**. Artigo publicado na Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 37, p. 9.

REZENDE, Condorcet. **Considerações sobre o Crime de Excesso de Exação**. Artigo publicado em *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Coordenação Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003. Volume II, p. 1013.

SCAFF, Fernando Facury. **Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos de Segunda Dimensão**. Artigo publicado em “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias – Nova série n. 8. São Paulo: RT, 2002.

_____. **Contribuições Sociais e o Princípio da Afetação, As.** Artigo publicado em Revista Dialética de Direito Tributário. n. 98, p. 44.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa.** Artigo publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. p. 357.

_____. **Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico.** São Paulo: USP, 2002.

_____. **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** Artigo publicado em “Direito Tributário (estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa)”. Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SILVA, Floriano Corrêa Vaz da. **Intervenção do Estado no Domínio Econômico Através dos Órgãos de Administração Indireta, A.** Artigo publicado na Revista de Direito Público, n. 35-36, p. 161.

SILVEIRA, Geovana Faza da Silveira. **Contribuições Sociais no Contexto do Estado Democrático de Direito e o Problema da Desvinculação do Produto Arrecadado, As.** Artigo publicado na RDDT-Revista Dialética de Direito Tributário, n. 105, p. 34.

SOUZA, Fátima Fernandes R. de e PAVAN, Cláudia Fonseca Morato. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.** Artigo publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002 (Pesquisas tributárias. Nova série; 8). p. 107.

SOUZA, Hamilton Dias e FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.** Artigo publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002 (Pesquisas tributárias. Nova série; 8).

SOUZA, Ricardo Conceição. **Perfil Constitucional das Contribuições sobre o Domínio Econômico.** Artigo publicado em Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Contrato e a Interferência Estatal no Domínio Econômico, O.** Artigo publicado na RJTAMG – Revista Jurídica do Tribunal de Alçada de Minas Gerais. n. 43, p. 31.

_____. **Intervenção no Domínio Econômico e Responsabilidade Civil do Estado.** Seleções Jurídicas ADV – maio/1988. p. 14.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral).** Madrid: Marcial Pons, 2002. Trad. Pedro M. Herrera Molina.

TRIGO, Régis Palotta. **Contribuições Sociais Instituídas pela EC nº 110/01 Analisadas sob o Enfoque da Finalidade, Eficácia Temporal (Anterioridade e Irretroatividade), Extrafiscalidade e Bases de Cálculo, As.** Artigo publicado na RDDT-Revista Dialética de Direito Tributário, n. 76, p. 66.