

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

FLÁVIA BESEN

**O DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO
DOMÍNIO ECONÔMICO**

FLORIANÓPOLIS

2013

FLÁVIA BESEN

**O DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO
DOMÍNIO ECONÔMICO**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

FLORIANÓPOLIS


2013

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

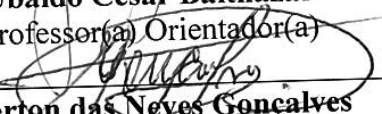
TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia intitulada "**O desvio de finalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico**", elaborada pelo (a) acadêmico(a) **Flávia Besen**, defendida em **03/12/2013** e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,5 (noventa e cinco), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no artigo 9. da Portaria n. 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

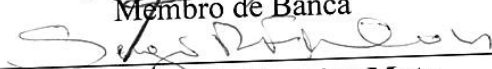
Florianópolis, 3 de Dezembro de 2013



Ubaldo Cesar Balthazar
Professor(a) Orientador(a)



Everton das Neves Gonçalves
Membro de Banca



Sérgio Ricardo Ferreira Mota
Membro de Banca

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço à minha família. Em especial, aos meus pais, Nivaldo e Célia, por fazerem dos meus sonhos e os dos meus irmãos os seus, bem como pelo apoio, pelo carinho e pelos valores, que permitiram que eu me desenvolvesse não só como estudante, mas como pessoa. Sem vocês eu não seria nada. Aos meus irmãos, Fabiana e Fabricio, companheiros de todas as horas. E à minha tia Luzia, por ter despertado o meu interesse pelo Direito Tributário antes mesmo de entrar na Universidade.

A todos os meus amigos, em especial ao Bruno, Elise, Guilherme, Ingrid, Jéssica, Luana, Lucas e Nayara, colegas de faculdade, mas que, sem dúvida, viraram amigos para a vida inteira, pelo companheirismo ao longo do curso e por todos os momentos de alegria, que fazem parte de várias das melhores memórias desta vida.

À Dra. Ana e à Dra. Rosa, Procuradoras da Fazenda Nacional, por me proporcionarem o contato com a parte prática do Direito Tributário. Ao pessoal do Gabinete GSS do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, por todos os momentos de aprendizado e descontração passados ao longo deste ano de estágio.

A todos os professores do curso de Direito, os quais contribuíram para a minha formação acadêmica e profissional. E, em especial, ao meu orientador, o Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, por todo o auxílio e por todos os apontamentos imprescindíveis à conclusão deste trabalho.

A aprovação da presente monografia não significará o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora e da Universidade Federal de Santa Catarina à ideologia que a fundamenta ou nela é exposta.

RESUMO

A presente monografia tem como objeto analisar a questão referente ao desvio de finalidade nas contribuições de intervenção no domínio econômico. Este tributo se diferencia das demais espécies tributárias por possuir como principal característica a presença de uma finalidade específica, ou seja, objetiva arrecadar recursos para que o Estado possa custear a intervenção em determinado setor econômico. A autorização constitucional para instituir as contribuições interventivas não se refere a fatos geradores, mas é qualificada por uma finalidade específica. Em razão disso e da ausência de normas gerais para disciplinar a matéria e estabelecer as regras limites de imposição tributária, o tema das contribuições de intervenção no domínio econômico é marcado por pontos controvertidos, como o desvio de finalidade e suas consequências jurídicas. Com o escopo de contribuir com este debate, analisar-se-á as contribuições interventivas a luz da técnica de validação finalística, a qual entende que finalidade específica prevista na Constituição é requisito essencial na caracterização não apenas do fato gerador da contribuição interventiva, mas também da legitimação desta espécie tributária. A referida técnica também prega que a análise da validade deve ser feita de forma prospectiva, não se exaurindo no momento da edição da norma impositiva ou da ocorrência do fato gerador, uma vez que é preciso verificar se os fins foram atingidos conforme os meios prescritos. Assim, em um primeiro momento, será analisada a intervenção estatal no domínio econômico, destacando as suas formas e modalidades adotadas pela Constituição. Em seguida, estudar-se-á o papel da tributação na intervenção no domínio econômico, dando ênfase as contribuições interventivas como exações com fins extrafiscais. Posteriormente, será examinado o surgimento e a evolução das contribuições no Sistema Tributário Nacional, a sua natureza jurídica e as suas principais características, destacando a importância da finalidade para a sua instituição, no intuito de demonstrar que a existência deste elemento é a condição essencial para a sua implementação no cenário jurídico. Por fim, buscar-se-á analisar a técnica de validação finalística e seus desdobramentos no processo de positivação das normas, bem como as consequências do desvio de finalidade nos planos normativos e fático. Não se pretende, contudo, com a presente pesquisa, esgotar o tema proposto, mas sim salientar os pontos problemáticos, demonstrando que o artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional não é aplicado a tais exações, uma vez que o controle de validade das contribuições interventivas não se esgota com a sua válida instituição, mas sim com a efetiva destinação do produto da arrecadação no custeio da atividade interventiva em determinado setor do domínio econômico.

Palavras chave: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Finalidade. Destinação. Desvio de Finalidade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 A INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	11
1.1 A intervenção estatal no domínio econômico	11
1.2 Histórico da intervenção estatal nas Constituições.....	14
1.3 Modalidades e formas de intervenção.....	18
1.4 A tributação como forma de intervenção no domínio econômico	20
1.5 A natureza jurídica das contribuições	24
2 AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO..	33
2.1 A validade finalística das contribuições de intervenção no domínio econômico	33
2.2 A Destinação da arrecadação e o finalismo	38
2.3 Outras características essenciais das contribuições de intervenção no domínio econômico	42
2.3.1 Possibilidade de instituição somente pela União	43
2.3.2 Existência de um campo em que caiba intervenção	44
2.3.3 A intervenção e os contribuintes devem estar circunscritos a um setor	46
2.3.4 Definição por Lei Complementar	47
2.3.5 A temporalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico	50
2.3.6 A proporcionalidade e a razoabilidade	51
2.3.7 Impossibilidade de criação de mais de uma contribuição de intervenção no domínio econômico para a mesma finalidade.....	53
2.3.8 Impossibilidade de versarem sobre fatos jurídicos de competência de outros entes federados.....	54
2.4 A regra-matriz de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico	56
3.1 O desvio de finalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico	64
3.2 As diversas formas de desvio de finalidade	69
3.2.1 Contribuição voltada para o atendimento de finalidade não prevista constitucionalmente	70
3.2.2 Desvio em âmbito normativo.....	71
3.2.3 Desvio administrativo	75
3.2.4 Desvinculação de recursos da União	76
3.3 Controle da validade finalística das contribuições	78

3.3.1 O controle exercido pelo Tribunal de Contas da União.....	80
CONCLUSÃO.....	85
REFERÊNCIAS.....	89

INTRODUÇÃO

A presente monografia tem por objeto o estudo do desvio de finalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico. Seu objetivo geral é, a partir da análise da estrutura das contribuições de intervenção no domínio econômico, verificar se o desvio de finalidade invalida tal exação.

O tema das contribuições de intervenção no domínio econômico apresenta uma grande variedade de aspectos e, por mais que a comunidade jurídica tenha se esforçado em produzir textos sobre o assunto, ainda é insuficiente o conjunto de critérios existentes para controlar não apenas a criação, mas também o funcionamento e a permanência das contribuições de intervenção no domínio econômico. Esta dificuldade se deve ao fato de que a autorização constitucional para instituir as contribuições interventivas não se refere a fatos geradores, mas é qualificada por uma finalidade específica. Além disso, deve-se também levar em consideração a ausência de normas gerais para disciplinar a matéria e estabelecer as regras limites de imposição tributária.

Em face dessas dificuldades, buscar-se-á analisar as contribuições interventivas à luz da técnica de validação finalística, a qual entende que finalidade específica prevista na Constituição é requisito essencial na caracterização não apenas do fato gerador da contribuição interventiva, mas também da legitimação desta espécie tributária.

Com base na teoria supramencionada, analisar-se-á se o desvio de finalidade invalida as contribuições de intervenção no domínio econômico. Tal tema tem suscitado diversas controvérsias, por envolver não apenas questões ligadas ao direito tributário, mas também aspectos ligados à atuação do Estado na ordem econômica, bem como direito orçamentário.

A metodologia a ser empregada consiste no método de abordagem dedutivo. Através da pesquisa, da leitura e do fichamento de material bibliográfico, serão analisadas premissas do problema proposto, com o propósito de se chegar a uma resposta para o problema, ou seja, a partir da análise da estrutura das contribuições de intervenção no domínio econômico será verificado se o desvio de finalidade invalida, ou não, as contribuições de intervenção no domínio econômico.

Para alcançar tal desiderato, será analisada, no primeiro capítulo, a intervenção do Estado no domínio econômico, dando ênfase a sua evolução ao longo das Constituições brasileiras, bem como as modalidades e formas de intervenção presentes na Constituição de 1988. A partir disso, examinar-se-á a tributação como forma de intervenção no domínio econômico, destacando a subespécie tributária que tem por finalidade específica intervir em determinado setor do domínio econômico, qual seja, a contribuição de intervenção no domínio econômico. Por fim, estudar-se-á a natureza jurídica desta exação.

O segundo capítulo será dedicado ao estudo da finalidade e do destino como regras de competência das contribuições interventivas, partindo da premissa de que estas exações são validadas pela técnica finalística. Em seguida, serão analisadas outras características dessas contribuições, que devem levar em consideração a finalidade e o destino desta exação. Tendo em vista as regras de competência e as principais características das contribuições de intervenção no domínio econômico, analisar-se-á a sua regra-matriz de incidência tributária.

Por último, após a explanação da base teórica necessária, será analisado o problema proposto: se o desvio de finalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico, seja no plano normativo, seja no plano fático, invalida esta exação. Para tanto, analisar-se-ão as formas de desvio de finalidade das contribuições interventivas e suas consequências jurídicas, bem como as formas de controle, destacando-se o papel do Tribunal de Contas da União.

1 A INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O presente capítulo tem como objetivo analisar a intervenção estatal no domínio econômico. Para tanto, examinar-se-á, primeiramente, as relações entre Estado e Economia, dando ênfase às doutrinas do liberalismo e do intervencionismo. Em um segundo momento, será analisada a intervenção do Estado na Economia ao longo das Constituições e, em seguida, as modalidades e formas de intervenção presentes na Constituição de 1988. Posteriormente, analisar-se-á a tributação como forma de intervenção no domínio econômico, seja por meio da tributação extrafiscal, seja através de uma subespécie tributária que tem por finalidade específica intervir em determinado setor do domínio econômico, qual seja, a contribuição de intervenção no domínio econômico. Por fim, estudar-se-á a natureza jurídica desta exação.

1.1 A intervenção estatal no domínio econômico

O Direito é um instrumento de organização social, que compreende um sistema de normas que regula a preservação das condições de existência do homem em sociedade, com o objetivo de assegurá-la. A atividade econômica, por sua vez, existe junto com a sociedade, vez que toda sociedade produz seus bens necessários para a continuação da mesma.

Na ideia clássica de atividade econômica, o direito econômico não existe. Não há uma ingerência do Estado na atividade de busca. O Direito não tinha outra função a não ser proteger a atividade do livre-mercado.

Destarte, a disciplina jurídica da atividade econômica, tal como é conhecida ao penetrar o âmbito dos estudos do Direito Econômico, tem suas raízes na ação que o Estado, após o momento liberal, passa a desenvolver sobre o processo econômico (GRAU, 1981)

O liberalismo, segundo Eros Grau (1981), se trata de um movimento de reação ao corporativismo, ensejado por conjunturas de ordem econômica. O aparecimento das relações comerciais e de novos fatores de produção, oriundos do mercantilismo e da

ascensão da classe burguesa, colocaram em cheque a postura conservadora do corporativismo, a qual entendia que a capacidade de produzir constituía privilégio social.

Diante disso, surgiu o liberalismo econômico, uma doutrina econômica a serviço dos interesses da burguesia. Esta doutrina privilegia o indivíduo e a sua liberdade, assim como limita os poderes do Estado em relação às liberdades individuais.

O Estado liberal é caracterizado pelo império da liberdade individual nas relações jurídicas (liberdade contratual – *pacta sunt servanda*), assim como pela não intervenção do Estado na economia, tendo seu auge no Século XIX.

Nesse modelo econômico, o Estado deixava a condução dos negócios jurídicos ao livre-arbítrio das partes interessadas, que exerciam seus direitos individuais de forma irrestrita, garantindo apenas a segurança pública interna, bem como a manutenção da ordem externa (FIGUEIREDO, 2006). O Estado liberal, portanto, possui uma postura abstencionista, pois atua de forma neutra e imparcial no tocante à atividade econômica.

Resumidamente, pode-se afirmar que, conforme os ensinamentos de Leonardo Vizeu Figueiredo (2006), o Estado Liberal se assenta nos postulados da livre-iniciativa, da liberdade contratual e da liberdade de mercado. A livre-iniciativa consiste no direito de qualquer cidadão exercer atividade econômica livre de qualquer restrição. Já a liberdade contratual cinge-se ao dever do Poder Público de garantir o cumprimento das cláusulas pactuadas, com o escopo de manter a estabilidade e a segurança nas relações jurídicas contratuais. Por fim, a liberdade de mercado é a sujeição do sistema econômico à auto-organização da economia, não sofrendo qualquer interferência estatal, já que ao governo compete apenas a manutenção da ordem interna e a defesa externa das fronteiras.

Entretanto, o exercício irrestrito dos direitos e liberdades individuais gerou consequências graves para a sociedade. No campo interno, o exercício ilimitado dos direitos e liberdades individuais ocasionou a concentração dos meios de produção e da riqueza nas mãos de poucos, marginalizando as classes menos favorecidas, causando as lutas de classes e injustiças sociais. No campo externo, tal exercício ilimitado aguçou as disputas por mercados econômicos, culminando nas duas grandes Guerras Mundiais. Nesse sentido, Eros Grau afirma:

O Liberalismo, como regime econômico, estava predestinado a fracassar. Além das crises - ciclicamente afetavam o comportamento da economia - o conflito armado entre capital e trabalho e o comprometimento do próprio ideal de mercado livre tornaram-no caroável. A oposição entre a burguesia empresarial, de um lado, e a força de trabalho organizada, de outro - nutrida no

exacerbamento das distâncias e desigualdades sociais, em detrimento da segunda - passava a exigir sensível correção no regime, para que não se colocasse sob riscos maiores o sistema de produção capitalista. De outra parte, o florescimento do chamado capitalismo financeiro e a ação avassaladora dos monopólios comprometiam a subsistência do regime: retomando a oposição entre despotismo e anarquismo e entendido o liberalismo econômico como mera manifestação de caráter anárquico, teremos que o surgimento dos monopólios o compromete precisamente na medida em que expressa manifestações de natureza despótica nos mercados; aqui também a liberdade indiscriminada, de indústria e comércio, deu causa ao aparecimento de situações de totalitarismo econômico (1981, p. 16).

A concentração de riquezas e dos fatores de produção na mãos de poucos, por sua vez, ocasionou práticas abusivas que limitaram e restringiram a livre-concorrência necessária à manutenção saudável dos mercados. Destaca-se, neste diapasão, o aparecimento das primeiras leis de intervenção no mercado, como a Lei Sherman Antitruste de 1890, que visava garantir a concorrência entre as empresas nos Estados Unidos.

Nesse contexto, a marginalização das classes menos favorecidas levou ao surgimento dos direitos de 2ª geração, ou seja, de cunho social, como os direitos do trabalhador e o direito à seguridade social.

O Estado, em face das consequências nefastas do liberalismo, foi forçado a abandonar a sua postura impassível, para corrigir as distorções que atingiram o regime. Os conflitos sociais do Século XIX somado aos grandes conflitos mundiais deram origem ao Estado intervencionista e ao nascimento das primeiras normas de caráter jurídico-econômico. Nesse modelo econômico, as vontades individuais são mitigadas pelo direcionamento estatal, com o escopo de concretizar interesses coletivos e transindividuais (FIGUEIREDO, 2006).

Com efeito, a evolução das relações de produção e a necessidade de propiciar melhores condições aos trabalhadores, assim como a liberdade indiscriminada da indústria e do comércio e a falácia da “harmonia natural dos interesses” do modelo liberal, fizeram surgir mecanismos de condicionamento da iniciativa privada. Nesse sentido, Eros Grau leciona que:

Abandonando a postura da passividade diante do desenrolar do processo econômico, que a ideologia do liberalismo econômico prescrevia, passa o Estado, modernamente, a atuar de modo marcante no campo econômico. Aos ideais sociais de ordem, segurança e paz agregam-se os de justiça social e desenvolvimento. A mão invisível smithiana é então substituída pela mão visível do Estado, confortadora do envolver do processo econômico. Justificada, jurídica e ideologicamente, no mundo capitalista, a ação do Estado no e sobre o processo

econômico, o Direito desempenha um papel de extrema importância enquanto mecanismo de integração em todos os setores do econômico: deixa de ser um mero instrumento de harmonização de interesses e passa a cumprir a função de ferramenta para a obtenção de determinados fins; no campo específico da ordem econômica, para a realização de justiça social e desenvolvimento (1981, p. 58).

Portanto, o setor econômico, até então próprio dos particulares, começou a sofrer influências do Estado que ingressava excepcionalmente neste ramo para garantir o bem-estar coletivo, efetuando a intervenção estatal.

Nesse diapasão, vale ressaltar que a adesão ao intervencionismo estatal não operou a substituição do capitalismo pelo socialismo. Muito pelo contrário, o mercado subsiste como meio de coordenação do processo econômico, pautado nos postulados capitalista da propriedade privada dos bens de produção e da livre iniciativa, mas sob a interferência estatal (GRAU, 1981).

O modelo intervencionista, portanto, tem como grande desafio a tentativa de conciliar a livre iniciativa e a livre concorrência com a possibilidade de interferência dos entes públicos em esferas antes pertencentes à iniciativa privada. Em face disso surgiu para o Estado a função de implementação de direitos coletivos, que devem analisar os valores de liberdade e de igualdade a partir do caso concreto.

1.2 Histórico da intervenção estatal nas Constituições

Apesar do intervencionismo estatal ter ganhado força somente após o término da Segunda Grande Guerra, a Constituição Mexicana de 1917 e a Constituição de Weimar de 1919 já possuíam normas de intervenção estatal no domínio econômico. Antes disso, não existiam normas de conteúdo econômico nas Constituições, apenas de caráter político.

A primeira Constituição brasileira a trazer disposições sobre a organização da economia foi a Constituição de 1934, influenciada pela Constituição de Weimar. Esta Constituição dispôs sobre a intervenção do Estado no domínio econômico de forma efetiva, dedicando um título à Ordem Econômica e Social (artigos 115 a 143). O artigo 115 da referida Constituição enunciou que “a ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça e das necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a

todos existência digna. Dentro desses limites é garantida a liberdade econômica” (BOITEUX, 2001).

Diante disso, percebe-se o nítido caráter intervencionista do Estado na ordem econômica. Destarte, para tornar efetiva tal intervenção, o artigo 116 autorizava o Estado, motivado pelo interesse público, a monopolizar determinada indústria ou atividade econômica, garantida as indenizações devidas. O artigo 117, por sua vez, previa a nacionalização de determinados setores, principalmente dos bancos de depósitos e empresas de seguros, assegurando somente as sociedades brasileiras o exercício de tais atividades.

A Constituição de 1937 foi marcada pelo corporativismo, inspirada na “Carta Del Lavoro” da Itália, onde vigorava o sistema facista. Embora muitos de seus dispositivos não tivessem sido sequer aplicados, ela delineou uma estrutura corporativa do Estado, instituindo o Conselho de Economia Nacional com representação paritária de patrões e empregados (artigo 57), que teria a função de promover a organização corporativa da economia nacional (artigo 61) (BOITEUX, 2001).

Deveras, a Constituição de 1937 intensificou a intervenção do Estado na Economia, possibilitando a ingerência estatal de forma mediata e imediata, conforme determinou o seu artigo 135:

Art. 135 – Na iniciativa individual, no poder de criação, de organização e de invenção do indivíduo, exercido nos limites do bem público, funda-se a riqueza e a prosperidade nacional. A intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores de produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado. A intervenção no domínio econômico poderá ser mediata e imediata, revestindo a forma de controle, do estímulo ou da gestão direta.

A ordem econômica e social da Constituição de 1946, prevista no Título V, estava pautada nos ditames da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa e a valorização do trabalho humano (artigo 145). O artigo 146 previa a possibilidade do Estado monopolizar determinada indústria ou atividade por meio de lei especial. Entretanto, instituiu que a intervenção devia ter por base o interesse público e por limite os direitos fundamentais.

A Constituição de 1967, com as alterações da Emenda Constitucional nº 1/69, não mudou significativamente no que tange à ordem econômica de 1946. Entretanto, permitiu a

intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade por meio de lei da União - sem o adjetivo “especial” presente na Constituição de 1946, por motivos de segurança nacional, ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficiência no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais (artigo 157, § 8º), assim como estabeleceu a possibilidade de instituição de contribuições destinadas ao custeio da referida intervenção (artigo 157, § 8º).

Além disso, a Constituição de 1967 também atribuiu às empresas privadas a competência para organizar e explorar as atividades econômicas, cabendo ao Estado, em caráter suplementar à iniciativa privada, organizar e explorar diretamente a atividade econômica (artigo 163).

A ordem constitucional erguida pela Constituição de 1988 – marco jurídico da transição para a democracia e da institucionalização dos direitos humanos no Brasil - constituiu o Estado Democrático de Direito, estabelecendo em seu art. 1º, princípios fundamentais, entre os quais destaca-se os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

O Estado Democrático de Direito, portanto, é uma forma de organização política na qual, além de haver a prévia regulamentação legal, as funções estatais estão submetidas à vontade democrática livremente manifestada.

Nesse contexto, Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2009) observa que a intervenção no domínio econômico deve ser analisada considerando a passagem de um Estado de Direito para um Estado Democrático de Direito, que busca conciliar Estado Direito com um Estado Social, cuja nota característica é o assecuramento de direitos econômicos e sociais e dos poderes ao ente público para interferir na ordem econômica, buscando atingir os objetivos previstos no artigo 3º da Constituição de 1988. Portanto, esse Estado Democrático, de um lado, preserva a liberdade econômica e, de outro, impõe ao Estado a alcance de determinados objetivos.

Ressalta-se que a Ordem Econômica e Financeira da Constituição está regulada em seus artigos 170 a 192. Os princípios constitucionais da ordem econômica, por sua vez, estão expressos no art. 170, que dispõe que 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 princípios da soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do

consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país.

Ao analisar os princípios, fundamentos e valores adotados pela Carta Constitucional, produto dos conflitos de interesses presentes na sua elaboração, percebe-se, à primeira vista, uma aparente contradição entre os preceitos orientadores da ordem econômica, mas, na verdade, tais preceitos objetivam conciliar interesses econômicos, próprios do sistema capitalista, com interesses sociais.

Trata-se, resumidamente, de uma tentativa de equilibrar o modelo liberal e o modelo intervencionista, que ao mesmo tempo resguarda preceitos liberais e ampara a atuação normativa e reguladora do Estado.

Nesse sentido, José Afonso da Silva (2009) acentua que a Constituição, ao declarar que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na iniciativa privada, consagra uma economia de mercado de natureza capitalista, já que tem como base a iniciativa privada. Mas, concomitantemente, dá primazia a valorização do trabalho humano sobre todos os demais valores da economia de mercado, a fim de orientar a intervenção estatal e assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.

Destaca-se, nesse diapasão, que a ordem econômica, fundamentada na valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, também deverá obedecer aos princípios constantes nos incisos do art. 170 da Carta Magna. Tais princípios são núcleos condensadores de diretrizes relacionados à apropriação privada dos meios de produção e a livre iniciativa que embasam a ordem capitalista de nossa economia.

Da análise histórica da intervenção estatal nas Constituições brasileiras, retira-se que o Estado tem variado a intensidade de sua interferência na Economia. Enquanto algumas Constituições foram fortemente marcadas pelo intervencionismo estatal (Constituição de 1937), outras possuíam cunho mais liberal.

A Constituição de 1988, nesse ínterim, possui uma posição mais moderada. Ao mesmo tempo em que destina áreas à atuação exclusiva da iniciativa privada, reserva setores cujos serviços teriam que ser prestados pelo Estado (serviços públicos).

Diante disso, cabe lembrar que quando o Estado presta serviços públicos, ou regula a sua prestação, não pratica ato de intervenção, uma vez que está atuando em área de sua

própria titularidade. Por este motivo, está sujeito a um regime jurídico diverso do aplicável às empresas privadas. Segundo Eros Grau, o vocábulo intervenção expressa, em sua conotação mais vigorosa, atuação em área de outrem, que originariamente não lhe foi cometida. Nas suas próprias palavras:

Intervenção indica, em sentido forte (isto é, na sua conotação mais vigorosa), no caso, atuação estatal em área de titularidade do setor privado; atuação estatal, simplesmente, ação do Estado tanto na área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado. Em outros termos, teremos que intervenção conota atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito; atuação estatal, ação do estado no campo da atividade econômica em sentido amplo (2010, p. 94).

Deste modo, a intervenção ocorre quando o Estado atua no campo da atividade econômica em sentido estrito, conferida à exploração de particulares. A livre exploração da atividade econômica é assegurada, exclusivamente, a empresa privada, conforme os ditames do artigo 170 da Constituição Federal. A iniciativa privada, portanto, é regra, enquanto a iniciativa estatal é exceção.

Com efeito, nos casos em que o Estado explora serviços públicos por empresas estatais, não há intervenção estatal, pois o Estado está atuando em área de sua titularidade, de modo que não se aplica o regime jurídico privado, mas a criação de empresas estatais depende de lei específica, nos termos do artigo 37, inciso XIX.

1.3 Modalidades e formas de intervenção

Conforme visto, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que a atividade econômica é exercida, preferencialmente, pelos particulares, haja vista que só será permitida a exploração direta de atividade econômica pelo Estado quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme prevê o artigo 173 da referida Constituição.

Com efeito, a intervenção do Estado na economia pode ser direta ou indireta.

Na intervenção estatal direta, o Estado assume a característica de Estado-empresário, atuando por meio de suas empresas. Ou seja: o Estado passa a desempenhar atividade até então de caráter privado, atuando sob o regime concorrencial ou monopolista.

No regime concorrencial, o Estado apenas poderá participar da atividade econômica de forma extraordinária, nas condições determinadas pelo artigo 173, ou seja, “quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definido em lei”. Segundo José Afonso da Silva (2009), esta hipótese não se trata de participação suplementar ou subsidiária da iniciativa privada, de modo que se ocorrerem aquelas exigências previstas no artigo 173, será legítima a participação estatal direta na atividade econômica, independentemente de cogitar-se de preferência ou de suficiência da iniciativa privada.

Nesse contexto, cumpre ressaltar que quando o Estado atua como agente econômico, em área de titularidade do setor privado, deve se sujeitar ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, nos moldes do artigo 173, § 1º, inciso II.

Outra forma de atuação direta do Estado no campo da atividade econômica em sentido estrito está prevista no artigo 177 do Texto Constitucional. Cuida-se de atuação em regime de monopólio, uma forma de intervenção direta por absorção.

Monopólio é a prestação de determinada atividade ou fornecimento de determinado de forma exclusiva. Segundo Diógenes Gasparini, monopólio é “supressão de uma atividade do regime de livre iniciativa, imposta pelo Estado, em benefício do interesse coletivo” (2006, p. 754).

Os monopólios privados, quando resultantes do abuso do poder, são proibidos, conforme o artigo 173, § 4º, da Constituição Federal.

O artigo 177 da Constituição Federal prevê como monopólio da União a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores; o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem; a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados.

Por ser uma exceção ao regime de livre concorrência estabelecido pelo artigo 173 da Constituição Federal, as hipóteses de monopólio da União são taxativas.

No que tange à intervenção indireta do Estado, isto é, sobre o domínio econômico, a Constituição permite que o Estado atue como agente normativo e regulador, exercendo as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este apenas indicativo para o setor privado e determinante para o poder público. Nesta posição, o Estado poderá intervir por direção ou por indução (GRAU, 2010).

A intervenção indireta por direção ocorre quando o Estado exerce pressão sobre a economia, fixando mecanismos e normas de comportamento de observância obrigatória para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito. Já a intervenção por indução ocorre quando o Estado manuseia os instrumentos de intervenção de acordo com as leis que regem o funcionamento dos mercados, com o escopo de estimular ou desestimular determinadas atividades e comportamentos (GRAU, 2010).

Diante disso, Eros Grau (2010) afirma que a modalidade de intervenção por direção possui comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de determinados comportamentos a serem compulsoriamente cumpridos pelos agentes econômicos. As normas de intervenção por indução, por sua vez, são dispositivas, não possuindo a mesma carga de cogência das normas de intervenção por direção, mas beneficiam os agentes que participarem da atividade patrocinada pelo Estado. Trata-se a referida hipótese de uma maneira positiva de indução, ou seja, o Estado concede benefícios para quem aderir ao comportamento por ele estimulado.

A intervenção por indução também pode se dar por meio negativo, quando o Estado cria barreiras para desestimular determinados comportamentos.

Percebe-se, portanto, que cabe ao Estado um papel de fiscalização e regulamentação, objetivando principalmente coibir práticas abusivas por parte dos agentes econômicos, e de indução, quando pretende indicar comportamentos desejáveis ou indesejáveis.

1.4 A tributação como forma de intervenção no domínio econômico

A intervenção do Estado na atividade econômica, conforme visto, não é a regra, mas exceção, uma vez que o Estado apenas irá atuar nesse terreno quando os princípios da atividade econômica não estiverem sendo respeitados.

A atuação do Estado no domínio econômico, conforme dispõe Eros Grau (2010), configura instituto fundamental da economia de mercado, tendo extrema relevância por conformar as relações contratuais e o exercício da atividade econômica de acordo com os parâmetros delineados pela Constituição.

Portanto, a intervenção do Estado no domínio econômico tem como motor a correção de externalidades negativas ocasionadas pelas relações econômicas da iniciativa privada ou o incentivo de externalidades positivas.

O Estado só pode atuar de modo direto na ordem econômica nas hipóteses previstas no artigo 173 da Constituição de 1988 (de segurança pública ou relevante interesse coletivo) e nos casos de monopólio de determinadas atividades econômicas consideradas pela Constituição de relevante interesse público.

A atuação indireta do Estado na Economia, por sua vez, pode ocorrer de diversas maneiras. Uma delas é a intervenção por indução, isto é, o estímulo ou o desestímulo ao exercício de determinados atos ou atividades no domínio econômico.

Deveras, uma das formas mais utilizadas de intervenção do Estado na ordem econômica é o emprego da atividade tributária. A tributação é, sem sombra de dúvida, causa natural de intervenção do Poder Público no domínio econômico, pois a mera instituição ou majoração de um tributo ocasiona ônus aos particulares que refletem em todo o processo de produção de bens ou prestação de serviços.

A tributação, segundo Hugo de Brito Machado, é o instrumento de que se vale a economia capitalista para poder sobreviver. Sem o exercício da atividade tributária, o Estado não poderia realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo, nas suas palavras, “é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia” (2009, p.26).

É inarredável que o objetivo do tributo sempre foi arrecadar recursos financeiros para a manutenção do aparato estatal. No mundo moderno, contudo, o tributo passa a ser utilizado como meio de intervenção do Estado na economia, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando a prática de determinados comportamentos e atividades e produzindo os mais diversos efeitos na economia (MACHADO, 2009).

Com efeito, a par da arrecadação de tributos com o escopo de abastecer os cofres públicos para o atendimento das finalidades do Estado, exsurge a tributação extrafiscal,

com o objetivo de estimular ou desestimular determinados comportamentos econômicos. Nesse sentido, Marcus de Freitas Gouvêa ensina que:

[...] O Estado tributa com vistas a auferir receitas, e assim a supremacia do interesse público consubstancia o princípio da fiscalidade; quando se apreciam objetivos outros, que se afastam da pura arrecadação, apresenta-se a extrafiscalidade. Eis a extrafiscalidade como princípio, decorrente da supremacia do interesse público, que fundamenta, juridicamente, a tributação com fins diversos do puramente arrecadatório (2006, p. 43).

No mesmo sentido, Mizabel Derzi leciona:

Costuma-se denominar extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados ao seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios ou incentivos fiscais. A Constituição expressamente os admite para promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país (art. 152, I), determina ainda que o imposto da propriedade rural, assim, como autoriza a progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, para assegurar a função social da propriedade (2004, p. 233-234).

Assim, o poder de tributar pode ser usado para incentivar a prática de determinados atos, o que ocorre com a adoção de incentivos fiscais, assim como para inibi-los, por meio de uma tributação mais onerosa sobre determinadas atividades econômicas.

Portanto, os tributos, quanto à finalidade, podem ser classificados em fiscais e extrafiscais. Nesse diapasão, Luciano Amaro afirma que tal distinção reside no objetivo visado pela lei de incidência:

Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos à entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias (2012, p.110).

Deste modo, a extrafiscalidade constitui o mecanismo pelo qual o Estado intervém na economia, a fim de corrigir situações anômalas, buscando atingir objetivos que prevalecem sobre os fins arrecadatórios de recursos financeiros (SABBAG, 2012).

Nesse desiderato, observa-se que a tributação extrafiscal é um instrumento adotado

pelo Poder Público para intervir no domínio econômico por meio do incentivo, nos termos do artigo 174 da Constituição de 1988. Aliás, o exemplo utilizado por Eros Grau ao explicar a intervenção por indução é exatamente a oneração por imposto elevado de determinado comportamento, como, por exemplo, a importação de certos bens (GRAU, 2010).

Há tributos que têm nítido objetivo de interferir na economia, possuindo necessariamente caráter extrafiscal. É o caso da contribuição de intervenção no domínio econômico, prevista no artigo 149 da Constituição de 1988. Nesse sentido, ensina Hugo de Brito Machado que:

As contribuições de intervenção no domínio econômico caracterizam-se pela finalidade interventiva. A própria contribuição, em si mesma, há de ser um instrumento de intervenção, vale dizer, há de ter função tipicamente extrafiscal, função de intervenção no domínio econômico, e os recursos com a mesma arrecadados devem ser destinados especificamente ao financiamento da atividade interventiva (2009, p. 65).

Assim, o traço característico das contribuições de intervenção no domínio econômico é a sua finalidade específica: intervenção no domínio econômico. A União somente poderá instituir contribuição de intervenção no domínio econômico se buscar a própria finalidade de intervir no domínio econômico.

O critério para a sua instituição é finalístico. Existente a causa que autorize a intervenção através de contribuição, esta contribuição é instituída com finalidade de financiar esta intervenção. Portanto, o valor arrecadado, conforme veremos ao longo deste trabalho, deve ser utilizado para o financiamento da referida intervenção. Se os recursos arrecadados forem utilizados para custear despesas gerais do Estado, estaríamos diante de um imposto.

Segundo Douglas Yamashita (2001), as contribuições interventivas podem estimular um setor incapaz de desenvolver-se no regime de competição e liberdade de iniciativa através do financiamento de um fundo vinculado ao fomento do setor sob intervenção, assim como pelo desestímulo de determinadas práticas consideradas abusivas, nocivas ou indesejáveis.

Diante do exposto, conclui-se que a tributação, por si só, já ocasiona impactos na economia. Entretanto, existem tributos que buscam intervir sobre o domínio econômico, a fim de corrigir situações anômalas, buscando atingir objetivos que prevalecem sobre os fins meramente arrecadatórios. Dentre esses tributos, se destaca a contribuição de

intervenção no domínio econômico, que busca, por excelência, interferir na atividade estatal, objetivando a correção das distorções do mercado, bem como concretizar objetivos previstos na Carta Magna.

Constatado, portanto, que as contribuições de intervenção no domínio econômico possuem como finalidade específica a intervenção sobre o domínio econômico, faz-se necessário analisar a sua natureza jurídica.

1.5 A natureza jurídica das contribuições

A Emenda Constitucional nº 18/65, que é considerada como a primeira menção expressa a um Sistema Tributário Nacional, não se referia as contribuições. O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) promulgado em 1966, que sistematizou o Direito Tributário e ganhou status de lei complementar com a Constituição de 1967, pelo princípio da recepção, dispôs que apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria eram tributos (artigo 5º).

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 27/66 introduziu o artigo 217 ao CTN, o qual estabeleceu que as suas disposições não excluía a incidência e exigibilidade das contribuições arroladas em outros dispositivos ao longo do Texto Constitucional.

A redação original da Constituição de 1967 também dispôs que o Sistema Tributário Nacional era composto tão somente pelos impostos, taxas e contribuições de melhoria. Nada estabeleceu sobre as contribuições no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional. Havia apenas previsão concernente ao custeio da Previdência Social, entre os direitos resguardados aos trabalhadores, assim como previsão acerca de delegação para cobrança de contribuição destinada às categorias profissionais no artigo 159.

Com a Emenda Constitucional nº 1/1969, as contribuições ganharam novo tratamento, sendo posicionadas dentro do Capítulo V – Do Sistema Tributário Nacional. Instituiu-se a competência da União para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse da previdência social e do interesse de categorias profissionais, conforme disposto no art. 21, § 2º, I, da Constituição de 1967, alterada pela Emenda Constitucional nº 01/1969.

Entretanto, com a Emenda Constitucional nº 8/77, houve o aditamento do inciso X ao artigo 43, que tratava da competência legislativa da União, passando a constar a competência legislativa para dispor sobre tributos, arrecadação e distribuição de rendas (inciso I) e para dispor sobre contribuições sociais (inciso X). Tal situação levou parte da doutrina e do STF a entender que, com a sua vigência, as contribuições perderam a sua natureza tributária.

Na atual Constituição, as contribuições estão previstas no artigo 149, embora o artigo 145 arrole como tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Deveras, a natureza jurídica das contribuições especiais foi sempre muito debatida no âmbito jurisprudencial e doutrinário. Alternando a sua classificação entre as figuras conhecidas das taxas e dos impostos, passando por um período de negativa condição de tributo, acabou o Supremo Tribunal Federal, nas últimas décadas, por firmar o entendimento pela natureza jurídica tributária e classificando-as de forma autônoma, ao lado das três figuras clássicas.

As classificações tributárias, por seu turno, não são certas ou erradas, mas sim convenientes e inconvenientes. As inconvenientes, apesar de não serem incorretas, não apresentam utilidade prática (BASTOS, 1998, p. 145). Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo afirma que “a importância das classificações reside, sobretudo, na sua utilidade, na fixação de critérios seguros e uniformes para interpretar e aplicar as regras de cada tipo tributário, consoante seu peculiar regime jurídico” (2003, p. 39).

Destaca-se, nesse contexto, que no Direito brasileiro a classificação tributária ganha importância suplementar. Em razão das peculiaridades dos ordenamentos jurídicos de outros países, não se tem a necessidade de saber com qual tributo está se tratando. Entretanto, no Brasil, em face da rígida repartição de competência existente, a distinção das espécies tributárias mostra-se imprescindível (HORVATH, 2009, p. 10).

Esta conclusão, segundo Estevão Horvath (2009), deriva, primeiramente, da necessidade de se averiguar qual pessoa política possui a competência tributária para instituir a exação. Em segundo lugar, tendo em vista as características do tributo, saber se determinada exação tributária foi validamente instituída, observando os parâmetros constitucionais.

É cediço que uma classificação jurídica dos tributos deve levar em consideração as diretrizes da Lei Maior, a Constituição Federal. Isto porque, no Brasil, o Direito Tributário

está totalmente delineado na Constituição Federal, de modo que uma lei infraconstitucional não pode definir o que é tributo sem levar em consideração o disposto na Carta Magna.

Entretanto, a definição constitucional de tributo está de acordo com os dizeres do artigo 3º do Código Tributário Nacional, que define tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada”.

O artigo 145 da Constituição Federal, do mesmo modo que o artigo 5º do Código Tributário Nacional, se refere a somente três espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. A presente divisão induz que o ordenamento jurídico brasileiro teria adotado uma classificação tricotômica dos tributos. Os artigos 148 e 149, por seu turno, dispõem sobre os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que confirmaria o entendimento de que seriam três as espécies tributárias, justamente as previstas no artigo 145.

Entretanto, esse posicionamento não é adequado, haja vista que o art. 145 dispõe sobre a competência tributária comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, enquanto os artigos 148 e 149 fazem menção a outras duas espécies tributárias, cuja competência tributária pertence somente a União.

Diante de tais divergências, faz-se necessário enfrentar as principais correntes doutrinárias acerca da classificação dos tributos.

Para Alfredo Augusto Becker, são apenas duas as espécies de tributos: os impostos e as taxas. Enquanto as taxas teriam a sua hipótese de incidência representada por um serviço estatal, os impostos teriam como hipótese de incidência um fato lícito qualquer, que não coincide com um serviço estatal. Segundo ele:

No plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: imposto ou taxa. A serena análise científico-jurídica, em cada caso singular, revelará que inexistente terceira categoria ou categoria mista. Os chamados ‘tributos parafiscais’, ‘contribuições de melhoria’, ‘empréstimos compulsórios’ e ‘monopólios fiscais’, ao serem dissecados pelo método científico (não pelos tradicionais ‘métodos’ híbridos que confundem os critérios e conceitos da Ciência das Finanças Públicas com os do direito tributário, desnudando-se da *camouflage* político-fiscal ou histórica, filosófica ou simplesmente retórica-acadêmica), mostram verdadeiros impostos ou taxas (apud MELO, 2003, p. 40-41).

Geraldo Ataliba (2010), por sua vez, sustenta que o elemento decisivo de classificação encontra-se na hipótese de incidência, mais precisamente no seu aspecto material. É a materialidade descrita hipoteticamente pela hipótese de incidência que irá fornecer o critério para a classificação das espécies tributária. Diante disso, o referido autor, apesar de reconhecer que a Constituição de 1988 se refere a impostos, taxas e contribuições, adotando a teoria tripartida, classifica os tributos em vinculados ou não vinculados a uma atuação estatal. Segundo ele, quando à hipótese de incidência consistir numa atuação estatal, o tributo será vinculado, desdobrando-se em taxa ou contribuição de melhoria. Entretanto, se consistir em um outro fato qualquer, o tributo será não vinculado (imposto).

Ensina Geraldo Ataliba (2010) que a distinção entre taxa e contribuição de melhoria está no modo da atuação estatal referir-se ao obrigado. Enquanto a hipótese de incidência da taxa é uma atuação estatal diretamente referida ao obrigado, a hipótese de incidência da contribuição de melhoria é indiretamente referida ao obrigado, há uma circunstância específica que medeia entre a atuação e o obrigado.

Durante a elaboração do Código Tributário Nacional, prevalecia a teoria tripartida, conforme o artigo 5º, segundo qual os tributos, independentemente da denominação adotada ou da destinação da receita, eram classificados em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Com efeito, esta teoria, inspirada no Código Alemão de 1919, sempre gozou de grande prestígio entre os tributaristas, os quais defendiam que o fato gerador era o elemento determinante da natureza jurídica do tributo, nos termos do artigo 4º do CTN.

Nessa linha de pensamento, seguem os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza:

Apesar do assunto suscitar acaloradas discussões doutrinárias, continuamos entendendo que a destinação da receita proveniente da tributação não altera – pelo menos não necessariamente – a classificação supra. Nesse sentido, já adiantamos que os empréstimos compulsórios (tributos cuja receita há de ser devolvida ao contribuinte) e as ‘contribuições’ (tributos com destinação especificada nos arts. 149 e 195 da CF) podem ser reconduzidas às modalidades imposto, taxa ou, no caso daqueles, até, contribuição de melhoria.

Podemos, portanto, dizer que, no Brasil, o tributo é gênero do qual o imposto, a taxa e contribuição de melhoria são espécies. A esse respeito, a doutrina nacional não pode sequer disputar. Tal classificação, porque apadrinhada pelo próprio Código Supremo, há de ser considerada por todos quantos se disponham a estudar as espécies e subespécies tributárias em nosso País. É o Texto Excelso – repetimos – que prescreve que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal estão credenciados a criar impostos (art. 145, I), taxa (art. 145, II) e contribuição de melhoria (art. 145, III) (2012, p. 592-593)

Do mesmo modo, Paulo de Barros Carvalho (2005) defende que há três espécies de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, sendo que o empréstimo compulsório pode se enquadrar em quaisquer dessas espécies e as contribuições podem assumir a forma de imposto ou taxa.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006), os tributos são classificados em impostos, taxas e contribuições. Os impostos se subdividem em gerais, restituíveis (os empréstimos compulsórios) e especiais ou finalísticos (contribuições não-sinalagmáticas para a seguridade social, corporativas e interventivas). As taxas são classificadas em taxas de serviços ou de polícia. As contribuições, por seu turno, são divididas em de melhoria e previdenciárias (sinalagmáticas). Segundo Coêlho, a classificação dos tributos presente no Código Tributário Nacional está correta:

O CTN está, no tangente à qualificação do tributo, rigorosamente certo. O que importa é analisar o fato gerador e a base de cálculo do tributo para verificar se o mesmo está ou não vinculado a uma atuação estatal, específica, relativa à pessoa do contribuinte, indiferentes o *nomem juris*, características jurídico-formais e o destino da arrecadação (2006, p. 445).

Deste modo, Coêlho (2006) ensina que as contribuições interventivas não passam de impostos específicos, pois o fato gerador delas é, geralmente, uma situação da vida independente de qualquer atuação estatal relativa à pessoa do contribuinte.

Já Ricardo Lobo Torres (2004) entende que a Constituição de 1988 teria adotado a teoria quadripartida, haja vista que outras contribuições ingressaram no rol dos tributos, devendo levar em consideração os artigos 148 e 149 na classificação dos tributos. Segundo ele, são espécies tributárias o imposto, a taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório. Nesse entendimento, as contribuições previstas no artigo 149 devem se unir as contribuições de melhoria, integrando um conceito mais amplo de “contribuições especiais”.

Hugo de Brito Machado, do mesmo modo, classifica os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria e as contribuições sociais. Estas últimas são subdivididas em contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social. Para ele, o empréstimo compulsório é uma categoria jurídica autônoma, que possui identidade própria. Nesse sentido, afirma que:

[...] a norma da Constituição Federal de 1967, com redação dada pela Emenda nº 1/1969, ao dizer que ao empréstimo compulsório são aplicáveis as disposições constitucionais relativas aos tributos, confirma que o empréstimo compulsório não é tributo. Se fosse, não seria necessária tal norma na Constituição (2009, p.64).

Luciano Amaro (2012), igualmente, adota a teoria quadripartite, classificando as espécies tributárias em: impostos, taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria), contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios. Portanto, para esse autor a contribuição de melhoria seria uma espécie de taxa. Já as contribuições, segundo o jurista, foram classificadas isoladamente em razão das peculiaridades de seu regime jurídico, que tem como principal característica a destinação específica do produto de sua arrecadação. Os empréstimos compulsórios também foram classificados em separado por se tratar de verba restituível e não poder ser reduzido a nenhuma das demais espécies tributárias.

Nas décadas de 80 e 90, houve um longo debate em torno da natureza jurídica dos empréstimos compulsórios e das contribuições. Passou-se, nesse passo, a confrontar tais exações com o artigo 3º do Código Tributário Nacional, chegando-se a conclusão de que são tributos, por se constituírem prestações pecuniárias compulsórias, diversas de multas, instituídas por lei e cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nesse contexto, ocorre o surgimento da teoria pentapartida, que atualmente predomina no âmbito doutrinário e jurisprudencial.

Aliomar Baleiro foi um dos primeiros doutrinadores a admitir classificação pentapartida dos tributos. O caráter tributário das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios foi por ele sempre defendido. Ao comentar o artigo 5º do Código Tributário Nacional, Aliomar Baleiro, referindo-se à Constituição de 1969, ensina que:

[...] juridicamente no direito positivo do Brasil, hoje, as contribuições especiais ou parafiscais integram o sistema tributário, não só porque a Constituição as autoriza expressamente nos arts. 163, parágrafo único; 165, XVI, e 166, §1º, mas também porque o Decreto-Lei nº 27 de 1966, acrescentou mais um dispositivo ao CTN, alterando a redação das 'quotas de previdência' e outras exações parafiscais. Confronte-se o art. 5º com o art. 217 do CTN, citado (2004, p. 70).

Para os defensores da teoria pentapartida, a Constituição Federal de 1988 trouxe a necessidade de se admitir novos critérios de classificação dos tributos. Isto porque, ao examinar os empréstimos compulsórios e as demais contribuições percebe-se que o critério

discriminatório não está mais na vinculação ou não à atuação estatal. A vinculabilidade pode ou não existir, mas será irrelevante, pois não será em razão dela que o tributo será de uma ou de outra espécie.

Deste modo, além do critério da vinculabilidade à atuação estatal, surgiram os critérios da previsão de restituição do tributo pago (critério diferenciador do empréstimos compulsório das demais espécies de tributo) e da destinação do produto da arrecadação (critério para caracterizar a natureza tributária das contribuições). Neste diapasão, segue a doutrina de Estevão Horvath:

Os pressupostos para a cogitação de instituir-se um empréstimo compulsório, a sua devolutibilidade, a destinação de sua arrecadação às despesas que motivaram a sua criação, bem como as finalidades a serem perseguidas pelas contribuições e a destinação específica do produto de sua arrecadação fazem com que vislumbremos que, após a Carta de 1988, temos no Direito positivo brasileiro cinco espécies de tributos, cada uma delas com as suas próprias e específicas características, para além dos pontos que tem em comum (2009, p.18).

Assim, percebe-se que o critério da vinculabilidade ou não à atuação estatal não consegue explicar e justificar o fato de a Constituição ter conferido regimes próprios a cinco modalidades tributárias, de modo que deve ser complementado por outros critérios de classificação.

A teoria pentapartida encontra respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme se infere do voto do Ministro Moreira Alves no Recurso Extraordinário 146.733-9:

Segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De efeito, 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 (STF – Recurso Extraordinário nº 146.733-9, Relator: Ministro MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 29.06.1992, Data de Publicação: DJe 06.11.1992).

Entretanto, alguns doutrinadores ainda sustentam que as contribuições especiais não possuem caráter tributário. Este é o entendimento de Marco Aurélio Greco, que defende que as contribuições especiais são exigências pecuniárias distintas dos tributos, mas que por previsão expressa na Constituição devem se sujeitar ao regime jurídico-tributário. Nas suas palavras:

Contribuição é categoria distinta dos tributos cujas leis instituidoras estão validadas condicionalmente. Contribuição não é imposto nem taxa. É categoria à parte, sujeita a critério distinto de validação e à disciplina inconfundível. Pretender reduzir a contribuição a um imposto ou a uma taxa é negar a qualificação constitucionalmente adotada; é confundir o que a Constituição distingue. Quando a Constituição quis prever um imposto de escopo, ela o fez expressamente (impostos extraordinários), vinculando explicitamente a figura do imposto, que se tipifica por se caracterizado em função da materialidade do seu fato gerador, a uma determinabilidade constitucionalmente consagrada. A contribuição é caracterizada pela inerência da finalidade à sua essência, mas não pode ser reconduzida à figura do imposto, pois a própria Constituição não atrela nenhuma materialidade à respectiva norma atributiva de competência instituidora, além de claramente, não incluir a figura na categoria dos impostos (GRECO, 2000, p. 144).

Com efeito, o fato do artigo 149 da Constituição de 1988 mandar aplicar às contribuições o disposto nos seus artigos 146, III, e 150, I e III, não retira o seu caráter tributário, haja vista que cada tipo tributário possui regras diferenciais. As imunidades genéricas, por exemplo, só se aplicam aos impostos, assim como a regra da anterioridade, igualmente, não se aplica a determinados impostos (artigo 153, I, II, IV e VI).

Conforme acentua Hugo de Brito Machado, a não sujeição a determinada norma que compõe o regime jurídico tributário, não retira o caráter tributário das contribuições, pois “estar sujeito ao regime jurídico tributário não quer dizer estar a ele submetido inteiramente. A ressalva, no caso, não exclui o regime jurídico tributário, mas o confirma. A exceção confirma a regra” (apud Melo, 2003, p.87).

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2001), por sua vez, defende que o critério jurídico para identificar a natureza jurídica de uma determinada prestação é o da adequação ao conceito jurídico-positivo de tributo, disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, Leandro Paulsen afirma serem as contribuições obrigações pecuniárias instituídas pela União, que possuem todas as características próprias aos tributos, não restando, nenhuma incerteza quanto à sua natureza tributária. Nas suas palavras:

Hoje em dia, não há mais qualquer dúvida quanto à natureza tributária das contribuições sociais. Seja pela essência dessas exigências pecuniárias, por estarem integradas ao Sistema Tributário Nacional, ou porque a CF expressamente determinou, quanto a elas, a observância de limitações constitucionais ao poder de tributar e das normas gerais em matéria tributária, a questão, hoje, é incontroversa (2012, p. 102).

As contribuições, portanto, são tributos, pois se enquadram no conceito de tributo estabelecido pela Constituição Federal, e que o Código Tributário Nacional, no

mesmo sentido, defende como sendo tal. Sendo assim, estão sujeitas a um regime jurídico caracterizado por certas peculiaridades que variam conforme a espécie.

Por fim, cabe ressaltar que paralelamente à contribuição de intervenção no domínio econômico, tem-se as contribuições sociais e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, motivo pelo qual Luciano Amaro (2012) classifica as contribuições em interventivas, corporativas e sociais. Leandro Paulsen (2012), diferentemente, subdivide as contribuições em sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais ou econômicas e de iluminação pública municipal e distrital. Neste trabalho será adotada a primeira classificação.

Portanto, observou-se neste capítulo que a evolução das relações de produção e a necessidade de propiciar melhores condições aos trabalhadores, bem como a liberdade indiscriminada da indústria e do comércio e a falácia da “harmonia natural dos interesses” do modelo liberal, fizeram surgir mecanismos de condicionamento da iniciativa privada. Verificou-se que a primeira Constituição brasileira a trazer disposições sobre a organização da economia foi a Constituição de 1934, influenciada pela Constituição de Weimar, e que todas as Constituições posteriores trouxeram em seu bojo dispositivos que ordenavam a Ordem Econômica. Contudo, observou-se que o grau de intervenção estatal na economia oscilou de acordo com as orientações políticas vigentes na data de elaboração das Constituições.

Além disso, foram analisadas as modalidades e formas de intervenção estatal na economia presentes na Constituição de 1988. Posteriormente, verificou-se que a tributação, por si só, já ocasiona impactos na economia. Entretanto, existem tributos que buscam intervir sobre o domínio econômico, a fim de corrigir situações anômalas, buscando atingir objetivos que prevalecem sobre os fins meramente arrecadatórios. Dentre esses tributos, se destaca a contribuição de intervenção no domínio econômico, que busca, por excelência, interferir na atividade estatal, objetivando a correção das distorções do mercado, bem como estimular a ocorrência de externalidades positivas. Por fim, verificou-se que tal exação é uma subespécie tributária, devendo observar, portanto, os princípios que regem o Direito Tributário.

No próximo, far-se-á um estudo aprofundado desta espécie exação, destacando as suas regras de competência, e, a partir delas, serão estudadas as principais características das contribuições interventivas, bem como a sua regra-matriz de incidência.

2 AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

No capítulo anterior, verificou-se que as contribuições de intervenção no domínio econômico são uma subespécie tributária, a qual tem por escopo arrecadar recursos para que o Estado possa custear a intervenção em determinada área da atividade econômica, que esteja gerando externalidades negativas ou não esteja produzindo as externalidades positivas desejadas.

Neste capítulo, analisar-se-á o artigo 149 da Constituição Federal, a fim de identificar os pressupostos fundamentais e as principais características das contribuições interventivas, para, por fim, construir a sua regra-matriz de incidência tributária.

2.1 A validade finalística das contribuições de intervenção no domínio econômico

A validade de uma norma não é uma qualidade intrínseca, noutras palavras, as normas não são válidas em si, mas dependem da relação da norma com as demais normas do contexto. Este deve ser reconhecido como uma relação ou conjunto de relações globais de autoridade. Assim, pode-se dizer que a validade de uma norma depende do ordenamento ao qual pertence (FERRAZ JUNIOR, 2003). No caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, o seu contexto é a Constituição Federal, devendo-se buscar nela os preceitos que irão lhes dar validade.

A Constituição Federal, diferentemente do que estabelece para as demais espécies tributárias, não indica os fatos jurídicos tributários das contribuições interventivas. Entretanto, isso não significa que a relação entre os dispositivos e as implicações dela decorrentes não possa delimitar quais fatos compõem esse âmbito de incidência. Diante disso, Humberto Ávila ensina que “não se pode confundir texto com norma e, por consequência, entender que, onde não houver disposição expressa, não há normas nem limites” (2010, p. 269).

A validade, conforme leciona Tércio Sampaio Ferraz Junior (2003), é um conceito relacional, de modo que ela só pode ser verificada num contexto de normas denominado ordenamento. A norma, portanto, deve estar “imunizada” contra eventuais questionamentos por parte das pessoas interessadas em sua aplicação.

A referida imunização, que antecede à edição da norma impositiva tributária, pode ocorrer de dois modos, o que implica ter duas técnicas de validação: a condicional e a finalística. Sobre essas técnicas de validação, Tércio Sampaio Ferraz Junior dispõe:

[...] ocorrendo a relação de imunização de dois modos, condicional e finalístico, a validade será também condicional ou finalística. Na validade condicional, a norma imunizante, por seu relato ou conteúdo, neutraliza diretamente o cometimento (relação de autoridade) da norma imunizada, de tal modo que o relato ou conteúdo desta independe de fins a serem atingidos (o importante é que meios sejam respeitados, ainda que fins não sejam alcançados). Já na validade finalística, a norma imunizante, por seu relato ou conteúdo, imuniza a relação de autoridade ou cometimento da norma imunizada por meio da prescrição de fins que o conteúdo ou relato da norma imunizada devam atingir. Ao contrário da primeira, nesta se estabelece uma solidariedade entre meios e fins (é importante que os meios estejam adequados aos fins, no sentido de que estes sejam alcançados) (2003, p. 184).

Deste modo, quando a norma imunizante traçar as condições de edição da norma imunizada, estabelecendo, formal e materialmente, uma competência, que nessas condições é meio para atingir determinados fins, estar-se-á diante da técnica de validação causal. Nesta técnica de validação, basta que o legislador se atenha aos meios para que a norma seja válida. Já na validação finalística, a norma imunizante prescreve tão somente os fins que o conteúdo ou relato da norma imunizada deve atingir.

Os meios, portanto, serão enfatizados quando a regulamentação da conduta se sujeitar ao critério condicional. Já quando os fins são destacados, o critério de validação da norma será finalístico.

Tércio Sampaio Ferraz Junior ensina que tais constatações trazem à baila uma importante consequência para a verificação ou controle da validade das normas. Nas suas palavras:

A validade condicional exige uma técnica retrospectiva, isto é, para saber se uma norma vale condicionalmente, deve-se remontar a sua norma imunizante e à norma imunizante desta, até chegar à primeira norma ou norma origem. Já a validade finalística é prospectiva: para saber se uma norma vale, finalisticamente, é preciso verificar se os fins foram atingidos conforme os meios prescritos (2003, p. 184).

Enquanto no critério causal a norma inferior será válida se tiver previsto fatos que estão abarcados pela Constituição, no critério finalístico a lei será válida porque a sua disposição é compatível com a obtenção da finalidade qualificada.

Essa segunda técnica de validação volta-se para o futuro e a norma precede o fato. O núcleo normativo não é o que ocorreu, e sim o que se quer que ocorra, isto é, as normas

de competência autorizam a edição de uma lei para que se alcance um resultado, sendo, portanto, um modelo modificador da realidade.

De fato, a Constituição Federal de 1988 consagrou as duas técnicas de validação das normas instituidoras de tributos. Se, por um lado, o legislador constitucional fixou as hipóteses de incidência dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, estabeleceu, por outro lado, a figura das contribuições especiais, fixando apenas suas finalidades.

Nesse sentido, foi instituída, nos termos do artigo 149 do Texto Constitucional, a competência da União para criar instrumentos sob a forma de contribuições sociais, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e de intervenção na ordem econômica, sem apontar, em nenhum desses casos, os seus fatos jurídicos tributários.

Portanto, enquanto nos impostos, taxas e contribuições de melhoria se verifica a utilização da técnica casualista, na qual o legislador constituinte determinou os fatos jurídicos impositivos, sem fazer referência à destinação a ser dada ao *quantum* arrecadado, nas contribuições fixou-se a finalidade a ser alcançada com sua instituição, sem prever os meios.

Na técnica da validação condicional, de caráter “causalista”, a exigência só será válida se ligada a um determinado evento que, caso não seja verificado, invalida a exação. Na técnica da validação finalística, de caráter “modificador”, a norma deve estar vinculada à busca de uma finalidade ou objetivo. Neste caso, cria-se a exigência para obter certo resultado.

Quando a Constituição adota uma técnica de validação finalística, sua qualificação volta-se ao objetivo ou resultado almejado. A lei, portanto, será constitucional porque sua previsão é compatível com a obtenção da finalidade qualificada.

Conforme já destacado, a principal característica das contribuições especiais é a presença de uma finalidade específica. As contribuições são pagas para que determinadas finalidades sejam atendidas, e não para que qualquer finalidade seja atingida. As contribuições de intervenção no domínio econômico, portanto, devem adequar-se à finalidade prevista pela Constituição para que sejam válidas. Isso significa que a competência tributária, neste caso, está vinculada aos fins, não aos meios. Em razão disso, a materialidade possível das contribuições interventivas não vem delineada na Carta Magna, que se limitou a estabelecer a finalidade que essa espécie tributária deverá alcançar.

Disso se infere que o traço característico das contribuições interventivas é que são exações instituídas para intervir em determinado setor do domínio econômico, a fim de que a atividade em descompasso com o mercado possa ser restabelecida nos moldes do artigo 170 da Constituição federal.

Assim sendo, o fundamento de validade da contribuição de intervenção no domínio econômico é o descompasso entre uma determinada atividade econômica (mundo do ser) e os princípios da ordem econômica (mundo do dever-ser) estabelecidos na Constituição Federal. Este descompasso, também chamado de externalidade, pode decorrer de duas situações: (a) quando a atividade econômica esteja desrespeitando os princípios constitucionais, por meio da geração de externalidades negativas; ou (b) quando a atividade econômica não está se desenvolvendo em sua plenitude, deixando de gerar externalidades positivas, as quais são desejadas pelo Estado na busca da concretização de seus objetivos constitucionais.

Em face dessas duas situações, o Estado precisa intervir no domínio econômica, seja para erradicar as externalidades negativas existentes, seja para promover ou implementar a geração de externalidades positivas, de forma a preservar os princípios da ordem econômica na primeira situação e, implementá-los, na segunda.

Nesse diapasão, urge destacar que apesar da finalidade ser elemento característico de outras espécies tributárias, não é traço que lhes seja distintivo ou preponderante, como ocorre com as contribuições de intervenção no domínio econômico (ÁVILA, 2004, p. 255).

Desde a sua introdução no ordenamento jurídico (Constituição de 1967), a contribuição de intervenção no domínio econômico teve por escopo interferir nas atividades econômicas, no intuito de preservar os princípios constitucionais reguladores dessa atividade.

A intervenção do Estado no domínio econômico tem como motor a correção de externalidades negativas ocasionadas pelas relações econômicas da iniciativa privada ou o incentivo de externalidades positivas.

A atuação do Estado no domínio econômico, conforme dispõe Eros Grau, configura instituto fundamental da economia de mercado, tendo extrema relevância por conformar as relações contratuais e o exercício da atividade econômica de acordo com os parâmetros delineados pela Constituição (2010, p.93).

Nesse sentido, deve-se ressaltar que a intervenção do Estado na atividade econômica não é a regra, mas exceção, uma vez que o Estado apenas irá atuar nesse terreno quando os princípios da atividade econômica não estiverem sendo respeitados.

Portanto, as contribuições de intervenção no domínio econômico se diferenciam das demais espécies tributárias por possuírem como principal característica a presença de uma finalidade específica, ou seja, objetivam arrecadar recursos para que o Estado possa custear a intervenção em determinada área econômica.

A Constituição Federal, ao prever a criação de contribuição interventiva, não definiu os bens ou serviços que estariam sujeitos a sua incidência, mas estabeleceu quais seriam as circunstâncias ou objetivos que justificariam a sua instituição.

Deste modo, a finalidade se apresenta como requisito essencial de caracterização não somente do fato gerador das contribuições de intervenção no domínio econômico, mas também de legitimação desta espécie tributária. Ou seja: esta espécie de contribuição só poderá ser instituída com o escopo de intervir na economia, do contrário sua cobrança será considerada inválida, pelo fato de não observar à finalidade específica constitucionalmente imposta. Nesse sentido, seguem as lições de Luís Fernando Schuartz:

[...] o intérprete estará, portanto, autorizado a observar a norma concreta da perspectiva da sua compatibilidade funcional com o disposto no art. 170 da Constituição federal, inferindo de seu conteúdo semântico uma finalidade presumida de direcionamento estratégico de variáveis econômicas, projetando um estado de coisas futuro caracterizado pelo implemento dessa finalidade (e o estado de coisas a ela ligado como resultado potencial) com as condições necessárias para a realização efetiva da finalidade constitucional, fixada como premissa normativa da análise. Noutras palavras: a *compatibilidade funcional* vai se converter, *ela própria*, em *condição de validade* (2001, p. 49).

Sendo a finalidade constitucionalmente prevista o elemento que qualifica as contribuições, no caso da sua inexistência não se poderá instituir uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Isto porque a própria contribuição, por si só, há de ser um instrumento de intervenção, vale dizer, há de ter função tipicamente extrafiscal, função de intervenção no domínio econômico. As contribuições interventivas não são, simplesmente, instrumentos de arrecadação de recursos financeiros. Elas não se destinam a abastecer os cofres públicos de recursos financeiros para a manutenção do aparato estatal. Elas são, em suma, instrumentos de intervenção no domínio econômico (MACHADO, 2009).

2.2 A Destinação da arrecadação e o finalismo

O traço característica das contribuições interventivas, conforme visto, é a finalidade. Ou seja, o que individualiza essa exação é a arrecadação de recursos para que o Estado possa custear a intervenção em determinada área da atividade econômica, que esteja gerando externalidades negativas ou não esteja produzindo as externalidades positivas desejadas. Para que essa finalidade seja cumprida, é necessário que os recursos sejam efetivamente destinados a realização de tal finalidade. Em outros termos, a arrecadação do tributo deve vincular-se a essa finalidade.

Considerando que a técnica de validação das contribuições de intervenção no domínio econômico é finalística, para saber se uma norma vale, é preciso verificar, conforme muito bem advertiu Tércio Sampaio Ferraz Junior (2003), se os fins foram atingidos de acordo com os meios prescritos.

A Constituição Federal, ao dispor sobre as contribuições, em especial aquelas destinadas ao custeio da Seguridade Social, estabelece que o produto da arrecadação deve ser vinculado à finalidade que justifica a sua instituição. Não é outra a inteligência do artigo 149 da Constituição Federal, ao dispor que podem ser instituídas contribuições para financiar os interesses concernentes à ordem social, às categorias profissionais ou econômicas, à intervenção na ordem econômica e à manutenção dos sistemas de previdência e assistência social.

Em face do debate em torno do destino do produto da arrecadação, editou-se a regra do artigo 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional, que estabelece que a destinação que se dá ao produto da arrecadação de um determinado tributo não pode ser utilizada como critério para classificação das espécies tributárias.

Realmente, para distinguir o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, espécies tributárias previstas no artigo 5º do Código Tributário Nacional, é irrelevante a destinação dos recursos. O critério do *caput* do art. 4º do Código Tributário Nacional, a especificação do tributo de acordo com o seu fato gerador, permitiria que o intérprete firmasse a distinção entre aquelas três figuras, não se fazendo necessário recorrer à destinação dada ao produto de suas arrecadações.

Entretanto, com o surgimento dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais em sede constitucional, observou-se que a Carta Magna inseriu em tais regimes

jurídicos a exigência da afetação dos produtos de suas arrecadações ao implemento de uma finalidade também constitucionalmente prevista. Em razão disso, verificou-se um descompasso entre a especificidade apontada e o artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional.

Deveras, existem situações em que a destinação do tributo é estabelecida pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, pois se apresenta, nestas situações, como condição para exercício constitucional da competência tributária. É o caso das contribuições e dos empréstimos compulsórios, tributos que não podem ser analisados sem levar em consideração a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir tais exações de outras (AMARO, 2012).

Nas palavras de Luciano Amaro:

[...] nem se pode ignorar a destinação (como se se tratasse, sempre, de uma questão *meramente financeira*), nem se pode cercar o direito tributário com fronteiras tão estreitas que não permitam indagar do destino do tributo *mesmo nos casos em que esse destino condiciona o próprio exercício da competência tributária* (2012, p. 99).

Todavia, há uma corrente que defende que o estudo do Direito Tributário se resume ao estudo da ocorrência do fato e da relação jurídica decorrente. Qualquer problema que decorra da aplicação das normas tributárias, como o destino do produto da arrecadação, sairia do campo do Direito Tributário e se tornaria um problema do Direito Financeiro ou do Direito Administrativo. Para essa corrente, o conceito de tributo é o estabelecido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, não importando o destino dos seus recursos para a sua caracterização, nos termos do artigo 4º, II, do mesmo código. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho, ao comentar o mencionado artigo 4º, afirma que:

O inc. II vem como um aviso providencial: o destino que se dê ao produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar a natureza jurídica do tributo. Coincide, a ponto, com o limite do campo de especulação do Direito Tributário, que não se ocupa de momentos posteriores à extinção do liame fiscal. Aquela entidade que vier a preencher os requisitos estipulados no art. 3º do Código Tributário Nacional será, juridicamente, um tributo, a despeito da destinação que for atribuída aos valores arrecadados (2005, p. 30-31).

Assim sendo, os critérios jurídico-tributários das contribuições estariam presentes dentro dos elementos da regra-matriz, extinguindo seu estudo na previsão legal de instituição de uma contribuição de acordo com sua finalidade. Não caberia ao Direito Tributário averiguar se os recursos, na prática, estão ou não sendo integralmente aplicados como determinou o legislador.

Segundo essa corrente, a constitucionalidade de uma contribuição de intervenção no domínio econômico não poderia ser questionada no caso de descumprimento da sua finalidade no momento da aplicação dos recursos pelo administrador na finalidade prevista, já que para o conceito de tributo é irrelevante a sua destinação.

Contudo, este posicionamento não é adequado. Apesar do Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º, II, considerar irrelevante a destinação legal do produto de sua arrecadação para a definição do conceito de tributo, o destino da arrecadação deve fazer parte da norma impositiva, já que a destinação constitui o meio necessário para que a finalidade prevista na norma impositiva seja realizada. Nesse sentido, Geraldo Ataliba afirma:

[...] se o legislador ordinário federal batiza de “contribuição” um tributo, a finalidade em que deve ser aplicado o produto da sua arrecadação, necessariamente, será uma daquelas constitucionalmente previstas, quer no artigo 149 da Constituição, quer nas outras disposições constitucionais referentes à matéria [...] (2010, p. 199).

As contribuições são instituídas para o preenchimento de uma determinada finalidade constitucionalmente prevista. Em face disso, não faz sentido destinar os recursos arrecadados com a sua cobrança a fim diverso daquele que motivou a instituição da contribuição.

Ora, a finalidade corresponde aos objetivos traçado pelo constituinte, cujo desvirtuamento acarreta a perda do seu suporte de validade. A destinação dos recursos arrecadados é, por sua vez, o meio pelo qual a finalidade prevista na norma impositiva é alcançada.

Com efeito, enquanto nos impostos, via de regra, a vinculação de receita a órgão público, fundo, ou despesa, nos termos do artigo 167, IV, da Constituição Federal, é proibida, nas contribuições a vinculação à finalidade é imprescindível. Comentando este dispositivo, Roque Antônio Carrazza afirma que “a vinculação do produto da arrecadação torna inconstitucional a norma jurídica que institui impostos em geral, mas é essencial, em tais contribuições” (2012, p. 659). Mais adiante, aponta que:

[...] no que concerne à “destinação do produto da arrecadação” das *contribuições* que tiverem a natureza jurídica de imposto, o precitado art. 167, IV, da Carta Magna deve receber interpretação *a contrario sensu*. Melhor esclarecendo, a lei que as instituir, indicando-lhes hipóteses de incidências e bases de cálculo próprias de imposto, haverá de necessariamente direcionar os recursos delas provenientes para uma das finalidades apontadas no art. 149 do mesmo Diploma Magno (2012, p. 659).

A destinação dos recursos, portanto, é elemento essencial para a sua validade jurídica, justificando a investigação de sua real aplicação dentro do ordenamento jurídico. Aliás, é a efetiva destinação do produto da arrecadação que preserva a natureza constitucional das contribuições. Esta determinação existe para resguardar o contribuinte de arbitrariedades como, por exemplo, o desvio do produto arrecadado ou a ausência, *in concreto*, do motivo que ensejou a sua criação (CARRAZZA, 2012).

Destarte, a destinação do produto da arrecadação às finalidades previstas constitucionalmente é tão importante na identificação de algumas espécies tributárias que a criação de uma delas, sem a previsão específica de tal vinculação no plano normativo, tem o poder de viciá-las de inconstitucionalidade.

Diante disso, pode-se afirmar que o artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional continua válido, vigente e eficaz no tocante aos impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas se mostra insuficiente para abranger todas as espécies tributárias previstas no Texto Constitucional, de modo que não deve reger as contribuições e os empréstimos compulsórios, pois em relação a tais espécies a finalidade e o destino do produto da arrecadação são essenciais para qualificar a figura tributária.

Nessa linha, Mizabel Derzi (2004) destaca que a peculiaridade das contribuições reside essencialmente na destinação do produto arrecadado, que é prevista constitucionalmente. Nas suas palavras:

A destinação passou a fundar o exercício da competência da União. Sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição, falece competência à União para criar contribuições. Igualmente sem a configuração das despesas mencionadas no art. 148, a saber, calamidade pública, guerra externa ou sua eminência, investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, não tem poder a União para criar empréstimos compulsórios. Assim, a destinação assume relevância não só tributária como constitucional e legitimadora do exercício da competência federal (BALEEIRO, 2004, p. 1034).

Desse modo, não é possível afirmar que a destinação dos recursos é irrelevante se dessa análise depende a própria legitimidade da exação como figura tributária. Em outras palavras, se a vinculação da receita a uma despesa não fosse questão da própria norma de tributação, mas, por exemplo, de finanças públicas, como parte da doutrina afirma, o administrado, sem sombra de dúvidas, não poderia se opor ao pagamento do respectivo tributo, pois não entraria na relação jurídica, não tendo condição de afetá-la (SOUZA, 2001).

Portanto, a lei que instituir uma contribuição interventiva deve conter a previsão expressa de que o produto da arrecadação irá financiar a finalidade que motivou a sua criação. Ou seja, as contribuições devem ter o produto de sua arrecadação obrigatoriamente vinculado às finalidades para as quais foram criadas.

Assim, até quando as contribuições forem arrecadadas diretamente pela pessoa jurídica competente – União, sem a utilização do instituto da parafiscalidade, os recursos arrecadados possuem destino certo e obrigatório: o financiamento da finalidade que motivou a sua instituição (HORVATH, 2009).

A contribuição de intervenção no domínio econômico tem por finalidade intervir em determinado setor do domínio econômico, a fim de realizar políticas públicas voltadas à preservação do equilíbrio do setor, de forma que este possa cumprir com seus objetivos. Entretanto, para atingir essa finalidade, a intervenção precisa ser efetivamente implementada, seja por meio da destinação de seus recursos para determinado órgão responsável pela realização da intervenção, seja através da criação de um fundo específico que promova o financiamento de atividades dentro do setor que sofre a intervenção.

Por fim, cabe ressaltar que no caso de não destinação real dos recursos arrecadados com a contribuição interventiva no setor econômico de intervenção, o contribuinte poderá declarar a desnecessidade da cobrança da referida contribuição, por meio da arguição de sua inconstitucionalidade, já que esta não está servindo como instrumento de intervenção para a qual fora criada. Tal inconstitucionalidade decorre da não observância dos princípios da ordem econômica, pois está se utilizando da instituição de um tributo interventivo sem a sua real necessidade.

2.3 Outras características essenciais das contribuições de intervenção no domínio econômico

As contribuições especiais, conforme já exposto neste trabalho, possuem como critério identificador a presença de uma finalidade constitucionalmente prevista, que lhes dá validade jurídica, bem como as diferencia das demais exações.

Dentre as contribuições especiais, já foi observado que elas são divididas em contribuições sociais, contribuições de interesse das categorias profissionais e contribuições de intervenção no domínio econômico.

Do mesmo modo que as contribuições especiais apresentam algumas particularidades, que as diferenciam dos demais tributos, as suas espécies também se diferenciam entre si. Em razão disso, será feita uma análise das principais características das contribuições de intervenção no domínio econômico, a fim de entender melhor a sua estrutura jurídica.

2.3.1 Possibilidade de instituição somente pela União

O artigo 149 da Constituição Federal estabelece, de modo explícito, a competência exclusiva da União para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico.

Deveras, o Estado intervém no domínio econômico para corrigir as externalidades negativas ocasionadas pelas relações econômicas da iniciativa privada ou para incentivar externalidades positivas, a fim de conservar e implementar os ditames estabelecidos no artigo 170 da Constituição Federal. Desse modo, qualquer ente estatal poderá se valer dos institutos previstos nos artigos 173 e 174, do Texto Constitucional, salvo se a Constituição atribuir, de forma expressa, determinada competência a algum dos entes estatais. Esse é o caso da intervenção direta por motivos de segurança nacional, que autoriza a União a instituir monopólios, conforme prevê o artigo 177 da Constituição Federal, bem como o caso da prerrogativa da União de instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, nos termos do artigo 149 da mesma Carta.

Somente nos demais casos é que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão atuar no domínio econômico, de modo direto ou indireto, com o escopo de preservar e implementação dos princípios da ordem econômica.

Com efeito, apesar do artigo 174, que engloba o Poder Público em geral (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), prever o papel do Estado como “incentivador” da atividade econômica, o exercício deste papel não dá autorização para que os Estados, Distrito Federal e Municípios instituíam contribuições de intervenção no domínio econômico. A contribuição interventiva instituída por qualquer um desses entes será inconstitucional, em razão da ausência de competência para a sua criação, pois a lei que a instituir não encontrará fundamento de validade na Carta Magna.

2.3.2 Existência de um campo em que caiba intervenção

Para que se possa instituir uma contribuição de intervenção no domínio econômico é necessário verificar se existe um campo para a implementação de uma intervenção.

Verificou-se no capítulo anterior que não é todo campo que comporta intervenção estatal. Intervenção, segundo Eros Grau (2010), é atuação em área de outrem. Noutras palavras, somente haverá intervenção caso a União atue em âmbito diferente do seu, isto é, a atuação acontece sobre área reservada a atuação dos particulares, e não sobre área de atuação do poder público. Todavia, a expressão “atuação estatal” indica ação do Estado tanto em área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado.

Nesse diapasão, Eros Grau (2010) afirma que intervenção significa atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito, enquanto atuação estatal se refere à ação do Estado no campo da atividade econômica em sentido amplo.

Assim, tem-se como gênero a atividade econômica em sentido amplo, a qual se subdivide em serviços públicos e atividade econômica em sentido estrito, de modo que o que for considerado serviço público não será atividade econômica em sentido estrito e vice-versa. Ensina Eros Grau que “Daí se verifica que o estado não pratica intervenção quando presta serviço público ou regula a prestação de serviço público. Atua, no caso, em área de sua própria titularidade, na esfera pública” (2010, p. 93).

Diante disso, destaca-se que somente na área econômica reservada à iniciativa privada é que a União poderá empregar tributo com o objetivo de regular o comportamento de determinados indivíduos e restabelecer ou implementar os princípios constitucionais inseridos no artigo 170 da Constituição Federal. Nesse sentido, seguem as lições de Fulvia Helena de Gioia:

Destarte, quando o Estado está autorizado a explorar diretamente a atividade econômica, a intervenção se dá, especificamente, pelo exercício da própria atividade, não cabendo, neste caso, falar na criação da CIDE. Da mesma forma, se o Estado presta serviços públicos diretamente, no desempenho de um dever, não se há de falar em intervenção, nem de competência para instituição de Cide. O mesmo vale se o regime é de monopólio do Estado e não há qualquer participação do setor privado, o que se coloca especificamente na hipótese do inciso V, do art. 177 e incisos X e XXIII do art. 21, da CF, ou seja, para pesquisa, lavra, enriquecimento, reprocessamento, industrialização e comércio de minérios e minerais nucleares ne seus derivados, com exceção de radioisótopos (2010, p. 217).

Ressalta-se também que quando o Estado presta serviços públicos, ou regula a sua prestação, não pratica ato de intervenção, uma vez que está atuando em área de sua própria titularidade. E, não havendo intervenção, logicamente não se pode cogitar na utilização de contribuição, como instrumento de intervenção.

Com efeito, a prestação de serviços públicos é realizada em regime de direito público, estando a competência prescrita no art. 175 da Constituição Federal: “Incumbe ao poder público, na forma de lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”. Desse modo, o Estado pode atuar diretamente ou por meio de terceiros – autorizados, concessionárias e permissionárias.

Quando a prestação de serviços públicos é delegada, deixa de ser realizada diretamente pelo Estado e passa ao domínio econômico reservado à iniciativa privada, submetendo-se, portanto, ao regime jurídico que lhe é peculiar. Entretanto, o Estado não perde a titularidade do serviço, assim como não se libera do dever de fiscalização. Situação semelhante ocorre com as hipóteses previstas nos incisos I a IV do artigo 177 e incisos XI e XII do artigo 21, da Constituição Federal, que permitem a participação do setor privado mediante a delegação ou autorização do Estado das atividades referentes ao monopólio de petróleo, gás natural e hidrocarbonetos fluídos, nos termos da lei.

A atividade prestada pelo particular mediante concessão e permissão se trata de serviço público, logo não está sujeita à intervenção estatal por meio da contribuição.

Entretanto, alguns autores defendem posicionamento diverso. Nesse sentido, os ensinamentos de Marco Aurélio Greco:

Para o fim do presente estudo, relevante é acentuar que se determinada atividade configurar um serviço público, que se revista de caráter essencial à coletividade (sem aqui entrar nas várias concepções teóricas que podem ser assumidas neste tema), haverá um impedimento à existência de contribuição de intervenção. Não é todo campo abrangido pelo que se costuma denominar de “serviço público” que impede a existência de intervenção. Há partes desse amplo campo que, se forem exploradas em regime próprio da atividade econômica, podem admitir intervenção (2001, p. 14).

Tal entendimento foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal no debate acerca das leis que instituíram o Adicional de Tarifa Portuária – ATP. Nesse julgado, o Pleno do Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que determinados serviços, apesar de

submetidos ao regime jurídico dos serviços públicos, são, em sua essência, atividades econômicas em sentido estrito. Nesse sentido, o voto do Ministro Ilmar Galvão:

É certo que a exploração dos portos, no Brasil, constitui atividade afeta à União, que pode realizar diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão (CF, art. 21, XII, f).

Estaria, aí, configurada uma intervenção no domínio econômico, para fim de instituição da contribuição correspondente?

Parece evidente que sim, visto não se estar diante de serviço público “insito à soberania do Estado”, ou prestado “no interesse da comunidade” (RE n. 89.876-RJ, Min Moreira Alvez). Aliás, nenhum dos serviços relacionados no inciso XII possui tais características. Não passam de atividades de natureza econômica que, por revestidas, isso sim, de interesse público, a Carta de 88 incumbiu, autorizando-a a explorá-las (e não a prestá-las) diretamente ou por via de empresa privada.

Entre elas, conta-se o serviço de transporte marítimo, para citar apenas um que, embora submetido ao regime de concessão, foi mantido sob regime interventivo, financiado por meio de contribuição especialmente destinada a esse fim – o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante – AFRMM -, exação que o Supremo Tribunal Federal, no RE 75.972, Rel. Min. Tompson Flores definiu como contribuição especial, tendo em vista a intervenção no domínio econômico que, sabidamente, opera com o objetivo de melhor organizar serviço de interesse nacional cuja execução é confiada a iniciativa privada (STF - RE: 209365 SP , Relator: CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 03/03/1999, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 07-12-2000)

Todavia, este entendimento não deve prevalecer. A intervenção só ocorre quando Estado age intrometendo-se em atividade reservada aos particulares. É inconcebível que um ente intervenha em sua própria área de atuação.

Por fim, cumpre ressaltar que quando se tratar de serviços públicos prestados sob o regime de concessão ou permissão, a atuação do Estado será exercida por meio do contrato administrativo, fruto do procedimento licitatório.

2.3.3 A intervenção e os contribuintes devem estar circunscritos a um setor

As contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos que supõem, sempre, uma atividade estatal referida indiretamente a um determinado setor, ou seja, a um grupo de indivíduos e não a toda a população. A intervenção geral não justifica a criação desse tipo de contribuição. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco afirma que “[...] intervenção supõe a ideia de provimento pontual, circunscrito a uma determinada área, setor, segmento da atividade econômica que apresente características que a justifiquem” (2001, p. 16).

De tal parâmetro emanam importantes reflexos no campo das contribuições.

Tendo em vista que as contribuições têm como pressuposto a existência de um campo no qual caiba intervenção, esta só existe quando se reporta a determinada parcela do domínio econômico, o que significa que a contribuição interventiva não pode ter um âmbito de abrangência maior que o da própria intervenção.

A intervenção, deveras, só pode atingir determinado setor da atividade econômica, de modo que os sujeitos passivos da contribuição estarão limitados ao conjunto formado pelos que integram determinado setor. Se a contribuição atingir a totalidade da população, desaparece o critério que identifica a intervenção e, por conseguinte, assumirá o caráter de outra exação. Nesse sentido, segue a doutrina de Marco Aurélio Greco:

Relevante é deixar claro que um dos parâmetros da instituição da contribuição é a definição de uma parcela do domínio econômico que atuará como critério de circunscrição da sua aplicação, inclusive no setor em que atuem, até poderá ser contribuição, mas certamente não será mais “de intervenção” (2001, p. 17).

Portanto, tendo em vista que a intervenção estatal deve estar voltada a determinado setor da economia, é evidente que apenas ali que se buscarão os recursos para atuação estatal.

2.3.4 Definição por Lei Complementar

Conforme visto, as contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos, de modo que devem observar os princípios constitucionais tributários prescritos pelo Sistema Tributário Nacional.

O artigo 149 da Constituição Federal dispõe que a criação de uma contribuição de intervenção no domínio econômico deve obedecer ao artigo 146, III, do mesmo diploma normativo, que estabelece:

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.

Diante disso, urge delimitar a necessidade ou não de lei complementar para definir as contribuições e suas espécies, assim como, em relação as contribuições previstas na Carta Magna, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Conforme é cediço, o Código Tributário Nacional foi recepcionado como lei complementar. No tocante às contribuições de intervenção no domínio econômico, apesar de o Código Tributário Nacional atender à exigência da alínea “b”, não atende a prescrição da alínea “a”, uma vez que o Código define tão somente os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, não definindo as exações previstas no artigo 149 da Constituição Federal.

Segundo as lições de Hugo de Brito Machado Segundo (2001), não se pode admitir que a referência à lei complementar, contida em um artigo da Constituição Federal que versa acerca de contribuição já tão carente de limites explícitos, possa ser tratada como mera recomendação.

Entretanto, alguns autores não vislumbram na Constituição a exigência de que as contribuições interventivas sejam criadas por lei complementar. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco ensina que:

A remissão que o artigo 149 faz ao artigo 146, III, refere-se à disciplina prevista no CTN, mas não à indispensabilidade de prévia lei complementar para instituí-la.

Pode ser criada por lei ordinária federal e, por consequência, por medida provisória, desde que estejam atendidos os requisitos constitucionais para a edição deste veículo especial e desde que não haja abuso na sua utilização (2001, p. 28).

Com efeito, o escopo do artigo 146, inciso III, é dar segurança a atuação do legislador, em face da excepcionalidade da previsão constitucional de instituição de contribuições interventivas. Nessa linha, pronunciou-se o Ministro Marco Aurélio, em voto proferido no RE nº 218.061-5/SP, referente ao Adicional de Tarifa Portuária:

[...] a instituição de qualquer contribuição, além das previstas no artigo 195, inciso I, pressupõe lei complementar que defina os respectivos parâmetros e o Código Tributário Nacional é silente sobre essa espécie de contribuição, não havendo sido editada, até aqui, a lei complementar exigida e a partir da qual poderia atuar o legislador ordinário.

[...]

Este caso é residual. A importância do tema projeta-se no tempo. O Supremo Tribunal federal é o guarda maior da Constituição, não podendo ter como simplesmente retórica a referência no artigo 149 da Carta ao disposto no artigo 146, III, nela inserido. Fico a imaginar, até mesmo, a atuação monocrática via medida provisória, meio normativo tão deturpado, sob o ângulo constitucional, nos dias de hoje. A atuação seria livre, sem as peias decorrentes de normas gerais previstas, de forma menos flexível, em lei complementar.

Lembre-se, mais uma vez, a razão de ser da remissão ao referido art. 146, III: outra não é senão colar segurança à atuação do legislador, ante a excepcionalidade da previsão constitucional de criação do tributo, ou seja, de intervenção nos domínios mencionados exaustivamente. (Recurso Extraordinário 265.721-2/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 09.06.2000).

Assim, em razão do artigo 149 da Constituição preconizar a observância do estabelecido no artigo 146, III, do mesmo diploma, qualquer contribuição de intervenção no domínio econômico apenas pode ser criada depois que lei complementar houver estabelecido normas gerais que lhe sejam aplicáveis.

Isto porque a lei complementar difere da lei ordinária no que tange ao seu rito de aprovação. A lei ordinária exige tão somente a aprovação de maioria simples nas duas casas legislativas (Câmara dos Deputados e Senado) para a sua aprovação, observado o quórum para a sua deliberação. A lei complementar, por sua vez, possui um procedimento mais rígido de aprovação, pois exige aprovação por maioria absoluta de votos de deputados e de senadores, nos termos do artigo 69 da Constituição Federal.

Ao prever tal diferenciação, o constituinte almejou inibir as constantes alterações de determinadas matérias pelo legislador, bem como dificultar a regulação de determinadas matérias, reservando-as para situações de necessidade. Como exemplo da primeira hipótese, tem-se a edição de normas gerais de direito tributário de que trata o artigo 146 da Constituição. Já a título de exemplo da segunda hipótese, a instituição de empréstimos compulsórios (artigo 148) e de Impostos sobre Grandes Fortunas (artigo 153, VII).

De fato, a Constituição de 1988, no que se refere aos impostos nela definidos exige tão somente a instituição por lei ordinária. Entretanto, a criação de novos impostos deve ser veiculada por meio de lei complementar.

Nesse diapasão, destaca-se que a Constituição não exige lei complementar para a instituição das contribuições já previstas no Texto Constitucional. Em outras palavras, os dispositivos que tratam da Contribuição do “Salário Educação” (artigo 212, § 5º), da Contribuição ao “PIS” (artigo 239) e das Contribuições da “Seguridade Social” (artigo 195, I) exigem tão somente a edição de lei ordinária.

Entretanto, a criação de novas fontes de custeio da Seguridade Social deve ser realizada por meio de lei complementar, conforme dispõe o artigo 195, § 5º da Constituição Federal.

Portanto, a atual Constituição, ao impor, no seu artigo 149, a necessidade de observância do exposto no inciso III do artigo 146 para a instituição de contribuições, está em harmonia com o exposto acima. Isto porque a instituição de contribuições em geral, salvo aquelas que já tenham as suas linhas gerais expressamente delineadas na Constituição, impõe o prévio estabelecimento de “normas gerais” que definam os parâmetros de tais exações, a fim de que os seus regimes jurídicos não sejam alterados por meio de leis ordinárias. A necessidade de normas gerais estabelecidas por lei complementar não é uma recomendação, mas sim uma imposição.

2.3.5 A temporalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico

Pelo fato das contribuições de intervenção no domínio econômico terem por escopo atingir determinada finalidade que motivou a sua instituição, elas devem perder a sua vigência assim que a sua finalidade for cumprida, pois os seus objetivos finais foram atingidos.

Marco Aurélio Greco (2001), ao tratar da temporalidade como parâmetro da contribuição interventiva, afirma que a finalidade de tais exações podem assumir duas feições distintas: (a) a contribuição pode ter um objetivo abstrato de caráter relativo, como, por exemplo, “obter maior eficiência”, “melhorar a qualidade” etc.; ou (b) pode ter um objetivo concreto de caráter absoluto, que indique algo aferível objetivamente, como, por exemplo, “atingir nível de emprego superior a X%”.

Discorrendo sobre o assunto, Greco observa que, no primeiro caso, pelo fato do objetivo ser relacional, este, em princípio, nunca será atingido, de modo que a contribuição irá vigorar até que uma lei expressamente a revogue. No que tange ao segundo caso, afirma que “se o objetivo for materialmente aferível quando ele vier a ser atingido, a contribuição, automaticamente, sem necessidade que nova lei a revogue, estará esgotada” (2001, p. 22).

Trata-se a temporalidade, portanto, de uma nítida consequência da própria estrutura das contribuições de intervenção no domínio econômico. Cumprida a sua finalidade, as contribuições interventivas perdem a sua vigência e, no caso das contribuições que possuem objetivo relacional, vigoram até que outra lei a revogue.

Em face disso, conclui-se que a determinação da finalidade é elemento fundamental tanto para a análise de sua constitucionalidade quanto de sua extensão temporal.

2.3.6 A proporcionalidade e a razoabilidade

O princípio da proporcionalidade representa uma dimensão concretizadora da supremacia do interesse primário (coletividade) sobre o interesse secundário (do Estado). A submissão do Estado ao princípio da proporcionalidade significa impor um limite jurídico à ação estatal.

A evolução do constitucionalismo demonstrou que os métodos clássicos de aferição da legalidade dos atos administrativos, e da constitucionalidade das leis, não eram suficientes para resguardar os direitos fundamentais do cidadão. Nesse contexto, o princípio da proporcionalidade surgiu como forma adicional de proteção do cidadão, isto é, como forma de limitação do poder legítimo (MACHADO SEGUNDO, 2001).

Nas lições de Hugo de Brito Machado Segundo, limitar o poder legítimo:

[...] nada mais significa que impor limite a um poder exercido, em tese, validamente, nos termos de normas e princípios previamente existentes, porém insuficientes para conter certos excessos. Por isso se diz que o princípio da proporcionalidade impõe, além da compatibilidade formal com textos de lei e da Constituição, a proporção adequada como condição da legalidade (2001, p. 118).

Verifica-se, portanto, que o princípio da proporcionalidade impõe limites à atividade estatal, quando esta se mostre aparentemente válida, mas se revele meio excessivo, ou desproporcional, para realizar determinado fim.

Deveras, o princípio da proporcionalidade é um princípio de interpretação e aplicação do direito, empregado especialmente nos casos em que um ato estatal, destinado a promover a realização de um direito fundamental ou de um interesse coletivo, restrinja outro ou outros direitos fundamentais. O objetivo da aplicação da regra da proporcionalidade, como o próprio nome indica, é fazer com que nenhuma restrição a

direitos tome dimensões desproporcionais. Trata-se de uma forma de restrições às restrições. Para alcançar esse objetivo, o ato deve passar pelos exames da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Esse três exames são considerados como sub-regras do princípio da proporcionalidade (SILVA, 2002).

A adequação permite verificar se a medida adotada é hábil à consecução do fim que se almeja. A necessidade, por seu turno, prescreve que a providência deve ser menos agressiva ao direito objeto de restrição, noutras palavras, se manifesta na obrigatoriedade da medida ser a mais branda, de modo que a medida cause menor restrição ao direito fundamental. Já o último aspecto, a proporcionalidade em sentido estrito, objetiva constatar se há proporcionalidade entre o meio e o fim visado.

Tendo em vista que as contribuições interventivas são qualificadas pela presença de uma finalidade específica, o presente princípio será decisivo no controle de constitucionalidade. Uma contribuição de intervenção no domínio econômico deve consubstanciar a maneira adequada e menos gravosa de se atingir a finalidade interventiva, além de haver proporcionalidade entre o meio e o fim visado, o que deve ser aferido no caso concreto.

O objetivo da proporcionalidade está associado a ideia de que a utilização de determinado instrumento para alcançar determinado fim não deve ser inadequada a este. A proposição fundamental do meio menos lesivo (da exigibilidade) diz que entre vários instrumentos possíveis, todos adequados à obtenção do fim, só é lícito escolher aquele que produz as consequências menos gravosas. A finalidade visada, além de necessária e adequada, deve ser proporcional ao instrumento de intervenção, noutras palavras, há de se constatar se há proporcionalidade entre o meio e a finalidade.

O princípio da proporcionalidade não se confunde com o princípio da razoabilidade, que, por sua vez, significa a impossibilidade de criação de contribuição interventiva de modo desarrazoado. Ao tratar da diferenciação entre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, Virgílio Afonso da Silva afirma:

A exigência de razoabilidade, baseada no devido processo legal substancial, traduz-se na exigência de "compatibilidade entre o meio empregado pelo legislador e os fins visados, bem como a aferição da legitimidade dos fins". [...] Essa configuração da regra da razoabilidade faz com que fique nítida sua não-identidade com a regra da proporcionalidade. O motivo é bastante simples: o conceito de razoabilidade, na forma como exposto, *corresponde apenas à primeira das três sub-regras da proporcionalidade, isto é, apenas à exigência de adequação*. A regra da proporcionalidade é, portanto, mais ampla do que a regra

da razoabilidade, pois não se esgota no exame da compatibilidade entre meios e fins [...] (2002, p. 33-34).

Dessa forma, o princípio da proporcionalidade é mais amplo que o princípio da razoabilidade, pois esta busca tão somente verificar a relação entre o meio empregado pelo legislador e os fins visados, bem como averiguar a legitimidade dos fins, correspondendo, portanto, a sub-regra da adequação do princípio da proporcionalidade.

Portanto, constata-se que a União, ao instituir uma contribuição de intervenção no domínio econômico, deve averiguar se o meio utilizado é adequado para alcançar determinado fim, bem como se entre os vários instrumentos possíveis é o que produz as consequências menos gravosas. Por fim, deverá verificar se o meio, além de necessário e adequado, é proporcional a finalidade.

2.3.7 Impossibilidade de criação de mais de uma contribuição de intervenção no domínio econômico para a mesma finalidade

As contribuições de intervenção no domínio econômico são caracterizadas pela existência de um fato jurídico que sofrerá a incidência do tributo, que gera uma obrigação tributária, na qual alguém deve levar dinheiro aos cofres públicos.

Conforme visto, a validade das contribuições é finalística, isto é, a validade constitucional das contribuições está associada a finalidade buscada. A contribuição interventiva é o meio para se atingir a finalidade específica prevista constitucionalmente, de modo que para uma finalidade deve existir apenas uma contribuição interventiva. A coexistência de duas contribuições para atender a mesma finalidade ocasiona conflito de meios para a realização do mesmo fim e, por consequência, uma delas deve ser afastada. Nesse sentido, segue a doutrina de Marco Aurélio Greco:

A existência de um motivo atrelado a uma finalidade indica que não podem coexistir exigências cujas finalidades se superponham e que difiram apenas quanto ao respectivo âmbito de aplicação. De fato, a legitimidade constitucional da figura resulta da finalidade buscada e a contribuição visa servir de instrumento para atingi-la. Ora, como a criação da figura resulta de um juízo que concluiu pela inadequação entre a realidade presente e os objetivos constitucionais e pela adequação entre a contribuição e a mudança que se quer operar na realidade, só há espaço para a existência de “uma contribuição” para cada finalidade buscada (2001, p. 21).

Assim, a criação de duas contribuições interventivas com a mesma finalidade, versando ou não sobre o mesmo fato jurídico, não é permitida. Se é a finalidade que motiva a criação de contribuições, estas podem até ter a mesma materialidade e a mesma base de cálculo, mas não é possível a criação de duas contribuições com a mesma finalidade, versando ou não sobre o mesmo fato jurídico tributário.

Isso porque já existiria uma contribuição de intervenção no domínio econômico criada para regular o setor e a incidência de nova contribuição interventiva com as mesma finalidade apenas representaria a vontade do fisco em arrecadar recursos para o seu orçamento, o que é vedado em se tratando de contribuições interventivas.

2.3.8 Impossibilidade de versarem sobre fatos jurídicos de competência de outros entes federados

Em razão da aplicação da técnica da validação finalística, a materialidade das contribuições de intervenção no domínio econômico não está descrita no Texto Constitucional.

Com efeito, a hipótese de incidência da contribuição interventiva precisa estar condicionada à concretização de uma finalidade interventiva, de modo que o fato jurídico tributário escolhido como gerador do tributo seja a realização de uma conduta que possibilitará a regulação de determinada atividade, por meio da arrecadação dos recursos necessários para custear a atividade interventiva.

Na incidência desse tributo interventivo, qualquer fato com conteúdo econômico poderá ser o critério material da norma impositiva da contribuição interventiva, desde que se encontre no âmbito de competência da União, disposto no artigo 153 da Constituição Federal.

A União não poderá instituir contribuições que invadam a competência dos demais entes tributantes, escolhendo materialidades que já sofram a incidência de algum dos impostos previstos nos artigos 155 e 156 da Carta Constitucional. A Constituição Federal estabeleceu a competência de cada ente para a criação de impostos, determinando que, aos Estados, compete a criação de impostos que tratem sobre a materialidade dos fatos previstos no artigo 155 da Constituição Federal; aos Municípios, a criação de impostos que

versem sobre a materialidade dos fatos previstos no artigo 156 da Constituição Federal; e, à União, por seu turno, atribuiu vasta possibilidade de instituição, prevista nos artigos 153 e 154, I, do Texto Constitucional.

Nesse diapasão, percebe-se que a União poderá instituir impostos que tenham como materialidade uma infinidade de fatos econômicos, mas não poderá invadir a competência reservada aos Estados, Municípios e Distrito Federal. Assim, ao instituir contribuições interventivas com hipótese de incidência de imposto, a União deverá usar o amplo campo material de competência que a Carta Magna lhe reservou, mas não poderá invadir a competência dos demais entes tributantes, escolhendo qualquer dos pressupostos constantes nos artigos 155 e 156 do Texto Constitucional.

Entretanto, esse não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 177.137 decidiu que não se aplicam às contribuições interventivas as limitações constantes nos artigos 153, 155 e 156, as quais atingem os impostos. Segundo o voto do Ministro Relator Carlos Velloso:

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., arts. 153, 155 e 156), a impedir a bi-tributação. A técnica da competência residual da União para instituir imposto (C.F., art. 154, I), aplicável as 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) (STF, RE nº 177.137, Relator Carlos Velloso, DJ 18/04/97).

Com efeito, as competências tributárias não se referem apenas à aptidão para criar, no plano abstrato, impostos. Os dispositivos concernentes aos impostos não se dirigem apenas a esta espécie tributária, uma vez que a delimitação estabelecida pela Constituição, ao delinear as competências dos entes tributantes, atinge a materialidade que podem ser escolhidas pelos respectivos legisladores (PIMENTA, 2001).

Geraldo Ataliba, ao concluir sobre a impossibilidade de invasão de competências pela União ao instituir uma contribuição interventiva, avisa que:

[...] Entender o contrário, seria admitir que o sistema de partilha de competências não é rígido. Que é modificável por legislação infraconstitucional. Seria admitir que as competências tributárias não são privativas, mas todas abertas à União. Seria atribuir estultice ao contribuinte. Seria esvaziar o sistema constitucional tributário; torná-lo totalmente sem sentido, como um amontoado de proposições

que nada obrigam, a ninguém dão vantagem, a ninguém direitos, de ninguém exigem nada (2010, p. 202).

Ora, a repartição de competências é uma das limitações constitucionais ao poder de tributar. Essa limitação impede que mais de um ente federal tribute o mesmo fato jurídico tributário, respeitando o princípio da capacidade contributiva, além de assegurar a autonomia de cada um dos entes tributantes.

As contribuições interventivas devem observar as limitações constitucionais ao poder de tributar, sob pena de perder o seu fundamento de validade constitucional. Para intervir na economia, o legislador deve objetivar a correção de determinado setor da atividade econômica que esteja desrespeitando os princípios do artigo 170 da Constituição Federal, ou estimular a geração de externalidades positivas.

Conforme visto no capítulo anterior, esses fins podem ser atingidos de várias maneiras, tais como a atuação estatal na condição de empresário, a fiscalização e a concessão de incentivos, assim como a criação de tributo. Ao escolher qual dessas formas é mais adequada ao caso concreto, o legislador deverá observar os parâmetros constitucionais que delineiam o meio escolhido.

Portanto, a contribuição de intervenção no domínio econômico é um instrumento de intervenção, mas não é o único, de modo que não se pode afirmar que a impossibilidade da União utilizar materialidades já reservadas a outros entes tributantes prejudicaria o instituto da intervenção.

No mais, vale destacar que a única exceção à exclusividade da competência tributária é a hipótese de impostos extraordinários, previstos no artigo 154, II, do Texto Constitucional, regra que comporta interpretação restritiva.

2.4 A regra-matriz de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico

Entende-se por regra-matriz de incidência tributária a norma jurídica que veicula determinado tributo. Trata-se, em outras palavras, de norma tributária em sentido estrito. A identificação da regra-matriz de incidência tributária possui grande utilidade prática, pois

permite identificar determinado tributo e diferenciá-lo dos demais. A regra-matriz deve trazer critérios capazes de diferenciar uma exação da outra.

Por meio da análise dos instrumentos normativos que instituem a exação, pode-se identificar eventual inconstitucionalidade formal. Todavia, é apenas através da observância dos critérios da regra-matriz que se efetua uma análise material da imposição tributária.

A regra-matriz é constituída por cinco critérios que trazem elementos indispensáveis ao tributo, quais sejam: o critério material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

No tocante às contribuições de intervenção no domínio econômico, a Constituição Federal não definiu quais bens ou serviços estariam sujeitos a sua incidência, mas determinou quais seriam as circunstâncias ou objetivos que justificariam a sua instituição.

Diferentemente dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, para os quais basta a ocorrência do fato hipoteticamente descrito na regra-matriz de incidência tributária para que nasça a obrigação tributária, no tocante às demais contribuições e aos empréstimos compulsórios, faz-se necessário a existência de uma regra prévia de competência. Ou seja, para que nasça em concreto um imposto é suficiente a ocorrência do fato gerador descrito em lei, no caso do imposto de renda, por exemplo, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda faz surgir a obrigação tributária. O mesmo raciocínio se aplica as demais espécies impositivas supracitadas (HORVATH, 2009).

O constituinte, ao prever as contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, não traçou o seu critério material. A Carta Magna, através de suas normas de competência, conferiu ao legislador a liberdade de traçar o critério material das contribuições interventivas.

Contudo, do mesmo modo que o empréstimo compulsório apenas pode ser instituído se houver, por exemplo, necessidade de atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de guerra externa (artigo 148, I), a contribuição de intervenção no domínio econômico também só pode ser instituída se houver necessidade de atuação do Estado no domínio econômico, conforme determina o artigo 149, ao estabelecer que as contribuições interventivas serão instituídas pela União como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (HORVATH, 2009).

Conforme visto, as contribuições de intervenção no domínio econômico se diferenciam das demais espécies tributárias por possuírem como principal característica a

presença de uma finalidade específica, ou seja, objetivam arrecadar recursos para que o Estado possa custear a intervenção em determinada área econômica.

A ausência do fundamento constitucional legitimador do exercício da atividade legislativa impede o exercício da competência da União para criar contribuições ou empréstimos compulsórios, de modo que a inobservância dos parâmetros constitucionais permite que o contribuinte oponha-se à cobrança, pois o tributo que nasce de norma sem validade é indevido.

Deveras, a destinação do produto da arrecadação das contribuições é elemento essencial da norma criadora das contribuições. Apesar de boa parte da doutrina considerar que o destino da arrecadação é matéria de Direito Financeiro e não mais de Direito Tributário, deve-se observar que a Constituição exige que determinados tributos tenham as suas receitas vinculadas a determinada causa ou finalidade (empréstimos compulsórios e contribuições), não podendo desconsiderar tal previsão e dizer que o destino da arrecadação não integra a norma de incidência (HORVATH, 2009). Assim, em razão da essencialidade do destinação do produto da arrecadação das contribuições para qualificar esta espécie tributária, não se pode excluí-la da respectiva norma tributária. Segundo Estevão Horvath:

A destinação do produto da arrecadação também é condicionante da instituição de uma contribuição. Em outras palavras, além da regra de competência (ou de estrutura) que diz com a finalidade da contribuição, e que diz o seguinte: *se for instituída uma contribuição, então o produto da sua arrecadação deverá ser destinado à sua respectiva finalidade*. Observe-se que esta regra é também *condição de validade* da contribuição (2009, p. 85).

Deste modo, constata-se que para que se possa instituir uma contribuição interventiva é necessária a presença de uma finalidade específica prevista na Constituição e, por conseguinte, que a lei instituidora estabeleça o destino que será dado ao produto da sua arrecadação, que deve estar relacionado com a respectiva finalidade.

Assim, pode-se afirmar que a regra matriz de incidência das contribuições possui como condição de sua validade: (a) a existência de uma finalidade constitucionalmente prevista que justifique a sua criação; e (b) a previsão expressa do destino do produto da sua arrecadação. Essas duas normas de competência condicionam a validade das contribuições e, por conseguinte, a validade da respectiva “regra-matriz de incidência” (HORVATH, 2009).

Destarte, os critérios da regra-matriz de incidência das contribuições interventivas devem levar em consideração o núcleo da hipótese, o qual deve guardar conexão com a finalidade para a qual a contribuição foi criada.

Portanto, tendo em vista que uma das funções da regra-matriz de incidência tributária é possibilitar a identificação das espécies tributárias, sendo sua construção determinada pelo regime jurídico de cada exação delineado na Constituição e sabendo que a finalidade e a vinculação do produto da arrecadação constituem traços característicos das contribuições, não se pode deixar de reconhecer que tais elementos integram a regra-matriz dessa espécie tributária (PINTO, 2005).

A finalidade integra o critério material da hipótese de incidência, o qual, no caso das contribuições engloba um fato do Estado, correspondente a uma atividade estatal que tenha como objetivo a realização de uma finalidade específica prevista constitucionalmente, e um fato do indivíduo, que versa sobre um fato econômico a ser realizado pelo particular e passível de ser quantificado pela base de cálculo (PINTO, 2005).

A destinação do produto da arrecadação, por sua vez, se situa no conseqüente da regra-matriz de incidência, compondo o critério quantitativo. Segundo Flávia Souza Dantas Pinto, “a função da destinação no critério quantitativo é qualificar, no plano normativo, o *quantum* a ser pago pelo contribuinte, afetando-o a uma despesa determinada” (2005, p. 227). O conseqüente da regra-matriz de incidência das contribuições deve apresentar um critério subjetivo para a identificação dos sujeitos que integram a relação jurídico-tributária, e um critério quantitativo, que fixa o objeto que compõe a obrigação tributária sob a modalidade “dar”, por meio da base de cálculo e da alíquota. Esse “dar” deve ser obrigatoriamente qualificado pela vinculação do produto de arrecadação a uma finalidade específica.

Logo, em razão do constituinte não ter indicado no Texto Constitucional a materialidade possível das contribuições, uma vez que utilizou a técnica da validação finalística, qualquer fato com conteúdo econômico poderá figurar como critério material da norma impositiva da contribuição interventiva, desde que esteja, conforme visto no tópico anterior, no âmbito da competência da União, previsto no artigo 153 da Constituição Federal, ou no campo de exercício da competência tributária residual.

Ressalta-se, portanto, que os critérios da regra-matriz de incidência devem levar em consideração a finalidade para a qual a contribuição foi instituída. Sobre a matéria, Estevão Horvath aduz que:

[...] no caso da contribuição interventiva, se esta tiver por finalidade intervir, por exemplo, na atividade canavieira, que é, em princípio uma atividade econômica no sentido do art., 149 da Lei Maior, estará implícito que a lei que a instituir deverá prever que a destinação de sua arrecadação deverá ser encaminhada ao órgão ou ao programa que tiverem sido para tal fim estabelecidos. Daí em diante, a regra-matriz de incidência seguirá o caminho normal de todas as demais concernentes aos outros tributos. É dizer, o critério material deverá prever fato que diga respeito a algo inerente à atividade canavieira (a comercialização, por exemplo); a base de cálculo deverá medir esse fato, os sujeitos passivos deverão ser aquelas pessoas que estejam relacionadas com o setor da cana-de-açúcar. Os demais critérios (espacial, temporal, pessoal – sujeito ativo – e quantitativo – alíquota) seguirão, por sua vez, os mesmos requisitos aplicáveis às demais espécies tributária (2009, p. 87).

Assim sendo, a materialidade das contribuições interventivas não consiste numa atuação estatal. Para essa situação a Constituição previu os tributos dos incisos II e III do artigo 145. Tendo em vista a finalidade qualificada constitucionalmente, pode-se inferir que sem intervenção não poderá ser criado o tributo em tela. Em razão disso, é imprescindível a edição de norma administrativa, instituindo a medida interventiva, quando o produto arrecadado destinar-se ao custeio desse tipo de atividade. Entretanto, quando a contribuição for instrumento da própria intervenção, o tributo se confundirá com tal medida. A materialidade, entretanto, não será a atividade interventiva, a qual funcionará como pressuposto para a criação do tributo. Ora, sem que exista a intervenção, a finalidade estabelecida pela Carta Magna não poderá ser alcançada, de modo que o tributo não poderá ser instituído (PIMENTA, 2001).

Com efeito, não são válidas as contribuições que incidam sobre fatos não relacionados com a intervenção, que sejam pagos por toda a universalidade de contribuintes, sob o argumento de que financiam órgãos que supostamente realizam intervenção na economia.

Assim, o destinatário constitucional do tributo é aquele sujeito escolhido pela Constituição para figurar no critério pessoal da norma impositiva tributária de determinada exação.

Enquanto nas exações validadas pela técnica condicional o destinatário é facilmente identificável por meio da materialidade indicada na norma de outorga de competência, nos tributos validados pela técnica finalística o destinatário pode ser identificado pelo simples

exame das finalidades da exação. Esse é caso das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Em razão da contribuição de intervenção no domínio econômico ser setorial, isto é, objetiva intervir em determinado setor do domínio econômico, a contribuição destinada a esse fim somente poderá atingir os sujeitos pertencentes ao campo de atuação que a União pretende intervir. Consequentemente, alguém que não faça parte do grupo ou do setor atingido pela medida interventiva não pode figurar como sujeito passivo da contribuição.

Diante disso, percebe-se que a Constituição, de forma implícita, indica o destinatário das contribuições interventivas, apesar delas não serem validadas pela técnica da validação condicional, a saber: os integrantes do grupo econômico atingido pela intervenção estatal. Desse modo, norma impositiva tributária que escolher como sujeito passivo pessoa não integrante do setor atingido pela intervenção padecerá do vício insanável da inconstitucionalidade.

Nesse sentido, seguem os ensinamentos de Silvana Bussab Endres:

Na verdade, a norma constitucional que confere competência impositiva à União Federal para instituir a contribuição interventiva revela que o destinatário da carga tributária só pode ser aquele atingido pela finalidade nela prevista – intervenção no domínio econômico. Trata-se de norma de outorga de competência tributária, na qual já está implícito o critério da sujeição passiva da obrigação tributária. Notamos que a indicação implícita do sujeito passivo se faz presente não só nas hipóteses em que a norma constitucional confere competência tributária indicando a materialidade da hipótese de incidência. Tal indicação também aparece implícita na norma constitucional que confere competência tributária a partir da indicação de finalidade a ser cumprida, como ocorre no artigo 149 da Constituição Federal, no que diz respeito à contribuições de intervenção no domínio econômico. Só poderá ser sujeito passivo de contribuição interventiva, aquele que estiver vinculado ao grupo sujeito à intervenção (2001, p. 243-244).

Assim, tendo em vista que a lei que instituir a contribuição interventiva não poderá eleger sujeito passivo desvinculado do grupo sujeito à intervenção, cabe averiguar se é necessário que haja especial benefício do grupo de pessoas afetado pela intervenção estatal.

Sobre o tema, Roque Antônio Carrazza afirma que:

[...] as contribuições interventivas somente poderão ser exigidas de quem, por atuar em dado setor econômico, efetivamente vier a experimentar benefícios ou causar especial detrimento à coletividade. E o produto da arrecadação haverá de ser aplicado em benefício das atividades desenvolvidas por estas pessoas, e não por terceiros (2012, p. 671-672).

Do mesmo modo, Ricardo Lobo Torres aduz:

A contribuição econômica é devida pelo benefício especial auferido pelo contribuinte em virtude da contraprestação de serviço público indivisível oferecida ao grupo social de que participa. Caracterizam-na, pois, a contraprestação estatal em favor do grupo, que pode ser qualquer ato de intervenção no domínio econômico, de interesse de certa coletividade; a vantagem especial obtida pelo contribuinte que sobrepasse o benefício genérico das atividades estatais (2004, p. 410).

Silvana Bussab Endres (2001), por sua vez, entende que o benefício do contribuinte é irrelevante as contribuições de intervenção no domínio econômico. Segundo ela, as contribuições interventivas devem acarretar sempre um benefício para o setor ou segmento submetido à atuação ou regulação estatal. Deste modo, embora seja possível verificar, na intervenção estatal e na contribuição em tela, o benefício genérico que emanará do ato interventivo para todo o setor sujeito à intervenção, não se pode dizer que todos os contribuintes irão auferir um benefício. O contribuinte muitas vezes terá que suportar a contribuição em prol da obtenção da finalidade constitucionalmente prevista.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba ensina:

[...] se o imposto é informado pelo princípio da capacidade contributiva e a taxa informada pelo princípio da remuneração, as contribuições serão informadas por princípio diverso. Melhor se compreende isto, quando se considera que é da própria noção de contribuição – tal como universalmente entendida – que os sujeitos passivos serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta como uma despesa especial, a elas respeitantes, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como “especial” (2010, p. 195).

Diante do exposto, constata-se que a aferição de vantagem pelo contribuinte é desnecessária, isto é, a contribuição interventiva poderá ser criada mesmo que o sujeito passivo não obtenha qualquer benefício da atividade interventiva. É o grupo, a categoria de pessoas que deverá receber da ação estatal um reflexo que poderá ser chamado de especial.

No tocante à base de cálculo das contribuições interventivas, esta deverá ser a medida de um dos fatos previstos no artigo 153, ou de qualquer fato escolhido no exercício da competência tributária residual. Destaca-se também que as bases de cálculo das contribuições de intervenção no domínio econômico não podem ser bases de cálculo já utilizadas por outras contribuições. A contribuição interventiva pode ter base de cálculo própria de imposto, mas não pode coincidir com a base de cálculo utilizada por outras contribuições interventivas, sob pena de se ferir a capacidade contributiva e desvirtuar o princípio da livre iniciativa, uma vez que uma contribuição interventiva já estaria atuando

para regular o setor e a incidência de nova contribuição interventiva apenas representaria a vontade do fisco em obter recursos para o seu orçamento, o que é vedado em se tratando de contribuições interventivas, voltadas para o atendimento de finalidades específicas que possam promover a regulação de determinado setor do domínio econômico.

Por fim, cabe ressaltar que o Estado não pode arrecadar mais do que o necessário para custear a sua atuação, sob pena de desvirtuar o escopo do tributo. Ora, se não é permitido, nos termos do artigo 195, § 5º, da Constituição, criar despesa sem a respectiva fonte de custeio, é necessário reconhecer que a recíproca também é verdadeira, isto é, sem despesa não pode haver arrecadação.

A União está impedida de gerir sobra de caixa, não imaginada pelo legislador constitucional. Se a contribuição está vinculada a uma finalidade que lhe deu origem, a União não pode arrecadar mais dinheiro do que o necessário para sua atuação. O volume de recursos a ser arrecadado pelas contribuições não pode desvirtuar a função dessa espécie tributária, que é servir de instrumento de atuação da União em uma área específica.

Assim, observou-se neste capítulo que as contribuições de intervenção no domínio econômico são validadas pela técnica finalística, de modo que a sua regra matriz de incidência deve possuir como condição de sua validade: (a) a existência de uma finalidade constitucionalmente prevista que justifique a sua criação; e (b) a previsão expressa do destino do produto da sua arrecadação. Essas duas normas de competência condicionam a validade das contribuições e, por conseguinte, a validade da respectiva “regra-matriz de incidência”.

3 A VALIDADE FINALÍSTICA DAS CONTRIBUIÇÕES INTERVENTIVAS E O DESVIO DE FINALIDADE

Em razão de as contribuições de intervenção no domínio econômico serem validadas pela técnica finalística, faz-se necessário a existência de uma finalidade que motive a sua criação e a destinação do produto de arrecadação deve estar vinculada ao custeio da atividade interventiva. Tendo por base essas duas regras de competência, analisar-se-á, neste capítulo, as formas de desvio de finalidade das contribuições interventivas e suas consequências jurídicas, bem como as formas de controle.

3.1 O desvio de finalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico

Ao longo deste trabalho, verificou-se que a Constituição Federal consagrou as duas técnicas de validação das normas instituidoras de tributos, quais sejam, a condicional e finalística. Na técnica da validação condicional, de caráter “causalista”, a exigência só será válida se ligada a um determinado evento que, caso não seja verificado, invalida a exação. Já na técnica da validação finalística, de caráter “modificador”, a norma deve estar vinculada à busca de uma finalidade ou objetivo. Neste caso, cria-se a exigência para obter certo resultado.

A partir da análise das espécies tributárias, constata-se que se, por um lado, o legislador constitucional fixou as hipóteses de incidência dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, estabeleceu, por outro lado, a figura das contribuições especiais, fixando apenas suas finalidades. De fato, enquanto nos impostos, taxas e contribuições de melhoria se verifica a utilização da técnica casualista, na qual o legislador constituinte determinou os fatos jurídicos impositivos, sem fazer referência à destinação a ser dada ao *quantum* arrecadado, nas contribuições fixou-se a finalidade a ser alcançada com sua instituição, sem prever os meios.

As contribuições especiais possuem como critério identificador a presença de uma finalidade constitucionalmente prevista, que lhes dá validade jurídica, bem como as diferencia das demais exações. As contribuições de intervenção no domínio econômico, por sua vez, são uma subespécie tributária das contribuições especiais, que tem por

finalidade arrecadar recursos para que o Estado possa custear a intervenção em determinado setor da atividade econômica, que esteja gerando externalidades negativas ou não esteja produzindo as externalidades positivas desejadas.

Com efeito, a intervenção deve estar voltada a alteração da situação com vista à realização dos princípios prescritos no artigo 170 da Carta Magna.

Todavia, para atingir a finalidade constitucionalmente prevista, a intervenção precisa ser efetivamente implementada, seja por meio da destinação de seus recursos para determinado órgão responsável pela realização da intervenção, seja através da criação de um fundo específico que promova o financiamento de atividades dentro do setor que sofre a intervenção.

Assim, para que se possa instituir uma contribuição interventiva é necessária a presença de uma finalidade específica prevista na Constituição e, conseqüentemente, que a lei instituidora estabeleça o destino que será dado ao produto da sua arrecadação, que deve estar relacionado com a respectiva finalidade.

Desta forma, a regra matriz de incidência das contribuições possui como condição de sua validade a existência de uma finalidade constitucionalmente prevista que justifique a sua criação e a previsão expressa do destino do produto da sua arrecadação. Essas duas normas de competência condicionam, conforme visto no capítulo anterior, a validade das contribuições e, por conseguinte, a validade da respectiva regra-matriz de incidência.

O contribuinte tem o direito fundamental de apenas ser tributado por meio dessa contribuição quando houver intervenção no domínio econômico e o produto da sua arrecadação for àquela intervenção destinado.

Ao tratar do destino da arrecadação do tributo, Luciano Amaro adverte:

Se a destinação integra o regime jurídico da exação, não se pode circunscrever a análise de sua natureza jurídica ao iter que se inicia com a ocorrência do fato previsto na lei e termina com o pagamento do tributo (ou com outra causa extintiva da obrigação), até porque isso levaria o direito tributário a ensimesmar-se a tal ponto que negaria sua própria condição de ramo do direito, que supõe a integração sistemática ao ordenamento jurídico total (2012, p.100).

Nesse sentido, não se pode afirmar que a destinação dos recursos é irrelevante se dessa análise depende a própria legitimidade da exação como espécie tributária. O artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional, vale lembrar, não é aplicável as contribuições.

Tendo em vista que a destinação deve ser estabelecida em lei, Humberto Ávila aponta que o desvio concreto e posterior da destinação, via de regra, não diz respeito à validade do tributo, mas ao concreto cumprimento de normas administrativas e financeiras. Para este autor, “se houver desvio, ainda que parcial, não há comprometimento com a validade do tributo, mas responsabilidade por má gestão de recursos (2010, p. 272).

Do mesmo modo, Luciano Amaro (2012) afirma que é preciso distinguir o desvio de finalidade ocorrido na aplicação dos recursos arrecadados do desvio ocorrido na criação do tributo. Nas suas palavras:

Nem se diga, para “provar” a irrelevância da destinação, que o desvio dos recursos arrecadados não contamina a relação jurídica tributária. Isso é verdade, mas não prova o que se pretende. Com efeito, temos de distinguir duas situações: ou o desvio de finalidade está na aplicação dos recursos arrecadados, ou ele radica na própria criação do tributo. Na primeira hipótese, se, por exemplo, uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidade é ilícito das autoridades administrativas que não invalida o tributo. Mas, na segunda hipótese, se o tributo é instituído sem aquela finalidade, a afronta ao perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina. A destinação, em regra, não integra a definição do regime jurídico dos tributos; portanto, em princípio não se cogitará de desvio de finalidade pra efeito de examinar a exação. Todavia, a destinação, quando valorizada pela norma constitucional, como nota integrante do desenho de certa figura tributária, representa critério hábil para distinguir essa figura de outras, cujo perfil não apresente semelhante especificidade” (2012, p. 101).

Ricardo Conceição Souza (2001) também defende que a destinação do recursos possui tão somente natureza jurídica, e não econômica. Segundo ele, a lei criadora da contribuição terá que vincular o produto da sua arrecadação à finalidade para a qual restou instituída. Para esse autor, a destinação efetiva do valor arrecadado é questão orçamentária e seu descumprimento implica crime de responsabilidade do Presidente da República, nos termos do artigo 85, VI, da Constituição Federal.

Deveras, a contribuição de intervenção no domínio econômico é o instrumento legal utilizado para arrecadar recursos destinados a cobrir despesas incididas, ou a serem incididas, pelo Estado em virtude de sua intervenção no domínio econômico. Em razão disso, surge a necessidade de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação, que deve ser aplicado no custeio da atividade interventiva.

De fato, a destinação do produto da arrecadação integra a regra-matriz de incidência tributária das contribuições interventivas, de modo que a efetiva utilização *in concreto* da receita arrecadada no custeio de outra atividade interventiva torna

inconstitucional a exação. Sobre esse assunto, vale a pena transcrever as lições de Leandro Paulsen:

Se a própria legislação (atos normativos de qualquer nível) passa a atribuir destinação diversa da que dá suporte à sua instituição, restará evidenciada a falta de correspondência da sua cobrança à finalidade que a justifica, ensejando o reconhecimento da inconstitucionalidade total ou parcial superveniente (2012, p. 104).

Com efeito, assim como a destinação legal à finalidade prevista constitucionalmente justifica a sua instituição, a destinação efetiva legitima o prosseguimento da sua cobrança, sob pena de se descaracterizar, ao longo do tempo, a respectiva figura tributária, perdendo seu suporte constitucional (PAULSEN, 2008, p. 47).

O emprego de recursos em finalidade diversa da que motivou a criação do tributo, pode ocasionar a inexistência, em concreto, da atividade que visa custear ou sua realização em intensidade desproporcional ou custeio, acarretando a invalidade, total ou parcial, originária ou superveniente, da exação (PAULSEN, 2008, p. 47).

Destaca-se, portanto, que o legislador não pode alterar a destinação das contribuições sob pena de retirar-lhes o suporte constitucional decorrente da adequação às finalidades previstas no artigo 149 da Carta Magna. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.925/DF, declarou a inconstitucionalidade de lei orçamentária que desviava os recursos decorrentes de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Em face disso, cabe ressaltar que parte da doutrina comunga do entendimento de que, ocorrendo desvio da destinação do tributo, sua cobrança será indevida. Nesse sentido, Mizabel Derzi leciona que:

O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente, poderá reclamar a repetição de tributo já pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa do pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar (DERZI, 2004, p. 1034).

Na mesma linha, Roque Antônio Carrazza ensina que para que a contribuição seja instituída corretamente é necessário que o produto da arrecadação tenha destinação apta a atingir a finalidades que motivou a sua criação. O mesmo autor aponta que:

[...] caso o contribuinte demonstre que a contribuição a seu cargo não está tendo o produto da arrecadação aplicado à finalidade apontada na lei que a instituiu, tem o direito subjetivo de (i) não recolher o tributo, (ii) cessar seu recolhimento (a partir do desvio de finalidade) ou (iii) repetir o que tiver pago – observados, neste caso, os prazos prescricionais (2012, p. 660).

Desse modo, não basta para a instituição das contribuições a mera destinação pública genérica dos recursos, é necessária a destinação específica desejada pela Constituição ao permitir que tal exação seja instituída.

Ora, a arrecadação das contribuições não compõe livremente o orçamento fiscal da União, estando diretamente vinculada ao orçamento autônomo ou aos fundos ou despesas específicas. Trata-se a referida imposição, por um lado, de uma limitação ao poder das autoridades de disporem acerca dos recursos financeiros do Estado, e, por outro lado, uma determinação de utilização desses montantes nos fins prescritos sem levar em consideração a situação financeira do Estado.

Assim, uma vez instituída a contribuição de intervenção no domínio econômico, os recursos daí auferidos somente podem estar voltados e devem ser aplicados no cumprimento da própria finalidade, sob pena de evidente desvio.

Nesse sentido, destaca-se que, embora sejam muitas vezes tratados como sinônimos, a finalidade e o destino são conceitos distintos. A finalidade alcança a fase de criação com a produção da norma impositiva enquanto o destino da arrecadação versa sobre momento posterior à extinção da obrigação tributária.

A finalidade, como ensina Marco Aurélio Greco (2001), não é mero pretexto para a cobrança do tributo, mas sim a sua razão de ser. O destino da arrecadação, por sua vez, é o meio utilizado para a promoção da finalidade prevista na norma impositiva que institui a contribuição interventiva. Se assim não fosse, estaríamos diante de um verdadeiro imposto disfarçado.

Se as contribuições interventivas são “meios” para atingir determinados “fins”, então os seus recursos não podem ser direcionados a realização de outros fins. Se o produto da sua arrecadação extrapola a dimensão necessária à intervenção, a contribuição perde o seu caráter interventivo, para se tornar instrumento arrecadatório. Ou seja: “institucionalizar o excesso é atingir outra finalidade que não a que justificou sua instituição. Neste aspecto, o exame das previsões orçamentárias é um elemento relevante para a análise” (GRECO, 2001, p. 27).

Portanto, a não-destinação, de fato, dos recursos à finalidade constitucionalmente prevista, não é tão somente uma questão de infração a lei, mas ultrapassa este limite para negar a razão de ser da contribuição, a ponto de desvirtuar a própria figura da contribuição interventiva.

Com efeito, se as contribuições interventivas são instituídas para alcançar determinada finalidade, deixar de buscá-la através da não-destinação dos recursos arrecadados, além de descumprir a lei, é fazer desaparecer a contribuição enquanto tal e negar a eficiência no setor econômico específico (GRECO, 2001)

Ao contingenciar despesas constitucionalmente vinculadas, indo a respectiva dotação ao orçamento fiscal da União para constituir *superávit de caixa* com outra finalidade, viola-se ao mandato constitucional de custear a intervenção estatal em determinado setor do domínio econômico. Não empregar recursos vinculados na realização da finalidade constitucionalmente prevista é, além de tredestiná-los, descumprir a Constituição. Contribuição tredestinada deve-se reputar tributo indevido e inexigível (OLIVEIRA, 2007).

Observa-se, nesse sentido, que a destinação específica das contribuições interventivas qualifica juridicamente essa exação, integrando a sua regra-matriz de incidência. A finalidade específica se afigura, por sua vez, como verdadeira condição de legitimidade das contribuições.

Pode-se dizer, portanto, que o eventual desvio desta destinação acarretará a injuridicidade da própria cobrança. Assim, se o contribuinte puder demonstrar que a contribuição a seu cargo não teve o produto de sua arrecadação aplicado naquela finalidade apontada na lei que a instituiu, ele tem o direito de não efetuar o seu pagamento ou, quando for o caso, de repetir o que pagou.

3.2 As diversas formas de desvio de finalidade

A distinção entre finalidade e destino é importante quando se analisam as consequências do desvirtuamento de um ou outro. Em face de tal distinção, as contribuições interventivas podem ser desviadas por meio: (a) da instituição de contribuição voltada à concretização de atividades não enquadráveis dentre as finalidades

que ensejaram a instituição desta espécie de tributo; (b) da instituição de contribuição voltada à finalidade constitucional, mas com os recursos financeiros sendo destinados a outras áreas (desvio em âmbito normativo); (c) da instituição de contribuição voltada à finalidade constitucional e destinação corretamente definida em lei, em que há desvio concreto e posterior da destinação (desvio em âmbito administrativo); e (d) de Emenda Constitucional (Desvinculação de Receitas da União).

3.2.1 Contribuição voltada para o atendimento de finalidade não prevista constitucionalmente

A existência de uma finalidade constitucionalmente prevista condiciona a criação de uma contribuição interventiva. A contribuição não é uma exação que se cria pelo mero pretexto de existir “poder de império” atribuído a União (GRECO, 2001). Em razão disso, faz-se mister indicar, de modo claro, a finalidade e os motivos que levaram à criação da figura, inclusive para permitir o controle da constitucionalidade da exação. O simples fato de ser rotulada como contribuição não tem o efeito de alterar a sua natureza jurídica, haja vista que é irrelevante, nos termos do artigo 4º, I, do Código Tributário Nacional, a nomenclatura dada pelo legislador para a determinação da natureza jurídica do tributo.

As contribuições interventivas, conforme visto, devem ter por finalidade corrigir distorções que, sob o enfoque econômico ou social, podem surgir no campo da iniciativa privada, bem como estimular o surgimento de externalidades positivas. Tal intervenção deve ocorrer no domínio econômico, ou seja, em setor de atividade econômica reservado à iniciativa privada. A intervenção deve ser transitória, isto é, a contribuição perde o seu fundamento de validade assim que a finalidade for atingida. Além disso, o volume arrecadado deve ser proporcional à intervenção, vez que tal exação não tem escopo arrecadatório. Segundo Greco, “institucionalizar o excesso é atingir outra finalidade que não a que justificou sua instituição” (2001, p. 27).

Dessa forma, se a norma que instituir uma contribuição de intervenção no domínio econômico não mencionar uma finalidade constitucionalmente prevista que justifique a sua criação, não haverá o cumprimento da regra constitucional de competência, de modo que restará descaracterizada a contribuição de intervenção no domínio econômico. Nesta hipótese, a contribuição interventiva é inconstitucional.

Do mesmo modo, será inconstitucional a contribuição que se constituir meio incompatível, irrazoável ou desproporcional para atingir a finalidade constitucionalmente prevista. Esse é o caso da contribuição cujo volume arrecadado é superior ao necessário para custear as despesas com a intervenção. Neste caso, a alíquota deverá ser reduzida, sob pena da contribuição perder o seu suporte de validade.

Ao tratar da cobrança de certa contribuição em uma finalidade diversa da constitucionalmente assentada, José Marcos Domingues de Oliveira afirma que:

Neste caso, parece evidente que a lei será inconstitucional por dispor em sentido contrário ao preconizado na fonte hierarquicamente superior, o que dispensa maiores considerações. O tributo será claramente indevido por ruptura do fato gerador acessório. Esta solução encontra-se em simetria com a jurisprudência do STF que tem invalidado tentativas de afetação de impostos, proibida pela constituição (art. 167, IV). Se a finalidade é inconstitucional, o tributo é inconstitucional (2007, p. 111).

De fato, há julgados do Supremo Tribunal Federal que confirmam o entendimento de que a previsão de finalidade distinta da constitucionalmente prevista pode ocasionar sua declaração de inconstitucionalidade, tendo em conta a afronta à norma de estrutura. Nesse sentido, cita-se o julgado abaixo que leva em consideração a finalidade para declarar a constitucionalidade da instituição de contribuição interventiva:

[...] o Plenário desta Corte, ao terminar o julgamento dos RE 209.365 e 218.061, declarou a constitucionalidade do Adicional de Tarifa Portuária, por entender que ele tem natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico por gerar receita vinculada da União ao investimento nas instalações portuárias devida por categoria especial de usuário de serviços que a elas dizem respeito de forma direta" (STF - RE: 242443 SP, Relator: MOREIRA ALVES, Primeira Turma, Data de Julgamento: 14/09/1999, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 22-10-1999).

No julgado supramencionado é declarada a constitucionalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico, em razão da vinculação da receita à finalidade interventiva. Percebe-se, portanto, que a presença da finalidade constitucionalmente prevista na norma jurídica de competência que autoriza a instituição das contribuições interventivas constitui condição de validade da norma instituidora do tributo. Se não houver esta previsão, não se estará cumprindo a norma de competência, possibilitando a declaração de inconstitucionalidade da norma que institui a exação.

3.2.2 Desvio em âmbito normativo

Trata-se de contribuição voltada à finalidade constitucional, mas com os recursos financeiros sendo desviados a outras áreas por meio de normas orçamentárias. O orçamento fiscal, como afirma Ricardo Lobo Torres (2004), contém todas as receitas e despesas da União. Abrange os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como os fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Considerando que a técnica de validação das contribuições de intervenção no domínio econômico é finalística, para saber se uma norma é válida faz-se necessário verificar se os fins foram atingidos de acordo com os meios prescritos. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco:

A destinação do produto da arrecadação deve se dar não apenas como previsão abstrata na legislação de regência, mas também no plano dos fatos. Esta exigência, no plano dos fatos, está ligada a dois aspectos. De um lado, o princípio da eficiência da ação administrativa consagrado no artigo 37 da CF/88. Eficiência deve ser aferida não apenas no plano global, mas também no específico a que se atrela a exigência pecuniária. Se há finalidade a ser buscada, destinar os recursos a outro fim é negar a eficiência que deve informar a ação administrativa (ineficiência na busca da finalidade que a lei qualifica como relevante a ponto de instituir a contribuição).

De outro lado, a não-destinação, de fato, dos recursos à finalidade pertinente, não é apenas uma questão de infração à lei, mas extrapola este fenômeno para negar razão de ser da contribuição, a ponto de configurar uma hipótese de desvirtuamento da figura da contribuição de intervenção (2001, p. 26).

Assim sendo, o destino da arrecadação das contribuições é elemento essencial destas exações, integrante da regra-matriz de incidência. Deste modo, uma lei posterior, ainda que sob pretexto de aferir receitas e fixar despesas, ou seja, uma lei orçamentária, não pode dar ao produto da arrecadação destino incompatível com a finalidade constitucional a que a norma tributária se propôs a realizar.

Nesta situação, deve ser observado o artigo 8º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/2000, o qual dispõe que “os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”.

José Marcos Domingues de Oliveira ensina que não basta a mera destinação pública genérica dos recursos, para que uma contribuição seja válida é necessária a destinação específica desejada pela Constituição. Afirma que a arrecadação das contribuições não integra livremente o orçamento fiscal da União, estando diretamente vinculada a orçamento autônomo ou ainda aos fundos ou despesas específicas. Em face disso, o mesmo

autor defende que se a lei orçamentária não proceder à correta destinação da verba arrecadada, que, conseqüentemente, estará sendo alocada a despesa diversa daquela compatível com a Constituição, haverá o rompimento do fato gerador acessório, provocando o respectivo indébito tributário. Nas suas palavras:

Para a doutrina tradicional brasileira, o orçamento, embora formalmente lei (ato expedido pelo legislativo), no plano material se classificaria como ato administrativo (determinação de organização do Erário). Ainda assim, considerando que a função legislativa se dá, por definição, no plano regrador e que aquela determinação não deixa de configurar uma norma de comportamento pela qual há de se pautar a Administração, sendo certo que na atual Constituição o Legislativo assumiu prerrogativa de ascendência clara sobre a vontade do Executivo em tema de orçamento, tem-se que a lei orçamentária atua integrada no plano normativo em que está posta a lei tributária que instituiu a contribuição, devendo observar-se o mandato constitucional, isto é, a destinação específica das contribuições. Nessa conformidade, pensamos que a trestinação orçamentária das contribuições rompe com o fato gerador acessório e provoca o respectivo indébito tributário (2007, p. 111-112).

Já Humberto Ávila afirma que se ocorrer desvio geral por meio de atos normativos gerais, como um regra constante do orçamento, compromete-se não apenas um caso, mas a generalidade deles, o que afeta a promoção geral da finalidade. Nesta situação, o referido autor aponta que haverá uma inconstitucionalidade superveniente da contribuição, não em razão de um desvio isolado, mas, em vez disso, por um desvio regular, apto a comprometer a adequação abstrata e geral do meio para a promoção da finalidade da contribuição. Segundo ele:

É justamente porque a adequação deve ser verificada no momento da edição da lei, para a maioria dos casos e em nível abstrato, que a constatação, prévia e abstrata, de um desvio de destinação compromete sua função de meio para promover finalidades. Esse comprometimento – eis o ponto – pode ser verificado na própria lei que institui a contribuição ou noutra lei que regule, em caráter abstrato e com pretensão de permanência, o destino da arrecadação.

Foi precisamente esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal quando declarou a inconstitucionalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico porque a lei orçamentária comprovava, em caráter geral, o desvio de finalidade (2010, p. 274).

Em 1992, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.824/CE, considerou que a trestinação das contribuições estaria sujeita à comprovação e apreciação apenas em ação de responsabilidade por desvio de verbas públicas.

Posteriormente, a Suprema Corte passou a entender que caberia interpretação conforme à Constituição em situação de trespasseio normativa pela via da lei orçamentária, nos seguintes termos:

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. (ADI nº 2925 DF, Relator: ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 18/12/2003, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 04-03-2005).

Observa-se, desse modo, que o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para dar interpretação conforme a Constituição no sentido de que a abertura de crédito suplementar deve ser destinada às três finalidades enumeradas no artigo 177, § 4º, inciso II, da Carta Magna, coibindo tentativas dissimuladas de desvio de receitas vinculadas. Destaca-se, nesse sentido, o voto do Ministro Carlos Velloso:

A interpretação preconizada, a começar pelo Ministro Carlos Brito, parece-me razoável. Evidentemente que não estou mandando o Governo gastar. O que digo é que o Governo não pode gastar o produto da arrecadação da CIDE fora do que estabelece a Constituição Federal, art. 177, §4, II. Noutras palavras, o governo somente poderá gastar o produto da arrecadação da mencionada contribuição no que está estabelecido na Constituição, art. 177, § 4º, II (ADI nº 2925 DF, Relator: ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 18/12/2003, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 04-03-2005).

Embora este precedente seja louvável, ainda é insuficiente para conter a notória trespasseio de verbas vinculadas das contribuições no País. Nesse sentido, segue a doutrina de José Marcos Domingues de Oliveira:

É insuficiente a interpretação conforme da lei orçamentária, pois ela não impede a fraude constitucional na cobrança daquilo que já se sabe trespasseio. A arrecadação continua trespasseio pelo seu congestionamento no ano subsequente ao em que ele se dá por primeiro: ao final da execução orçamentária contingenciada os valores assim represados não são recuperados para gasto vinculado futuro! Não há recondução da verba orçamentária não consumida, como inexistente recondução orçamentária, preliminarmente, máxime em que se tratando do orçamento contemporâneo, que é um orçamento-programa materialmente insuscetível de repetição (2007, p. 114).

Nessa esteira, deve-se entender que toda vez que uma contribuição de intervenção no domínio econômico é criada, o desvio de finalidade dos recursos arrecadados, ainda que por meio de lei orçamentária, compromete a sua validade, pois a previsão legal da destinação dos recursos deve ser efetivada, ou seja, deve ser observada pela lei orçamentária. Nesse caso, ocorre a inconstitucionalidade superveniente da exação, sendo necessário a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos da lei orçamentária que impediram a concretização da finalidade que até aquele momento estava sendo efetivada. Não sendo possível o reparo do desvirtuamento de receitas, deverá ser reconhecido o direito à restituição dos valores pagos indevidamente durante a vigência da lei orçamentária que alterou o destino legal da arrecadação da contribuição, sem prejuízo da apuração da responsabilidade política e funcional das autoridades competentes.

3.2.3 Desvio administrativo

Instituída a contribuição de intervenção no domínio econômico, respeitadas as duas regras de competência que condicionam a criação de uma contribuição (existência de uma finalidade e produto da arrecadação destinado àquela finalidade), bem como observada a válida destinação do produto de arrecadação em lei orçamentária, surge para o Administrador o dever da efetiva aplicação do valor no custeio da intervenção estatal.

Considerando que a contribuição interventiva é meio para se atingir determinado fim, os recursos arrecadados devem, obrigatoriamente, ser aplicados na finalidade que deu causa à instituição da contribuição. Uma vez pago este tributo, surge para União o dever de destinar esse montante para o custeio da intervenção que deu causa a instituição do tributo.

No tocante à instituição da contribuição e a aplicação efetiva do recurso, José Eduardo Soares de Melo assevera:

Trata-se de situações distintas, inconfundíveis no âmbito jurídico e cronológico, pois concernem, respectivamente, o anterior exercício da atividade do legislativo (estipulando o destino do tributo) e posterior atuação do Executivo (aplicando os recursos). O dado financeiro (destino do produto da arrecadação do tributo) integra o ordenamento jurídico, e passa a ser juridicizado pela via do ato competente (lei) ínsito ao tributo (2003, p.35)

Com a instituição de uma contribuição interventiva surge para o Estado o dever de intervir em determinado setor do domínio econômico. Para tanto, o produto de arrecadação deve ser aplicado no custeio da atividade interventiva.

Sendo o destino do produto da arrecadação elemento essencial das contribuições, o desvio fático dos recursos arrecadados gera consequências. Assim, qualquer desvio do produto da arrecadação das contribuições ocorrido na esfera administrativa deve ser coibido. Entretanto, o eventual desvio de recursos por meio de atos administrativos não ocasionará a invalidade das contribuições, vez que não afetará a relação jurídica tributária. Nesse sentido, Paulo Roberto Lyrio Pimenta entende que o desvio efetivo dos recursos arrecadados se encontra no âmbito da eficácia da norma:

Se no plano fático ocorrer desvio da arrecadação, a hipótese se situará no plano da eficácia da norma impositiva, e não no plano da validade. Em outras palavras, nesse caso o que existirá será o descumprimento da norma tributária, e não sua invalidade (2001, p. 179).

Deste modo, nos casos em que a Administração Pública desvia o produto arrecadado das contribuições interventivas, a relação jurídico tributária, via de regra, permanece válida, pois o desvio pode vir a ser corrigido. Trata-se de uma hipótese de responsabilidade administrativa, cabendo ao Tribunal de Contas, ao Ministério Público e ao Poder Judiciário agirem para coibir o desvio.

Assim, havendo o desvio de recursos em razão da gestão orçamentária, caberá a responsabilização administrativa e criminal dos responsáveis.

Entretanto, se nenhum desses mecanismos conseguir coibir o desvio, isto é, se os recursos arrecadados forem reiteradamente desviados, a ponto de institucionalizar o desvio, o suporte de validade das contribuições de intervenção no domínio econômico deixará de existir. Em razão disso, a norma perderá a sua validade em um processo de invalidação superveniente.

3.2.4 Desvinculação de recursos da União

As contribuições são qualificadas pela sua finalidade específica. Em razão disso, é vedada a desvinculação do produto de sua arrecadação, sob pena de violar o Estado Democrático de Direito.

Essa vedação pode ser retirada da interpretação do artigo 60 da Carta Magna, que proíbe a deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais, os quais englobam os direitos de primeira, segunda e terceira geração, assim como os direitos que permitem a realização dos princípios constitucionais expressos.

Apesar disso, foi editada a Emenda Constitucional nº 27/2000, que instituiu a Desvinculação de Receitas da União (DRU):

Art. 76, do ADCT. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais (Redação da EC nº 27/2000).

Ulteriormente, com a Emenda Constitucional nº 42/2003, a desvinculação passou a alcançar não somente impostos e contribuições sociais, mas também contribuições de intervenção no domínio econômico, em razão da crescente importância arrecadatória que esse tributo passou a ter nos primeiros anos do Século XXI, sendo estendida para o período de 2003 a 2007. Do mesmo modo, as Emendas Constitucionais 56/2007 e 68/2011 prorrogaram o prazo da desvinculação de receitas, o qual, atualmente, tem como previsão de termo final a data de 31 de dezembro de 2015.

Contudo, tal medida vem de encontro à lógica do ordenamento jurídico brasileiro, na medida em que alterou substancialmente as regras de competência tributária, bem como a legislação infraconstitucional instituidora das contribuições.

Com efeito, a instituto da desvinculação de receitas da União não se limitou a atingir a estrutura constitucional das contribuições, como também alterou a legislação tributária vigente, pois tal medida determinou que as receitas oriundas de contribuições já instituídas também seriam parcialmente desvinculadas de suas finalidades.

No tocante às contribuições de intervenção no domínio econômico, a Constituição Federal estabeleceu que duas normas de competência condicionam a sua validade: (a) a existência de uma finalidade constitucionalmente prevista que justifique a sua criação; e (b) a destinação do produto da arrecadação no custeio da finalidade. Diante disso, percebe-se que as receitas arrecadadas em prol das contribuições interventivas mostram-se vinculadas ao custeio de determinada atividade interventiva.

Assim sendo, não se pode conceber que o produto de arrecadação das contribuições interventivas seja desvinculado de sua finalidade, em razão da previsão constitucional

acerca da necessidade do respeito desta destinação. Noutras palavras, a correspondência entre a finalidade invocada e a efetiva destinação dos recursos à sua realização é indispensável para que a contribuição tenha validade constitucional. Isso porque, quando o artigo 149 da Carta Magna autoriza a instituição do tributo em função da finalidade que cumprirá, apenas se terá o exercício legítimo da competência quando a destinação esteja efetivamente voltada à realização de tal finalidade que não pode se constituir em um simples pretexto para a arrecadação.

Pelo fato da técnica de validação das contribuições de intervenção no domínio econômico ser finalística, isto é, como as contribuições são instituídas para o preenchimento de uma determinada finalidade constitucionalmente prevista, não faz sentido destinar o produto de sua arrecadação a fim diverso daquele que motivou a instituição da contribuição.

Em razão disso, verifica-se que a Emenda Constitucional nº 27/2000 e as seguintes que prorrogaram a medida são flagrantemente inconstitucionais, por violar a regra de competência das contribuições. Não é dado ao constituinte derivado o poder de desvirtuar a lógica do Sistema Tributário Nacional. A desvinculação de 20% da arrecadação das contribuições de intervenção no domínio econômico retira a razão de ser desta espécie tributária.

Entretanto, esse não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, conforme se vê:

1. TRIBUTO. Contribuição social. Art. 76 do ADCT. Emenda Constitucional nº 27/2000. Desvinculação de 20% do produto da arrecadação. Admissibilidade. Inexistência de ofensa a cláusula pétreia. Negado seguimento ao recurso. Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional (STF, RE 537610/RS, Relator: Min. CEZAR PELUSO, Data de Julgamento: 01.12.2009, Segunda Turma, Data de Publicação 17.12.2009).

Diante do exposto, percebe-se que o entendimento do Supremo Tribunal Federal é incorreto, pois, tendo em vista que a técnica de validade das contribuições interventivas é finalística, a desvinculação de 20% de suas receitas, ainda que por emenda constitucional, viola o Estado Democrático de Direito, assim como os direitos e garantias do contribuinte.

3.3 Controle da validade finalística das contribuições

As contribuições de intervenção no domínio econômico, conforme estabelece o artigo 149 da Constituição Federal, são instrumentos de atuação da União em determinada área do domínio econômico. Elas são meios para a realização de determinados fins.

Para que tal contribuição seja válida, é indispensável, além da existência de uma finalidade constitucionalmente prevista que justifique a sua criação, a efetiva destinação do produto da arrecadação no custeio da finalidade. Diante disso, percebe-se que as receitas arrecadadas em prol das contribuições interventivas mostram-se vinculadas ao custeio de determinada atividade interventiva.

Isso se deve ao fato das contribuições interventivas serem tributos de validade finalística, de modo que, para saber se a norma é válida, é preciso verificar se os fins foram atingidos conforme os meios prescritos.

Assim sendo, a relação jurídico-tributária não se esgota com o pagamento da contribuição, mas se estende a efetiva destinação do produto da arrecadação no custeio de determinada atividade interventiva. Desse modo, o controle da contribuição interventiva deve ser exercido desde a sua instituição até os atos administrativos que aplicarão efetivamente sua arrecadação no custeio de determinada finalidade. Além disso, o controle deverá atingir, conforme visto, emendas constitucionais editadas no intuito de desviar receitas decorrentes das contribuições.

Com efeito, a análise da validade da norma definidora da competência tributária deve pautar-se nas regras de competência que condicionam a regra-matriz de incidência das contribuições interventivas, quais sejam, a existência de uma finalidade que motive a criação da exação e a vinculação do produto da arrecadação ao custeio de tal finalidade. Os critérios da regra-matriz de incidência da referida exação devem observar estas regras de competência.

A não observância de tais regras de competência por parte de emendas constitucionais ou pela legislação infraconstitucional permite a utilização das formas de controle concentrado de constitucionalidade para coibir eventuais desvios de finalidade.

Em se tratando de emendas constitucionais que desvinculam parte ou toda receita advinda das contribuições interventivas, bem como leis gerais e abstratas que não prevejam a finalidade da exação ou não afetem o produto da arrecadação da contribuição à finalidade que lhe fundamenta a cobrança, é possível a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade, nos termos do artigo 103 da Constituição Federal, a fim de declarar

a inconstitucionalidade de tais atos normativos, assim como cessar a cobrança da exação e repetir os valores recolhidos indevidamente. Neste caso, a decisão terá efeito vinculante e *erga omnes*.

O desvio ocasionado por lei infraconstitucional que instituiu contribuição também pode ser arguido por meio do controle difuso, como mandado de segurança, ação anulatória de débito fiscal ou ações declaratórias de inexistência de relação jurídica tributária. Tais ações terão como objetivo cessar a cobrança definitiva da exação e repetir os valores pagos indevidamente. Nesta situação, o efeito será *inter partes*.

O controle preventivo desses atos normativos, por sua vez, poderá ser efetuado por meio do Poder Legislativo, através de suas comissões de constituição e justiça, assim como pelo Poder Executivo, mediante o veto dos projetos que veiculam normas concernentes à desvinculação dos recursos arrecadados pelas contribuições.

No que tange ao controle de leis orçamentária e atos administrativos, cabe ressaltar que até pouco tempo atrás o Supremo Tribunal Federal entendia que tais instrumentos não estavam sujeitos ao controle concentrado de constitucionalidade, haja vista que, em virtude de serem fruto da subsunção de normas gerais abstratas, sua inconstitucionalidade seria apenas um efeito reflexo e não direto à Constituição.

Com o julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.925/DF, na qual Suprema Corte passou a entender que caberia interpretação conforme à Constituição em situação de risco de tresdestinação normativa pela via da lei orçamentária, passou-se a admitir a possibilidade de controle concentrado de constitucionalidade de lei orçamentária que desvie o produto da arrecadação de contribuição interventiva.

3.3.1 O controle exercido pelo Tribunal de Contas da União

Conforme leciona José dos Santos Carvalho Filho, o controle da Administração Pública representa “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder” (2009, p. 893).

Segundo ele, a revisão e a fiscalização são os elementos básico do controle. A fiscalização consiste no poder de verificação que se faz sobre a atividade dos órgãos e dos

agentes administrativos, assim como no tocante à finalidade pública que deve servir de objetivo para a Administração. Já a revisão é o poder de corrigir as condutas administrativas, em razão de terem violado normas legais ou por terem alterado alguma linha das políticas administrativas para que melhor seja atendido o interesse público (CARVALHO FILHO, 2009).

A abrangência do controle é bem ampla, estendendo-se por todas as esferas de Poder. A sua função está relacionada, segundo José dos Santos Carvalho Filho, com o instituto da garantia jurídica. Nesse sentido, ele afirma que a Administração, ao gerir o interesse coletivo, deve atuar sempre de acordo com os padrões estabelecidos na lei e buscar, a todo momento, a satisfação do interesse coletivo, sem que sejam vulnerados direitos subjetivos dos indivíduos nem as diretrizes administrativas. Por fim, assevera que “é exatamente através do controle que os administrados e a Administração podem aferir a legitimidade ou a conveniência das condutas administrativas, e por essa razão essa possibilidade espelha, sem a menor dúvida, uma garantia para ambos” (2009, p. 894).

Dentre as formas de controle da administração, destaca-se o controle legislativo, executado pelo Poder Legislativo sobre os atos da Administração Pública. Tal controle pode ser político ou financeiro. Neste trabalho, será analisado o controle financeiro exercido pelo Poder Legislativo.

Com efeito, o controle financeiro, conforme as Lições de José dos Santos Carvalho Filho (2009), é aquele exercido pelo Poder Legislativo sobre o Executivo, o Judiciário e sobre sua própria administração no tocante à receita, à despesa e à gestão dos recursos públicos.

De acordo com o artigo 70 da Constituição Federal de 1988, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo.

Deveras, o controle externo, segundo Hely Lopes Meirelles (2002), objetiva comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, assim como a fiel execução do orçamento. É, por primazia, um controle político da legalidade contábil e financeira.

Na realização desse controle, o Congresso Nacional será auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, órgão de controle financeiro que integra a estrutura do Poder Legislativo. De fato, a Constituição de 1988 ampliou o rol de competências do Tribunal de Contas da União (TCU), conforme se verifica no seu artigo 71.

Inicialmente, cabe ressaltar que a Constituição atribuiu ao TCU o poder de apreciar as contas do Presidente da República e elaborar parecer prévio a ser analisado pelo Congresso (art. 71, I, CF). Este parecer não terá efeito vinculante, tendo o Poder Legislativo autonomia para acompanhar ou não o seu entendimento.

Observa-se, neste ponto, que o Poder Legislativo, além do encargo de autorizar despesas pela vida lei orçamentária, também deve verificar se esta foi realmente cumprida pelo gestor de receitas públicas. Ou seja, deverá verificar se o administrador público está seguindo, quanto às receitas e gastos, as diretrizes e normas positivas

As despesas públicas têm freios constitucionais, devendo estar submetidos aos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, motivação e eficiência. A análise da legitimidade das contas busca apontar se as despesas realizadas pelos gestores públicos estão indo ao encontro do interesse do povo. Ora, se o povo, por meio de seus representantes, consente em ser tributado, possui, em contrapartida, o direito de saber, por meio dos mesmos representantes, se foi dada destinação correta ao produto arrecadado. Noutras palavras, pode-se dizer que, “num Estado democrático o órgão representativo deve responsabilizar-se também pela fiscalização do uso do dinheiro público, obtido pelos meios indicados nas leis que editou” (TAVARES, 2010, p. 1235).

Desse modo, a Constituição, a fim de facilitar a realização do referido controle, determina que o Presidente da República deverá apresentar as contas referentes ao exercício anterior, dentro do prazo de sessenta dias, contado do início da sessão legislativa, e, diante disso, o TCU deverá emitir parecer prévio, concluindo pela sua aprovação ou rejeição, com o intuito de orientar a decisão do Poder Legislativo.

O inciso II do artigo 71 da Constituição Federal, por sua vez, atribui ao Tribunal de Contas competência para julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Direta ou Indireta, bem como as contas daqueles que provocarem a perda o extravio ou outras irregularidade, causando prejuízo ao erário. Sobre essa competência, cabe, inicialmente, destacar que o termo

“julgar” inserido no presente dispositivo não se refere a função jurisdicional, haja vista que o Tribunal de Contas apenas examina as contas, uma vez que possui caráter administrativo.

Ressalta-se, ainda, que a expressão “dinheiros públicos” abrange:

o acervo das pessoas de direito público (entes federativos, autarquias e fundações de direito público). Da mesma natureza deve ser considerado o montante derivado do pagamento de contribuições ou pagamentos compulsórios efetuados por administrados, ainda que os destinatários sejam pessoas de direito privado, integrantes da Administração ou não. É o caso, para exemplificar, dos recursos oriundos de contribuições parafiscais. Por fim, é dinheiro público aquele transferido por ente público a qualquer outra pessoa, de direito público ou privado, para emprego em finalidades específicas. Como exemplo, a alocação de recursos a ente privado para utilização em seus fins institucionais. Todos esses valores sujeitam-se à prestação de contas e à apreciação pelo Tribunal de Contas (CARVALHO FILHO, 2009, p. 958).

Diante disso, pode-se afirmar que o repasse de recursos das contribuições de intervenção no domínio econômico pela Administração Pública deve se submeter ao controle exercido pelo TCU, já que a este é dado o papel de fiscalizar contas e apontar irregularidades, a fim de que a receita pública cumpra a finalidade a que se destina.

Assim, ao proceder a análise das constas, o TCU deve verificar se foram cumpridos os parâmetros constitucionais referentes à atividade financeira da União, devendo, no caso de desvio de recursos, aplicar as sanções cabíveis e buscar o ressarcimento do dano causado ao erário público.

Nesse âmbito, insta ressaltar a função sancionatória do Tribunal de Contas, que, em face de ilegalidade na aplicação de recursos ou irregularidades de contas, pode aplicar sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário (art.71, VIII, CF), e fixar prazo para que órgãos e entidades adotem as providências necessárias ao exato cumprimento da lei (art. 71, IX, CF), bem como sustar, no caso de não-atendimento, a execução de ato impugnado, comunicando o fato à Câmara e ao Senado (art. 71, X, CF).

Ademais, vale destacar que os Tribunais de Contas, conforme observa Hely Lopes Meirelles (2009), têm ganhado, nos últimos anos, principalmente após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00), evidência no funcionamento estatal, diante do reconhecimento que é dado ao papel de fiscalizar contas e apontar irregularidades, a fim de que as receitas públicas tenham destinação correta. Deveras, a Lei de Responsabilidade Fiscal atribuiu diversas obrigações ao Tribunal de Contas, inclusive o dever de informar as autoridades competentes fatos que comprometam

os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária, conforme o seu artigo 59, §1º.

Assim sendo, o papel dos Tribunais de Contas na aplicação das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal é de suma importância para auxiliar a responsabilidade na gestão fiscal dos três poderes. Isso porque as receitas nem sempre chegam ao seu destino correto.

Neste ponto, percebe-se que os Tribunais de Contas são essenciais para coibir tal ingerência do dinheiro público, pois, ao exercer a sua atividade fiscalizatória, apontam irregularidades e, em determinadas situações, aplicam sanções aos maus administradores. Portanto, a atuação dos Tribunais de Contas é primordial para que as contribuições tenham o seu destino adequado.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, pode-se extrair algumas conclusões acerca do desvio de finalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Tais contribuições se diferenciam das demais espécies tributárias por possuírem como principal característica a presença de uma finalidade específica, ou seja, objetivam arrecadar recursos para que o Estado possa custear a intervenção em determinado setor econômico. Trata-se de uma subespécie tributária que tem nítido objetivo de interferir na economia, possuindo necessariamente caráter extrafiscal. A própria contribuição, por si só, há de ser instrumento de intervenção, e o produto de sua arrecadação deve ser destinado efetivamente ao financiamento da atividade interventiva.

Além disso, as contribuições interventivas são validadas pela técnica finalista. Isso significa que são exações direcionadas ao atendimento de uma finalidade prevista na Constituição e que buscam, no atendimento dessa finalidade, o seu suporte de validade. Em razão disso, a análise da validade das contribuições interventivas deve ser feita de forma prospectiva, não se exaurindo no momento da edição da norma impositiva ou da ocorrência do fato gerador.

Em que pese o Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º, II, considerar irrelevante a destinação legal do produto de sua arrecadação para a definição do conceito de tributo, o destino da arrecadação deve fazer parte da norma impositiva, já que a destinação constitui o meio necessário para que a finalidade prevista na norma impositiva seja realizada.

Deveras, enquanto nos impostos, via de regra, a vinculação de receita a órgão público, fundo, ou despesa, nos termos do artigo 167, IV, da Constituição Federal, é proibida, nas contribuições a vinculação à finalidade é imprescindível. Isso porque existem situações em que a destinação do tributo é estabelecida pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, pois se apresenta como condição para exercício constitucional da competência tributária. É o caso das contribuições e dos empréstimos compulsórios, tributos que não podem ser analisados sem levar em consideração a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir tais exações de outras.

Ora, enquanto a finalidade corresponde aos objetivos traçado pelo constituinte, cujo desvirtuamento acarreta a perda do seu suporte de validade, a destinação dos recursos arrecadados é, por sua vez, o meio pelo qual a finalidade prevista na norma impositiva é alcançada.

Percebe-se, portanto, que para ser válida e legítima a instituição de uma contribuição interventiva, os seus recursos devem ser empregados na realização de sua finalidade específica. O destino da arrecadação, por ser o meio pelo qual a finalidade prevista na norma impositiva é atingida, também deve fazer parte da norma impositiva, sob pena de esta se configurar um imposto disfarçado.

Assim, a regra matriz de incidência das contribuições possui como condição de sua validade, além da existência de uma finalidade constitucionalmente prevista que justifique a sua criação, a necessidade de previsão expressa do destino do produto da sua arrecadação.

Pelo fato das contribuições interventivas serem validadas pela técnica finalística, de caráter “modificador”, a norma deve estar vinculada à busca de uma finalidade ou objetivo. Neste caso, cria-se a exigência para obter certo resultado, de modo que o contribuinte tem o direito fundamental de apenas ser tributado por meio dessa contribuição quando houver intervenção no domínio econômico e o produto da sua arrecadação for àquela intervenção destinada.

Portanto, a análise da validade das contribuições não deve ser examinada apenas no plano normativo, mas também no plano fático. Ora, do mesmo modo que destinação legal à finalidade prevista constitucionalmente justifica a sua instituição, a destinação efetiva legítima o prosseguimento da sua cobrança, sob pena de se descaracterizar, ao longo do tempo, a respectiva figura tributária, perdendo seu suporte constitucional.

Assim, em face da distinção entre finalidade e destino, verificou-se, neste trabalho, que as contribuições interventivas podem ser desviadas por meio: (a) da instituição de contribuição voltada à concretização de atividades não enquadráveis dentre as finalidades que ensejam a instituição desta espécie de tributo; (b) da instituição de contribuição voltada à finalidade constitucional, mas com os recursos financeiros sendo destinados a outras áreas (desvio em âmbito normativo); (c) da instituição de contribuição voltada à finalidade constitucional e destinação corretamente definida em lei, em que há desvio

concreto e posterior da destinação (desvio em âmbito administrativo); e (d) de Emenda Constitucional (Desvinculação de Receitas da União).

No caso da instituição de contribuição interventiva voltada à concretização de atividades não enquadráveis dentre as finalidades que ensejam a instituição desta espécie de tributo, verificou-se que instituição desta é inválida, já que a presença da finalidade constitucionalmente prevista na norma jurídica de competência que autoriza a instituição das contribuições interventivas constitui condição de validade da norma instituidora do tributo.

Já a hipótese de desvio de recursos por meio de lei orçamentária é causa de invalidação superveniente das contribuições, sendo necessário a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos da lei orçamentária que impediram a concretização da finalidade que até aquele momento estava sendo efetivada. Não sendo possível o reparo do desvirtuamento de receitas, deverá ser reconhecido o direito à restituição dos valores pagos indevidamente durante a vigência da lei orçamentária que alterou o destino legal da arrecadação da contribuição, sem prejuízo da apuração da responsabilidade política e funcional das autoridades competentes.

Do mesmo modo, o desvio reiterado do produto da arrecadação também permite a invalidação superveniente das contribuições, sem prejuízo da responsabilização administrativa e criminal dos responsáveis.

A desvinculação de receitas perpetradas por emenda constitucional, por sua vez, constitui prática condenável do constituinte derivado, uma vez que, tendo em vista que a técnica de validade das contribuições interventivas é finalística, a desvinculação de 20% de suas receitas, ainda que por emenda constitucional, viola o Estado Democrático de Direito, assim como os direitos e garantias do contribuinte.

Diante disso, verificou-se a importância do controle judicial e extrajudicial das contribuições de intervenção no domínio econômico, dando ênfase a atuação do Tribunal de Contas da União no controle da legalidade do emprego de verbas públicas.

Em face do exposto, conclui-se que a finalidade não é um simples pretexto para a cobrança do tributo, mas a sua razão de ser. Assim sendo, o emprego de recursos em finalidade diversa da que motivou a sua criação, pode ocasionar a inexistência, em concreto, da atividade que visa a custear ou sua realização em intensidade desproporcional

ou custeio, acarretando a invalidade, total ou parcial, originária ou superveniente, da exação.

Desse modo, no caso de não destinação real do montante arrecadado no custeio da atividade interventiva que motivou sua criação, o contribuinte poderá declarar a desnecessidade da cobrança da referida contribuição, por meio da arguição de sua inconstitucionalidade, já que esta não está servindo como instrumento de intervenção para a qual fora criada. Tal inconstitucionalidade decorre da não observância dos princípios da ordem econômica, pois está se utilizando da instituição de um tributo interventivo sem a sua real necessidade.

Se as contribuições interventivas são “meios” para atingir determinados “fins”, então os seus recursos não podem ser direcionados a realização de outros fins. Se o produto da sua arrecadação extrapola a dimensão necessária à intervenção, a contribuição perde o seu caráter interventivo, para se tornar instrumento arrecadatário.

Portanto, a não destinação, de fato, dos recursos à finalidade constitucionalmente prevista, não é tão somente uma questão de infração à lei, mas ultrapassa este limite para negar a razão de ser da contribuição, a ponto de desvirtuar a própria figura da contribuição interventiva.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Org.) **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo : Saraiva, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. DERZI, Misabel (atual.) 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BOITEUX, Fernando Netto. Intervenção do Estado no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Org.). **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001.
- BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 24 nov. 2013.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 nov. 2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1. TRIBUTO. Contribuição social. Art. 76 do ADCT. Emenda Constitucional nº 27/2000. Desvinculação de 20% do produto da arrecadação. Admissibilidade. Inexistência de ofensa a cláusula pétreia. Negado seguimento ao recurso. Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional. Recurso Extraordinário nº 537.610/RS Relator Ministro Cezar Peluso, DJ 01 dez. 2009, Publicado no DJe 17 dez. 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606995>>. Acesso em: 24 nov. 2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1. Recurso extraordinário: despesas de remessa e retorno dos autos: inexigibilidade no caso. Ao tempo da interposição do RE - ainda que já vigente a L. 9.756/98, que acrescentou os arts. 41-A e 41-B ao art. 41 da L. 8038/90 -, no caso do STF, não podiam ser pagas as despesas de remessa e retorno dos autos, por não haver como fixar o seu valor, já que as instruções e a tabela a que se refere o mencionado diploma legal só foram baixadas posteriormente, com a edição da Resolução nº 180, de 27.7.99. 2. Adicional de Tarifa Portuária: exação declarada constitucional pela maioria qualificada do plenário do Supremo Tribunal, sob o fundamento de caracterizar contribuição de intervenção no domínio econômico legitimada pelo art. 149 da Constituição: RE provido, com ressalva pessoal do relator (RE 209.365 E 218.061). Recurso Extraordinário nº 265.721/SP. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 11 abr. 2000. Publicado no DJe 09 jun. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28265721.NUM>>

E.+OU+265721.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q625bnb>. Acesso em: 24 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM: CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL OU ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. C.F. ART. 149, ART. 155, § 2º, IX. ADCT, ART. 36. I. - Adicional ao frete para renovação da marinha mercante - AFRMM - é uma contribuição parafiscal ou especial, contribuição de intervenção no domínio econômico, terceiro gênero tributário, distinta do imposto e da taxa. (C.F., art. 149). II. - O AFRMM não é incompatível com a norma do art. 155, § 2º, IX, DA Constituição. Irrelevância, sob o aspecto tributário, da alegação no sentido de que o Fundo da Marinha Mercante teria sido extinto, na forma do disposto no art. 36, ADCT. III. - Recurso extraordinário não conhecido. Recurso Extraordinário nº 177.137-2/RS. Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 24 mai. 1995, Publicado no DJe 18 abr. 1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222893>>. Acesso em: 24 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ADICIONAL DE TARIFA PORTUÁRIA - ATP. Lei 7.700, de 1988, art. 1º, § 1º. I. - Natureza jurídica do A.T.P.: contribuição de intervenção no domínio econômico, segundo o entendimento da maioria, a partir dos votos dos Ministros Ilmar Galvão e Nelson Jobim. II. - Voto do Relator, vencido no fundamento: natureza jurídica do A.T.P.: taxa: criado por lei, Lei 7.700/88, art. 1º, § 1º, remunera serviço público (C.F., art. 21, XII, d e f; art. 175. Decreto 25.408/34). III. - Constitucionalidade do A.T.P.: Lei 7.700/88, art. 1º, § 1º. IV. - R.E. conhecido e provido. Recurso Extraordinário nº 209.365/SP. Relator Ministro Carlos Velloso. DJ. 04 mar. 1999. Publicado no DJe em 07 dez. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28209365.NUM>>. Acesso em: 24 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário. Adicional de Tarifa Portuária. Constitucionalidade. - O Plenário desta Corte, ao terminar o julgamento dos RREE 209.365 e 218.061, declarou a constitucionalidade do Adicional de Tarifa Portuária, por entender que ele tem a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico por gerar receita vinculada da União ao investimento nas instalações portuárias devida por categoria especial de usuário de serviços que a elas dizem respeito de forma direta. - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido, para determinar ao Tribunal "a quo" que, afastada a inconstitucionalidade da Lei 7.700/88, prossiga no julgamento da apelação como entender de direito. Recurso Extraordinário nº 242.243-1/SP. Relator Ministro Moreira Alves, DJ 13 set. 1999, Publicado no DJe 22 out. 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=257134>>. Acesso em: 24 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. LEI 7689/88. - Não é inconstitucional a instituição da Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos artigos 1, 2 e 3 da Lei 7.689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais. Ao determinar, porém, o artigo 8º da Lei 7.689/88 que a contribuição em causa já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988, violou ele o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, 'a', da

Constituição Federal, que proíbe que a lei que institui tributo tenha, como fato gerador deste, fato ocorrido antes do início da vigência dela. Recurso Extraordinário conhecido com base na letra “b” do inciso III do artigo 102 da constituição federal, mas que se nega provimento porque o Mandado de Segurança foi concedido para impedir a cobrança das parcelas da contribuição social cujo fato gerador seria o lucro apurado no período-base que se encerrou em 31 de dezembro de 1988. Declaração de inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 7.689/88. Recurso extraordinário nº 146.733-9/SP. Relator Ministro Moreira Alves. DJ, 29 jun. 1992. Publicado no DJe em 06 out. 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 24 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 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. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925-8/DF. Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ 18 dez. 2003, Publicado no DJe 04 mar. 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266953>>. Acesso em: 24 nov. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO FILHO, Jose dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 22. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DERZI, Mizabel. Notas in: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. DERZI, Misabel (atual.) 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ENDRES, Silvana Bussab. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Org.) **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

- GIOIA, Fulvia Helena de. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. In: Tributos em Espécie: fundamentos e elementos. JARDIM, Eduardo Marciel Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____. **Elementos de Direito Econômico**. São Paulo: RT, 1981.
- GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio (Org.). **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009.
- YAMASHITA, Douglas. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Org.). **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001.
- MEIRELLES, Hely Lopes; AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **O controle do desvio de finalidade das contribuições**. Revista Tributaria e de Finanças Públicas, v. 75, 2007.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.
- _____. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2012.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Org.). **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001.
- PINTO, Flávia Souza Dantas Pinto. **Regra-Matriz das Contribuições: Uma Proposta**. In: MARTINS, Ivens Gandra da Silva; ELALI, André (Org.). Elementos Atuais de Direito Tributário. Curitiba: Juruá, 2005.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SCHUARTZ, Luis Fernando. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Atuação do Estado no Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Org.). **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001.
- SILVA, Jose Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, Virgílio Afonso da. **O proporcional e o razoável**. Revista dos Tribunais n. 798, p. 23-50, 2002.

SOUZA, Ricardo Conceição. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção *sobre* o Domínio Econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Org.) **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.