

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**

**MARCOS EDUARTE REOLON**

**O PERFIL CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES DE  
INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO**

**Porto Alegre  
2005**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**

**MARCOS EDUARTE REOLON**

**O PERFIL CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES DE  
INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da UFRGS como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Dr. Humberto Bergmann Ávila

**Porto Alegre  
2005**

## RESUMO

Este trabalho dedica-se a identificar o perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico, espécie tributária que ganhou relevo no cenário nacional nos últimos anos. Na primeira parte, serão analisadas as contribuições enquanto gênero, destacando-se a sua natureza e o regime jurídico, os parâmetros e os critérios que devem ser utilizados para o controle da validade da norma impositiva tributária, além da definição dos sujeitos passivos, materialidade, destino e finalidade. Uma classificação será apresentada ao final. A segunda parte será dedicada às contribuições interventivas enquanto espécie, sendo destacados o regime jurídico a ser observado e as finalidades que autorizam a instituição do tributo. São apresentados os pressupostos para a intervenção do Estado na economia, as modalidades existentes de contribuições de intervenção no domínio econômico e algumas questões relevantes, das quais podem-se destacar a imunidade, a cumulatividade, as agências regulamentadoras e a vinculação de receitas.

**Palavras-chave:** contribuições, domínio econômico, intervenção.

## ABSTRACT

This study is dedicated to the identification of the constitutional profile of economic domain intervention contributions, a type of taxation that has been highlighted on the national scenario in recent years. The first part of the study will analyse these contributions as a category, giving emphasis to their nature and juridical treatment, as well as the parameters and criteria to be used to control the validity of the impositve taxation rule, in addition to the definition of debtors, materiality, destination and purpose. A classification will be presented at the end of this part. The second part will be dedicated to interventive contributions as type of taxation, with emphasis being given to the juridical rules to be observed and the finalities that authorise this contribution to be instituted. Also presented are the presuppositions for the State's intervention in the economy, the existing forms of contributions from intervention in the economic domain and other relevant issues, including immunity, cumulatvity, regulatory agencies and income subject to this contribution.

**Keywords:** contributions, economic domain, intervention.

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS .....</b>	<b>6</b>
<b>I – INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>II – CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS: ASPECTOS GERAIS .....</b>	<b>10</b>
1 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES.....	10
1.1 Distinção entre natureza jurídica e regime jurídico.....	10
1.1.1 O art. 145 da Constituição.....	13
1.1.2 Regime jurídico parcial: conseqüências .....	14
1.2 Contribuições são espécies de tributos .....	17
1.3 Importância da fixação da natureza jurídica tributária das contribuições .....	21
2 VALIDAÇÃO CONDICIONAL E FINALÍSTICA .....	23
3 AS CONTRIBUIÇÕES COMO TRIBUTOS SUJEITOS À VALIDAÇÃO FINALÍSTICA .....	30
4 SUJEITO PASSIVO.....	34
5 QUESTÕES RELEVANTES.....	39
5.1 Materialidade e base de cálculo .....	39
5.2 Interesse do grupo: motivo para a instituição da contribuição.....	41
5.3 Atendimento da finalidade .....	42
5.4 Desvio de finalidade e destino da arrecadação diverso do previsto na lei instituidora do tributo.....	45
6 CLASSIFICAÇÃO.....	52
<b>III – CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO</b>	<b>54</b>
1 COMPETÊNCIA .....	54
2 MATERIALIDADE E BASE DE CÁLCULO .....	58
3 REGIME JURÍDICO APLICÁVEL.....	70
3.1 Normas de observância compulsória por parte de todos os tributos .....	70

3.2	Normas que deverão ser observadas por disposição expressa do art. 149 da Constituição .....	80
3.3	normas que não precisam ser observadas pelas contribuições de intervenção no domínio econômico.....	85
4	<b>INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA .....</b>	<b>89</b>
4.1	Ordem econômica .....	89
4.2	Atuação e intervenção estatal .....	91
4.3	Domínio econômico.....	94
4.3.1	Conceito de serviço público .....	95
4.3.2	Limites para a caracterização de um serviço como público .	97
4.3.3	Novo dimensionamento do conceito de domínio econômico	99
5	<b>A CIDE E A INTERVENÇÃO DO ESTADO.....</b>	<b>106</b>
5.1	CIDE interventiva: a contribuição é o instrumento da intervenção	109
5.2	CIDE de intervenção: a contribuição gera recursos financeiros para possibilitar a intervenção.....	116
6	<b>FINALIDADES A SEREM ALCANÇADAS.....</b>	<b>121</b>
6.1	Soberania nacional.....	122
6.2	Defesa do meio ambiente.....	124
6.3	Redução das desigualdades regionais e sociais.....	126
6.4	Busca do pleno emprego.....	127
6.5	Tratamento favorecido para pequenas empresas .....	129
7	<b>CONTRIBUINTES E RELAÇÃO DE REFERIBILIDADE .....</b>	<b>131</b>
8	<b>QUESTÕES RELEVANTES.....</b>	<b>136</b>
8.1	Imunidade.....	138
8.2	Instrumento legislativo apto a instituir a contribuição .....	146
8.3	Não-cumulatividade: a EC 33/2001 e o § 4º do art. 149.....	141
8.4	Agências reguladoras e capacidade arrecadatória.....	144
8.5	Vinculação de receitas e a DRU.....	146
8.5.1	Desvio realizado por meio de lei orçamentária .....	147
8.5.2	Desvio reiterado perpetrado pela Administração Pública.....	149
8.5.3	Desvio praticado por meio de desvinculação de receitas.....	153
	<b>IV – CONCLUSÕES .....</b>	<b>161</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>166</b>

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

AGERGS – Agência Estadual de Regulamentação dos Serviços Públicos Delegados

ARFMM – Adicional de Renovação da Frota da Marinha Mercante.

ATP – Adicional de Tarifas Portuárias

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DRU – Desvinculação de Receitas da União

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS – Impostos sobre a Prestação de Serviços

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

Sebrae – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

TRF – Tribunal Regional Federal

## **I – INTRODUÇÃO**

O presente trabalho tem como tema as contribuições de intervenção no domínio econômico, uma das quatro espécies de contribuições existentes em nosso ordenamento jurídico.

Trata-se de uma exação que, por muito tempo, permaneceu esquecida, havendo poucos registros anteriores à Constituição de 1988, dentre os quais poderíamos destacar o ARFMM – Adicional de Renovação da Frota da Marinha Mercante, que, como o próprio nome indicava, foi criado como um adicional, sem que se tivesse certeza de sua natureza jurídica. Talvez por isso tenha sido pouco estudado.

O constituinte da novel Carta dedicou à instituição das contribuições no domínio econômico uma singela referência no art. 149, sem definir quais fatos poderiam ser objeto de tributação, o que destoava das demais normas referentes ao Sistema Tributário Nacional, marcadas pela disciplina exaustiva e, por que não dizer, em certos pontos, até exagerada.

A reforma do Estado brasileiro, ocorrida na metade da década passada, contribuiu para a mudança desse cenário. Com as privatizações e a instituição de agências regulamentadoras, foram criadas diversas contribuições



interventivas, cuja finalidade era fomentar fundos de expansão dos serviços públicos delegados aos particulares.

Um novo veio de arrecadação foi descoberto<sup>1</sup>, e passou rapidamente a ser explorado. Só isso já justificaria um aprofundamento da matéria. Mas, além das contribuições já criadas, há diversos outros projetos de lei em andamento no Congresso, muitos dos quais desvirtuam a finalidade constitucional que justificaria sua criação.

O presente estudo objetiva, então, traçar o perfil constitucional desta contribuição, definindo a forma e os limites para a sua cobrança.

Para alcançar tal desiderato, serão analisadas, na primeira parte, as contribuições especiais enquanto gênero, objetivando abordar a natureza e o regime jurídico, a finalidade, enquanto elemento de validação, e o sujeito passivo.

Um capítulo será dedicado a questões tidas como relevantes, como a materialidade, a base de cálculo, o interesse do grupo atingido pela contribuição, a finalidade e o destino a ser dado aos valores arrecadados.

Ao final dessa primeira parte, para contextualizar as contribuições em relação ao Sistema Tributário Nacional, será apresentada uma classificação para as espécies tributárias, não olvidando que a matéria não encontra unanimidade na doutrina nacional.

---

<sup>1</sup> Renascida a contribuição interventiva, o que se viu foi a sua expansão desenfreada e preocupante, como relatou o professor Ives Gandra, no ano de 2001: “Não há nesse dispositivo (art. 149 da Constituição da República) qualquer outra indicação sobre seu perfil, razão pela qual já se vislumbra, na discussão das leis financeiras que compõem as leis orçamentárias, nítida tendência de burocratas, políticos e juristas, que acreditam no Estado utópico, para exploração deste novo veio, antes inexplorado”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. 5. v., p. 183-193)

A segunda parte trabalha especificamente as contribuições de intervenção no domínio econômico. Será iniciada com o agente competente para sua instituição, passando pela discriminação de grandezas econômicas que podem ser tributadas e culminando com a definição do regime jurídico aplicável à espécie.

Algumas palavras serão dedicadas à intervenção do Estado na economia, com a apresentação de conceitos importantes, como os de ordem econômica, serviço público e domínio econômico.

Prosseguindo, apontam-se as duas espécies de contribuições interventivas admitidas, as quais serão denominadas “CIDE interventiva” e “CIDE de intervenção”, além das finalidades que justificam a sua imposição à luz da Constituição.

Alguns pontos peculiares serão tratados em separado, como os casos de imunidade, a necessidade ou não de lei complementar para o estabelecimento de normas gerais ou mesmo para a veiculação da contribuição, além de hipóteses previstas de cobrança cumulativa, criação de agências executivas e vinculação de receitas.

Ao final do estudo, sem qualquer pretensão de esgotar a matéria, serão apresentadas as conclusões, que se espera sejam úteis para o debate em torno da matéria.

## **II – CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS: ASPECTOS GERAIS**

### **1 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES**

#### **1.1 Distinção entre natureza jurídica e regime jurídico**

Uma polêmica que foi muito intensa antes da Carta Constitucional de 1988, e que agora está aparentemente superada, é quanto à caracterização de uma exação como tributária ou não-tributária. Como a primeira era mais difícil de ser criada e cobrada, os governos anteriores a evitavam, mascarando a sua conformação. Ao invés de cobrarem tributos, criavam empréstimos compulsórios e contribuições sociais, titulados como não-tributos, o que os dispensariam da observância do rígido regime tributário.

Com a nova Constituição, estendeu-se o regime tributário a quase todas as exações compulsórias exigidas pela lei. São poucas as que não o tem, como a Contribuição Federativa, mencionada no art. 8º, IV, ou o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço<sup>2</sup>, previsto no art. 7º, III, e, mesmo em relação a estas, não há unanimidade entre os doutrinadores, havendo quem defenda tratem-se de tributos.

Historicamente, a Emenda 1/69 à Constituição de 1967 perfilhou abertamente a natureza jurídica tributária de uma destas exações: as contribuições especiais<sup>3</sup> (para muitos, contribuições parafiscais<sup>4</sup>), elevando ao nível constitucional o que já dispunha o Decreto-lei 27/66<sup>5</sup>.

A situação foi alterada depois da edição da Emenda Constitucional 8/77, quando as contribuições passaram a ser tratadas em capítulo distinto do

<sup>2</sup> Súmula 43/TRF, 4ª Região: “As contribuições para o FGTS não têm natureza tributária, sujeitando-se ao prazo prescricional de trinta anos”.

<sup>3</sup> Preferiu-se a denominação de contribuições especiais, ainda que grande parte da doutrina utilize a expressão contribuições sociais. Isto porque, o art. 149 outorgou competência à União instituir contribuições sociais, de intervenção e de interesse de categorias profissionais. A forma como foi disposta a relação de contribuições leva a crer que as sociais são espécies de um gênero maior, ao lado das interventivas e das de interesses profissionais. A própria Emenda Constitucional 33/01 reforça tal entendimento, ao acrescentar o § 2º ao art. 149, dispondo que: “§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput*...”.

<sup>4</sup> O termo parafiscalidade era empregado para qualificar as exações que tinham aplicação específica, fora do orçamento e alheias a um controle estatal rígido. Com a CF/88, tais receitas passaram a ser fiscalizadas pelo Tribunal de Contas, perdendo, em parte, a razão para o uso do termo parafiscalidade: “**Art. 70, parágrafo único:** Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”.

<sup>5</sup> A Exposição de Motivos do Decreto-lei 27/66 realçava a “necessidade de deixar estreme de dúvidas a continuação da incidência e exigibilidade das contribuições para fins sociais, paralelamente ao Sistema Tributário Nacional, a que se refere a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966”. A fim de justificar a edição de um decreto-lei para tratar da matéria, ficou consignado que “as patentes implicações das mencionadas contribuições, no tocante à Paz Social, que se reflete necessariamente na Segurança Nacional”. Vê-se, então, que não é de hoje que o Poder Executivo extrapola os limites estabelecidos pelo constituinte, transformando praticamente tudo em questão de segurança nacional ou, nos dias de hoje, em casos de relevância e urgência. Dispõe o Decreto-lei 27/66:

“**Art. 1º.** Fica acrescido à Lei 5.172, de 25.10.1966, o seguinte artigo, que terá o número 218, passando o atual art. 218 a constituir o art. 219:

**Art. 218.** As disposições desta lei, notadamente as dos arts. 17, 74, § 2º, e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10.06.1966, não excluem a incidência e a exigibilidade.

I - da ‘contribuição sindical’, denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts. 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11.12.1964;

II - das denominadas ‘quotas de previdência’ a que aludem os arts. 71 e 74 da Lei 3.807, de 26.08.1960, com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei 4.863, de 29.11.1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

III - da contribuição destinada a constituir o ‘Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural’, de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de março de 1963;

IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13.09.1966;

V - das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29.11.1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts. 22 e 23 da Lei 5.107, de 13.09.1966, e outras de fins sociais, criadas por lei”.

Sistema Tributário Nacional, o que levou grande parte da doutrina, acompanhada de entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, a excluí-las do gênero tributo<sup>6</sup>.

A Constituição de 1988 voltou a posicionar as contribuições dentro do capítulo que trata do Sistema Tributário, reacendendo as discussões acerca da sua natureza jurídica, e munindo de novos argumentos os defensores de sua qualidade tributária. O Supremo, em voto memorável da lavra do eminente Min. Carlos Velloso, firma o entendimento de que se trata de espécie tributária<sup>7</sup>.

Mas, em que pese tais modificações na estrutura constitucional, permanece parte da doutrina defendendo a sua natureza não-tributária, com amparo em dois importantes argumentos: a) o art. 145 da Constituição elenca como espécies de tributos apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria; e b) o art. 149 da Constituição limita-se a determinar a observância de apenas algumas limitações constitucionais ao poder de tributar, o que as tornam incompatíveis com a noção de tributo.

---

<sup>6</sup> Anota o Min. Carlos Velloso: “Reconheço que o Supremo Tribunal Federal, a partir da EC 8, de 1977, passou a entender que a contribuição em apreço perdera a natureza tributária, dado que a mencionada EC 8, de 1977, ao reformular o inc. I do § 2º do art. 21 da CF/67, e ao acrescentar novo inciso do art. 43, inc. X, ali inscrevendo as contribuições sociais, exclui ditas contribuições da categoria de tributos. Esse entendimento o Supremo Tribunal adotou a partir do voto do Sr. Min. Moreira Alves, no RE 86.595/BA, que cuidava da contribuição do Funrural (RTJ 87/271). No julgamento do RE 100.790/SP, Rel. o Sr. Min. Francisco Rezek, que cuidou especificamente do PIS, o Supremo Tribunal, em sessão plenária, assentou o entendimento acima indicado (RTJ 120/1.190). No Ag. 96.932 (AgRg)SP, Rel. o Sr. Min. Alfredo Buzaid, a 1ª Turma reiterara o entendimento (RTJ 111/1.152). A 2ª Turma, no RE 103.089-5/SP, Rel. o Sr. Min. Aldir Passarinho, decidiu, em 01.12.1987, que o PIS deve ser ‘considerado tributo até o advento da Emenda Constitucional 8/77, perdendo tal natureza jurídica a partir de então’. (DJ 15.04.1988; Ementário 1.497-2)”.

<sup>7</sup> Recurso Extraordinário 138.284-8/CE. STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.

### 1.1.1 O art. 145 da Constituição

Um dos mais fortes argumentos para negar a natureza tributária das contribuições decorre do fato de elas não estarem inseridas no rol de tributos do art. 145 da Constituição.

Não parece ser esta a melhor interpretação. Primeiro, porque o art. 145 não estabelece que as espécies por ele arroladas sejam os únicos tributos existentes, mas sim, que União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, o que torna o rol meramente exemplificativo.

O empréstimo compulsório e as contribuições em geral são de competência exclusiva da União, o que justifica o seu tratamento em dispositivo distinto, enquanto que os tributos previstos no art. 145 são todos de competência comum.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, art. 5º, realmente define que tributos são apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. A redação é clara e objetiva: diz que são apenas três espécies tributárias. Ocorre que tal redação não foi repetida pela Constituição, pois foram utilizados termos diferenciados. Como é a legislação infraconstitucional que deve ser interpretada a partir da Carta Maior, e não o inverso, o Código não deve ser observado neste ponto<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> A propósito, a lição do Magistrado André Gustavo C. de Andrade; *verbis*: “Na direção inversa – da harmonização do texto constitucional com a lei – haveria a denominada ‘interpretação da Constituição conforme as leis’, mencionada por Canotilho, como método hermenêutico pelo qual o intérprete se valeria das normas infraconstitucionais para determinar o sentido dos textos

Por outro lado, as contribuições estão situadas dentro do Título VII, Capítulo I, que trata do Sistema Tributário Nacional, o que demonstra a intenção de o legislador constituinte retornar ao entendimento firmado antes da Emenda Constitucional 8/77.

### 1.1.2 Regime jurídico parcial: conseqüências

Há autores que sustentam que o Supremo Tribunal Federal, ao trabalhar com as contribuições, firmou entendimento de que deveria ser observado o regime jurídico tributário. Mas não especificou se a sua natureza jurídica é que é tributária, ou se simplesmente deve ser observado tal regime jurídico.

Essa questão é relevante. Natureza e regime jurídico são conceitos que se completam, mas, em sua essência, são distintos. “A natureza de uma figura jurídica não é dada pelo seu regime jurídico; o regime jurídico é o perfil formal de uma determinada entidade, mas não é a própria entidade”<sup>9</sup>, ensina Marco Aurélio Greco.

---

constitucionais, principalmente daqueles que contivessem fórmulas imprecisas ou indeterminadas. Essa interpretação de ‘mão trocada’ se justificaria pela maior proximidade da lei ordinária com a realidade e com os problemas concretos.

O renomado constitucionalista português aponta várias críticas que a doutrina tece em relação a esse método hermenêutico, que engendra como que uma ‘legalidade da Constituição a sobrepor-se à constitucionalidade das leis’.

Tal concepção leva ao paroxismo a idéia de que o legislador exercia uma preferência como concretizador da Constituição. Todavia, o legislador, como destinatário e concretizador da Constituição, não tem o poder de fixar a interpretação ‘correta’ do texto constitucional. Com efeito, uma lei ordinária interpretativa não tem força jurídica para impor um sentido ao texto constitucional, razão pela qual deve ser reconhecida como inconstitucional quando contiver uma interpretação que entre em testilha com este”. (**Revista de Direito Renovar**, v. 24, set./dez. 2002, p. 78-79).

<sup>9</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura *sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 70.

Da mesma forma que se pode ter espécies de mesma natureza sujeitas a regimes jurídicos distintos, também é possível ter institutos distintos sujeitos a idênticos regimes.

Por exemplo. Tanto o art. 145 da CF/88<sup>10</sup> quanto o art. 5º do CTN<sup>11</sup> elencam como espécies tributárias os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Aliás, como visto, umas das restrições quanto à definição das contribuições como tributo reside justamente no fato de não estarem relacionadas em tais dispositivos legais.

Pois bem. Em relação aos impostos, não há discussão quanto à sua natureza tributária, e nem quanto à aplicação de um regime jurídico tributário. Mas, mesmo assim, são encontrados impostos sujeitos a distintos regimes jurídicos<sup>12</sup>. Ou seja, às diversas espécies de impostos, justamente por suas peculiaridades, aplicam-se regimes jurídicos diversos, respeitadas estas mesmas peculiaridades e sem descaracterizar a sua natureza.

O imposto de importação tem uma importante função extrafiscal: ele serve como mecanismo de controle da balança de pagamentos e da chamada “lei de oferta e procura”. Com o aumento da alíquota, em um primeiro momento, a indústria nacional é beneficiada, pois seus produtos passam a ser mais competitivos quando comparados com os importados. Diminui-se a

---

<sup>10</sup> **Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>11</sup> **Art. 5º.** Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

<sup>12</sup> Entende-se por regime jurídico o conjunto de normas que rege determinada categoria do Direito.



alíquota, beneficiam-se as importações, o que pode causar prejuízos à indústria nacional. Em contrapartida, na primeira hipótese, há uma diminuição na concorrência, enquanto que, na segunda, há um aumento de oferta.

Ou seja, o imposto de importação serve de instrumento de política macroeconômica de que se vale a União para corrigir excesso de demanda (que poderia ter efeitos inflacionários), ou de oferta (o que implicaria redução de investimentos do empresariado nacional). Mas, para que isso seja possível, o governo precisa estar munido de instrumentos rápidos e eficazes que possibilitem o alcance dos efeitos pretendidos junto ao sistema econômico e financeiro. É por isso que o Poder Executivo pode alterar as alíquotas do imposto de importação por meio de Decreto, sem a necessidade de lei específica, e sem precisar observar o exercício financeiro seguinte.

Assim, há, em relação a alguns impostos, a aplicação de um regime jurídico tributário que sofre alterações em relação ao regime dos demais tributos. Enquanto o imposto de renda só pode ser majorado através de lei (princípio da legalidade), observado o exercício financeiro seguinte (anterioridade), outros tributos estão dispensados de tais limitações, mas nem por isso deixam de ser tributos. Apenas têm regimes jurídicos distintos dos demais, mantendo-se incólume sua natureza tributária.

No que diz respeito às contribuições, tal observação também se mostra pertinente, visto tratar-se de um tributo, possuidor de traços característicos, distinto dos demais, carecendo, portanto, de um tratamento diferenciado. Assim, o fato de o art. 149 da CF/88 ter feito referência a apenas algumas

normas constitucionais tributárias não quer dizer que as contribuições não sejam tributos ou que outras normas não sejam de observância compulsória.

As contribuições são tributos porque sua estrutura coincide com o conceito de tributo, que pode ser extraído da Constituição. O fato de nem todas as limitações ao poder de tributar estarem previstas no art. 149 não significa afirmar que não são aplicáveis a tal espécie.

Veja-se o exemplo do princípio do não-confisco. O art. 149 não faz referência a ele. Mesmo assim, é possível utilizar as contribuições como mecanismo para desapropriar o patrimônio dos contribuintes sem a justa indenização? Uma contribuição pode ser confiscatória?

Entende-se que não. Aliás, no momento em que a ordem constitucional assegurou o direito de propriedade, não havia sequer necessidade de haver previsão expressa proibindo a instituição de tributos com efeitos de confisco. Tal norma vem reforçar a garantia constitucional, mas sua omissão não teria o condão de dar carta branca ao Estado para que ele tributasse os contribuintes como entendesse conveniente.

É a interpretação do sistema tributário como um todo que irá indicar qual o regime jurídico aplicável a cada espécie tributária.

## **1.2 Contribuições são espécies de tributos**

O Supremo Tribunal Federal, quando da definição da natureza das contribuições, o fez a partir do que dispõe o art. 3º do Código Tributário

Nacional: “tributo, sabemos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação, que a lei impõe às pessoas, de entregar uma certa importância em dinheiro ao Estado”<sup>13</sup>.

Verificada a correspondência com o conceito trazido pelo ordenamento infraconstitucional, e tendo em vista que o art. 146 delega à lei complementar definir o que é tributo, concluiu o Pretório Excelso que as contribuições são espécies deste gênero.

A esse entendimento, apenas uma pequena ressalva: o conceito de tributo não deve ser buscado apenas no Código, mas, também, diretamente na Constituição. É ela o ápice da pirâmide normativa, lei maior do país, que deve orientar a interpretação e a criação dos demais dispositivos legais. De nada adiantaria defender a supremacia do texto constitucional, se as normas ordinárias pudessem alterar seus dispositivos ou desvirtuar seus conceitos.

Além do mais, o Código Tributário, mesmo sendo recepcionado como lei complementar, pode ser modificado com certa facilidade, bastando alcançar o *quorum* qualificado para a criação de tal espécie legislativa.

Como leciona Hugo de Brito Machado, “se as palavras empregadas nas normas da Constituição puderem ser livremente definidas pelo legislador ordinário, a supremacia da Constituição não será mais do que simples ornamento da literatura jurídica”<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Recurso Extraordinário 138.284-8/CE. STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **A supremacia constitucional e o imposto de renda**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. Temas de Direito Tributário II, p. 84.

De qualquer forma, se for analisado o texto estampado no art. 3º do CTN<sup>15</sup>, verificar-se-á que o conceito que ele traz de tributo corresponde ao entendimento trazido pela Constituição. O que se questiona, todavia, é saber até que ponto tal conceito poderá vir a ser modificado. Permitiria-se, por exemplo, a eleição de um ato ilícito como fato tributário imponible?

Não. É extremamente perigoso pensar que o Estado possa vir a beneficiar-se de condutas que contrariem o ordenamento jurídico<sup>16</sup>. Como conceber que o Estado passe a beneficiar-se das condutas ilícitas de seus contribuintes? Agindo desta forma, o Estado passaria a ter interesse que os seus cidadãos cometessem infrações, para, a partir daí, buscar recursos financeiros! Realmente não teria sentido, e tal norma teria que ser expurgada do ordenamento.

Deve o conceito de tributo, portanto, ser extraído da Constituição Federal, ainda que ela não o preveja de forma expressa. O cotejo entre as diversas normas que tratam da competência, dos limites ao poder de tributar e dos direitos e garantias do cidadão frente ao Estado é que permitirá a identificação de uma linha central a ser seguida pela legislação infraconstitucional.

---

<sup>15</sup> **Art. 3º.** Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>16</sup> Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em situações ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e, por isso mesmo, irrelevantes do ponto de vista tributário. É o caso do imposto de renda: alguém recebe rendimentos decorrentes de jogos de azar ou prostituição. O tributo é devido. Não que incida sobre atividade ilícita, mas porque a hipótese de incidência do tributo, que é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos, no caso, ocorreu.

A lição de Geraldo Ataliba mostra-se bem presente e adequada para orientar o intérprete na busca deste conceito. Define o doutrinador que

toda a vez que se depara o jurista com uma situação em que alguém esteja colocado na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao Estado (ou à entidade dele delegada por lei), deverá inicialmente verificar se se trata de: a) multa; b) obrigação convencional; c) indenização por dano; d) tributo<sup>17</sup>.

Não há, no ordenamento jurídico pátrio, espaço para uma quinta categoria, o que leva o conceito de tributo a uma prestação compulsória (não, convencional), instituída por lei e que provém de um acontecimento lícito (logo, não é multa, nem indenização).

A prestação compulsória, na medida em que a tributação representa a expressão viva do poder de império do Estado, significa a busca junto aos seus integrantes dos recursos necessários à sua manutenção. Independe, portanto, da vontade das partes, ainda que fictícia: “concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária”<sup>18</sup>. Não se confunde o tributo, portanto, com obrigações convencionais, como aquelas que originam o preço público.

Não pode ser objeto de ato ilícito pelos motivos acima elencados, o que afasta o tributo do conceito de multa e de indenização por danos.

O Código Tributário Nacional não destoa deste conceito. Aliás, traz mais algumas características que identificam os tributos, como a necessidade de ser

---

<sup>17</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 36.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 25.

pago em moeda corrente ou em valor que nela se possa exprimir, e que seja cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A primeira exigência busca facilitar a atividade de arrecadação do Estado, que seria muito custosa se permanecessem as figuras dos tributos *in natura* ou *in labore*, embora não descaracterizassem os tributos. Assim, ser pago em moeda corrente ou em serviços e mercadorias não afeta a natureza da figura, desde que caracterizada a sua compulsoriedade<sup>19</sup>.

O segundo aspecto decorre do princípio da legalidade. Sob o ponto de vista da Administração Pública, a legalidade tem uma feição positiva, na medida que, em linhas gerais, ela só pode fazer aquilo que estiver previsto na lei. A sua explicitação, neste ponto, só vem reforçar a proteção dos contribuintes contra possíveis arbitrariedades do Estado. Sua falta em nada alteraria o processo de cobrança do tributo, que permaneceria vinculado ao disposto em lei.

### **1.3 Importância da fixação da natureza jurídica tributária das contribuições**

Definido o conceito, fica fácil constatar que as contribuições possuem natureza jurídica tributária, na medida em que são exigidas de forma

---

<sup>19</sup> Nesse sentido, afirma Alfredo Augusto Becker: “Portanto, a fim de que a relação jurídica tenha natureza jurídica *tributária*, pouco importa que a obrigação, por ela gerada, seja satisfeita por uma prestação em dinheiro ou *in natura* ou *in labore*, pois, nas três hipóteses, o conteúdo *jurídico* da prestação será sempre o mesmo: um *prestar*, isto é, um ato positivo (*facere*) ou um ato negativo (*non facere*) do sujeito passivo na relação jurídica. Por sua vez, o sujeito ativo, no outro pólo da relação jurídica, terá, nas três hipóteses, sempre o mesmo direito de natureza *pessoal*.” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 633. Grifos no original)

compulsória (independem da vontade do sujeito passivo), representam um valor econômico (na sistemática do CTN são cobradas em moeda corrente ou em valor que nela se possa exprimir) e não constituem sanção de ato ilícito.

As contribuições são tributos, sim, sujeitas a um regime jurídico caracterizado por determinadas peculiaridades, que variam conforme a espécie. Devem observar as normas gerais previstas no art. 146 da Constituição, bem como as que compõem a espinha dorsal do sistema tributário, tais como a legalidade, a razoabilidade e a prospectividade.

Sendo os tributos uma forma de o Estado apropriar-se de valores individuais, indo de encontro ao direito de propriedade, não podem as garantias estabelecidas pelo constituinte originário serem suprimidas. Tal atitude encontraria resistência na vedação do art. 60, § 4º, IV, que proíbe a deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

Esta, portanto, é a principal razão para se fixar a natureza jurídica das contribuições e não se contentar apenas com a fixação de seu regime jurídico. É para resguardar os contribuintes contra as intempéries do Estado, cujos interesses nem sempre coincidem com os postulados constitucionais e com os interesses primários da sociedade, que se faz necessário incluir as contribuições dentro do gênero tributo, não sendo suficiente apenas definir o seu regime tributário.

## 2 VALIDAÇÃO CONDICIONAL E FINALÍSTICA

Buscar o fundamento (ou os fundamentos) para que determinada pessoa política possa ingressar no patrimônio dos particulares e dali retirar os recursos necessários para satisfazer os interesses da sociedade é uma tarefa que seduz não apenas o estudioso do Direito Tributário, mas também o de outros ramos do Direito e de outras ciências.

Nesses caminhos, muitas vezes tortuosos, prevaleceu por um grande lapso de tempo a concepção de que o Direito Tributário poderia ser resumido a um único e exclusivo fundamento: um retrato da Soberania do Estado.

Segundo este entendimento, os homens, seres frágeis por natureza, reuniram-se em grupos maiores – a sociedade – de modo a enfrentar melhor as adversidades da natureza. Com o passar do tempo, a sociedade foi crescendo e as relações internas tornaram-se cada vez mais complexas. Surgiu a figura do Estado, e, com ela, a necessidade de obtenção de recursos (prestações pecuniárias ou bens) com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas com a Coroa. “O tributo (*tributam*) seria o resultado desta ação estatal, indicando o ônus distribuído entre os súditos”<sup>20</sup>.

Esses recursos abrangiam desde o pagamento exigido pelos povos vencedores aos vencidos até a cobrança junto aos próprios súditos, sob a forma de donativos, ajudas ou contribuições para o soberano.

A facilidade em justificar a imposição do tributo acabou gerando abusos por parte dos governantes. Amparados pela necessidade de financiar o Estado,

---

<sup>20</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 16.



tudo se justificava, e o limite da tributação estava na dependência do maior ou menor gasto efetuado pelo Estado, seja com ações necessárias à sociedade, seja com ações não tão necessárias, para não se dizer que, muitas vezes, a elevação da carga tributária estava associada ao estado de espírito do soberano.

Este raciocínio, de que tudo é justificado em nome da Soberania, e que o interesse público prevalece de modo cego frente aos interesses individuais, ainda encontra adeptos, o que levou Alfredo Augusto Becker, com sua linguagem peculiar, a alertar que:

Nesta perigosa atitude mental, incorrem muitos daqueles que põem o fundamento do tributo (e conseqüentemente do Direito Tributário) na Soberania do Estado e cujo raciocínio, em síntese, é este: o Estado tem necessidade de meios financeiros para custear suas atividades e com tal finalidade (aí surge o problema da natureza da tributação extrafiscal) tributa e tributa (inclusive extrafiscalmente) porque é Soberano<sup>21</sup>.

Com base, então, na Soberania, no poder de império, é que os tributos passaram a ser exigidos. Não se tratava, portanto, de uma obrigação voluntária, decorrente da vontade das partes, como no contrato. Eles não dependiam do consentimento do sujeito passivo, pelo contrário, decorriam de uma exigência legal, da lei, sendo por isso chamados de obrigações *ex lege*.

Com o Estado de Direito, este entendimento foi perdendo força. A dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, onde a sua imposição deveria seguir as regras insculpidas na ordem jurídica constitucional do país. A Constituição Social Contemporânea veio a reunir num mesmo sistema de

---

<sup>21</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 12.

direito as liberdades individuais e coletivas – poderes de agir – com os direitos socioeconômicos e socioculturais, que são poderes de exigir. Ou seja, o Estado precisa e deve instituir tributos, mas, segundo os ditames da ordem constitucional.

Buscando assegurar tais valores, ainda hoje não completamente estruturados e assegurados, o legislador constituinte utilizou-se de técnicas para validar a imposição das diversas espécies tributárias, conforme as características de cada uma.

Assim, em relação a alguns tributos, procurou a Constituição, em seu próprio corpo, definir, de forma expressa e analítica, as demonstrações de riqueza que poderiam ser tributadas, selecionando as hipóteses fáticas que possibilitariam a incidência da norma impositiva.

As taxas seriam cobradas em virtude do exercício do poder de polícia e do exercício efetivo ou potencial de serviços público, enquanto que as contribuições de melhoria decorreriam da construção de obras, com dinheiro público, que viessem a valorizar o imóvel do contribuinte.

Em relação aos impostos, tal tarefa foi levada à exaustão pelo texto constitucional. Especificaram-se praticamente todas as hipóteses fáticas passíveis de tributação (ressalva para eventuais fatos a serem tributados pela União através da faculdade trazida pelo art. 154, I, os chamados impostos residuais) e distribuíram-nas entre os entes da Federação.

Tal excesso de zelo justifica-se pelo fato de os impostos serem cobrados independentemente de qualquer atividade estatal, merecendo maiores cuidados por parte do constituinte. Pode-se afirmar, sem medo de errar, que é

muito fácil cobrar impostos, na medida em que a contrapartida estatal é feita de forma indireta, através do atendimento de necessidades gerais da sociedade e do custeio da máquina pública. Por outro lado, é muito difícil verificar se o *quantum* arrecadado corresponde à quantia necessária para que as demandas do Estado sejam atendidas.

Em relação à grande parte das contribuições previstas no art. 149 da Constituição, o legislador constituinte foi omissivo na análise e distribuição dos fatos que poderiam ser objeto de tributação, não prevendo, pelo menos textualmente, os fatos que compõem seu âmbito de incidência.

A identificação dessas situações, portanto, requer uma atenção redobrada. O quanto pode ser cobrado, e, principalmente, quais fatos podem originar a cobrança, são questões que merecem acurada análise. Saber se uma norma impositiva é válida ou não, perante o que dispõe a Constituição da República, é o marco inicial para o estudo desta espécie tributária.

E, em matéria de validade das normas, conforme a escola de pensamento a ser trabalhada, haverá premissas diferentes a serem analisadas. Para fins deste trabalho, todavia, será evitado entrar em debate quanto ao acerto ou erro de cada entendimento, para que se possa partir da análise de algumas concepções que são fundamentais às considerações finais.

A primeira delas é a de que a “validade da norma não é uma qualidade intrínseca, isto é, normas não são válidas em si: dependem do contexto, isto é, dependem da relação da norma com as demais normas do contexto”<sup>22</sup>. Este

---

<sup>22</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão e dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 171.

contexto é o nosso ordenamento jurídico, que tem em seu ápice a Carta Constitucional. É nela, portanto, que se irá procurar os fundamentos para validar a instituição de um determinado tributo.

Em relação às contribuições, não é pelo fato de o art. 149 não ter trazido maiores detalhes quanto à hipótese de incidência, base de cálculo e sujeito passivo, que o legislador ordinário poderá sair criando novas exações, sem qualquer forma de controle. Não foi dada, repete-se, uma “carta branca” à União para que a criação de novos tributos seja pautada apenas pelas suas necessidades financeiras. “Não se pode confundir texto com norma e, por conseqüência, entender que, onde não houver disposição expressa, não há norma nem limites”<sup>23</sup>.

A segunda premissa é a de que validade é um conceito relacional. Não é possível tomar-se isoladamente uma norma e dizer se ela é ou não válida, na medida em que a norma busca sua validade em outra norma. A norma, portanto, deve estar “imunizada” contra eventuais questionamentos por parte das pessoas interessadas em sua aplicação.

Tal imunização, que precede<sup>24</sup> à edição da norma impositiva tributária, pode ocorrer de duas maneiras, o que implica ter duas técnicas distintas de validação: a condicional e a finalística.

Ferraz Júnior ensina que a validação condicional parte de uma visão retrospectiva da realidade: “para saber se uma norma vale condicionalmente,

---

<sup>23</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 260.

<sup>24</sup> O fato de a imunização preceder à edição da norma não quer dizer que ela se esgote no momento da sua edição. A validação da norma é um processo constante, que pode e deve ser aferido a todo momento. Este tema será retomado, quando for tratada da vinculação de receitas, no Capítulo III, item 8.5, deste trabalho.

deve-se remontar à sua norma imunizante e à norma imunizante desta, até chegar à primeira norma ou norma origem<sup>25</sup>. Os valores, aqui, são entendidos a partir de “critérios negativos, algo a não ser violado; ou seja, para não permitir a violação de determinado valor, edita-se uma norma<sup>26</sup>”.

Na validação 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 deve atingir. Ao contrário da primeira, nesta se estabelece uma solidariedade entre meios e fins (é importante que os meios estejam adequados aos fins, a fim de que estes sejam alcançados)<sup>27</sup>.

A técnica, aqui, é prospectiva. Para se saber se a norma vale, é preciso analisar se os fins a que se propunha foram atingidos<sup>28</sup> conforme os meios prescritos.

Uma técnica não exclui a outra. Ao contrário, complementam-se, servindo de suporte para a instituição das diversas espécies de tributo. Isto fica claro a partir de uma leitura atenta do texto constitucional, pois, na mesma medida em que assegura conquistas efetuadas pela sociedade, o legislador constituinte projeta novos valores a serem buscados.

Um exemplo. O art. 170 da CF/88 traz os princípios gerais da atividade econômica. Ao inaugurar a nova ordem econômica, o texto constitucional o faz tendo em vista determinados objetivos a serem alcançados (busca do pleno

---

<sup>25</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, p. 181.

<sup>26</sup> Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 118.

<sup>27</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, p. 181.

<sup>28</sup> A grande maioria dos fins nunca será plenamente atingida, até pela natureza das finalidades a serem alcançadas: pleno emprego, redução da desigualdade social, saúde para todos, ideais que devem ser perseguidos constantemente.

emprego, defesa do consumidor, meio ambiente dentre outros). As normas que irão efetivar estes anseios irão buscar suporte de validade no alcance destes fins. A técnica, como ressalta Tércio Sampaio Ferraz Jr., é prospectiva: uma contribuição interventiva só será válida se forem buscados os fins do art. 170, ou seja, se for buscada a defesa do consumidor e do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais, e assim por diante.

Mas esse mesmo dispositivo constitucional procurou resguardar, também, os meios que irão proporcionar o alcance de tais objetivos. Procurou proteger conquistas já consolidadas pela sociedade, daí determinar que os fins só poderão ser alcançados se respeitarem a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa. O meio, portanto, “funciona como instrumento de controle da ação estatal, a ser desenvolvida na persecução dos fins mencionados”<sup>29</sup>. Não se poderá criar uma contribuição de intervenção se não forem observadas a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, por mais nobre que seja a finalidade que se pretenda alcançar.

---

<sup>29</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 38.

### 3 AS CONTRIBUIÇÕES COMO TRIBUTOS SUJEITOS À VALIDAÇÃO FINALÍSTICA

Um dos elementos do ato jurídico (*lato sensu*) que o distingue dos fatos jurídicos *stricto sensu* é a vontade. E a vontade humana é sempre direcionada para o atendimento de uma finalidade. Não há como se conceber um ato humano que não esteja direcionado para a busca de alguma coisa: dinheiro, entretenimento, saúde. Assina-se um contrato de compra e venda porque alguma necessidade precisa ser satisfeita: quer-se comprar ou vender alguma coisa. Compra-se algo porque isto irá suprir alguma necessidade material ou até mesmo espiritual.

A norma jurídica é produto da vontade humana, e, como tal, também busca atingir uma finalidade. Busca produzir uma modificação no mundo dos fatos. Estabelecendo um dever-ser, uma forma de comportamento, a norma visa alterar a realidade. “Com o termo ‘norma’ se quer significar que algo *deve* ser ou acontecer, especialmente que um homem se *deve* conduzir de determinada maneira”<sup>30</sup>.

Da mesma forma, também as normas impositivas tributárias buscam uma finalidade; também elas modificam a realidade existente. Seja obtendo recursos financeiros para custear despesas estatais, seja direcionando a atividade econômica por meio do aumento ou diminuição de determinada exação, o Estado tem nos tributos uma importante ferramenta para assegurar o

---

<sup>30</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 5.

exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça<sup>31</sup>.

Os impostos, em apertada síntese, visam trazer para o custeio das despesas públicas aquelas pessoas que demonstram capacidade contributiva, tendo sua arrecadação nítido cunho distributivo; quem tem condições contribui para que o Estado “distribua” esta riqueza por meio de obras e serviços públicos, por exemplo.

As taxas servem de contraprestação a um serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, enquanto a contribuição de melhoria representa uma forma de justiça social, por meio da qual as pessoas que foram beneficiadas com determinada obra pública distribuem a valorização de seu imóvel com o resto da sociedade, que foi quem arcou, em última instância, com os custos da obra.

O empréstimo compulsório visa proporcionar receitas ao Estado para fazer frente a despesas extraordinárias (como em caso de calamidade pública ou guerra externa) ou para financiar a execução de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Já as contribuições são tributos destinados a custear despesas decorrentes da atuação da União na área social, no interesse de categorias profissionais ou econômicas e na intervenção no domínio econômico. O que as diferenciam das demais espécies é que a finalidade, além de ser a razão para a criação da norma impositiva, é qualificada, porque: a) as contribuições são

---

<sup>31</sup> Conforme preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil.



devidas para promover ideais, independentemente de valores específicos;<sup>32</sup> e b) a finalidade faz parte da estrutura da norma.

Taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsório e alguns tipos de impostos, como se vê, também estão vinculados a uma finalidade, mas “a medida de concretude dessa finalidade é diversa. Essas espécies são devidas para custear atividades concretas com valores mensuráveis, como o custo do serviço público ou da obra pública que proporcionou a valorização do imóvel, enquanto que nas contribuições os ideais independem de valores específicos e são buscados, com raras exceções<sup>33</sup>, de modo incessante e inesgotável. “Pode-se afirmar que as contribuições servem de instrumento para promover finalidades, sem que se possa preconizar – como pode ocorrer no caso dos outros tributos vinculados afins – que as finalidades foram, enfim, atingidas”<sup>34</sup>.

Por outro lado, tributos como os impostos são validados a partir da análise da materialidade do fato gerador. A técnica utilizada é a da validação condicional (ou causal). A Constituição dá conceitos certos, que se estruturam a partir de um modelo do tipo “se, então”<sup>35</sup>, de modo que, se determinada situação ocorrer no mundo dos fatos conforme a descrição legislativa abstrata (hipótese de incidência), então ter-se-á o surgimento da obrigação tributária. Se houver auferição de renda, então a União poderá cobrar imposto de renda. Se houver prestação de serviços, então o Município poderá cobrar imposto sobre serviços.

---

<sup>32</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 253.

<sup>33</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 254.

<sup>34</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 254.

## A validação condicional do tributo

depende da existência do fato, ou evento, legal e constitucionalmente qualificado; seja existência anterior à exigência (fato gerador), seja posterior (fato legitimador); mas, em qualquer das duas hipóteses, a exigência está, em última análise, condicionada à sua ocorrência<sup>35</sup>.

Já nas contribuições, a base para a validação não está na materialidade do fato, o qual, na maior parte dos casos, não vem especificado na Constituição. A técnica de validação é a finalística: a contribuição de intervenção no domínio econômico só será válida se a intervenção almejada for necessária e se a finalidade buscada estiver prevista na Constituição.

Não que nas contribuições a análise da materialidade do fato a ser tributado não seja importante. Repete-se: as técnicas não se excluem, só que, nas contribuições, a vinculação à promoção de determinadas finalidades é o traço marcante. A simples análise da materialidade escolhida pelo legislador ordinário e a eleição de uma base de cálculo não respondem, isoladamente, pela validade da norma impositiva.

---

<sup>35</sup> Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 118.

<sup>36</sup> Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 138.

#### 4 SUJEITO PASSIVO

As contribuições especiais são instituídas para que algo seja feito, para que determinada finalidade constitucional seja atendida, não importando se na área econômica, social ou profissional.

Em qualquer destas áreas, somente será justificada a cobrança da contribuição se for possível identificar um grupo determinado de pessoas que seja beneficiado com a atuação estatal ou que a provoque. Somente neste caso é que se poderá validar tal espécie tributária.

Finalidades que digam respeito à sociedade como um todo, ou para as quais a Constituição não destinou recursos específicos à sua concretização, também são deveres do Estado, mas, para o seu atendimento, existe a receita oriunda dos impostos, para a qual contribui todo aquele que possui capacidade contributiva e realiza o fato descrito abstratamente na norma impositiva.

O universo de contribuintes dos impostos é muito mais amplo do que nas contribuições: para o primeiro, contribui toda a sociedade, enquanto que para a segunda espécie são chamados apenas os indivíduos que forem afetados pela atuação estatal, seja porque se beneficiaram com tal atuação, seja porque a provocaram.

Deve-se ter em mente, portanto, que o termo contribuição “liga-se indissociavelmente ao conceito de alguma utilidade, o que, por conseqüência, deve ser atribuído a quem participa desta utilidade”<sup>37</sup>.

É por essa razão que somente determinadas pessoas participam do pólo passivo dessa exação; é o que justifica que somente advogados contribuam com a Ordem dos Advogados, que somente empresários contribuam com o Sebrae, por exemplo.

Por outro lado, não há necessidade de que todos os membros do grupo contribuam. Uma das finalidades da exação pode ser a de equalizar a situação econômica ou social, de modo que apenas alguns integrantes serão beneficiados com os recursos financeiros obtidos com a contribuição. Nesse caso, não há sentido em exigir-se contribuição dos menos afortunados se a finalidade é buscar a igualdade através de uma ação afirmativa.

Essa é a regra geral que orienta a instituição das diversas espécies de contribuições: o sujeito passivo deve pertencer ao grupo atingido pela atuação estatal, mas não precisa ser beneficiado diretamente.

Nas contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, porém, há um alargamento do grupo de contribuintes, na medida em que o art. 195 determina que a mesma seja financiada por toda a sociedade. Aqui vige o princípio da solidariedade social como um dos pilares que fundamentam a cobrança da exação.

---

<sup>37</sup> SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime jurídico das contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 89.

Em verdade, tal artigo da Constituição estabelece uma exceção à regra de que as contribuições somente podem ser exigidas de um grupo específico, ao qual a atividade custeada guarde relação. Por ser exceção, não pode ser ampliada para abranger contribuições que não lhe digam respeito.

A seguridade social, diz a Constituição, “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”<sup>38</sup>. São três, portanto, as suas áreas de atuação.

Por meio da Previdência Social, a União garante aos filiados do Regime Geral a concessão de benefícios pecuniários e a prestação de alguns serviços, como os de reabilitação profissional. Configura a Previdência um verdadeiro seguro compulsório dos trabalhadores, uma espécie de poupança forçada que será utilizada sempre que houver perda da capacidade laborativa, seja pelo avanço da idade, seja pela ocorrência de infortúnios.

Aqui pode-se individualizar dois grupos distintos de contribuintes: de um lado, os empregadores e, de outro, os segurados. Cada um deles é chamado a contribuir por motivos diversos. Enquanto os trabalhadores são os beneficiários diretos do sistema, recebendo benefícios como aposentadoria, auxílio-acidente e salário-maternidade, os empregadores são provocadores da ação estatal, “na medida em que exigem do Estado a adoção de uma política de proteção social, como é o caso típico da aposentadoria, do seguro de acidentes do trabalho e

---

<sup>38</sup> Cf. art. 194 da Constituição de 1988.

do sistema de saúde<sup>39</sup>. Não fosse o Estado dar tal amparo, teriam as empresas que despendem recursos para cobrir tais eventualidades.

Mas, além da Previdência Social, a Seguridade no Brasil possui mais dois braços: a Saúde e a Assistência Social. A primeira tem como beneficiário a sociedade em geral (a Constituição elegeu a saúde como dever do Estado). A segunda é direcionada para pessoas carentes, que preencham requisitos definidos em lei específica<sup>40</sup>, e que não tenham condições de sobreviver sem a ajuda estatal.

Aqui não cabe perquirir se quem paga vai ou não aferir diretamente algum benefício. O legislador constituinte convocou toda a sociedade para financiar a seguridade social. Isto aproxima esta contribuição da figura dos impostos. Daí a preocupação do legislador constituinte em prever e detalhar as fontes que irão financiá-la, tendo o art. 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, fixado prazo exíguo para o encaminhamento de projeto de lei fixando plano de custeio, de benefício e de organização da seguridade social<sup>41</sup>. Já o art. 195 arrolou as possíveis bases de cálculo para o tributo, estabelecendo no § 6º a necessidade de lei complementar para a tributação de outras demonstrações de riqueza.

As contribuições sociais destinadas à Seguridade Social não chegam, todavia, a configurar um imposto finalístico. Ainda que a intervenção estatal

---

<sup>39</sup> Cf. SOUZA, Ricardo Conceição. *Op. cit.*, p. 87.

<sup>40</sup> Lei 8.742/93.

<sup>41</sup> **Art. 59.** Os projetos de lei relativos à organização da seguridade social e aos planos de custeio e de benefício serão apresentados no prazo máximo de seis meses da promulgação da Constituição ao Congresso Nacional, que terá seis meses para apreciá-los.

**Parágrafo único.** Aprovados pelo Congresso Nacional, os planos serão implantados progressivamente nos dezoito meses seguintes.

não seja restrita a um grupo de indivíduos, tendo seus efeitos pulverizados por toda a sociedade, cumpre destacar que a finalidade continua sendo essencial. A técnica de validação é distinta da dos impostos: aqui, a finalidade que justificou a instituição faz parte da norma impositiva, de modo que o destino a ser dado à receita fica comprometido com a finalidade constitucional.

Em síntese, pode-se afirmar que, com exceção das contribuições sociais destinadas à seguridade social, em que, por força do princípio da solidariedade social, o espectro de sujeitos atingidos pela exação é mais amplo, nas demais espécies de contribuições a lei só poderá elencar como sujeitos passivos aqueles contribuintes que pertençam a um grupo determinado de pessoas que sejam beneficiadas com a atuação estatal ou que provoquem a atuação do Estado.

## 5 QUESTÕES RELEVANTES

### 5.1 Materialidade e base de cálculo

O fato de a Constituição ter delimitado determinadas materialidades (e, por decorrência, a respectiva base de cálculo) à competência de cada um dos entes da Federação impede que estas mesmas demonstrações de riqueza sejam utilizadas para justificar a imposição de outros tributos. A outorga da materialidade, assim, é feita de forma exclusiva (salvo expressa ressalva constitucional, como no caso dos impostos extraordinários), impedindo a sua utilização por outro ente.

Mas, tal vedação deve ser observada apenas no que diz respeito a tributos, cuja validação é condicional, ou seja, somente para os tributos que são tipificados em função da materialidade, em que o sujeito ativo tributa porque algo aconteceu, e não para que algo seja realizado. Nos tributos validados finalisticamente, a norma impositiva encontra fundamento na realização de uma finalidade constitucional, podendo, para tanto, ter como fato gerador um evento já utilizado para fundamentar outros tributos.

Nada impede, portanto, que seja instituída uma contribuição de intervenção no domínio econômico tendo por base a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços, ainda que tais demonstrações de riqueza já sejam utilizadas como fato gerador do ICMS e ISS.



O Plenário do Supremo Tribunal Federal, nesta mesma linha de raciocínio, já firmou o entendimento de que não há óbices para que sejam utilizadas como hipótese de incidência das contribuições fatos já incluídos na incidência de outros tributos:

A contribuição, não obstante ser 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 (CF, arts. 153, 155 e 156), a impedir a bitributação. A técnica da competência residual da União para instituir imposto (CF, art. 154, I), aplicável às contribuições sociais de seguridade, no tocante às 'outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social' (CF, art. 195, § 4º), não é invocável, no caso (CF, art. 149). (...) E o que me parece definitivo para afastamento do argumento da recorrente é isto: quando a Constituição desejou estabelecer limitação ou vedação referente a qualquer tributo e não às suas espécies, ela foi expressa, como, *v.g.*, art. 146, III, "a" (definição de tributos e de suas espécies), art. 150, I (princípio da legalidade tributária), II (regra geral para os tributos), III (cobrança de tributos), art. 151, art. 152, art. 155, § 3º (...)<sup>42</sup>.

É claro que tal entendimento deve ser visto com certa acuidade, para que normas constitucionais não sejam aniquiladas a partir da atuação da União. Não é todo e qualquer fato que pode vir a ser tributado, mesmo que o fundamento de validade a ser buscado seja o finalístico.

Em que pese a Constituição não ter indicado, textualmente, os fatos que compõem o âmbito de incidência das contribuições<sup>43</sup>, ela traz indicativos de quais fatos não poderão ser objeto de tributação, seja porque: a) são incompatíveis com a busca da finalidade pretendida com a contribuição (o meio para alcançar o fim não é adequado, implicando distorções no plano da

---

<sup>42</sup> Recurso Extraordinário 177.137, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 18.04.1997.

<sup>43</sup> Exceção para as contribuições destinadas à Seguridade Social (art. 195) e para algumas contribuições sociais e de intervenção (art. 149, § 2º).

finalidade constitucionalmente qualificada)<sup>44</sup>; b) o fato escolhido demonstra riqueza já tributada por outro ente da Federação, e uma nova oneração provocaria a redução da arrecadação deste ente, pondo em risco o pacto federativo<sup>45</sup>; c) a Constituição já indicou determinado fato gerador, ou base de cálculo, que estará vinculado a determinada finalidade, não podendo a lei distanciar-se de tal previsão constitucional, nem utilizar tal fato para instituir outra contribuição<sup>46</sup>.

## **5.2 Interesse do grupo: motivo para a instituição da contribuição**

As contribuições especiais são tributos destinados a atingir determinadas finalidades previstas constitucionalmente, em prol de um grupo específico, o que as diferenciam, por exemplo, dos impostos.

Representam um instrumento de atuação da União nas áreas social, econômica ou das categorias profissionais, somente podendo ser instituídas se houver razões que justifiquem tal atuação.

Para que sejam criadas novas fontes de custeio para a seguridade social, por exemplo, a União precisa demonstrar: a) que os recursos até então

---

<sup>44</sup> Para exemplificar, considera-se contribuição de intervenção no domínio econômico que vise equalizar as partes integrantes de determinado mercado. Incluir no rol de sujeitos passivos pequenos e microempresários implica distorção da finalidade. Como equalizar um mercado quando se está onerando justamente a quem precisa da intervenção estatal?

<sup>45</sup> A questão é delicada e será aprofundada quando for tratado do regime jurídico das contribuições interventivas. Em um primeiro momento, não há óbices para a utilização de demonstração de riqueza já tributada por outro ente, mas a análise do caso concreto poderá indicar quebra do pacto federativo.

<sup>46</sup> É o caso das loterias, cuja receita só pode sofrer a incidência de contribuição para a Seguridade Social, nos termos do art. 195, III, da CF/88.

arrecadados são insuficientes para a manutenção do sistema; ou b) que novos benefícios serão criados, justificando a criação da nova fonte de custeio.

Para a instituição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, é preciso que algum princípio geral da atividade econômica esteja sendo violado, ou necessite ser concretizado.

Tem que existir um motivo concreto para que o grupo seja onerado, motivo esse que diz respeito ao próprio grupo, como já foi colocado.

A contribuição, portanto,

não é exação que se cria pela simples razão de existir 'poder de império' atribuído à União. É mister que existam, de fato, razões concretas que apontem no sentido da inadequação entre a realidade atual e os objetivos e princípios constitucionais, indicação que deve resultar do texto da respectiva lei<sup>47</sup>.

### 5.3 Atendimento da finalidade

Por muito tempo prevaleceu entre os estudiosos do direito tributário o entendimento de que a finalidade para a qual o tributo fora instituído e o destino a ser dado à sua receita eram fenômenos alheios à natureza do tributo.

Ressaltava Alfredo Augusto Becker que

Nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo, a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada ou indeterminada (...). A regra jurídica que disciplinar a destinação e a utilização de tributo é regra jurídica de natureza administrativa. Esta regra jurídica administrativa é a que pode ser *inválida* (inconstitucional, sem juridicidade) por estar prescrevendo ao tributo uma destinação proibida por outra regra jurídica. Entretanto, a invalidade da regra

---

<sup>47</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: \_\_\_\_\_. (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 21.

jurídica administrativa que disciplina a *destinação* do tributo *não* acarreta a invalidade da regra jurídica tributária que disciplina a *receita* do tributo<sup>48</sup>.

Tal entendimento, hoje, encontra amparo apenas nos tributos validados pela técnica causal, onde basta a ocorrência do fato descrito abstratamente na norma para que o tributo seja devido. Nesses tributos, há um retrato retrospectivo da realidade: parte-se de dados concretos (o fato descrito na norma e realizado pelo sujeito passivo) que, se subsumidos na norma, ensejam a cobrança do tributo. Neste contexto, “entendem-se os valores como critérios negativos, algo a não ser violado; ou seja, para não permitir a violação de determinado valor, edita-se uma norma”<sup>49</sup>.

Foi este o espírito que regeu o Código Tributário e que culminou na redação dada ao seu art. 4º<sup>50</sup>. O Código parte de um pressuposto, o de que a natureza jurídica é dada pela análise do fato gerador, ficando o contribuinte resguardado no momento em que sabe qual fato será tributado, por ser este fato a situação necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação tributária. Se realizar o fato, então deverá pagar o tributo, porque toda e qualquer pessoa que estiver na mesma situação deverá contribuir. Estes são os ônus da vida em sociedade: em troca de segurança o cidadão deverá participar do custeio da máquina estatal.

Já com as contribuições a situação é diferente: elas são instituídas no interesse de um grupo determinado, que só então é chamado a contribuir. A

---

<sup>48</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 288.

<sup>49</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura *sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 118.

<sup>50</sup> **Art. 4º.** A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la: (...) II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

técnica empregada é a da validação finalística; o destino legal do produto da arrecadação é relevante para caracterizá-la, não devendo ser observado, neste ponto, o art. 4º do CTN.

Como ressalta o Ministro Carlos Velloso, ao tratar do artigo em questão:

Esse dispositivo tem aplicação, às inteiras, no que concerne aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria (CF, art. 145, I, II, III). Todavia, quanto às contribuições parafiscais – que se desdobram em: 1) contribuições sociais de seguridade social (CF, art. 149, art. 195); 2) contribuições sociais de seguridade social decorrente de novas fontes (CF, 149, art. 195, § 4º); e 3) contribuições sociais gerais, como, por exemplo, o salário educação (CF, art. 212, § 5º) e as contribuições do sistema “s” (CF, art. 240) – e bem assim às contribuições parafiscais especiais, vale dizer, 1) às contribuições de intervenção (CF, art. 149); e 2) às contribuições corporativas (CF, art. 149), quanto a essas contribuições, a sua característica está justamente na sua finalidade, ou na destinação do produto de sua arrecadação. É dizer, o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação<sup>51</sup>.

No caso das contribuições profissionais para a OAB<sup>52</sup>, por exemplo, além de só os advogados contribuírem, o tributo é endereçado para uma finalidade específica, qual seja, fiscalizar e regulamentar a atividade da advocacia.

Se tal finalidade não está sendo buscada, ou se os valores arrecadados não estão sendo utilizados para o seu alcance, não há mais razão para a sua cobrança. Por que os advogados haveriam de contribuir para um sistema que não esteja direcionado para a fiscalização de suas atividades? Por que os

---

<sup>51</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925-8/DF, Tribunal Pleno, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 04.03.2005.

<sup>52</sup> Não se pode concordar com o posicionamento firmado no STJ quanto à natureza não tributária da contribuição para a OAB. Entre os fundamentos, é destacado por aquela Corte que os valores arrecadados não se destinam a compor a receita da Administração Pública, mas a receita da própria entidade. Ora, mas é esse justamente o traço característico das contribuições, qual seja, ter a receita das contribuições destinadas à própria entidade, que exerce atividade de forte cunho público ao regular o exercício da atividade de advocacia. Para maiores detalhes, conferir acórdão proferido nos autos do EREsp. 462.273/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 1ª Seção do STJ, DJ 02.05.2005.

advogados contribuiriam e não os outros profissionais liberais, se o destino da receita fosse encaminhado para o atendimento de fins universais, como a construção de uma estrada, ou o pagamento do funcionalismo público? O que justificaria tal cobrança?

Na medida em que a contribuição gera a escolha de um grupo determinado de contribuintes que irá custear a atividade estatal, faz-se necessário que os recursos arrecadados sejam direcionados para o atendimento das finalidades a que a lei se propôs. O que justifica que apenas determinado grupo contribua é justamente as suas características peculiares, que o torna diferente dos demais e que exige uma atuação particularizada do Estado, justificando a cobrança apenas deste grupo.

#### **5.4 Desvio de finalidade e de destino da arrecadação previstos na lei instituidora do tributo**

Muitas vezes tratados como sinônimos, finalidade e destino são conceitos distintos, embora ambos devam fazer parte da norma impositiva.

Como ressalta Pimenta,

Enquanto a finalidade alcança a fase de criação do tributo, com a produção da norma impositiva tributária (norma geral e abstrata), o destino da arrecadação diz respeito ao momento posterior à extinção da obrigação tributária<sup>53</sup>.

As contribuições têm como critério constitucional de outorga de competência o elenco de finalidades previsto nos arts. 149, 149-A, 170 e 194

---

<sup>53</sup> Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Op. cit.*, p. 18.

da Carta maior, sendo a busca destes fins o suporte da validade da norma impositiva.

Ocorre que essas finalidades, em sua grande maioria, são dotadas de um alto grau de abstração, sendo difícil precisar o momento em que os fins buscados serão atingidos.

Saúde e bem-estar de todos (contribuições sociais), promoção dos princípios gerais da atividade econômica (contribuições interventivas) e regulamentação de atividades profissionais (contribuições profissionais) são objetivos a serem perseguidos, mas que provavelmente nunca sejam alcançados em sua plenitude. Isso porque, sempre haverá conflitos na ordem econômica, sempre haverá a necessidade de regulamentação profissional e a seguridade social, por ser algo dinâmico, sempre demandará atuação estatal.

Mas, se não são plenamente alcançáveis, esses fins indicam, ao menos, uma direção, o “norte” para o qual devem ser direcionados os esforços da sociedade.

Finalidade, então, corresponde a objetivos traçados pelo constituinte, cuja concretização pode ser buscada com o auxílio de contribuições especiais, que servem justamente de instrumento para a promoção desses fins.

E, se esses fins são desvirtuados, a contribuição já não tem amparo junto à ordem constitucional, ela perde seu suporte de validade, porque não há mais finalidade a ser alcançada. A finalidade não é mero pretexto para a

cobrança do tributo, e sim, a sua razão de ser, como ensina Marco Aurélio Greco<sup>54</sup>.

Já o destino da arrecadação é o meio para que o fim a que a norma impositiva se propôs seja alcançado. Para concretizar a atuação estatal na economia, utilizam-se recursos financeiros obtidos com a contribuição. Para a redução de desigualdades sociais, financiam-se entidades de apoio, por exemplo.

Como o meio para que o fim seja atingido, o destino da arrecadação também deverá fazer parte da norma impositiva, sob pena de esta configurar um verdadeiro imposto disfarçado. Não há norma constitucional expressa neste sentido, mas é corolário lógico da análise do seu suporte de validade. Se as contribuições são criadas para a busca de finalidades, então seus recursos não podem ser direcionados para outros fins. Se há sobra de recursos, então o valor cobrado é excessivo, ou seja, não atende ao postulado da proporcionalidade, porque não é necessário. Se não há necessidade dos recursos financeiros, então o meio contribuição não é adequado.

Mesmo em contribuições eminentemente instrumentais, como algumas espécies de contribuições interventivas, o destino da arrecadação é elemento essencial da contribuição. A receita não pode ser destinada ao orçamento geral da União; é preciso destacar a rubrica, seja por meio da criação de um fundo<sup>55</sup>,

---

<sup>54</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: \_\_\_\_\_. (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 26.

<sup>55</sup> A criação do fundo, nos termos da Constituição de 1988, deverá ser antecedida de autorização legislativa (art. 167, IX), e encontra disciplina específica na Lei 4.320/64, arts. 71 a 74:

“**Art. 71.** Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.



seja por meio da criação de uma pessoa jurídica encarregada de efetivar o objetivo de ordem pública estabelecido pela Constituição. É essa vinculação a garantia de que a contribuição será aplicada na finalidade justificadora de sua instituição.

A distinção entre finalidade e destino é importante quando se analisam as conseqüências do desvirtuamento de um ou outro. Três situações podem ser observadas: a) instituição de contribuição voltada à concretização de atividades não enquadráveis dentre as finalidades que ensejam a instituição desta espécie de tributo; b) instituição de contribuição voltada à finalidade constitucional, mas com os recursos financeiros sendo destinados a outras áreas (desvio em âmbito normativo); c) 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).

Na primeira,

temos uma exação com características de contribuição especial (tributo voltado à finalidade consubstanciada em ações não diretamente referidas ao contribuinte e sem promessa de restituição), mas inconstitucional porque não autorizada pela norma de outorga de competência<sup>56</sup>.

Não há finalidade prevista constitucionalmente. A norma impositiva, que encontraria suporte de validade justamente na finalidade, é inválida. Neste

---

**Art. 72.** A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a turnos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

**Art. 73.** Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

**Art. 74.** A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.”

<sup>56</sup> PAULSEN, Leandro. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. fl. 388.

caso, ou é um imposto, e aí deve ter sua materialidade prevista na Constituição e ser o ente instituidor competente para tanto, ou deverá ser afastada do ordenamento jurídico.

Na segunda, a norma impositiva traz a previsão da materialidade, dos sujeitos e também da finalidade que será buscada com o tributo, mas, já de antemão, é possível verificar que o meio (contribuição) não tem condição de realizar o fim pretendido. Isto ocorre porque a própria norma impositiva prevê o direcionamento dos recursos, ou de parte deles, para as atividades que não têm o condão de realizar o fim<sup>57</sup>. Ou, simplesmente, porque se cria a norma sem especificar a destinação dos recursos<sup>58</sup>.

Na terceira situação, o desvio é concretizado por ato da Administração Pública. Neste caso, a norma impositiva determina a vinculação do produto arrecadado para o atendimento do fim que legitimou sua instituição, mas o administrador dá destino diverso para a receita. Aqui, a consequência é diversa<sup>59</sup>; não se está mais diante de uma invalidade da norma que instituiu a contribuição, mas sim, de responsabilidade administrativa, civil e penal de quem deu a ordem para que os recursos fossem direcionados a finalidades

---

<sup>57</sup> Por exemplo, a CPMF passa a ter parte de seus recursos destinados ao pagamento do funcionalismo ou ao pagamento de juros da dívida pública.

<sup>58</sup> “Se a União instituir tributo sobre o *faturamento* das empresas, sem especificar a destinação exigida pelo art. 195 da Constituição, a exação (ainda que apelada de contribuição) será inconstitucional, entre outras possíveis razões pela invasão de competência dos Estados ou dos Municípios (conforme se trate de faturamento de mercadorias ou de serviços).” Cf. AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 76, grifos no original.

<sup>59</sup> “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 finalidades 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. É nesse sentido que afirmamos a relevância da destinação para caracterizar a espécie tributária.” Cf. AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 77. Grifos no original.

diversas das previstas na norma. O fato não tem repercussão tributária, mas sim, penal e administrativa. O tributo é válido e pode ser exigido, cabendo aos órgãos competentes providenciar a correção da destinação e a responsabilização dos agentes envolvidos.

Como frisado pelo Ministro Ilmar Galvão: “Eventual desvio de finalidade que se possa verificar na administração de recursos por ela produzidos não pode ter o efeito de transmudar-lhe a natureza jurídica”<sup>60</sup>.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região tem importante decisão no sentido de que o desvio dos valores arrecadados não macula a norma:

AGRAVO. SUSPENSÃO DA EFICÁCIA DE SENTENÇA EM MANDADO DE SEGURANÇA. EFEITO SUSPENSIVO AO AGRAVO. IMPOSSIBILIDADE. CPMF. PLAUSIBILIDADE JURÍDICA DA COBRANÇA. RELEVÂNCIA DO CONCEITO. ADIn 2.031. DESVIO DE DESTINAÇÃO. IRRELEVÂNCIA. (...) 4. O desvio de parcela dos valores arrecadados não pode erigir-se em óbice ao recolhimento. A salutar correção do tal desvirtuamento é providência que refoge à competência do Judiciário. 5. Agravo improvido. (TRF-4, Plenário, AgSS 1999.04.01.114935-4/PR, Rel. Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, fev./2000).

A destinação dos recursos pode ser apurada de forma concreta, e se os recursos financeiros obtidos com a contribuição estiverem sendo alocados a fins diversos, é possível a correção do desvio, pois o Estado possui mecanismos para tanto, como o Tribunal de Contas e o Ministério Público, que deverão zelar pelo correto emprego de verbas públicas. Mas, para a correção da finalidade desvirtuada na norma não há solução. Se a norma não possui suporte de validade (que, lembra-se, é condicional – a norma existe para que algo seja realizado), deve ser extirpada do ordenamento.

---

<sup>60</sup> RE 146.733/SP (Tribunal Pleno), **RTJ**, n. 143, voto do Min. Ilmar Galvão, p. 700.

Esclarece-se, por fim, que o fato de o agente arrecadador ser a União, por exemplo, no caso das contribuições para a Seguridade Social, não invalida o tributo. Não há necessidade de que todas as contribuições sejam arrecadas pelo INSS, até porque a seguridade social abrange ações relativas à saúde, que não são supervisionadas pela Autarquia.

O legislador constituinte determinou a existência de uma fonte específica de financiamento para a Seguridade Social, não importando quem irá arrecadar os valores<sup>61</sup>. Neste sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 7.689, DE 15.12.1988.

(...)

IV – Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da Seguridade Social (Lei 7.689/88, art. 1º)<sup>62</sup>.

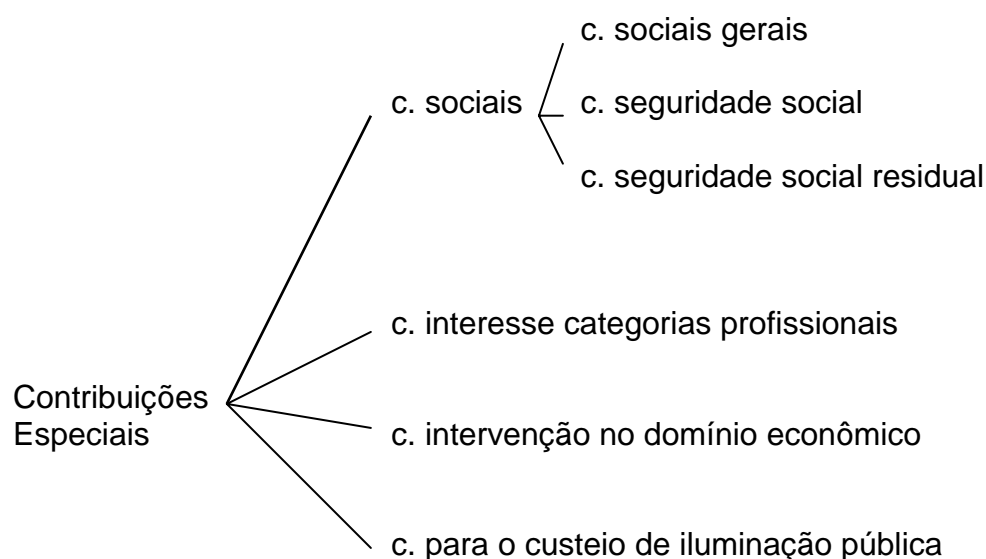
---

<sup>61</sup> Destaca-se o entendimento de Hugo de Brito Machado, que, a partir da interpretação sistêmica dos arts. 165, e seu § 5º, 194 e 195, da Constituição, conclui pela necessidade de que as contribuições para a seguridade social sejam arrecadas pelo próprio INSS: “A Constituição Federal estabelece que a Seguridade Social tem orçamento próprio, distinto do orçamento fiscal. Admite, é certo, que tal orçamento abrange órgãos da Administração direta e indireta. Mas exige, com certeza, uma unidade de gestão, que há de ser descentralizada, e não se pode negar que o INSS, embora ainda não consubstanciado em estrita obediência aos preceitos constitucionais, é o ente público que melhor corresponde ao modelo constitucionalmente estabelecido para a gestão da Seguridade Social no país.” (MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. p. 17).

<sup>62</sup> STF, Pleno, RE 138.284-8/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, DJ 28.08.1992, p. 13.456.

## 6 CLASSIFICAÇÃO

A análise das contribuições especiais à luz da Constituição permite estruturá-las, para fins didáticos, em quatro espécies: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e contribuição para o custeio de serviço de iluminação pública. Por sua vez, as contribuições sociais dividem-se em contribuições sociais gerais<sup>63</sup>, contribuições destinadas à seguridade social e contribuições de seguridade social residuais.



<sup>63</sup> Nem todos os doutrinadores aceitam a possibilidade de cobrança de contribuições sociais gerais, forte no argumento de que tudo o que o Estado realiza, pelo menos no plano do dever-ser, volta-se para o social. Como ressalta Hugo de Brito: “Assim, é extremamente fácil para o governo justificar qualquer ação estatal com o argumento de que elas são desenvolvidas no interesse social. Em consequência, é extremamente fácil para o governo instituir as mais diversas contribuições sociais, passando a tê-las como fonte de custeio de quase todas as atividades estatais, de sorte a tornar praticamente prescindíveis os impostos” (MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. p. 9-10).

Não foi este, todavia, o entendimento do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da contribuição instituída pela Lei Complementar 110, oportunidade em que foi firmada a existência no ordenamento jurídico desta espécie de contribuição. Para análise mais apurada, *vide* Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 2.556, Rel. Min. Joaquim Barbosa.

A todas elas são aplicáveis as normas relacionadas às contribuições e aos tributos em geral, respeitadas as peculiaridades de cada uma, e que importarão em regimes jurídicos distintos. Assim é que, nas contribuições para a seguridade social, a anterioridade será mitigada<sup>64</sup>, e não precisará ser observada a anterioridade para a contribuição de intervenção sobre os combustíveis<sup>65</sup>, entre outros.

O importante a ser frisado é que, em todas as contribuições, a finalidade faz parte da norma impositiva, traço este que faz com que as diversas contribuições possam ser reunidas em um gênero comum.

---

<sup>64</sup> **Art. 195.** (...)

(...)

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

<sup>65</sup> **Art. 177.** (...)

(...)

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

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

a) diferenciada por produto ou uso;

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

### **III – CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO**

#### **1 COMPETÊNCIA**

A discriminação de rendas é questão inerente a todo país que adota a forma de Estado federativa. Conforme as necessidades de cada ente, são disponibilizados, através da outorga de competência tributária ou da repartição de receitas, os recursos necessários para atender aos seus encargos. Procura-se, com isso, um equilíbrio receita-despesa, bem como o respeito à autonomia de cada ente. Não existe autonomia administrativa sem autonomia financeira, e sem autonomia, não existe Federação.

Ciente disto, o constituinte de 1988 outorgou competência para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrarem impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Mas, em se tratando de empréstimo compulsório e da grande maioria das contribuições especiais, foi dada exclusividade à União. Ou seja, quando o legislador constituinte abriu a oportunidade de cobrança de contribuições de intervenção no domínio econômico, o fez de forma exclusiva à União.

Seguiu o constituinte de 1988 o caminho traçado pela Constituição de 1967, na redação dada pela EC 1/69, que também restringia a competência para instituir contribuições interventivas ao ente central.

Para os demais entes da Federação é possibilitada apenas a cobrança de contribuições para o custeio de sistema de previdência e assistência social de seus servidores<sup>66</sup>, bem como, no caso dos Municípios, contribuição para o custeio de iluminação pública<sup>67</sup>.

A intervenção no domínio econômico, todavia, não se confunde com a cobrança da contribuição. O atendimento dos princípios gerais da atividade econômica, estampados no art. 170, não é exclusividade da União, devendo ser perseguido pelos demais entes. Este é um encargo a ser compartilhado com os Estados e os Municípios, conforme necessidades regionais ou locais. A defesa da propriedade privada, do consumidor, do meio ambiente, da redução da desigualdade social, entre outros, não é privativa da União, sendo de competência comum dos entes da Federação, como atesta o art. 23 da Constituição<sup>68</sup>.

---

<sup>66</sup> § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (*Redação dada pela Emenda Constitucional 41, 19.12.2003*)

<sup>67</sup> **Art. 149-A.** Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

**Parágrafo único.** É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica.

<sup>68</sup> **Art. 23.** É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

(...)

II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;

(...)

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;



A possibilidade que o Estado tem de atuar como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo funções de fiscalização, incentivo e planejamento, também não é exclusiva da União. Qualquer ente pode, dentro de suas atribuições, atuar na economia. O Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, criou a Agência Estadual de Regulação dos Serviços Públicos Delegados – AGERGS<sup>69</sup>, uma agência que tem por função fiscalizar e regular serviços que antes eram prestados pelo Estado e que passaram para a iniciativa privada.

A competência da União será exclusiva apenas no que diz respeito a uma das formas possíveis de intervenção, qual seja, aquela realizada por meio da contribuição de intervenção no domínio econômico, ou aquela custeada com os recursos provenientes desta exação. Aos demais entes da Federação resta a busca de outras formas capazes de alcançar tais objetivos.

Portanto, em relação às contribuições interventivas, a competência tributária, entendida como uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas tributárias, é exclusiva da União.

Empregou-se o termo “faculdade para legislar” porque a competência outorgada pela Constituição pode, ou não, ser utilizada pelo ente da

---

(...)

X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;

<sup>69</sup> A AGERGS foi criada pela Lei Estadual 10.931/97, tendo por finalidades:

“**Art. 3º.** Compete à AGERGS, observada a competência própria dos outros entes federados, controlar e fiscalizar, bem como, se for o caso, normatizar, padronizar, conceder e fixar tarifas dos serviços públicos delegados em decorrência de norma legal ou regulamentar, disposição convencional ou contratual, ou por ato administrativo, ao Estado do Rio Grande do Sul, suas autarquias, fundações públicas, ou entidades paraestatais, em especial. (...)”

Federação. É o caso do imposto sobre grandes fortunas, que até o presente momento não foi instituído.

Da mesma forma que nos demais tributos, a competência é indelegável. O destinatário da competência, no caso a União, poderá até não exercê-la, ou fazê-la em parte, mas, jamais poderá transferi-la para outro ente. Se a União entender que não há intervenção a ser efetivada, ou se a mesma pode ser custeada com outras receitas, não deverá instituir a exação.

O art. 7º do Código Tributário Nacional<sup>70</sup> reafirma a indelegabilidade, ressaltando apenas as atribuições de arrecadação e fiscalização dos tributos, bem como a execução de normas e atos sobre matéria tributária que podem ser atribuídas a outra pessoa jurídica de direito público. Não chega, todavia, a excepcionar a regra da indelegabilidade, uma vez que não comporta o exercício de nenhuma atividade inovadora de criação do tributo.

---

<sup>70</sup> **Art. 7º.** A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

## 2 MATERIALIDADE E BASE DE CÁLCULO

A redação original do art. 149 não trazia os fatos que compunham o âmbito de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Apenas as contribuições destinadas à seguridade social tinham previsão expressa (art. 195), indicando como fontes de custeio, entre outros, a folha de salários, o lucro e a receita das empresas, por exemplo. E, para que novas fontes de custeio fossem inauguradas, deveria ser observado o procedimento destinado à criação de impostos residuais, exigindo-se, entre outros, a edição de lei complementar<sup>71</sup>.

Para as outras contribuições restavam as seguintes perguntas: Qualquer fato poderia ser tributado? Seria possível a utilização de demonstrações de riquezas já tributadas? Fontes de custeio destinadas ao atendimento de finalidades específicas, como as da seguridade social, poderiam ser utilizadas para o atendimento de outras finalidades?

Quanto ao primeiro questionamento, é certo que o legislador ordinário não tem liberdade para tributar qualquer fato, mas apenas aqueles que se mostrem adequados para o atendimento das finalidades a serem perseguidas, cuja imposição não sacrifique direitos fundamentais do contribuinte e que se mostrem necessários para o atendimento das finalidades constitucionais.

---

<sup>71</sup> Dispõe o art. 195, § 4º que: “§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”. O art. 154, I, por sua vez, diz que a União poderá instituir “I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”.

As regras de competência, como se viu acima, são rígidas, não havendo liberdade para o legislador alterar os fatos que podem ou não ser tributados.

Como salienta Humberto Ávila,

O decisivo é que a Constituição brasileira não permitiu a tributação pelo estabelecimento de princípios, o que deixaria parcialmente aberto o caminho para a tributação de todos e quaisquer fatos condizentes com a promoção dos ideais parcialmente traçados. Em vez disso, a Constituição optou pela atribuição de poder por meio de regras especificadoras, já no plano constitucional dos fatos que podem ser objeto de tributação. Essa opção pela atribuição de poder por meio de regras implica a proibição de livre ponderação do legislador a respeito dos fatos que ele gostaria de tributar, mas que a Constituição deixou de prever. Ampliar a competência tributária com base nos princípios da dignidade humana ou da solidariedade social é contrariar a dimensão normativa escolhida pela Constituição<sup>72</sup>.

O segundo dos questionamentos já foi respondido parcialmente quando se tratou das contribuições em geral<sup>73</sup>. Seguindo o entendimento esposado pela Corte Suprema, em um primeiro momento, não há óbice à utilização de demonstrações de riqueza já tributadas, ainda que de competência de outros entes da Federação.

A técnica de validação das contribuições é distinta da dos impostos, de modo que a regra do art. 154, I<sup>74</sup>, não tem aplicação junto às contribuições. Nada impede a identidade com fatos geradores e bases de cálculo já discriminados na Constituição. A redação deste dispositivo é clara ao restringir tal vedação (identidade de fato gerador e de base de cálculo) para a criação de impostos residuais. Ou seja, a Carta Maior especificou que apenas uma das espécies tributárias estaria sujeita a tais restrições.

---

<sup>72</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 159.

<sup>73</sup> *Vide* Capítulo II, item 5.1, deste trabalho.

<sup>74</sup> **Art. 154.** A União poderá instituir:

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

Mais recentemente, parte da doutrina<sup>75</sup> tem sustentado a inviabilidade de superposição de bases de cálculo com fundamento no que dispõe o art. 154, II, que trata do imposto extraordinário cobrado em caso de guerra externa ou sua iminência. Interpretado a *contrario sensu*, tal dispositivo vedaria a utilização de fatos geradores já discriminados na Constituição.

Reza o indigitado dispositivo que a União poderá instituir “na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

Em razão do caráter de urgência e relevância que é uma guerra externa, é permitido, em grau de excepcionalidade, que a União utilize fatos geradores não compreendidos em sua competência.

Entendem esses autores, portanto, que o avanço da União sobre fatos já tributados pelos demais entes só pode se dar em casos excepcionais e, principalmente, em casos em que haja autorização expressa da Constituição.

Não se pode, porém, concordar com tal entendimento, uma vez que:

- a) não leva em consideração que as contribuições são tributos validados finalisticamente. Ainda que a materialidade e base de cálculo sejam relevantes, podendo inclusive gerar inconstitucionalidades, a validade da norma não tem como suporte exclusivo o fato demonstrador de

---

<sup>75</sup> Consulte-se, a propósito, os estudos de: CINTRA, Carlos César Souza; LOPES FILHO, Juraci Mourão. As contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

riqueza. Aqui, tal dado não tem a mesma relevância que tem nos impostos;

- b) a regra traz uma exceção específica só para impostos. Por quê? A razão é simples: os impostos são tributos cobrados independentemente de qualquer atividade estatal. É “muito fácil” cobrar impostos, na medida em que basta que o sujeito passivo realize o fato descrito abstratamente na norma para nascer a obrigação tributária. Não há contraprestação imediata do Estado. Por isso, a preocupação do constituinte em definir, de forma exaustiva, a competência de cada ente da Federação para a cobrança de impostos, porque estava ciente de que abusos poderiam ser cometidos pelos entes tributantes;
- c) nas contribuições, e em especial nas de intervenção no domínio econômico, há uma finalidade a ser cumprida, e que virá justificar e validar a norma impositiva: a intervenção no domínio econômico;
- d) são chamados a contribuir apenas as pessoas que participam do grupo a ser atingido pela intervenção, e não toda a sociedade, como no caso dos impostos;
- e) a Constituição não veda a utilização da mesma demonstração de riqueza ou da mesma base de cálculo, como o faz expressamente com os impostos e taxas.

Assim, não se vê óbice a que uma contribuição de intervenção tenha como fato gerador a circulação de determinada mercadoria, ou a prestação de serviços. É o caso, por exemplo, do Adicional de Renovação da Frota da

Marinha Mercante (ARFMM), que incidia sobre o frete de transporte marítimo internacional, e que já era objeto de incidência do ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, IX<sup>76</sup>, da Constituição. Tal tributo teve sua constitucionalidade afirmada em última instância pelo Supremo Tribunal Federal<sup>77</sup>, ainda que a materialidade utilizada fosse objeto de imposto estadual.

Enquanto a carga tributária acrescida pela nova contribuição não trazer prejuízos para a arrecadação de ICMS, resta incólume o princípio federativo. Agora, se demonstrado que o novo tributo afeta sensivelmente a receita de outros entes, pondo em risco o pacto federativo, não há dúvida de que tal exação deve ter sua inconstitucionalidade declarada.

Situação semelhante tem sido observada quando da criação de novas contribuições especiais, utilizando-se como fato gerador demonstrações de riqueza que já são objeto de impostos da União. É o caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cujas receitas não são compartilhadas com os demais entes da Federação, e sua instituição acaba implicando menor arrecadação de tributos compartilhados, como o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Não estaria aí uma violação ao art. 157 e ao art. 60, § 4º?

Hugo de Brito Machado externa sua preocupação com esta situação, afirmando que: “Com a hipertrofia das contribuições, de cuja arrecadação não

---

<sup>76</sup> **Art. 155.** (...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

participam os Estados nem os Municípios, tende-se a abolir a Federação. E se caminha no sentido de tornar inútil o sistema de garantias constitucionais tributárias”<sup>78</sup>.

O Constituinte de 1988, ao determinar a divisão de receitas, levou em consideração as atribuições delegadas a cada ente. E mais. Ao permitir que a União incremente sua arrecadação mediante o aumento de impostos, ou da criação de impostos residuais, o fez desde que tal acréscimo fosse compartilhado com Estados e Municípios. Se um ente passa a arrecadar mais, retirando mais recursos da sociedade e aumentando a carga tributária, é justo que parte desta renda seja compartilhada com os demais entes.

Deve-se notar que Estados e Municípios não têm a mesma liberdade para o aumento dos tributos existentes, além de ser vedada a criação de novos. Impostos como ICMS e ISS poderão ter suas alíquotas máximas definidas por resolução do Senado ou lei complementar nacional.

Tais tributos são de grande relevância para Estados e Municípios, e, mesmo assim, a Constituição criou limites para o seu aumento. O mesmo não é visto com os impostos da União, que podem ser majorados por lei específica ou até mesmo por medida provisória. Não há controle do Senado, por exemplo. Não há lei complementar definindo alíquotas máximas. Em compensação, parte da receita terá que ser repartida com os demais entes, de modo a manter o pacto federativo.

---

<sup>77</sup> Recurso Extraordinário 177.137-2/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ. 18.04.1997.

<sup>78</sup> MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. p. 10.



O que não pode ocorrer é a União utilizar-se de subterfúgios constitucionais para burlar esta repartição. Não pode criar novos tributos se não houver necessidade para tanto, se os meios já disponibilizados forem suficientes. É inadmissível que se crie uma contribuição interventiva para fazer as vezes do imposto sobre produtos industrializados.

A análise aqui também tem que ser casuística, mas outros fatores também têm que ser levados em consideração. Por exemplo. Até a EC 3/93, existia a figura do adicional de imposto de renda, a ser cobrado pelos Estados e Distrito Federal<sup>79</sup>. Tal tributo tinha a peculiaridade de só poder ser instituído se outro ente da Federação, no caso a União, exercesse a competência outorgada pela própria Constituição de instituir o Imposto de Renda.

Caso a União abrisse mão da cobrança do imposto de renda, não haveria como considerar uma afronta ao princípio federativo só pelo fato de os Estados perderem receitas. Nunca é demais recordar que a Constituição não cria tributos, mas permite que determinado ente o faça, no momento em que lhe dá competência para tanto. Se o ente exerce ou não a sua competência, se reduz alíquotas ou concede isenções, isto é matéria afeita à sua própria administração, é fruto de sua autonomia. Por este mesmo raciocínio, o fato de serem criadas contribuições com a mesma base de cálculo de impostos cujas receitas são compartilhadas não chega a pôr em risco a Federação.

---

<sup>79</sup> Dispunha a redação original do art. 155 da Constituição que:

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

(...)

II – adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

Então, de modo geral, nada impede que a União institua contribuição de intervenção no domínio econômico utilizando as mesmas bases de cálculo discriminadas pela Constituição para a instituição de impostos, seja de competência da própria União, seja dos demais entes federativos. A análise da constitucionalidade da eleição dessas bases deverá ser feita caso a caso, quando serão verificados todos os pressupostos para a instituição desse tributo, e, entre eles, o princípio federativo:

Com efeito, a ponderação concreta entre os efeitos do exercício da competência para instituir contribuições sociais gerais e os bens jurídicos mínimos protegidos pelo princípio federativo permitiria saber se os entes federativos teriam suas autonomias – política, administrativa e financeira – excessivamente restringidas. Se isso vier a ocorrer, aí sim o postulado da proibição de excesso deverá ser utilizado para evitar que o exercício desmedido da competência não coloque em risco a substância da federação<sup>80</sup>.

Por fim, em relação ao terceiro argumento, entende-se que as contribuições de intervenção no domínio econômico não podem utilizar bases de cálculo vinculadas a outras contribuições. A contribuição pode utilizar base de cálculo própria de impostos (com as restrições já apontadas), mas não de outras contribuições.

Esta distinção tem uma razão de ser: enquanto os impostos são tributos validados a partir de sua materialidade, pela técnica condicional, as contribuições são tributos validados a partir da finalidade a que se propõem. Só que, para o alcance de determinados fins, são eleitos determinados meios,

---

<sup>80</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 259. O autor mostra-se contrário à utilização de contribuições que incidam sobre os mesmos fatos que compõem o âmbito de incidência de impostos federais, ressaltando, todavia, que, caso sejam utilizados, deve-se examinar o caso concreto para aferir a violação ou não da Federação.

necessários e suficientes para a sua concretização. Vedada, assim, a utilização desses mesmos meios para o custeio de outras finalidades.

Como ressalta Marco Aurélio Greco,

se a Constituição conferiu a um tipo de contribuição determinado tipo de base de cálculo, ela o fez em caráter exclusivo, pois não teria sentido atribuir certas bases para a seguridade social e até mesmo exigir (no § 4º do art. 195) a necessidade de lei complementar para criar outras fontes de custeio, se uma outra contribuição (no caso, de intervenção) pudesse, indiferentemente, utilizar a mesma base de cálculo<sup>81</sup>.

Entende-se, portanto, que, quando a Constituição elege os meios (base de cálculo) para o atendimento de determinados fins, o faz com exclusividade. A utilização do mesmo meio para outra finalidade só poderá ocorrer nos casos em que o próprio texto constitucional excepciona a utilização da mesma materialidade de forma expressa, como fez em relação às contribuições destinadas aos diversos serviços sociais (o chamado sistema “S”<sup>82</sup>) e em relação a algumas materialidades das contribuições de intervenção no domínio econômico<sup>83</sup>.

Entender de forma diversa, iria em sentido contrário a toda fundamentação de validade até aqui exposta. Sustenta-se que, pelo fato de as

---

<sup>81</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 29.

<sup>82</sup> **Art. 240.** Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

<sup>83</sup> **Art. 149.** (...)

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

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

III - poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específicas, tendo por base a unidade de medida adotada.

contribuições utilizarem a técnica de validação finalística, poderia ser utilizada base de cálculo de outros tributos, como dos impostos. Por quê? Porque a justificativa para a sua cobrança não é a materialidade, não é a demonstração de riqueza a ser averiguada por meio da capacidade contributiva, mas a eleição, por parte do constituinte, de determinadas finalidades, que deverão ser buscadas por meio das contribuições.

Se determinado fato já está atendendo à finalidade prevista constitucionalmente, se o constituinte já vinculou uma base para uma finalidade, não pode o legislador ordinário utilizar-se dela para que outra finalidade seja atendida. Esta base é a necessária e a adequada para o atendimento da finalidade prevista constitucionalmente, mas nunca preencherá o requisito da necessidade para o atendimento da nova finalidade proposta pelo legislador ordinário.

Da mesma forma, não pode, no vácuo constitucional, o legislador ordinário eleger uma base de cálculo e utilizá-la para duas ou mais contribuições. Se a base não tem previsão constitucional, em princípio<sup>84</sup>, nada impede que seja utilizada. Mas, no momento em que for vinculada a uma finalidade, a nova contribuição terá que se utilizar de outra fonte de riqueza.

Dando respaldo a tal entendimento, foi promulgada a Emenda Constitucional 33/01, que elencou, entre as bases de cálculo possíveis de serem utilizadas para a instituição de contribuições interventivas o faturamento, a receita bruta, o valor da operação e, no caso de importação, o valor

---

<sup>84</sup> Diz-se a princípio, porque outros requisitos precisam ser analisados, em especial a inexistência de ofensa à Federação.

aduanero. Vê-se, portanto, que a reforma excepcionou da vinculação à seguridade social algumas bases que já estavam previstas no art. 195. Mas deve ficar claro que a superposição de bases de cálculo entre as contribuições interventivas e as destinadas à seguridade social deve ser limitada a estas hipóteses: faturamento e receita bruta. As demais (folha de salários, lucro etc.) continuam exclusivas da seguridade social.

Com a alteração constitucional do art. 149, algumas das contribuições de intervenção no domínio econômico passaram, então, a adotar as duas técnicas de validação de normas: a causal e a finalística. Aproximam-se, neste ponto, das contribuições destinadas à seguridade social.

Já a Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, deu nova redação ao art. 149, § 2º, II<sup>85</sup>, permitindo a incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

Essa mudança não altera o entendimento já firmado de que não há óbices para a utilização de base de cálculo de impostos, sejam da União, dos Estados ou Municípios. A reforma do texto veio para explicitar aquilo que o Supremo Tribunal Federal já tinha firmado quando do julgamento do Adicional de Renovação da Frota da Marinha Mercante (ARFMM)<sup>86</sup>.

Mesmo após a reforma proporcionada pela Emenda 42/03, poderão ser cobradas contribuições de intervenção no domínio econômico tendo por base

---

<sup>85</sup> O § 2º do art. 149 foi acrescentado pela Emenda Constitucional 33, de 11.12.2001. Tinha a seguinte redação o inc. II: “II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;”. Com a Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, dito inciso passa a ter a seguinte redação: “II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;”.

<sup>86</sup> Recurso Extraordinário 209.365-3/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, decisão de 04.03.1999, publicada no DJ de 07.12.2000.

fatos que já são tributados por impostos, e não apenas sobre a importação de bens ou serviços. A técnica de validação continua sendo a finalística, e o fato de uma demonstração de riqueza tributada através da validação causal (imposto de importação) estar prevista no rol do art. 149 não exclui a possibilidade de o legislador ordinário elencar como base de cálculo fatos já tributados por meio de outros impostos. O rol de demonstrações de riqueza, neste ponto, não é exaustivo.

### 3 REGIME JURÍDICO APLICÁVEL

Na primeira parte deste trabalho, foram delimitadas as contribuições dentro do gênero tributo. Resta agora fixar qual o regime jurídico a ser observado, uma vez que o art. 149 da Constituição determina, de forma expressa, que sejam observados apenas alguns dispositivos referentes ao sistema tributário nacional.

Vale lembrar que nada impede uma mesma categoria ter distintos regimes jurídicos. Não há um único regime jurídico aplicável, indistintamente, para todas as espécies de tributos, devendo ser respeitadas as peculiaridades de cada uma. Há, isso sim, algumas normas aplicáveis a todas as espécies, porque dizem respeito, intimamente, ao próprio conceito de tributo extraído da Constituição.

#### **3.1 Normas de observância compulsória por parte de todos os tributos**

Sendo o tributo uma prestação compulsória, que independe da vontade do sujeito passivo, faz-se necessária a edição de lei para a cobrança da contribuição interventiva. Lei aqui é entendida em seu sentido amplo, podendo ser veiculada por medida provisória (art. 62), lei delegada (art. 68) ou até mesmo por emenda constitucional, como ressaltou o Supremo Tribunal Federal:

O argumento de que somente por meio de lei poder-se-ia inovar no campo tributário, criando ou majorando tributo, esbarra, no caso, no § 4º do art. 66 da Carta, que dispõe sobre o instituto do 'veto' presidencial. Se este é suscetível de rejeição pelo Parlamento, pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores, a criação do tributo por emenda constitucional, com a manifestação da vontade de uma maioria qualificada de 3/5 dos membros de cada Casa, em 2 (dois) turnos de votação, supera o obstáculo que residiria na participação do Presidente da República no processo legislativo com o seu poder de veto, como observou com propriedade o Min. Sepúlveda Pertence no julgamento da liminar. Ademais, entendo que a emenda constitucional pode ter por conteúdo qualquer matéria, com exceção, exclusivamente, daquelas que se caracterizam como cláusulas pétreas, como salientou com precisão o Min. Moreira Alves no seu voto de fls. 184/185. Segundo Sua Excelência, 'a não ser assim, estaríamos diante de uma situação realmente delicada: a de admitir que medida provisória pode criar tributo, mas emenda constitucional não possa fazê-lo'<sup>87</sup>.

Presente em todos os ramos do direito, a legalidade pode ser considerada como uma das colunas mais importantes sobre as quais se assenta o Direito Tributário.

Trata ele [princípio da legalidade] de garantir a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que, de cada um deles, podem ser exigidos<sup>88</sup>.

Mais do que a vontade estatal, a lei é a manifestação suprema da vontade popular, da vontade de cada cidadão, por intermédio da representação política. Como acentua o mestre Geraldo Ataliba: "O apanágio do cidadão, no regime republicano, está exatamente na circunstância de só obedecer-se a si mesmo, pelos preceitos que seus representantes, em seu nome, hajam consagrado formalmente em lei".

---

<sup>87</sup> Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 2.031-5/DF, Rel<sup>a</sup>. Min<sup>a</sup>. Ellen Gracie, DJ 17.10.2003.

<sup>88</sup> LAPATZA, Ferreiro *apud* CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 222.



O tributo, então, só pode nascer da lei (*nullum tributum, nulla poena sine lege*), que, por sua vez, deve conter todos os elementos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas).

A legalidade, ensina Humberto Ávila, tem dimensão normativa tridimensional. Se, por um lado, tem preponderantemente a natureza de regra,

na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e, reflexamente, pelo Poder Executivo (na parte regulamentar), proibindo a instituição ou majoração de tributos a não ser por meio de um procedimento parlamentar específico,

por outro, possui um

sentido normativo indireto tanto de *princípio*, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de *previsibilidade e de determinabilidade* para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar, quanto de *postulado*, porquanto exige do aplicador a fidelidade aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei<sup>89</sup>.

No que diz respeito especificamente à contribuição incidente sobre a importação ou comercialização de combustíveis, inovou a Emenda Constitucional 33/01, ao permitir que a alíquota da contribuição possa ser “reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’”<sup>90</sup>.

---

<sup>89</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 121-122.

<sup>90</sup> **Art. 177.** (*omissis*)

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

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

a) diferenciada por produto ou uso;

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

Procurou o legislador constituinte derivado dar tratamento semelhante ao já dado aos impostos, como o de importação e exportação, ou seja, o legislador fixa alíquotas mínimas e máximas e o Poder Executivo pode, por meio de decreto, alterá-las, sem necessidade de lei específica.

Tal alteração, protesta-se, não é compatível com a nova ordem constitucional. É que existe um núcleo de garantias dos contribuintes contra a ação estatal que não pode ser afastado nem mesmo por emenda constitucional. Dentro deste núcleo estão a garantia da propriedade privada, o direito de o sujeito passivo não ser surpreendido com a criação ou o aumento do tributo e o direito de não serem exigidos tributos sobre situações ocorridas antes da criação da exação.

Ainda que a majoração da alíquota por decreto seja sustentável por eventuais desequilíbrios econômicos momentâneos, que, em tese, justificariam tanto a instituição quanto o aumento da contribuição (aumento do preço do álcool, por exemplo, decorrente de quebra da safra de cana-de-açúcar), razões de conveniência econômica não podem ferir as cláusulas pétreas da Constituição.

Significativa a seguinte decisão do Supremo Tribunal Federal:

**RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.**

A invocação das razões de Estado – além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas – representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem

constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da lei fundamental<sup>91</sup>.

Neste mesmo acórdão, foi firmado o entendimento de que nas modificações do texto constitucional deverão ser observados os limites impostos pela própria Constituição:

Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com **estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política**<sup>92</sup>.

Alterar a alíquota por decreto ofende a legalidade em sua dimensão de princípio, justamente por afastar a possibilidade de o contribuinte prever e adotar comportamento compatível com a nova carga tributária.

O aumento de alíquota, ressalvadas as hipóteses firmadas pelo constituinte originário, só pode ocorrer por intermédio de lei, e, mesmo assim, desde que seja justificado. Lembra-se que, não sendo as contribuições tributos geradores de caixa, qualquer aumento só será justificado se os recursos anteriores não forem suficientes para concretizar a intervenção (CIDE de intervenção) ou se o valor cobrado já não estiver surtindo o efeito econômico desejado (CIDE interventiva)<sup>93</sup>.

---

<sup>91</sup> Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (medida cautelar) 2.010-2/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 12.04.2002.

<sup>92</sup> Os grifos não são do original.

<sup>93</sup> Para a distinção entre CIDE de intervenção e CIDE interventiva, *vide* Capítulo III, item 5, deste estudo.

Esta modificação constitucional ainda não foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal. Mas, em caso semelhante, o Pretório Excelso declarou a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 3/93, que, ao instituir o malfadado Imposto sobre Movimentações Financeiras, desrespeitou diversas normas constitucionais<sup>94</sup>.

Outros dispositivos constitucionais, ainda que não expressamente mencionados no art. 149, devem ser observados.

É o caso da regra da anterioridade<sup>95</sup>, que proíbe a instituição ou a majoração de tributos no mesmo exercício em que a lei que os instituiu ou aumentou foi publicada, e da irretroatividade, que veda a incidência da norma impositiva sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que instituiu ou aumentou o tributo.

Ainda que as contribuições interventivas não tenham que observar necessariamente a capacidade econômica do contribuinte, como será analisado a seguir, não poderão inviabilizar a atividade econômica do contribuinte nem atentar contra o próprio direito de propriedade.

É que a Constituição assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, dentro de uma ordem econômica que é fundada na valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, e que tem por fim assegurar a todos uma existência digna<sup>96</sup>. Uma contribuição, como todo e

---

<sup>94</sup> Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 939-7/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18.03.1994.

<sup>95</sup> A anterioridade e a irretroatividade também possuem um sentido normativo indireto de princípio, ensina Humberto Ávila, na medida em que estabelecem o dever de buscar um ideal de previsibilidade e de lealdade do Estado para com seus contribuintes, mantendo assim a estabilidade das relações jurídicas e devendo ser interpretados em conformidade com o sobreprincípio da segurança jurídica.

<sup>96</sup> Cf. art. 170 da CF/88.

qualquer outro tributo, não pode “tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão”<sup>97</sup>.

Entendeu o Supremo Tribunal Federal que:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo)<sup>98</sup>.

Por fim, estruturando a aplicação da normas constitucionais, há os postulados<sup>99</sup> da proibição do excesso, da razoabilidade e da proporcionalidade.

De acordo com o primeiro,

independentemente da justificação da imposição do tributo ou da multa, há um limite para a imposição, que é justamente aquele que, mediante construção jurisprudencial, oferece os contornos do núcleo essencial do princípio que está sendo restringido<sup>100</sup>.

---

<sup>97</sup> Recurso Extraordinário 18.976/SP, Rel. Min. Barros Barreto, julgado em 02.10.1952.

<sup>98</sup> Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (medida cautelar) 2.010-2/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 12.04.2002.

<sup>99</sup> Ensina Humberto Ávila que “os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação. Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, como metanormas”. Por sua vez, os postulados não se confundem com princípios e regras: “a uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto de aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, quer de modo preliminarmente complementar (princípios), quer de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas. (Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 41-42.

<sup>100</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 392.

Nenhuma contribuição, sob a justificativa de concretizar a intervenção do Estado no domínio econômico, poderá inviabilizar ou restringir excessivamente um direito fundamental.

Já a razoabilidade<sup>101</sup> não tem um sentido único, sendo utilizada em contextos diversos e com significados também diversos. Como salienta Luís Roberto Barroso, a razoabilidade é mais fácil de ser sentida do que conceituada, servindo de “parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça”<sup>102</sup>.

Muitas vezes tratada como sinônimo da proporcionalidade, a razoabilidade dela se distingue porque:

em vez de estabelecer uma estrutura formal de eficácia, como é o caso do dever de proporcionalidade, o dever de razoabilidade impõe a observância da situação individual na determinação das conseqüências normativas. Enquanto a proporcionalidade consiste numa estrutura formal de relação meio-fim, a razoabilidade traduz uma condição material para a aplicação individual da justiça<sup>103</sup>.

---

<sup>101</sup> Ensina Luís Roberto Barroso que há duas linhas de entendimento quanto ao fundamento para a aplicação da razoabilidade: “a primeira linha, mais inspirada na doutrina alemã, vislumbrará o princípio da razoabilidade como inerente ao Estado de direito, integrando de modo implícito o sistema, como um princípio constitucional não-escrito. De outra parte, os que optarem pela influência norte-americana pretenderão extrai-lo da cláusula do devido processo legal, sustentando que a razoabilidade das leis se torna exigível por força do caráter substantivo que se deve dar à cláusula”. (BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 237) Na linha do segundo entendimento, excerto do voto do Eminentíssimo Min. Celso de Mello na ADIn. 1.158-8: “Todos sabemos que a cláusula do devido processo legal – objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV, da Constituição – deve ser entendida, **na abrangência de sua noção conceitual**, não só sob o aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua **dimensão material**, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário ou irrazoável.

A essência do *substantive due process of law* reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra **qualquer** modalidade de legislação que se revele opressiva ou, **como no caso, destituída do necessário coeficiente de razoabilidade.**” (Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 1.158-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 26.05.1995, grifos no original)

<sup>102</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 224.

<sup>103</sup> ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, n. 215, Rio de Janeiro, Renovar, jan./mar. 1999, p. 170.

As contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos instituídos para proporcionar a intervenção do Estado na economia. Por suas características, somente o grupo que sofre a intervenção é chamado a contribuir. Aqui se encontra um amplo campo de observação da razoabilidade: o tratamento diferenciado só será justificável se houver uma real diferenciação entre os sujeitos envolvidos e se essa diferenciação estiver suportada por uma finalidade constitucional, ou seja, “deve haver uma correlação entre o critério distintivo utilizado pela norma e a medida por ela adotada”<sup>104</sup>. Uma norma que vise a redução das desigualdades regionais e sociais não pode vir a onerar os setores mais carentes da sociedade; uma norma que busque dar tratamento diferenciado à pequena empresa não pode onerar o microempresário.

Por fim, tem-se o postulado da proporcionalidade como exigência para que o Estado escolha, quando da realização de seus fins, os meios que sejam adequados, necessários e proporcionais.

A adequação exige que os meios utilizados para intervir na realidade jurídica mostrem-se apropriados para atingir os objetivos pretendidos quando da intervenção. Ela representa a relação com a realidade empírica e deveria ser aferida em primeiro lugar, ainda que o critério da necessidade tenha maior relevância jurídica. Meios que são adequados podem, mas não precisam ser necessários. Em contrapartida, meios necessários serão sempre adequados.

---

<sup>104</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 416. A razoabilidade aqui foi analisada apenas sob uma de suas facetas, a da razoabilidade-congruência. Para melhor estudo da matéria, bem como das outras hipóteses aplicativas do postulado da razoabilidade (razoabilidade-equidade, razoabilidade-equivalência e razoabilidade-coerência), *vide* ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, em especial as páginas 408 a 423.

O exame da necessidade busca a constatação da inexistência de outro meio que não seja menos oneroso e que possa ser alcançado com o mesmo esforço ou, pelo menos, sem um esforço significativamente maior. Em outras palavras, nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução da finalidade pretendida.

Ao lado dos critérios da adequação e da necessidade, a doutrina e a jurisprudência desenvolveram um terceiro critério, por assim dizer, a que se denominou proporcionalidade em sentido estrito, também designado de justa medida ou de ponderação.

Para Robert Alexy:

O princípio da proporcionalidade em sentido estrito deixa-se formular como uma lei de ponderação, cuja fórmula mais simples relacionada a direitos fundamentais soa: quanto mais intensiva é uma intervenção em um direito fundamental tanto mais graves devem ser as razões que a justificam<sup>105</sup>.

Assim é que a ponderação (definida no **Aurélio** como reflexão, meditação, consideração ou prudência) deve ser feita sempre em relação ao caso concreto, produzindo um enunciado de preferência condicionado àquele caso. Modificando-se a situação real e introduzindo-se fatos novos, a ponderação poderá se dar de modo diferente.

A aplicação do postulado da proporcionalidade no Direito Tributário, salienta Humberto Ávila, depende do efeito e da finalidade das normas a serem aplicadas. Nas normas que tenham uma finalidade estritamente fiscal, “a aplicação do dever de proporcionalidade, pela deficiência do fim para estruturar



a relação jurídica, circunscreve-se à proporcionalidade em sentido estrito, ou proibição do excesso”. Porém, nos tributos que tenham uma finalidade extrafiscal ou que estejam vinculados a uma determinada finalidade – caso das contribuições interventivas – a obediência à proporcionalidade admite seu caráter trifásico: “e isso ocorre, porque há uma finalidade objetivamente determinável e estruturante da relação jurídica, em função da qual a relação meio-fim adquire consistência”<sup>106</sup>.

### **3.2 Normas que deverão ser observadas por disposição expressa do art. 149 da Constituição**

Às contribuições aplicam-se, por força do art. 149, as normas estampadas nos arts. 146, III e 150, I e III. Deverão, portanto, observar as normas gerais vigentes que tratam de legislação tributária, além das normas relativas à legalidade, anterioridade, irretroatividade e anterioridade especial de 90 dias.

A norma prevista no art. 146, III, ainda não foi editada. Para suprimir tal vácuo, é firme o entendimento doutrinário e jurisprudencial no sentido de que o Código Tributário Nacional, embora instituído por meio de lei ordinária (Lei 5.172/66), foi recepcionado como lei complementar material<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 78. Tradução livre.

<sup>106</sup> ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, n. 215, Rio de Janeiro, Renovar, jan./mar. 1999. p. 175.

<sup>107</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, “não excede recordar que a Lei n. 5.172/66 – o Código Tributário Nacional – foi aprovado como lei ordinária da União, visto que, naquele tempo, a lei complementar não

Discorda-se, portanto, dos autores que condicionam a instituição de contribuições à prévia edição de lei complementar, porque a lei já existe, é o Código Tributário. Não há necessidade de edição de lei complementar específica para as contribuições, podendo-se destacar três razões para tanto.

A primeira delas, mais singela, mas nem por isso menos importante, é que a Constituição não exige expressamente uma lei complementar específica para as contribuições especiais. Se esse fosse o intento do constituinte, não haveria razão para ter sido feita uma remissão ao art. 146, III: bastaria ter dito expressamente que deveria ser editada lei complementar específica. Como salientou o Ministro Carlos Velloso:

E o que me parece definitivo para afastamento do argumento da recorrente é isto: quando a Constituição desejou estabelecer limitação ou vedação referente a qualquer tributo e não às suas espécies, ela foi expressa, como, v.g., art. 146, III, “a” (definição de tributos e de suas espécies), art. 150, I (princípio da legalidade tributária), II (regra geral para os tributos), III (cobrança de tributos), art. 151, art. 152, art. 155, § 3º (...)<sup>108</sup>.

A segunda razão é que a edição de normas gerais em matéria tributária surgiu da necessidade de padronização da cobrança de tributos pelos diversos entes da Federação, vital em um país de dimensões continentais. E no Brasil,

---

apresentava o caráter ontológico-formal que só foi estabelecido com o advento da Constituição de 1967. Todavia, com as mutações ocorridas no ordenamento anterior, a citada lei adquiriu eficácia de lei complementar, pelo motivo de ferir matéria reservada, exclusivamente, a este tipo de ato legislativo. E, com tal índole, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 59-60). No mesmo sentido: STJ: “A lei ordinária que dispõe a respeito de matéria reservada à lei complementar usurpa competência fixada na Constituição Federal, incidindo no vício de inconstitucionalidade; o Código Tributário Nacional, na parte em que dispôs sobre normas gerais, embora lei ordinária, cumpre função de lei complementar, conforme iterativos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal”. (STJ – 1ª Seção – Embargos de Divergência no Recurso Especial 129.925/RS – Rel. Min. Ari Pargendler, Diário da Justiça, Seção I, 15.05.2000, p. 115)

<sup>108</sup> Recurso Extraordinário 177.137, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 18.04.1997.

além da União, dos Estados e do Distrito Federal, há ainda a presença dos Municípios como integrantes da Federação. Ora, se já é difícil para o contribuinte conhecer a legislação federal, o que dizer da legislação de 26 Estados, um Distrito Federal, além de 5.561<sup>109</sup> Municípios, cada um deles com uma estrutura própria para a cobrança de tributos, com um conceito próprio de obrigação, lançamento e crédito tributário?

Soma-se a isso a possibilidade do surgimento de conflitos de competência, em razão da adoção de conceitos distintos de fato gerador e de sujeito passivo para concluir-se pela necessidade da adoção de normas gerais, a serem observadas por todos os entes da Federação.

Ocorre que, com as contribuições de intervenção no domínio econômico, não há risco de existirem legislações conflitantes: a competência para instituí-las é privativa da União; só este ente pode vir a editar uma norma impositiva tributária desta espécie, não colocando em risco a Federação.

Em terceiro lugar, a competência para a instituição de tributos decorre diretamente da Constituição, não podendo a União ficar talhada desta competência caso o Congresso Nacional, enquanto legislador nacional, não edite a lei complementar que irá definir o que se entende por tributo, fato gerador ou base de cálculo.

Aliomar Baleeiro já sustentava que:

As normas gerais jamais substituem o exercício da competência legislativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em matéria financeira e tributária, de tal sorte que, havendo omissão do legislador ordinário estadual ou municipal, não

---

<sup>109</sup> Fonte: <<http://www.municipionline.com.br/>>.

poderá a União – mesmo editando lei complementar – regular o tributo de alheia competência, para valer no território daquela pessoa que renunciou à faculdade de legislar, atribuída na Carta Magna. **Também, como consequência, se infere que a norma de atribuição de competência legislativa, especialmente em matéria tributária e financeira, tem eficácia imediata, sendo originária e institucionalmente assentada na Constituição Federal**<sup>110</sup>.

A União, os Estados e os Municípios estão em patamares de igualdade jurídica, assegurada por meio de um documento constitucional rígido, cuja principal função é discriminar as competências de cada um, de modo a não permitir violação da autonomia recíproca por qualquer das partes. São entes autônomos que se encontram subordinados apenas à Constituição. E a Constituição assegurou ao ente União, enquanto ordem jurídica parcial, a cobrança de contribuições interventivas, não ficando ela limitada em sua competência pelo fato de o legislador nacional<sup>111</sup> (representando a ordem jurídica nacional) não ter editado a lei complementar.

Então, mesmo na hipótese de ser considerada necessária a edição de lei complementar específica para as contribuições em geral, enquanto tal lei não for editada, fica a União, enquanto ordem jurídica parcial, dotada de plena competência para editar a norma impositiva.

De qualquer forma, não deixam de ser procedentes as críticas quanto a diversos dispositivos do Código que não são mais condizentes com a realidade

---

<sup>110</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 76. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Sem grifos no original.

<sup>111</sup> Com efeito, e aqui reside a grande dificuldade para se visualizar a distinção entre ordem jurídica nacional e ordem jurídica federal, é que ao Congresso Nacional incumbe editar leis nacionais e leis federais, cumulativamente. “Embora sejam estas essencialmente distintas e inconfundíveis, dotadas que são de naturezas jurídicas diversas – o que as coloca em campos e níveis diferentes – difícil parece, muita vez, discerni-las, principalmente em razão da circunstância de formalmente se assemelharem e, sobretudo, originarem-se, por processos semelhantes, do mesmo órgão.” (ATALIBA, Geraldo. Regime Constitucional e Leis Nacionais e Federais, **RDP** 53/54, p. 62).

social brasileira. Soma-se a isso o fato de o Código ter sido editado para regular tributos sujeitos à validação condicional, para concluir-se que ele não é o instrumento ideal para regular as contribuições. O próprio art. 5º do CTN elenca como espécies de tributos apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A análise da redação do art. 4º reforça tal sentimento: se a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador e é irrelevante a destinação legal do produto de sua arrecadação, então não haveria traços característicos a diferenciar as contribuições dos impostos<sup>112</sup>.

Mas, se o atual Código não chega a ser o melhor veículo para fixar as normas gerais, não chega a inviabilizar a cobrança do tributo. Deve ele ser interpretado conforme à Constituição, para que seja compatível com a técnica finalística de validação das contribuições. É ele, o CTN, o instrumento legal que satisfaz o requisito estampado no art. 149, não havendo necessidade de lei complementar específica.

Em síntese, deve-se considerar que: a) as contribuições são tributos, como foi demonstrado inicialmente<sup>113</sup>; b) o Código traz regras claras quanto ao lançamento, obrigação, crédito, prescrição e decadência, atendendo ao disposto no art. 146, III, “b”; c) não há necessidade da lei complementar definir fato gerador, base de cálculo ou contribuinte, uma vez que a exigência do art. 146, III, “a”, diz respeito somente a impostos; d) o adequado tratamento ao ato

---

<sup>112</sup> **Art. 4º.** A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

<sup>113</sup> *Vide* Capítulo II, item 1.2, deste estudo.

cooperativo requer a edição de lei complementar específica, não tendo o CTN contemplado tal setor da economia, o que, todavia, não tem invalidado a cobrança de outras espécies de tributos; e) o Decreto-lei 27/66 acrescentou o art. 217 ao Código, trazendo para dentro desta codificação as contribuições até então existentes.

Este entendimento foi chancelado pelo Supremo Tribunal Federal:

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III, *ex vi* do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, "a")<sup>114</sup>.

As demais exigências do art. 149 (legalidade, irretroatividade e anterioridade) já foram tratadas anteriormente.

### **3.3 Normas que não precisam ser observadas pelas contribuições de intervenção no domínio econômico**

O regime jurídico aplicável às contribuições de intervenção no domínio econômico, em geral, exclui a necessidade de serem observadas algumas normas inerentes ao regime de outros tributos. Seja pelas peculiaridades desse tributo, seja pela técnica distinta de validação, o certo é que algumas normas, comuns aos impostos, por exemplo, não são compatíveis com esta contribuição.

---

<sup>114</sup> STF, Plenário, RE 148.754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso, DJ 24.06.1993.

É o caso do princípio da capacidade contributiva e da isonomia.

Nos impostos, a análise da capacidade contributiva está no início da norma: quando se verifica se a “situação” ocorreu, esta situação tem que ser uma demonstração de riqueza, por si só, suficiente e necessária para o surgimento da obrigação tributária. A verificação da capacidade contributiva serve para adequar o caso concreto à norma geral impositiva, afastando-se da tributação falsas demonstrações de riqueza. É por isso, por exemplo, que o imposto de renda tem fato gerador complexo: verifica-se um período maior para que ganhos esporádicos (como o de um corretor de imóveis que faz uma grande venda em um mês mas que fica o restante do ano sem comercializar nada) não retratem uma falsa riqueza.

Mas com as contribuições a situação é diversa. Por ter uma técnica de validação distinta, esta espécie tributária é exigida para que alguma finalidade seja atendida, e não pelo fato de ter sido exteriorizada uma demonstração de riqueza prevista na norma impositiva.

O que justifica a sua cobrança não é uma situação fática, mas uma finalidade, uma situação idealizada pelo contribuinte.

É claro que a contribuição não pode chegar a ponto de inviabilizar a atividade do contribuinte, nem aniquilar seu patrimônio. Deve ser observado o postulado da proibição do excesso. Mas a capacidade contributiva não tem a mesma importância verificada nos impostos.

Em síntese, pode-se afirmar que, em princípio, as contribuições não estão sujeitas à análise da capacidade contributiva, que só deverá ser observada nos casos em que a Constituição já elegeu um fato demonstrador

de capacidade contributiva (como, por exemplo, no caso da contribuição para a seguridade social incidente sobre o lucro), ou quando o legislador ordinário elegeu um fato demonstrativo de capacidade contributiva. Nestes casos, “a norma atributiva de competência terá reunido dois conceitos distintos, o de finalidade e o de manifestação de tal capacidade”<sup>115</sup>.

O mesmo se dá em relação ao princípio da isonomia. De plena aplicação para os tributos que possuem validação condicional, quando a análise da capacidade contributiva dará indícios da carga a ser suportada pelo sujeito passivo, determinando quem deverá pagar e quais valores deverão ser pagos, nas contribuições a norma sofre limitações.

E sofre limitações porque as contribuições, como são destinadas ao atendimento de finalidades específicas, terão como contribuintes apenas as pessoas atingidas pela atuação estatal. Nas contribuições, a isonomia deve ser vista apenas internamente, dentro do grupo, e não em comparação com os demais grupos sociais. A contribuição dos advogados para a Ordem dos Advogados (OAB)<sup>116</sup>, por exemplo, não deve necessariamente ser do mesmo valor pago pelos engenheiros e arquitetos ao seu Conselho Profissional (CREA).

---

<sup>115</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura *sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 196. Como exemplo de contribuição em que deverá ser analisada a capacidade contributiva, o próprio Marco Aurélio Greco cita o art. 195, I, “c”, da Constituição, que trata da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). “Este é um conceito tipicamente denotador de capacidade contributiva. Portanto, a lei instituidora, para não extravasar a respectiva competência constitucional, não pode atingir algo que não seja efetivo ‘lucro’ e que denote tal capacidade. Nesta hipótese, embora estejamos perante uma contribuição social qualificada finalisticamente, ela não poderá atingir o que não seja lucro, nem poderá atingir o lucro de uma forma desproporcional à respectiva manifestação.”

<sup>116</sup> Ver STJ (EREsp. 462.273)



A igualdade deve ser aferida em um momento posterior, não no momento da instituição da contribuição, quando irá “discriminar” um determinado grupo, elegendo-o como contribuinte, mas sim, “no modo de ratear o respectivo encargo financeiro entre os integrantes do grupo, segundo critérios que fossem coerentes à vista das características do grupo”<sup>117</sup>.

Definido o grupo atingido pela atuação estatal, então deverá ser observada a isonomia entre os integrantes. Isonomia essa vista sob seu aspecto material, de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade, como já ensinava Rui Barbosa.

Tratamento diferenciado dentro do grupo, então, só se for justificável, como nos casos de busca de equilíbrio entre os integrantes, ou em casos em que a própria Constituição traz abertura para tanto. Foi o que ocorreu com a edição da Emenda Constitucional 20/98, que acrescentou ao art. 195 o § 9º, que trata da procedência dos recursos para o financiamento da seguridade social: “§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa”. Mais tarde, esse mesmo dispositivo foi alterado pela EC 47/05 para acrescentar: “ou da condição estrutural do mercado de trabalho”, demonstrando mais uma vez a preocupação em distinguir, diferenciar e equilibrar os integrantes do grupo.

---

<sup>117</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura *sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 204.

## 4 INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA

### 4.1 Ordem econômica

Ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho que, para o estabelecimento de uma democracia política, cujos valores fundamentais são a liberdade e a igualdade, faz-se necessário que “se organize um regime econômico onde se satisfaçam todas as exigências fundamentais do indivíduo, onde se abram para todos oportunidades relativamente iguais”<sup>118</sup>.

E foi isso que o constituinte de 1988 procurou proporcionar à sociedade brasileira, dedicando um título inteiro (Título VII) à ordem econômica e financeira<sup>119</sup>.

Não define a Carta Maior o que significa ordem econômica, de modo que se deve buscar na doutrina e na jurisprudência o seu conceito.

Em Vital Moreira, aprende-se que o termo ordem econômica pode gerar diversas interpretações, a saber:

---

<sup>118</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 339.

<sup>119</sup> Ao contrário de outras Cartas Políticas, a ordem social foi destacada, recebendo um título próprio. Mas, apesar da estruturação em títulos específicos, tanto a ordem econômica quanto a social possuem normatização esparsa pela Constituição. Não há uma repartição estanque, não é só o que está no Título VIII que serve para a ordem econômica. Outras normas, como a que prevê a liberdade de expressão, de iniciativa, ou inviolabilidade de dados, por exemplo, norteiam o aplicador do direito quando da análise da ordem econômica.

A vantagem de ter as áreas econômica e social destacadas em títulos próprios é a valorização dada a cada uma delas, que devem coexistir e ser observadas de forma simultânea. Ao elaborar medidas de ordem econômica, o Estado deverá fazê-lo com observância do social, buscando sempre o bem-estar da Nação. Ordem econômica e social devem, portanto, “andar” lado a lado, na busca de uma sociedade mais justa e igualitária. Se se busca crescimento econômico, tem que ser com igualdade de oportunidades, com distribuição de renda. Foi-se o tempo em que o “bolo financeiro” primeiro crescia para depois ser dividido.

Em um primeiro sentido, “ordem econômica” é o modo de ser empírico de uma determinada economia concreta; a expressão, aqui, é termo de um conceito de fato e não de um conceito normativo ou de valor (é conceito do mundo do ser, portanto); o que a caracteriza é a circunstância de referir-se não a um conjunto de regras ou normas reguladoras de relações sociais, mas sim a uma relação entre fenômenos econômicos e materiais, ou seja, relação entre fatores econômicos concretos; conceito do mundo do ser, exprime a realidade de uma inerente articulação do econômico como fato. Em um segundo sentido, “ordem econômica” é expressão que designa o conjunto de todas as normas (ou regras de conduta), qualquer que seja a sua natureza (jurídica, religiosa, moral etc.), que respeitam a regulação do comportamento dos sujeitos econômicos; é o sistema normativo (no sentido sociológico) da ação econômica. Em um terceiro sentido, “ordem econômica” significa ordem jurídica da economia<sup>120</sup>.

Uma primeira leitura do art. 170 da Constituição<sup>121</sup> parece demonstrar que o constituinte adotou o termo ordem econômica nesse primeiro sentido, qual seja, como o conjunto das relações econômicas existentes na sociedade. Seria o retrato da vida econômica estampado na Lei Maior, sem qualquer preocupação em modificá-la, uma simples representação fática da realidade social brasileira, estando limitada ao plano do ser, sem qualquer força normativa.

Entretanto, não parece ser esta a melhor interpretação para o dispositivo em questão. Não haveria sentido em apenas descrever a realidade vivida pela sociedade da época da Assembléia Constituinte. Seria um despropósito inserir um dispositivo de tamanha relevância se não fosse para dotá-lo de um mínimo de normatividade, para servir como orientação para todas as esferas do poder. É o que salienta o Min. Eros Roberto Grau:

Analisando porém com alguma percuciência o texto, o leitor verificará que o art. 170 da Constituição, cujo enunciado é, inquestionavelmente,

---

<sup>120</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 56.

<sup>121</sup> **Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

normativo, assim deverá ser lido: as relações econômicas – ou a atividade econômica – deverão ser (estar) fundadas na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim (fim delas, relações econômicas ou atividades econômica) assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios...<sup>122</sup>

A Constituição, ao inaugurar uma nova ordem econômica, o fez determinando parâmetros a serem seguidos não só pelo legislador ordinário e administradores públicos, mas também por toda a sociedade. Busca, portanto, alterar a estrutura econômica até então existente, para inaugurar uma nova realidade, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa.

É dentro desta nova realidade que toda e qualquer intervenção estatal deve ser pensada e concretizada. E, para que isso ocorra, o Estado, antes de intervir na economia, terá que analisar se a intervenção é necessária, se a finalidade pretendida com a intervenção encontra suporte no texto constitucional e se tal medida valoriza o trabalho humano e a livre iniciativa.

A ordem econômica representa um dever-ser, constitui parcela da ordem jurídica: os princípios e regras estabelecidos na Constituição devem ser observados por todos, indistintamente, inclusive pelo Estado.

#### **4.2 Atuação e intervenção estatal**

Na história constitucional brasileira, o Estado tem variado a intensidade de sua presença na economia. Algumas épocas foram marcadas por um forte

---

<sup>122</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, p. 57.

dirigismo estatal, como no Estado Novo de Getúlio Vargas, enquanto outras foram influenciadas por ondas mais liberais.

Seja qual for a época a ser analisada, o que se pode constatar é a preocupação constante quanto à definição das áreas de atuação do Estado, resguardando, em maior ou menor nível, o espaço para o desenvolvimento da livre iniciativa dos particulares.

A Constituição de 1988, por exemplo, pelo menos em sua redação original, marca uma posição moderada: assegura áreas exclusivas da iniciativa privada, ao lado de setores cujos serviços teriam de ser prestados pelo Estado (serviços públicos).

Assim, há setores da economia em que o Estado atua de forma ordinária (área de atuação própria), e que é o caso dos serviços públicos, que são prestados pelo próprio Estado ou por intermédio de particulares (sob concessão, permissão ou autorização). A definição de qual agente presta o serviço, pelo menos neste primeiro momento, não tem maior relevância, sendo importante definir agora quando o Estado atua dentro e quando atua fora do campo econômico que lhe reservou a Constituição. Seja de forma direta, seja por delegação, o serviço é prestado sob a titularidade do Estado e, por consequência, será prestado sob o regime de Direito Público<sup>123</sup>.

---

<sup>123</sup> O emprego do regime de Direito Público é consequência do fato de o serviço ser de atuação naturalmente estatal. Não é o emprego do regime que caracteriza o serviço como público. É o fato de o serviço estar dentro da área de atuação estatal que o qualifica como público, e, como tal, requer regime de Direito Público. Neste sentido, afirma Eros Roberto Grau que “é inteiramente equivocada a tentativa de conceituar-se *serviço público* como atividade sujeita a *regime de serviço público*. Ao afirmar-se tal – que *serviço público* é a atividade desempenhada sob esse *regime* – além de privilegiar-se a forma, em detrimento do conteúdo, perpetra-se indesculpável tautologia”. (Cf. GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, p. 148. Grifos no original)

Por sua vez, outras áreas são afeitas ao domínio privado. São atividades que não podem ser transformadas em serviços públicos e nas quais o Estado só participará de forma direta se imperativos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo o exigir. A sua atuação aqui é excepcional e em caráter subsidiário e interventivo. Eventuais empresas estatais criadas para atuar nessa área submetem-se ao mesmo regime aplicável às empresas privadas e não gozam de privilégios fiscais (CF/88, art. 173).

O que a Constituição reserva ao Estado é uma atuação indireta, como agente normativo e regulador da economia, exercendo funções de fiscalização, incentivo e planejamento, o último apenas indicativo para o setor privado.

Em resumo, quando presta serviços públicos, o Estado atua dentro de área que lhe é própria. Logo, se atua, se é ator da cena econômica, não pode intervir no cenário, porque não é concebível que uma mesma pessoa atue e intervenha. Se o Estado pode atuar, o que justifica uma intervenção?

A ação de intervir “traz implícito o conceito de excepcionalidade, de atuação anormal, especial e temporária, de forma que ela só pode ocorrer onde a liberdade econômica do particular seja a regra”<sup>124</sup>. Atividades normativas, de regulação e fiscalização nesta área não são formas de intervenção, mas de atuação estatal em campo que lhe é próprio. Portanto, quando se trata de serviços públicos está se falando de atuação estatal e não de intervenção estatal.

---

<sup>124</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de; GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza. Nova amplitude do conceito de “domínio econômico”. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 82.

A intervenção só ocorrerá quando o Estado agir em área de outrem, mais precisamente, quando ingressar em área de titularidade privada, quando se afastar do domínio público para adentrar o domínio econômico.

Para que a contribuição de intervenção no domínio econômico seja implantada, é preciso, primeiro, verificar se o Estado estará intervindo ou não na economia, se estará atuando em área que lhe é própria ou em área de iniciativa privada.

No primeiro caso (atuação em área própria), não há que se falar em intervenção, porque não se pode conceber que alguém intervenha naquilo que é seu. Só no segundo caso – área de iniciativa privada – é que se pode justificar a instituição do tributo, se preenchidos os demais requisitos previstos na Constituição.

#### **4.3 Domínio econômico**

Também não especifica a Carta Constitucional o que seja domínio econômico.

Entende-se que o domínio econômico corresponda à área de atuação exclusiva dos particulares na economia, onde prevalecem os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência. Não é a área de atuação natural do Estado, que poderá, entretanto, ser chamado a intervir, quando verificar que a atuação dos agentes privados está em descompasso com a ordem econômica estabelecida pela Constituição.

O conceito de domínio econômico, portanto, é obtido por exclusão: será todo o campo de atividade econômica que não for configurado como serviço público. Enquanto os serviços públicos estão sob o domínio estatal, sejam prestados pelo próprio Estado, ou prestados sob regime de autorização, permissão ou concessão, as demais áreas pertencem aos particulares, e constituem o domínio econômico.

#### **4.3.1 Conceito de serviço público**

Não é fácil chegar a um conceito de serviço público que seja unânime na doutrina. Em traços gerais, pode-se dizer que serviço público corresponde àquela parcela da atividade econômica prestada pela Administração Pública e que visa atender aos interesses da sociedade como um todo.

Fora dessa generalidade não se pode, em doutrina: a) indicar as atividades que constituem serviço público, porque variam segundo as exigências de cada povo e de cada época; b) afirmar que serão somente prestadas pelo Poder Público, porque podem ser objeto de delegação, por meio de contratos de concessão ou permissão do serviço; c) dizer que são as atividades coletivas vitais que caracterizam os serviços públicos, porque, ao lado destas, existem outras, aparentemente dispensáveis pela comunidade e que são realizadas pelo Estado como serviço público, como, por exemplo, a loteria federal.



Como pode ser percebido, para qualquer característica que se aponte, têm-se diversas objeções ou particularidade que deverão ser consideradas quando da definição de serviço público.

Celso Antônio Bandeira de Melo, por exemplo, conceitua serviço público como

toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo<sup>125</sup>.

Fica-se, por ora, com tal conceito, que, pela sua abrangência, engloba os dois elementos que se entende essenciais para a caracterização de um serviço como público:

a) *elemento material*: os serviços públicos encerram a prestação de uma utilidade ou comodidade fruível diretamente pelos administrados, tais como água, luz e telefone. Essas utilidades ou comodidades são assumidas pelo Estado como próprias, por serem reputadas imprescindíveis, necessárias ou apenas correspondentes a conveniências básicas da sociedade, em dado tempo histórico. Aliás, é por este motivo que o Estado presta estes serviços sob regime de direito público, para que sejam ofertados a todos os administrados, indistintamente, mesmo que em alguns casos sejam economicamente inviáveis. Pense-se, por exemplo, na colocação de um posto telefônico em uma vila pouco habitada no interior do país.

---

<sup>125</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed., rev. e atual. até as Emendas 41 (da Previdência) e 42, de 2003. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 620.

b) *elemento formal*: os serviços deverão ser prestados sob regime jurídico de direito público. Serão aplicáveis, entre outros, o princípio da generalidade do serviço público, da comodidade das tarifas e da legalidade.

Analisados de forma isolada, nenhum destes elementos responde ao conceito de serviço público. O primeiro elemento trata de simples suporte fático sobre o qual se constrói a noção jurídica do instituto. Por isso mesmo, podem existir outras situações que, apesar de semelhantes, não serão incluídas no rol de serviços públicos.

Isto é,

quando houver prestação de utilidade ou comodidade, oferecida pelo Estado e fruível diretamente pelos administrados, haverá *serviço governamental*, mas não necessariamente serviço público. Este só existirá se o regime de sua prestação for o regime administrativo, ou seja, se a prestação em causa configurar atividade administrativa pública, em uma palavra, *atividade prestada sob regime de Direito Público*<sup>126</sup>.

#### **4.3.2 Limites para a caracterização de um serviço como público**

Com o passar dos anos, mudam algumas necessidades e interesses da sociedade. O que é serviço público hoje, porque relevante ou conveniente, a ponto de entregar sua administração para o Estado, em um segundo momento pode não sê-lo mais. Seja porque não mais responde a interesses básicos da sociedade, seja porque a iniciativa privada já tem condições de prestá-lo, tais serviços saem da esfera estatal, abandonando o regime de direito público para embarcar na economia de livre mercado.

---

<sup>126</sup> Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Op. cit.*, p. 628. Grifos no original.

A Constituição de 1988 indicou, expressamente, alguns serviços que seriam prestados pelo Poder Público Federal. É o caso do serviço postal e do Correio Aéreo Nacional (art. 21, X), dos serviços telefônicos, telegráficos, de transmissão de dados e demais serviços de telecomunicações, seguridade social (art. 194) e educação (arts. 205 e 208). Aos Estados, por exemplo, permitiu a exploração de serviços locais de gás canalizado (art. 25, § 2º).

Nem todos esses serviços estão excluídos do campo de ação dos particulares. Há aqueles que são privativos do Estado, que serão por ele prestados ou mediante autorização, concessão ou permissão, e aqueles que não são privativos. Na última categoria ingressam os serviços que o Estado pode desempenhar, imprimindo-lhes regime de direito público, sem, entretanto, proscrever a livre iniciativa do ramo de atividades em que se inserem. É o caso dos serviços de educação e saúde.

A enumeração dos serviços que o Texto Constitucional considera públicos é meramente exemplificativa, até porque retrata o sentimento da sociedade vigente à época da Constituinte. Nada impede que a lei defina outros, se forem seguidos os parâmetros definidos pela Lei Maior<sup>127</sup>, entre eles, a relevância do serviço. Mas deve ficar claro que existe um campo da economia que pertence com exclusividade ao setor privado. Nunca é demais

---

<sup>127</sup> Para Eros Roberto Grau, a Constituição apresenta todos os contornos da noção jurídico-brasileira de serviço público. Assim o faz quando aparta essas atividades daquelas próprias dos particulares, entregando-as ao Estado como sendo um dever-poder. Para mais detalhes, *vide* GRAU, Eros Roberto. Constituição e Serviço Público. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Direito constitucional – Estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 249.

lembrar que o constituinte de 1988 optou por um regime de livre mercado, em que a liberdade de iniciativa é a regra<sup>128</sup>.

#### **4.3.3 Novo dimensionamento do conceito de domínio econômico**

Definido qual o campo econômico em que o Estado presta serviços públicos, diretamente ou por meio de delegação, as demais áreas da economia podem ser exploradas pela livre iniciativa dos particulares. São elas que compõem o que se chama de domínio econômico, área na qual a presença do Estado só será justificada por questões de segurança nacional ou relevante interesse coletivo (atuação direta) ou para fins de fiscalização, incentivo ou planejamento (atuação indireta, como agente normativo e regulador da atividade econômica).

Há autores, todavia, que defendem um entendimento diverso, sustentando que domínio econômico “não é sinônimo de atividade privada, podendo abranger os serviços públicos”<sup>129</sup>, desde que o serviço apresente substrato econômico, no que a doutrina denomina de serviços públicos impróprios.

---

<sup>128</sup> Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello, “sem embargo, o fato é que o Texto Constitucional, compreensivelmente, não define o que sejam ‘atividades econômicas’. Em consequência, remanesce ao legislador ordinário um certo campo para qualificar determinadas atividades como ‘serviços públicos’, no que, indiretamente, gizará, por exclusão, a área configurada como das ‘atividades econômicas’”. (Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Op. cit.*, p. 640.

<sup>129</sup> Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Op. cit.*, p. 34.

Tal entendimento foi encampado pela Corte Suprema<sup>130</sup>, que, na esteira de tal raciocínio, vem identificando situações aptas a ensejar a intervenção do Estado, embora sejam de atuação primária, ou, mais especificamente, constituam prestações de serviços públicos.

Assim é que, ao analisar a constitucionalidade das leis que instituíram o Adicional de Tarifas Portuárias (ATP), firmou o Pleno do STF o entendimento de que tal adicional constitui uma contribuição de intervenção no domínio econômico, ainda que incida sobre a prestação de serviços portuários, atividade esta posta à exploração do Estado e exercida pelo particular sob regime de concessão (art. 21, XII, “f”).

Fundamentou-se no fato de que determinados serviços, ainda que submetidos por força constitucional ao regime de serviços públicos, são, em sua essência, atividades econômicas em sentido estrito. O voto do Ministro Ilmar Galvão ressalta esta constatação:

É certo que a exploração dos portos, no Brasil, constitui atividade afeta à União, que a pode realizar diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão (CRFB/88, art. 21, XII, “f”). Estaria aí, configurada uma intervenção no domínio econômico, para fim de instituição da contribuição correspondente? Parece evidentemente que sim, visto não se estar diante de serviço público

---

<sup>130</sup> Na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 447/DF, o Min. Carlos Velloso teceu comentários sobre a classificação do serviço público quanto à sua essencialidade: “os serviços públicos poderiam ser classificados assim: 1) Serviços públicos propriamente estatais, em cuja prestação o Estado atue no exercício de sua soberania, visualizada esta sob o ponto de vista interno e externo; esses serviços são indelegáveis, porque somente o Estado pode prestá-los. São remunerados, por isso mesmo, mediante taxa, mas o particular pode, de regra, optar por sua utilização ou não. Exemplo: o serviço judiciário, o de emissão de passaportes. (...) 2) Serviços públicos essenciais ao interesse público: são serviços prestados no interesse da comunidade. São remunerados mediante taxa. E porque são essenciais ao interesse público, porque essenciais à comunidade ou à coletividade, a taxa incidirá sobre a utilização efetiva ou potencial do serviço. (...) Como exemplo, podemos mencionar o serviço de distribuição de água, de coleta de lixo, de esgoto, de sepultamento. (...) 3) Serviços públicos não essenciais e que, se não utilizados, disso não resulta dano ou prejuízo para a comunidade ou para o interesse público. Esses serviços são, de regra, delegáveis, vale dizer, podem ser concedidos e podem ser remunerados mediante preço público. Exemplo: o serviço postal, os serviços telefônicos, telegráficos, de distribuição de energia elétrica, de gás etc. (Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 447/DF, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJ 05.03.1993)

ínsito à soberania do Estado, ou prestado 'no interesse da comunidade' (RE 89.876/RJ, Min. Moreira Alves). Aliás, nenhum dos serviços relacionados no inc. XII possui tais características. Não passam de atividades econômicas que, por estarem revestidas, isso sim, de interesse público, a Carta de 88 incumbiu à União, autorizando-a a explorá-las (e não prestá-las) diretamente ou por via de empresa privada<sup>131</sup>.

Alargou-se o conceito de domínio econômico,

para abranger, também, aquelas atividades que, embora ostentando materialmente essa essência, eram excluídas do campo da intervenção, porque consideradas pela Constituição como serviço público e prestadas sob regime de direito administrativo<sup>132</sup>.

Tal raciocínio, com a devida vênia, não é compatível com a correta exegese da matéria.

A intervenção, como já foi dito, só pode ocorrer em campo distinto daquele que cabe naturalmente ao interventor. Não é compreensível que um ente intervenha em sua própria área de atuação. Toda e qualquer intervenção tem por finalidade melhorar o dinamismo de determinado setor econômico, seja porque a atividade está sendo prestada de forma insuficiente, seja porque está sendo contrária aos interesses da sociedade.

Claro, o planejamento estatal não é imperativo para os particulares, então o Estado tem que se valer de outros meios para colocar em prática a ordem econômica constitucional. Agora, se é o próprio Estado quem está prestando o serviço, seja diretamente, seja por concessão, então deve repensar a forma como está atuando, porque está atuando mal. Ou muda o seu

---

<sup>131</sup> Recurso Extraordinário 209.365-3/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 07.12.2000.

<sup>132</sup> SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de; GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza. Nova amplitude do conceito de domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 87.

agir, ou resolve o contrato de delegação, mas não venha a exigir da sociedade uma contribuição para corrigir suas falhas.

E mesmo partindo do pressuposto de que à União é permitido intervir em área de sua titularidade (será considerada tal hipótese apenas para fins de argumentação), tal intervenção, se é que se pode chamar de intervenção, deverá ser concretizada por meio da prestação do serviço público e não da contribuição interventiva.

Se o Estado quer exigir remuneração para tal serviço, tem à sua disposição a tarifa pública, que é meio muito mais adequado para custear essa “intervenção” do que uma contribuição.

Explica-se. Eventuais modificações de mercado, como o aumento do custo de insumos, por exemplo, podem elevar os custos da prestação. Ora, o que o Estado ou o concessionário deve fazer? Rever a tarifa, aumentando-a, se necessário. Tendo a tarifa pública natureza contratual, não-tributária, não há necessidade de lei específica para o aumento, nem a necessidade de observar o exercício financeiro seguinte. Caso fosse utilizada a contribuição, deveriam ser observadas a anterioridade e a legalidade.

A instituição de uma contribuição também não é meio adequado porque a empresa pública deve atuar com os mesmos instrumentos que as empresas do setor privado possuem, o que não coaduna com fonte externa de recursos a serem canalizados para viabilizar suas atividades. Custear tais atividades com a cobrança de preço mais a cobrança de contribuição interventiva equivaleria a dar um incentivo fiscal, o que é vedado pelo art. 173, § 2º.

Cobrar contribuição interventiva onde já existe tarifa, de forma cumulativa, torna muito gravosa a situação do contribuinte-usuário, ferindo o postulado da proporcionalidade, mais precisamente o elemento necessidade. A instituição da contribuição só seria justificada se não existisse outro meio menos oneroso para alcançar a mesma finalidade. Só que este outro meio existe, é a própria tarifa.

Mesmo que o serviço seja impróprio, sendo, portanto, apenas formalmente submetido ao regime de direito público, então o legislador tem que fazer uma escolha: ou mantém o serviço como público ou passa tal tarefa para a iniciativa privada. Simplesmente delegar sob regime de concessão ou permissão não é transferir o serviço para o domínio econômico. Não pode a União cobrar pela concessão e ainda por cima instituir uma contribuição sobre este serviço, a pretexto de gerar recursos para fiscalizar a atividade delegada ao particular.

Em relação aos serviços públicos delegados a particulares, também não é possível a cobrança de contribuição interventiva. Senão, veja-se.

Enquanto a Constituição de 1967<sup>133</sup> exigia a fixação de tarifas que permitissem ao concessionário a justa remuneração do capital, mantendo o equilíbrio econômico do contrato, a atual Constituição<sup>134</sup> remeteu à lei a incumbência de dispor sobre política tarifária. A lei foi criada (Lei 8.987/95) e

---

<sup>133</sup> Cf. CF/67: **Art 160**. A lei disporá sobre o regime das empresas concessionárias de serviços públicos federais, estaduais e municipais, estabelecendo: I - obrigação de manter serviço adequado; II - tarifas que permitam a justa remuneração do capital, o melhoramento e a expansão dos serviços e que assegurem o equilíbrio econômico e financeiro do contrato; III - fiscalização permanente e revisão periódica das tarifas, ainda que estipuladas em contrato anterior.

<sup>134</sup> Cf. CF/88: **Art. 175**. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. **Parágrafo único**. A lei disporá sobre: (...) III - política tarifária.



traz critérios diferenciados para a fixação do valor da tarifa, que não são exclusivamente o de remunerar a totalidade da prestação do serviço. O equilíbrio econômico é mantido por meio de outras fontes de receita, tais como publicidade, venda de espaço comercial, entre outros<sup>135</sup>, com vista a favorecer a modicidade da tarifa. O que fez, então, o legislador ordinário? Deu ênfase ao princípio do livre acesso aos serviços públicos, que, por sua vez, só poderá ser concretizado se tiver tarifas acessíveis a todos os cidadãos. Então, onerar o serviço com a cobrança de uma contribuição vai em desconformidade com tal preceito; é um retrocesso inadmissível.

Nem a necessidade de buscar recursos financeiros para custear a fiscalização dessas atividades justifica a cobrança da contribuição. Estes custos, se existentes, devem ser absorvidos pelas empresas concessionárias, através de encargos contratuais previamente estabelecidos, e não pelo usuário.

Por fim, em relação aos serviços públicos custeados por taxas, não há maiores digressões doutrinárias: são áreas de atuação do Estado por excelência, sem substrato econômico, prestados no interesse da sociedade em geral e não apenas do usuário, como a taxa de lixo. Aliás, é isso que justifica a sua cobrança mesmo nos casos em que o serviço é posto à disposição mas não é usufruído. Tais serviços deverão ser prestados pelo Estado, e jamais poderão ser duplamente tributados, pelas razões acima expostas.

---

<sup>135</sup> **Art. 11.** No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas, observado o disposto no art. 17 desta lei.

**Parágrafo único.** As fontes de receita previstas neste artigo serão obrigatoriamente consideradas para a aferição do inicial equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

Conclui-se, dessa forma, pelo desacerto do posicionamento da Suprema Corte<sup>136</sup>, que acaba por legitimar a edição de diversas contribuições de intervenção no domínio econômico em áreas de atuação estatal. Basta analisar as inúmeras exações que surgiram após tal decisão para demonstrar o perigo que o alargamento do conceito de domínio econômico tem para a cadeia produtiva<sup>137</sup>.

Onerar os serviços públicos com carga tributária referente às contribuições tem gerado efeitos nefastos na economia brasileira, incidindo em praticamente todas as cadeias produtivas. Tais custos serão fatalmente repassados para o consumidor final<sup>138</sup>, o que acaba por ofender diversos princípios elencados no art. 170 da Constituição, como o da propriedade privada, defesa do consumidor e busca do pleno emprego.

O conceito de domínio econômico, portanto, deve corresponder àquela parcela da atividade econômica afeita ao setor privado, onde o Estado não deve, em princípio, atuar. É toda parcela que, por exclusão, não corresponda ao conceito de serviço público.

---

<sup>136</sup> A referência é feita ao acórdão proferido no Recurso Extraordinário 209.365-3/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, em que o Supremo Tribunal Federal chancelou o alargamento do conceito de domínio público, de modo a abarcar também a grande maioria dos serviços públicos.

<sup>137</sup> Basta citar a Contribuição para a Pesquisa e Desenvolvimento do Setor Elétrico e para Programas de Eficiência Energética no Uso Final (Lei 9.991/00); Contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – Fust (Lei 9.998/00); Contribuição ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – Funttel (Lei 10.052/00).

<sup>138</sup> Em sentido contrário, dispõe o art. 9º da Lei 9.998/00 que as contribuições ao Fust das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações não ensejarão a revisão das tarifas e preços, devendo tal disposição constar das respectivas contas dos serviços.

## 5 A CIDE E A INTERVENÇÃO DO ESTADO

Do que foi exposto até agora, conclui que a participação do Estado junto ao cenário econômico pode dar-se ora em área própria (atuação) ora em área privada, respeitados os preceitos insculpidos na Constituição.

Viu-se que a intervenção só seria justificável no segundo caso (junto ao domínio econômico). Mas será que toda e qualquer intervenção justifica a cobrança de CIDE? Entende-se que não.

O Estado, ao agir junto à economia, poderá fazê-lo de forma direta ou indireta. Na primeira hipótese, o Estado participa como agente econômico, podendo atuar de forma monopolista ou participativa, enquanto que a segunda hipótese indica o Estado como agente normativo e regulador, podendo a ação indireta ser conduzida de forma diretiva ou indutiva.

Na forma monopolista, o Estado atua dentro de área que lhe é reservada pela própria Constituição. Atua sozinho, com a exclusão dos demais agentes econômicos. É uma situação de excepcionalidade e, por isso mesmo, tem que ser definida pela Constituição<sup>139</sup>, não havendo possibilidade de o legislador ordinário defini-la, porque ofenderia o princípio da livre iniciativa.

Neste tipo de atuação não há intervenção no domínio econômico, vez que o Estado está atuando em área que a Constituição lhe reservou como própria. Por conseqüência, não é viável a instituição de contribuição interventiva.

---

<sup>139</sup> Em sentido contrário, Eros Roberto Grau: “Assim, conclusivamente, parece não entrar em testilha com o texto constitucional a exploração direta, em regime de monopólio, quando isto resultar efetivamente necessário a relevante interesse coletivo, conforme definido em lei”. (In: GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, p. 316).

O Estado também pode atuar de forma participativa, ou seja, juntamente com os particulares. Aqui a área de atuação é particular (domínio econômico) e a presença do Estado só será admitida quando necessária aos imperativos de segurança nacional ou relevante interesse público, tudo conforme o art. 173 da Constituição.

Sua atuação é pautada pelo princípio da subsidiariedade, não sendo viável a instituição de monopólios, estando as entidades incumbidas desta exploração sujeitas ao regime jurídico próprio das empresas privadas (CF/88, art. 173, § 1º).

Por definição constitucional, as empresas públicas e as sociedades de economia mista criadas para viabilizar tal atuação estarão sujeitas ao regime jurídico próprio das empresas privadas e não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às empresas privadas. A criação de uma contribuição de intervenção no domínio econômico para financiar essa atuação representaria a criação de um incentivo fiscal, não encontrando, portanto, respaldo no ordenamento jurídico.

Agindo de forma direta, o Estado não poderá instituir contribuição de intervenção no domínio econômico. Resta, então, analisar sua participação indireta.

Na forma diretiva, o Estado impõe à iniciativa privada um determinado comportamento, utilizando o seu poder de império. É o caso de tabelamento de preços. Há uma norma impondo determinado comportamento aos particulares. Em princípio, não se vê espaço para a criação de uma CIDE nesses casos, porque a norma cogente basta por si mesma.

A única hipótese, então, de instituição de contribuição interventiva é no caso de ação indireta por indução, quando o Estado “manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”<sup>140</sup>.

O uso da contribuição para perfectibilizar a intervenção estatal nessa modalidade pode visar a obtenção dos recursos financeiros necessários ao custeio da intervenção, ou pode servir como próprio instrumento de intervenção.

Como afirma Marco Aurélio Greco,

no campo econômico, a ‘atuação’ da União pode consistir numa atuação material ou numa atuação de oneração financeira. Se a atuação for material, a contribuição servirá para fornecer recursos para o exercício das atividades pertinentes e para suportar as despesas respectivas; se a atuação for no sentido do equilíbrio ou equalização financeira, a contribuição será o *próprio instrumento da intervenção*<sup>141</sup>.

Em síntese, a intervenção da União no domínio econômico pode ser concretizada, com o auxílio da contribuição interventiva, de duas maneiras: a) utilizando o tributo como forma de obter recursos financeiros para custear a intervenção estatal – chamada aqui de “CIDE de intervenção”; b) utilizando o tributo como próprio instrumento de intervenção – chamada aqui de “CIDE interventiva”.

Esse entendimento é perfeitamente compatível com o atual texto constitucional, não procedendo as críticas de parte da doutrina que vê na CIDE

---

<sup>140</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, p. 175.

<sup>141</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura *sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 236. Grifos no original.

um tributo apenas gerador de caixa para financiar ações concretas de intervenção no domínio econômico.

Deve-se lembrar que a atual Constituição não restringe as hipóteses de instituição, tal como fazia a Carta de 1967, cujo art. 157, § 9º, dispunha que, “para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições *destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos*, na forma que a lei estabelecer”. (grifou-se)

O texto anterior vinculava os recursos da contribuição às despesas com a intervenção. A Carta atual não repete tal dispositivo, limitando-se a possibilitar a criação de contribuição de intervenção como instrumento de atuação da União junto ao domínio econômico. Se o tributo pode gerar recursos para a intervenção, com muito mais razão pode servir de instrumento da intervenção.

Afirmada a possibilidade de utilização da contribuição tanto como instrumento quanto fonte de custeio da intervenção, resta analisar alguns detalhes que caracterizam cada espécie.

### **5.1 CIDE interventiva: a contribuição é o instrumento de intervenção**

Tendo em vista os reflexos que a instituição de determinado tributo tem sobre a cadeia produtiva, é possível afirmar que ele realiza, ao lado de uma função tradicionalmente fiscal, de angariar recursos financeiros, também uma

função extrafiscal, servindo como forma de incentivo ou desestímulo de determinada atividade econômica.

A própria Constituição de 1988 sinaliza neste sentido, ao determinar, por exemplo, que o imposto sobre produtos industrializados será seletivo, conforme a essencialidade do produto. Produtos de primeira necessidade deverão ter um tratamento privilegiado em relação aos supérfluos. Alguns produtos nocivos à saúde humana, como bebidas e cigarros, poderão, em contrapartida, ter seu consumo desestimulado, com a adoção de elevadas alíquotas.

Resultados parecidos também podem ser obtidos por intermédio das contribuições especiais, como no caso do art. 195, § 9º<sup>142</sup>, que permite a utilização de alíquotas, ou bases de cálculo, diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

A função é semelhante, os resultados são os mesmos, mas o uso da expressão extrafiscal não é compatível com o estudo das contribuições. É que tal conceito vem em contraposição à idéia de função fiscal, que, por sua vez, pressupõe a busca de recursos financeiros para o custeio das atividades estatais. É neste sentido que o tributo é considerado uma receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei, e cujo produto é aplicado para o custeio das atividades que lhe são próprias.

---

<sup>142</sup>“ § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”. (*nova redação pela Emenda Constitucional 47, de 05.07.2005 - DOU de 06.05.2005*)

Esta tarefa é exercida primordialmente pelos impostos, que são cobrados a partir da constatação de que o sujeito passivo demonstra uma riqueza previamente estabelecida em lei como suficiente e necessária para o surgimento da obrigação tributária. São os impostos instrumentos de arrecadação por excelência, para que o Estado possa fazer frente às suas necessidades de caixa.

Já as contribuições não possuem essa finalidade fiscal. Elas não são instituídas porque existe algo, mas sim, para que algo seja atendido. Sua receita fica vinculada à finalidade que justificou a sua criação. Não tendo função fiscal, fica difícil visualizar a função oposta – extrafiscal.

Como adverte Marco Aurélio Greco,

extrafiscalidade não é conceito que, a meu ver, seja pertinente quando se examinam as contribuições, inclusive as de intervenção. Nestas, o perfil da exigência é diferente e a arrecadação não se põe como parâmetro para aferir o significado e função da exigência. Contribuições não existem em função da arrecadação, mas em função da finalidade a que se preordenam<sup>143</sup>.

A cobrança de contribuição certamente irá gerar recursos financeiros, mas esse não é seu traço característico. Aliás, uma das formas de o Estado intervir no domínio econômico é justamente por meio da utilização da CIDE como instrumento para tanto, onde a interferência estatal no domínio econômico se dará com o uso da exação. Tem a contribuição natureza instrumental, uma vez que sua instituição e cobrança já permitem a busca da finalidade para a qual foi criada.

---

<sup>143</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 25.



Por exemplo. Entre os princípios gerais da atividade econômica há o tratamento diferenciado para empresas de pequeno porte, constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Para a concretização de tal princípio, é possível, por exemplo, que a União crie uma pessoa jurídica para apoio e orientação de pequenos empresários, que realize palestras, cursos, ensine técnicas de produção e venda. Neste caso, poderia ser criada uma contribuição para que os recursos necessários para o custeio de tais atividades fossem arrecadados junto ao grupo que sofre a intervenção.

Mas também poderia ser utilizada a CIDE como o próprio instrumento de intervenção, buscando equacionar a diferença de custos existente entre pequenas e grandes empresas. A primeira tem menor poder de barganha na hora de adquirir insumos, mas tal desvantagem seria compensada pela oneração da grande empresa, que teria de suportar a contribuição interventiva.

Não se está, com isso, tentando inviabilizar médias e grandes empresas. Empresas de grande porte são importantes para a economia de um país, e não raro o próprio Estado procura incentivar aquisições e fusões, de modo a fortalecer as empresas para que possam competir no mercado internacional, a partir da redução de custos e otimização de instalações. O que se procura aqui, com a contribuição interventiva, é reequilibrar um determinado setor da economia.

Vê-se, portanto, que não é qualquer motivo que possibilitará a instituição de uma CIDE interventiva, porque sempre haverá pequenas, médias e grandes empresas, que terão que lutar pelo seu mercado de consumo, a partir de diferentes estratégias de trabalho. A instituição do tributo só terá lugar quando

ocorrer desajustes econômicos em determinados grupos, e que possam pôr em risco algum setor da economia.

O que deve ficar claro é que a contribuição não tem por finalidade inibir a atividade econômica, mas reequilibrar o jogo de forças entre os participantes de determinado mercado relevante. No exemplo em questão, a intervenção permite que os pequenos empresários possam concorrer, com certo grau de igualdade, em um mercado até então dominado por empresas de grande porte. Dá-se efetividade, com isso, a outro princípio econômico: o da livre concorrência.

O legislador ordinário, ao instituir a contribuição, deve ter presente que existem outras normas a serem observadas e preservadas, entre as quais a da livre iniciativa. Por isto mesmo, antes de verificar se a contribuição é necessária ou adequada para atender dita finalidade, precisa verificar se ela não esvazia o núcleo essencial de outras garantias constitucionais.

Se a União tem interesse em proibir determinada atividade econômica, não deverá fazê-lo por intermédio da contribuição de intervenção no domínio econômico, nem de qualquer outra espécie de tributo. Se a atividade é nociva, ou de alguma forma possa causar prejuízos para a sociedade em geral, deverá ser proibida e incluída no rol das atividades ilícitas. E, se for contrária ao ordenamento jurídico, não poderá gerar a cobrança de tributo, que pressupõe uma prestação compulsória que não constitua sanção de ato ilícito.

Para que seja possibilitada a instituição de uma contribuição interventiva de natureza instrumental, é preciso que sejam preenchidos, simultaneamente, os seguintes requisitos:

- a) a finalidade a ser concretizada com a intervenção tem que estar prevista na Constituição (busca de pleno emprego, diminuição de desigualdades regionais etc.);
- b) não deve existir nenhum outro meio menos gravoso aos membros do grupo para que as mesmas finalidades sejam atingidas;
- c) o uso da contribuição como instrumento de intervenção tem que ser adequado para a consecução do fim almejado, o meio utilizado (CIDE-interventiva) para intervir na realidade jurídica tem que ser apropriado para atingir os objetivos pretendidos pela intervenção.

Para equacionar o mercado consumidor, por exemplo, a Constituição possibilita que o imposto sobre produtos industrializados tenha alíquotas diferenciadas (conforme a essencialidade do produto) e seja majorado (dentro dos limites estabelecidos em lei) por meio de decreto do Poder Executivo. Assim, há mecanismos constitucionais a amparar a atuação da União na busca do equilíbrio da “lei da oferta e da procura”: aumentando o IPI, em princípio, diminui-se o consumo, controla-se, em apertada síntese, um potencial foco de inflação; diminuindo o IPI, aumenta-se o consumo, implementando um maior dinamismo na economia.

Criar uma CIDE simplesmente para diminuir ou aumentar o consumo de um determinado produto, quando poderia ser elevada a alíquota do IPI, não parece obedecer à máxima da proporcionalidade, por não ser, em princípio, o meio mais adequado para a busca de tal finalidade.

Não é adequado porque pode vir a ofender o princípio federativo: parte da receita do IPI é destinada aos demais entes da Federação, de modo que,

manter uma alíquota baixa ou reduzir a já existente e criar uma contribuição interventiva que tenha o mesmo efeito que teria o aumento da alíquota, é burlar o sistema de repartições de receitas e, por conseqüência, o princípio federativo, que é cerne do Estado brasileiro.

Entende-se, portanto, que somente quando resultado semelhante não possa ser buscado por meio de outros meios à disposição da União é que poderá ser criada uma nova contribuição.

- d) O valor a ser cobrado tem que permitir que a intervenção seja concretizada. Ou seja, não pode ser um valor inexpressivo ou irrelevante para quem irá suportar a carga, porque tal medida seria inócua, mas também, não pode ser excessivo, de modo a inviabilizar a atividade do contribuinte.

Outra questão diz respeito ao destino a ser dado aos recursos obtidos com a contribuição, uma vez que, com a sua simples cobrança, já foi atingida a finalidade proposta com a sua criação. Há autores que sustentam a possibilidade de repassar tais recursos ao orçamento geral da União<sup>144</sup>, desde que observada a razoabilidade e a proporcionalidade, enquanto outros

---

<sup>144</sup> André Luiz Fonseca Fernandes, por exemplo, entende que “não há nada que impeça a destinação do valor arrecadado aos cofres da União, no caso de contribuição como instrumento de intervenção. Esta é simplesmente uma conseqüência da visão que tenho das formas de atuação do Estado na economia que podem se servir da Cide. Noto, porém, que a Cide – instrumento de intervenção – deve se pautar pela razoabilidade e pela proporcionalidade (necessidade – adequação – proibição ao excesso), o que significa dizer que ela não pode ser transformada em sanção nem ter efeito de confisco”. (FERNANDES, André Luiz Fonseca. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. Pesquisas Tributárias. Nova Série; 8, p. 354.

sustentam que os recursos teriam que ficar junto ao grupo atingido, sob pena de desvio de finalidade<sup>145</sup>.

Compartilha-se do segundo entendimento. Ainda que a simples cobrança da CIDE tenha implementado a finalidade constitucional, a destinação dos recursos ao orçamento da União desnatura o tributo: de contribuição, em sentido amplo, não terá mais nada; será apenas um imposto disfarçado.

Os recursos têm que ficar como grupo atingido, é a individualização desse grupo, juntamente com a necessidade de intervenção que justificou a criação da CIDE. A União deverá criar um fundo, cuja finalidade esteja relacionada com este grupo.

Como conclui Paulo Pimenta: “reafirme-se: sem intervenção, a contribuição não pode ser criada. Complemente-se: sem a vinculação do produto da arrecadação à atividade interventiva, a norma impositiva será inválida”<sup>146</sup>.

## **5.2 CIDE de intervenção: a contribuição gera recursos financeiros para possibilitar a intervenção**

As contribuições de intervenção no domínio econômico podem servir também de mecanismo para angariar os recursos financeiros necessários para

---

<sup>145</sup> Neste sentido, Ricardo Mariz de Oliveira sustenta que “as contribuições necessariamente destinam-se a uma finalidade preestabelecida, não apenas quanto à finalidade mas também quanto à destinação do seu produto, não podendo este ser carreado para emprego em finalidades diversas. Ora, se o produto da arrecadação de uma contribuição (por exemplo, regulatória de preços) for transportado para os cofres públicos sem destinação concreta, e for empregado no pagamento de outras despesas, mesmo que a finalidade oficial da intervenção seja verdadeira e exista, isto é, ainda que não se trate de mera pretensão, de contribuição não mais se tratará”. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Contribuições de intervenção no domínio econômico – concessionárias, permissionárias e autorizadas de energia elétrica – “aplicação” obrigatória de recursos (Lei n. 9.991). In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 391).

<sup>146</sup> Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Op. cit.*, p. 65.

custear a atuação estatal. Tais recursos serão direcionados a pessoas jurídicas criadas para implementar a intervenção, ou por fundos já existentes ou criados especialmente para tal finalidade. É o que ocorre, por exemplo, com as contribuições para o Sebrae, Fust e Funteel, destinadas, respectivamente, para o Serviço de Apoio à Pequena e Microempresa, para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações e ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações.

A contribuição prevista na Lei 10.168/00, por exemplo, foi instituída para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é “estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo”<sup>147</sup>. É um caso de tributo criado com fundo já existente<sup>148</sup>.

Fica claro, portanto, que há necessidade de que a receita obtida com esta espécie de contribuição de intervenção seja vinculada para o atendimento da finalidade que justificou a sua instituição. Sem a vinculação do produto da arrecadação à atividade interventiva, a norma impositiva será inválida.

Assim, a sua receita não pode ser destinada ao orçamento geral da União; é preciso destacar a rubrica, seja por meio da criação de um fundo<sup>149</sup>,

---

<sup>147</sup> Art. 1º da Lei 10.168, de 29.12.2000.

<sup>148</sup> Fundo criado pelo Decreto-lei 719, de 31.07.1969, e restabelecido pela Lei 8.172, de 18.01.1991: Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT.

<sup>149</sup> A criação do fundo, nos termos da Constituição de 1988, deverá ser antecedida de autorização legislativa (art. 167, IX), e encontra disciplina específica na Lei 4.320/64, arts. 71 a 74:

**Art. 71.** Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

**Art. 72.** A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a turnos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

seja por meio da criação de uma pessoa jurídica, nos moldes do Sebrae. Agora, se o fundo está sendo criado juntamente com a contribuição, ou se a receita está sendo direcionada a um fundo preexistente, não há problema, desde que os valores fiquem vinculados à finalidade interventiva, desde que haja separação das receitas financeiras para o atendimento da finalidade.

A receita obtida, portanto, deve ser direcionada para custear a ação estatal. É para esta finalidade que foi criada, e o destino da arrecadação fica vinculado a tal tarefa. Tanto finalidade quanto destino da arrecadação fazem parte da norma impositiva, e sua observação é requisito de validade da norma.

Uma vez que a arrecadação deve ficar vinculada ao custeio da atividade interventiva, o *quantum* arrecadado deve guardar correspondência com o custo operacional, sob pena de desvirtuar a finalidade que justificou a cobrança.

Como ressalta Wagner Balera,

no processo de elaboração legislativa da contribuição, portanto, deve ser demonstrado – mediante dados estatísticos, econômicos, demográficos, atuariais e institucionais – que aquelas bases de financiamento são suficientes para o custeio daquele elenco de prestações. Se tal requisito do devido processo legislativo não for observado, a norma instituidora da contribuição não terá ingressado, validamente, na ordem jurídica pátria<sup>150</sup>.

O ideal seria que toda contribuição de intervenção desta espécie viesse precedida de um plano de custeio, nos mesmos moldes do existente para a

---

**Art. 73.** Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

**Art. 74.** A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

<sup>150</sup> BALERA, Wagner. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. p. 593.

Seguridade Social. Lá, na medida em que nenhum benefício pode ser concedido sem a correspondente fonte de custeio, nenhuma fonte de custeio pode ser criada senão para custear determinado benefício. É uma regra de mão dupla que deve ser sempre observada, sob pena de desvirtuar o sistema<sup>151</sup>.

Em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico, não repetiu o legislador constituinte idêntico dispositivo. Na Seguridade, esse requisito realmente é necessário porque toda a sociedade está envolvida, o seu espectro de atuação é muito mais amplo do que nas contribuições interventivas. O rol de contribuintes é mais extenso, devendo haver maior detalhamento do que se arrecada e do que se gasta.

Mas a ausência de expressa disposição constitucional não afasta o dever de o legislador guardar equivalência entre o valor gasto e o arrecadado. Cabe a ele, sob a supervisão dos contribuintes e do Poder Judiciário, ater-se para que os valores a serem exigidos e arrecadados mantenham proporção com os gastos de intervenção.

Resumindo, entende-se que a contribuição interventiva pode ser instrumental (CIDE interventiva), quando visa, por exemplo, equacionar preços, situação em que não haverá necessidade de a arrecadação guardar proporção com os custos de intervenção, porque eles praticamente não existem<sup>152</sup>. Seu objetivo não é custear despesas, mas concretizar a intervenção, já que a contribuição é em si mesma o instrumento de atuação estatal. Outros requisitos devem ser observados, mas não há necessidade de equalização de valores.

---

<sup>151</sup> Cf. art. 195, § 5º, da CF/88 e art. 59 do ADCT da CF/88.

<sup>152</sup> Diz-se praticamente porque há de se levar em conta que há custos de arrecadação, cobrança etc., custos estes que não chegam a influenciar o valor a ser cobrado na CIDE.



Poderá ser também fonte de obtenção de recursos (CIDE de intervenção), devendo haver correlação entre o valor arrecadado e o custo da intervenção. A função desta exação não é cobrir rombos do orçamento da União, nem entrar em cálculos de superávit fiscal. As contribuições são tributos vinculados a finalidades determinadas; não são instrumentos de arrecadação do Estado, para isto existe a receita a ser obtida com impostos. Se os impostos já existentes são insuficientes, ou reduz-se as despesas ou utiliza-se o permissivo constitucional do art. 154, I, chamado de imposto residual. Com isso, estar-se-á respeitando a Lei Maior, ao invés de burlar-se o princípio federativo, criando-se receitas que não são objeto de repartição com os demais entes da Federação. As contribuições devem financiar apenas a intervenção estatal a ser executada.

É preciso guardar correspondência entre o que vai ser gasto com a intervenção e o que vai ser arrecadado com a contribuição. Excessos periódicos podem ocorrer, mas, no momento em que se tornarem constantes, deve haver uma reavaliação dos valores que estão sendo cobrados.

O que não pode ocorrer é o que Marco Aurélio Greco chama de “institucionalização do excesso”, quando a contribuição deixa de existir em função da intervenção, para se tornar instrumento de geração de caixa para a União.

## 6 FINALIDADES A SEREM ALCANÇADAS

As contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos validados finalisticamente; são criadas para que algo seja feito, para que uma finalidade seja concretizada, e não, simplesmente porque algo ocorreu ou porque foi constatada uma demonstração de riqueza.

Também não é qualquer finalidade que justifica a criação dessa contribuição, mas somente aquelas previstas no texto constitucional. É a Constituição que irá trazer, ainda que implicitamente, o conceito de intervenção e de domínio econômico, e é ela que irá definir quais as finalidades que deverão ser perseguidas.

A análise das finalidades que irão justificar a criação da CIDE passa pelos primeiros capítulos da Constituição, devendo ser observada a dignidade da pessoa humana, verdadeiro alicerce do Estado de Direito, bem como os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Os dois últimos, além de serem incluídos no art. 1º como fundamentos da República brasileira, ainda encontram novo tratamento no art. 170, *caput*, como fundamentos da ordem econômica. Por isso, precisam ser necessariamente observados quando da busca de quaisquer das finalidades estampadas no art. 170.

As finalidades a serem alcançadas terão também que observar os objetivos fundamentais da República, com a construção de uma sociedade

livre, justa e igualitária, a partir do desenvolvimento nacional e da erradicação da fome e da pobreza.

Portanto, em que pese a ordem econômica ter recebido tratamento específico, em capítulo distinto da ordem social, ambos convivem em harmonia e devem ser observados. O econômico tem que visar o social, e vice-versa, respeitados sempre os direitos e garantias individuais e sociais.

Feitas estas considerações, encontrar-se-ão no art. 170 da Carta Maior as finalidades aptas a ensejar a instituição do tributo em tela. Veja-se algumas delas, em análise comparativa com algumas contribuições já existentes no ordenamento pátrio.

## **6.1 Soberania nacional**

A ordem econômica partilha, entre seus princípios, o da soberania nacional. Soberania vista sob a ótica do econômico, a permitir que os produtos brasileiros concorram em igualdades de condições com os dos demais países, a partir da luta pela derrubada de barreiras alfandegárias e não-tarifárias.

Não se prega uma repulsa ao que é importado, até porque o comércio internacional requer reciprocidade de tratamento, mas sim, que o produto proveniente do exterior não chegue aqui em condições melhores do que as

enfrentadas pelo produtor nacional. Práticas como *dumping*<sup>153</sup>, subsídios<sup>154</sup> e cartel<sup>155</sup> são condenadas.

Exemplo de contribuição que busca esta finalidade foi instituída pela Lei 10.168/00, e é destinada ao financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação.

A contribuição é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como pela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Posteriormente, a Lei 10.332/01 acrescentou ao rol de sujeitos passivos as

peçoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior<sup>156</sup>.

Ou seja, empresas que exploram atividades econômicas no Brasil e remetem recursos para o exterior deverão contribuir para o desenvolvimento da pesquisa nacional, dando efetividade ao princípio da soberania econômica nacional.

---

<sup>153</sup> O Decreto 1.602/95 define a prática de *dumping*: “**Art. 4º.** Para os efeitos deste Decreto, considera-se prática de *dumping* a introdução de um bem no mercado doméstico, inclusive sob as modalidades de *drawback*, a preço de exportação inferior ao valor normal”.

<sup>154</sup> O Decreto 1.751/95 define a prática de subsídios: “**Art. 4º.** Para os fins deste Decreto, considera-se que existe subsídio quando é conferido um benefício em função das hipóteses a seguir: I - haja, no país exportador, qualquer forma de sustentação de renda ou de preços que, direta ou indiretamente, contribua para aumentar exportações ou reduzir importações de qualquer produto; ou II - haja contribuição financeira por um governo ou órgão público, no interior do território do país exportador, denominado a partir daqui “governo”, nos casos em que (...)

<sup>155</sup> Cartéis são acordos explícitos ou tácitos entre concorrentes do mesmo mercado, envolvendo parte substancial do mesmo, em torno de itens como preços, quotas de produção e distribuição, na tentativa de aumentar preços e lucros conjuntamente.

<sup>156</sup> Lei 10.332/01, art. 2º, § 2º.

Pela constitucionalidade da cobrança desta exação, decisão unânime do Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

Constitucional e Tributário. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre remessas de *royalties* (Lei 10.668/03). Desnecessidade de lei complementar para sua instituição. Adequação ao princípio isonômico. Conteúdo finalístico que não exige a destinação específica da arrecadação. Irrelevância da apuração dos resultados quanto aos contribuintes. Caracterização que corresponde ao modelo constitucional. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Apelação improvida<sup>157</sup>.

## 6.2 Defesa do meio ambiente

A contribuição interventiva pode ter por finalidade a proteção do meio ambiente. Aqui, o tributo pode vir a ser instituído nas suas duas espécies: como próprio instrumento de intervenção ou como forma de angariar recursos para que a defesa do meio ambiente seja efetivada.

No primeiro caso, nada impede que determinada atividade prejudicial ao meio ambiente passe a suportar a carga tributária da contribuição. Por exemplo. A União pretende diminuir o consumo de amianto, uma vez que o seu uso tem demonstrado prejuízos à saúde humana e ao meio ambiente. É possível, portanto, criar-se uma CIDE-interventiva que onere a venda de amianto, forçando a indústria de construção a procurar meios alternativos.

Na segunda espécie, podem ser gerados recursos para um fundo de proteção ambiental. É o caso da contribuição instituída pela Lei 10.165/00. Ainda que tenha sido chamada de *Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental* –

---

<sup>157</sup> MAS 2002.81.000153829/CE, Rel. Des. Fed. Lásaro Guimarães, 4ª Turma, DJ 15.09.2004, p. 999.

TCFA, constitui verdadeira contribuição interventiva, a ser cobrada de empresas que operam em atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos naturais.

O valor cobrado varia em função do potencial de poluição que pode ser extraído a partir da análise do objeto social e do porte das empresas envolvidas. Há, pois, relação de pertinência entre a atividade exercida por essas empresas e a atividade estatal de fiscalização e controle ambiental a ser desenvolvido no sentido da defesa do meio ambiente.

Neste sentido, voto da lavra do emin. Juiz Leandro Pausen, nos autos do Agravo de Instrumento 2001.04.01.052109-9/SC, 1ª T. do TRF-4, publicado no DJU de 23.04.2003, Bol. 114, e que restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IBAMA. LEI 10.165/2002. TRIBUTO VOLTADO A FINANCIAR O MONITORAMENTO DAS ATIVIDADES POTENCIALMENTE POLUIDORAS. DESCARACTERIZAÇÃO COMO TAXA. NATUREZA ESPECÍFICA DE CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CONSTITUCIONALIDADE.

A denominação e demais características formais adotadas por lei são irrelevantes para a identificação da natureza jurídica específica do tributo (CTN, art. 4º, I). Na medida em que a atividade desenvolvida é de monitoramento remoto das condições ambientais e que o pagamento do tributo é trimestral, não se evidencia qualquer o exercício concreto do poder de polícia diretamente voltado ao contribuinte como situação necessária ao surgimento da obrigação tributária. Assim, de taxa não se trata. O controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, embora conste da lei nominalmente como fato gerador do tributo é, em verdade, a finalidade para a qual é ele instituído. Trata-se de contribuição de intervenção no domínio econômico, com suporte no art. 149 da CF, estando tal finalidade representada pela defesa do meio ambiente, princípio da ordem econômica estampado no art. 170, inc. VI, da CF. Constitucionalidade da Lei 10.165/02.

### 6.3 Redução das desigualdades regionais e sociais

A redução de diferenças históricas entre as diversas regiões de um país continental como o Brasil é uma das mais importantes determinações exaradas do texto constitucional. Enquanto alguns Estados guardam índices de desenvolvimento próximos aos de nações ricas, outros ficam bem aquém do padrão de América Latina.

Se é uma das maiores preocupações, também é uma das formas mais fáceis de justificar a criação de uma contribuição interventiva, porque são infinitas as diferenças entre os entes que compõem a Federação. Por isto mesmo, a instituição de uma contribuição interventiva deve ser vista com atenção redobrada, sob pena de servir de pretexto para o aumento arbitrário da carga tributária já excessiva<sup>158</sup>, suportada pela sociedade brasileira.

Exemplo do emprego deste fundamento pode ser visto na contribuição instituída pela Lei 9.998/00, que cria o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – Fust, que tem por finalidade proporcionar recursos destinados a implementar a universalização<sup>159</sup> dos serviços de telecomunicações. Assim, áreas distantes dos grandes centros econômicos, cuja demanda não

---

<sup>158</sup> Conforme relatório emitido pelo Tribunal de Contas da União, a carga tributária brasileira cresceu de forma expressiva nos últimos 6 anos, passando de 28,58% do PIB em 1997 para 35,85% do PIB em 2002, o que representa um aumento acumulado superior a 25%. Ainda o mesmo relatório dá conta de que na comparação com outros países, segundo informações fornecidas pelo Ministério das Relações Exteriores em relação a uma amostra selecionada de 26 países, no período de 1998 a 2001, a carga tributária do Brasil ocupa a 9ª colocação, sendo superada pela Suécia, Dinamarca, Israel, Alemanha, Reino Unido, Egito, Espanha e Portugal, países que, em sua grande maioria, oferecem melhores serviços para seus cidadãos do que o Brasil.

<sup>159</sup> A Lei 9.472/97 define o que se busca com a universalização de serviços: “**Art. 79.** (...) § 1º Obrigações de universalização são as que objetivam possibilitar o acesso de qualquer pessoa ou instituição de interesse público a serviço de telecomunicações, independentemente de sua localização e condição socioeconômica, bem como as destinadas a permitir a utilização das telecomunicações em serviços essenciais de interesse público.

torna atrativa a instalação de rede telefônica, passarão a ser amparadas por recursos provenientes deste fundo.

Serão destinados ao fundo, entre outras receitas previstas na lei que o instituiu, uma contribuição de intervenção no domínio econômico sobre a receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado, a ser custeado pelas empresas prestadoras do serviço<sup>160</sup>.

#### 6.4 Busca do pleno emprego

Ao lado da segurança e da saúde, o emprego é uma das principais preocupações do povo brasileiro.

Em um primeiro momento, fica difícil imaginar como a criação de um novo tributo poderá incentivar a criação de empregos, na medida em que implica aumento de carga tributária. Mas, analisando-se o sistema tributário brasileiro, nota-se que a oneração de alguns produtos pode, em alguns casos, incentivar a indústria nacional ou pelo menos alguns setores que empregam um maior número de trabalhadores.

Corroborando este entendimento, a Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003<sup>161</sup>, facultou a incidência da contribuição de intervenção sobre a

---

<sup>160</sup> Dispõe o art. 9º da Lei 9.998/00, que as contribuições ao Fust das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações não ensejarão a revisão das tarifas e preços, devendo tal disposição constar das respectivas contas dos serviços.

<sup>161</sup> **Art. 149.** (...) § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;



importação de produtos estrangeiros ou serviços. Assim, pode a contribuição simplesmente onerar um determinado setor importador, de modo a reequilibrar o preço do importado com o similar nacional, ou gerar recursos para o desenvolvimento de determinado setor da economia.

Exemplo de contribuição interventiva que objetiva esta finalidade é a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine<sup>162</sup>, instituída pela Medida Provisória 2.228-1/2001, que visa, entre outras finalidades, custear atividades de fomento ao cinema e ao audiovisual desenvolvidas pelo Ministério da Cultura<sup>163</sup>.

A constitucionalidade desta exação ainda não foi objeto de decisão do Supremo Tribunal Federal, mas há decisões favoráveis à instituição em nível regional:

PROCESSUAL CIVIL, TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EFEITO SUSPENSIVO ATIVO. MEDIDA LIMINAR VISANDO À SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA INDÚSTRIA CINEMATOGRAFICA NACIONAL. – CONDECINE – INSTITUÍDA PELA MEDIDA PROVISÓRIA 2.228, DE 06.09.2001 (ART. 32), ALTERADA PELA LEI 10.454/02. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA A SUA INSTITUIÇÃO.

(...)

II – Conforme destacado na decisão ora agravada, não se vislumbra a alegada inconstitucionalidade na instituição da referida exação, eis que o art. 149 da CRFB/88, o qual determina a competência da União para instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, ao fazer remissão ao art. 146, III, não reservou à lei complementar tal instituição, apenas determinou que a lei instituidora

<sup>162</sup> **Art. 32.** A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine, terá por fato gerador a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas. **Parágrafo único.** A Condecine também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.

<sup>163</sup> **Art. 34.** O produto da arrecadação da Condecine terá as seguintes destinações: I - custeio das atividades da Ancine; II - atividades de fomento ao cinema e ao audiovisual desenvolvidas pelo Ministério da Cultura; III - transferência ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional - Prodecine, de que trata o art. 47 desta Medida Provisória.

observasse as normas gerais em matéria tributária, estas sim, necessariamente instituídas por lei complementar, devendo-se aplicar o CTN ao que lhe for compatível, por possuir *status* de lei complementar<sup>164</sup>.

## 6.5 Tratamento favorecido para pequenas empresas

Ciente de que é a pequena empresa que gera grande parte dos empregos na economia brasileira, o legislador constituinte elegeu o tratamento mais benéfico para as empresas de pequeno porte como princípio a orientar a atividade econômica<sup>165</sup>.

Mas foi além. Prevê o art. 179 que todos os entes da Federação deverão dispensar tratamento jurídico diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, visando incentivá-las, a partir da simplificação de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

Como já havia sido exposto anteriormente<sup>166</sup>, a intervenção do Estado na economia não é privativa da União, cabendo aos Estados, Distrito Federal e Municípios atuarem, conforme suas aptidões, na defesa de interesses regionais ou locais. Mas, repete-se, somente a União pode instituir contribuição para

---

<sup>164</sup> AGTAG 2002.02.01.0484168/RJ, Rel. Juiz Benedito Gonçalves, 4ª Turma, DJU 10.07.2003, p. 245.

<sup>165</sup> Dados obtidos junto ao Sebrae ([www.sebrae.com.br](http://www.sebrae.com.br)) dão conta de que: “As micro e pequenas empresas (MPEs) representam 98% das 4,1 milhões de empresas formais na indústria, comércio e serviços. Respondem por 20% do PIB e empregam 45% da força de trabalho que possui carteira assinada. Esse é o mundo legalizado. Juntem-se a ele 9,5 milhões de empresas informais, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE); ou 14,5 milhões, de acordo com o Departamento Intersindical de Estudos Socioeconômicos (Dieese). E não estão incluídas aí as quatro milhões de pequenas propriedades rurais de agricultura familiar. Qualquer que seja a estatística adotada, os números são marcantes. Significa dizer que a maioria dos 70 milhões de brasileiros que constitui a População Economicamente Ativa (PEA) trabalha ou tem algum vínculo com as MPEs.

As MPEs são, atualmente, o grande fator gerador de ocupação, porque a grande empresa, pela necessidade de aumentar a produtividade, exigência da globalização, automatiza-se cada vez mais e, assim, emprega menos. O papel do Sebrae, portanto, é estratégico para o desenvolvimento do país.”

<sup>166</sup> Vide Capítulo III, item 4.2, deste estudo.

tanto. Assim, para tornar efetiva a norma trazida pelo art. 179, apenas a União poderá cobrar contribuição interventiva, uma vez que é detentora de competência exclusiva.

Exemplo de contribuição que visa atender a esta finalidade é a contribuição ao Sebrae.

Não obstante a Lei 8.029/90 a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais destinadas ao sistema “S” (Sesi-Senai, Sesc-Senac), na realidade, é uma contribuição de intervenção no domínio econômico, que visa angariar recursos para o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas.

O Sebrae, por sua vez, busca concretizar o preceito constitucional de dar tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte. Ele tem, entre suas funções,

planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica<sup>167</sup>.

O Supremo Tribunal Federal entendeu pela constitucionalidade da exação, muito embora a lei que a instituiu tenha classificado o tributo como um adicional<sup>168</sup>.

---

<sup>167</sup> Lei 8.029/90, art. 9º, incluído pela Lei 8.154/90.

<sup>168</sup> Recurso Extraordinário 396.266-3/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno do Tribunal, DJ 27.02.2004.

## 7 CONTRIBUINTES E RELAÇÃO DE REFERIBILIDADE

A intervenção da União no domínio econômico pressupõe a “idéia de provimento pontual, circunscrito a uma determinada área, setor, segmento da atividade econômica, que apresente características que a justifiquem”<sup>169</sup>. Daí sua diferença em relação à atuação estatal *lato sensu*, que não requer este traço circunstancial.

Como a intervenção só pode atingir determinado setor, apenas os integrantes do grupo social que atuam nesse setor é que poderão ser chamados a participar do pólo passivo da exação. É isto que a diferencia, por exemplo, dos impostos ou até mesmo das contribuições destinadas à seguridade social, uma vez que, para o primeiro, basta a demonstração de capacidade contributiva, enquanto que para a segunda, há previsão expressa na Constituição de que toda a sociedade será chamada a contribuir.

Os contribuintes, portanto, devem pertencer ao grupo atingido pela intervenção, não devendo alcançar terceiros.

Dentro do grupo, da mesma forma que nas contribuições em geral, nem todos os integrantes precisam participar do rol de contribuintes e nem todos os integrantes precisam ser beneficiados diretamente com a intervenção. Em muitos casos, aliás, fugiria da razoabilidade exigir sua contribuição, como nos casos em que a CIDE visa corrigir distorções internas, buscando reequilibrar a posição financeira dos agentes econômicos.

---

<sup>169</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 16.

Identificar o grupo atingido pela exação é uma tarefa nem sempre fácil, e que tem gerado litígios junto ao Poder Judiciário. Dá-se como exemplo a contribuição para o Sebrae, pois, ainda que tenha sua finalidade prevista expressamente na Constituição (tratamento diferenciado à pequena empresa) tem gerado ações discutindo a legitimidade passiva.

Nesta seara, há ações envolvendo tanto pequenas quanto médias e grandes empresas. As primeiras sustentam que não devem contribuir porque a contribuição é instituída em favor delas, para quem a Constituição legou tratamento diferenciado. Os outros dois segmentos sustentam que, por não pertencerem ao complexo Sebrae, não pertencem ao grupo que sofre a intervenção, não sendo legitimados para figurar no pólo passivo.

A questão do sujeito passivo, portanto, passa pela identificação do grupo. Qual o grupo que está sofrendo intervenção? Será só o dos micros e pequenos empresários ou o setor empresarial em si?

No momento em que estudos demonstram que a maior parte dos empregos são gerados por este segmento empresarial, e que a Constituição manda dar tratamento diferenciado à pequena empresa, entende-se que a intervenção se dá no setor empresarial em geral, e não apenas junto aos pequenos empresários.

Aliás, busca a CIDE equilibrar forças no mercado empresarial. Grandes empresas têm acesso a crédito no exterior, a juros menores, consegue melhores preços em negociações com fornecedores. Busca a CIDE, pois, que tais empresas contribuam para que as pequenas tenham as mesmas

oportunidades, que serão buscadas através da atuação de um ente paraestatal, no caso, o Sebrae.

Assim, ainda que a exação seja direcionada ao incentivo de pequenas empresas, não se pode concordar com os autores que defendem, em face do princípio da referibilidade, que só os pequenos deverão pagar. Ora, isto foge à razoabilidade, pois, se a exação visa equilibrar forças do mercado, como exigir que apenas os pequenos contribuam, quando deveriam ser eles os beneficiários imediatos da intervenção?

É isto, aliás, que diferencia as contribuições das taxas. Enquanto a primeira financia ações que promovem fins, a taxa exige relação direta e individualizada do contribuinte com a atividade estatal a ser custeada.

A referibilidade, ou seja, a relação entre o contribuinte e a atuação estatal, nas contribuições, pode ser indireta. Pode haver integrantes do grupo que apenas contribuam sem que sejam beneficiados diretamente. Tal conclusão encontra guarida no Pretório Excelso:

Conclui-se, portanto, que a contribuição para o Sebrae é daquelas de intervenção na atividade econômica.

Ora, se o texto constitucional impõe que os entes federados dispensem tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte para incentivá-las, não é crível que a contribuição instituída em seu benefício seja arcada somente por pessoas jurídicas que se encaixem nessas categorias, impondo às mesmas tratamento diferenciado sim, porém mais oneroso que às demais empresas concorrentes, em detrimento das que se pretende ver impulsionadas.

**Caracterizadas fundamentalmente pela finalidade a que se prestam, as contribuições de intervenção na atividade econômica, conforme já consagrado pela jurisprudência, não exigem vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados<sup>170</sup>.**

---

<sup>170</sup> Recurso Extraordinário 396.266-3/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Veloso, DJ 27.02.2004. Grifou-se.

Questão mais complicada diz respeito à necessidade de contribuição dos pequenos e microempresários. Que eles pertencem ao grupo não há dúvidas. Resta saber: devem contribuir? A resposta é não.

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, que entendeu pela constitucionalidade da cobrança do adicional, não analisou a questão sob a ótica do pequeno empresário. Foi decidido no RE 396.266-3/SC que o adicional do Sebrae é contribuição de intervenção no domínio econômico, que não há necessidade de lei complementar para a sua instituição e que pode ser sujeito passivo empresa de grande porte, não sendo observável a referibilidade direta entre sujeito passivo e beneficiário da intervenção.

Ocorre que exigir o tributo das pequenas empresas vai em direção oposta à finalidade constitucional que se quer perseguir: dar tratamento favorecido a estas empresas.

O que se pode concluir, a partir da análise deste exemplo concreto, é que:

- a) A intervenção que justifica a instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico é pontual, atinge apenas um determinado setor da economia. Isto justifica o fato de que apenas o grupo atingido pela intervenção faça parte do rol de sujeitos passivos da exação.
- b) Nem todos os integrantes do grupo precisam contribuir. Contribuição que vise equalizar a posição dos integrantes de um determinado mercado pode vir a ser custeada apenas pelos integrantes com melhor posição financeira.
- c) A intervenção tem que vir em benefício do grupo.

- d) Por outro lado, nem todos os integrantes do grupo precisam ser diretamente beneficiados com a intervenção. Ela tem que beneficiar o grupo em sua totalidade, mas há a possibilidade de apenas alguns integrantes serem beneficiados diretamente, como no exemplo do adicional para o Sebrae: as empresas de pequeno porte são beneficiadas diretamente, pelos serviços prestados pelo Sebrae. As médias e grandes empresas, apesar de contribuírem, não tem o mesmo retorno imediato, sendo beneficiadas, todavia, de forma indireta, a partir da consolidação do sistema empresarial brasileiro e do ingresso de mais pessoas no mercado consumidor.
- e) O grupo tem que ser limitado. Intervenção que atinja toda a população, ou segmentos expressivos, só pode ser custeada pela receita de impostos. Contribuição interventiva que for criada nestas circunstâncias será inválida.



## 8 QUESTÕES RELEVANTES

### 8.1 Imunidade

A Constituição Federal, dentro de sua técnica de distribuir receitas através da outorga de competência tributária, confere a cada um dos entes da Federação o poder de instituir tributos, que serão exigíveis à vista da ocorrência concreta de determinadas situações (técnica de validação causal) ou da busca de finalidades previamente estabelecidas (validação finalística).

Não obstante, prevê a Carta Maior que certas pessoas ou determinadas situações materiais não serão oneradas. É o exemplo da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, que veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços dos entes federativos.

O instituto da imunidade tem por finalidade a preservação de valores que o constituinte considerou relevantes, o que faz com que se ignore eventual demonstração de riqueza, ainda que o sujeito passivo demonstre capacidade contributiva. No exemplo acima, busca-se preservar o princípio federativo, impedindo que um ente inviabilize financeiramente o outro. O mesmo ocorre com a liberdade de informação (imunidade de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão), liberdade religiosa (imunidade sobre templos de qualquer culto) e liberdade política (imunidade de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos).

A imunidade não chega a ser uma limitação ao poder de tributar dos entes políticos, uma vez que ela vem “antes” deste poder: nas situações imunes não preexiste um poder de tributar a ser limitado. É ela

uma técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas<sup>171</sup>.

Os valores que o constituinte entende relevantes são aqueles dispostos de forma expressa, não podendo a lei infraconstitucional ampliar os casos de imunidade. Para que novos casos de imunidade sejam previstos, faz-se necessária a alteração do texto constitucional, por intermédio de emenda. Caso algum ente federativo pretenda conceder incentivos fiscais a determinada pessoa, pode fazê-lo a partir de outros meios, como a isenção<sup>172</sup>. Através dela, o ente tem o poder para tributar, mas não o exerce em relação a uma pessoa ou um fato.

Por outro lado, não cabe interpretação extensiva dos casos de imunidade, nem aplicação analógica. Quando a Constituição fala em imunidade de impostos, utiliza a expressão impostos como espécie, e não como o gênero tributo. Quando quis estender tal limitação para outros tributos, o fez de forma expressa, como no caso das contribuições destinadas à Seguridade Social, em

---

<sup>171</sup> Cf. AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 146.

<sup>172</sup> “Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar” (...). (Cf. AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 146)

que ficaram imunes as entidades beneficentes de assistência social que atendam a exigências definidas em lei<sup>173</sup>.

Assim, os casos de imunidade previstos no art. 150, VI, limitam-se à instituição de impostos. Nada impede, portanto, que a União institua contribuições de intervenção no domínio econômico a ser suportada por outros entes federativos. Não se aplica aqui a imunidade recíproca.

Claro que a cobrança de contribuição interventiva, ainda que possa ter como sujeito passivo entes políticos, não poderá incidir de modo a pôr em risco a Federação. Se a carga a ser suportada pelos outros entes colocar em risco sua autonomia financeira, deverá ser taxada de inconstitucional, por ofensa ao princípio federativo. Nem mesmo por emenda constitucional seria viável tal disciplina, por constituir-se em cláusula pétrea.

A Emenda 33/2001 trouxe, entretanto, uma hipótese de imunidade para a cobrança de CIDE, estampada no art. 149, § 2º, I: “não incidirá sobre as receitas decorrentes de exportação”. Essa, então, é a única hipótese de imunidade de contribuição de intervenção no domínio econômico.

## **8.2 Instrumento legislativo apto a instituir a contribuição**

A legislação tributária brasileira encontra seu suporte de validade nas normas constitucionais que regulam o Sistema Tributário Nacional e em normas esparsas. Tais normas não tratam diretamente da conduta que suscita

---

<sup>173</sup> Em que pese ter sido utilizada a expressão isentas, o art. 195, § 7º, traz hipótese de imunidade.

vínculos tributários, mas do conteúdo ou da forma que as regras não de conter. Isto é, não criam os tributos, limitando-se à sua previsão e ao seu deferimento às pessoas competentes para instituí-los e arrecadá-los.

Para a criação do tributo, a lei ordinária é o instrumento por excelência, obedecendo ao princípio da legalidade insculpido no art. 150, I, da Constituição. A ela cabe a instituição do tributo e sua majoração. Da mesma forma, a medida provisória e a lei delegada, que, por determinação constitucional, têm força de lei.

Por outro lado, a lei complementar tem conteúdo próprio, e é destinada a atuar apenas quando a Constituição, de forma expressa, a prevê (é lei complementar à Constituição).

O art. 149, que traz a previsão de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico, em momento algum exige a edição de lei complementar para tanto. A referência feita ao art. 146, III, diz respeito à observância de normas gerais, sobre obrigação, lançamento, prescrição e decadência, por exemplo, mas nada dispõe sobre o veículo legal para a criação do tributo.

Sendo omissa a Constituição, e tendo em vista que sempre que o constituinte desejou a edição de lei complementar o fez de forma expressa, não há dúvida de que basta a lei ordinária para a criação e majoração das contribuições interventivas.

A lei complementar será necessária para veicular normas gerais. Como anteriormente analisado, até a edição de uma nova lei complementar que regulamente o art. 146, III, deverá ser observado o Código Tributário Nacional.

É inegável que a desnecessidade de lei complementar foi um dos motivos de explosão do número de novas contribuições interventivas. Tributos criados inicialmente com outros nomes, como a taxa de fiscalização ambiental e o adicional do Sebrae, diante de vícios insanáveis de criação, foram rapidamente redefinidos como contribuições de intervenção no domínio econômico. Como ressaltou o Ministro Sepúlveda Pertence:

Por este terceiro viés – o da contribuição econômica – deixou-se arrastar a maioria.

Não a comoveu a réplica que lhe opôs o Ministro Marco Aurélio de faltar-lhe a definição da espécie em lei complementar, prevista no art. 146, III, “a”, a cuja observância o art. 149 da Constituição submetera a instituição das contribuições por ele genericamente autorizada à União. Somente eu prestei reverência ao argumento. E sigo convencido da necessidade de mais detida reflexão sobre o tema, a evitar que a definição extremamente flexível da contribuição de intervenção no domínio econômico, da qual se partiu, se converta em desaguadouro cômodo às derramas imaginadas pela voracidade fiscal da União, à custa da dinamitação do sistema tributário da Federação.

Cuida-se, porém, no que toca ao ATP, de há muito extinto, de casos residuais: a afirmação de sua legitimidade por nove votos do Plenário descoroça qualquer ensaio de reviver a discussão<sup>174</sup>.

O Min. Marco Aurélio, em março de 1999, quando do julgamento do Adicional de Tarifa Portuária – ATP, parecia antever a explosão de contribuições interventivas que viria a ocorrer:

Portanto, o enquadramento do adicional como contribuição e a declaração de plena harmonia com o texto constitucional discrepam do meio normativo utilizado – a lei ordinária e não a lei complementar. Este caso é residual. A importância do tema projeta-se no tempo. O Supremo Tribunal Federal é o guardião maior da Constituição, não podendo ter como simplesmente retórica a referência no art. 149 da Carta ao disposto no art. 143, 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.

---

<sup>174</sup> Recurso Extraordinário 265.721-2/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 09.06.2000.

Lembre-se, mais uma vez, a razão de ser da remissão ao referido art. 146, inc. III: outra não é senão colar segurança à atuação do legislador, ante a excepcionalidade da previsão constitucional de criação do tributo, ou seja, da intervenção nos domínios mencionados exaustivamente<sup>175</sup>.

Todavia, como bem ressaltou o Eminentíssimo Ministro, a questão está pacificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, restando aos contribuintes contar apenas com a boa vontade do Poder Executivo para evitar a criação de novos tributos.

### **8.3 Não-cumulatividade: a EC 33/2001 e o § 4º do art. 149**

A Emenda Constitucional 33, de 11.12.2001, inovou ao prever que “a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”<sup>176</sup>.

Explicitou o constituinte derivado a possibilidade de que as contribuições em geral possam ser cobradas de forma monofásica, ou seja, incidindo em apenas uma etapa da cadeia produtiva.

Tal permissivo constitucional não obriga o uso desta técnica, podendo haver a instituição de contribuições plurifásicas. A Constituição é clara ao delegar à lei a definição dos casos em que a CIDE incidirá uma única vez. Não

---

<sup>175</sup> Recurso Extraordinário 209.365-3/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 04.03.1999. Após esta histórica decisão, em que foi firmada a constitucionalidade do Adicional de Tarifa Portuário, redefinido como contribuição de intervenção no domínio econômico, foram criadas, apenas a título exemplificativo, a Contribuição para a Pesquisa e Desenvolvimento do Setor Elétrico e para Programas de Eficiência Energética no Uso Final (Lei 9.991/00); Contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – Fust (Lei 9.998/00); Contribuição ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – Funntel (Lei 10.052/00); Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine (Medida Provisória 2.228, de 06.09.2001, alterada pela Lei 10.454/02); Contribuição de Intervenção Incidente sobre a Importação e Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e seus Derivados e Álcool Etílico Combustível (Lei 10.366/01).

se trata, portanto, de um dispositivo auto-aplicável, necessitando de regulamentação<sup>177</sup>.

Haverá casos até em que a cobrança plurifásica será mais conveniente, como adverte André Fernandes: “retorno ao exemplo da Cide que pretende onerar a venda, no mercado interno, de determinado produto (e não, impedi-la) que causa danos ao meio ambiente. Faz sentido aí a instituição de uma incidência cumulativa de Cide”<sup>178</sup>.

A *mens legis* da norma constitucional, como se observa, foi traçar uma linha a ser seguida pelo legislador ordinário, que, sempre que possível, deverá utilizar-se de tal técnica impositiva. Não se pode compreender que esta norma seja de observância compulsória, porque, como acima referido, haverá casos em que a cobrança plurifásica será mais interessante. Se a norma constitucional implicasse uma obrigatoriedade, deveria simplesmente determinar a incidência única do tributo, e não, remeter à lei tal tarefa.

O anseio da sociedade por tributos que não sejam cumulativos é justificável. O País jamais conseguirá crescer com a atual carga que o assola, sem que o Estado ofereça contraprestações razoáveis. Acontece que o art.

---

<sup>176</sup> Art. 149, § 4º.

<sup>177</sup> Registram-se entendimentos contrários, como os de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, para quem esse dispositivo (§ 4º do art. 149) “consagra uma norma constitucional programática. Esse tipo de norma não cria o dever de legislar, todavia impede que o legislador, ao fazê-lo, caminhe em direção contrária àquela seguida pela norma programática. Isto significa que, a partir da promulgação da Emenda 33/2001, é vedada a criação de contribuições especiais que não prevejam a não-cumulatividade. A partir de 13 de dezembro de 2001, as novas contribuições não podem ser cumulativas. E não se diga que o § 4º estabeleceu uma norma constitucional de eficácia contível. Com efeito, o dispositivo deve ser interpretado no sentido de que a lei preverá necessariamente o modo como será operacionalizada a não-cumulatividade, e não, as hipóteses em que esta se dará. A não-cumulatividade sempre deverá ser observada, cabendo ao legislador estabelecer o modo e os limites que deverão ser observados pelos contribuintes.” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Op. cit.*, p. 30).

<sup>178</sup> FERNANDES, André Luiz Fonseca. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. Pesquisas Tributárias. Nova Série; 8, p. 354.

149, § 4º, prevê apenas que é a lei que irá definir as hipóteses em que a contribuição irá incidir em apenas uma oportunidade. Não determinou que as contribuições sejam não-cumulativas, mas apenas que a técnica a ser empregada pode ser a monofásica.

Aliás, ainda que se relacionem, não há identidade entre cobrança plurifásica e cumulatividade. É possível que o tributo incida em diversas etapas da mesma cadeia produtiva sem que seja cumulativo: basta que a etapa seguinte compense os valores recolhidos pela etapa anterior. É o que ocorre, por exemplo, com o ICMS e o IPI, que, aliás, possuem determinação constitucional expressa quanto à não-cumulatividade.

A grande vantagem da incidência monofásica é a facilidade trazida tanto para os contribuintes quanto para o Fisco. Para o primeiro, pela facilidade em calcular o quanto tem que recolher, para o segundo, porque torna a atividade de fiscalização mais simplificada, na medida em que é reduzido o número de sujeitos a serem fiscalizados, diminuindo-se a sonegação fiscal.

Por fim, a lei de que trata o § 4º do art. 149 é a lei ordinária, a qual irá instituir a contribuição. Não há necessidade de lei complementar para tanto. Aliás, não haveria sequer necessidade de previsão constitucional permitindo a instituição de contribuição monofásica: antes mesmo da EC 33/2001, já havia sido criada a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine, que prevê a incidência da contribuição de intervenção uma única vez a cada cinco anos<sup>179</sup>.

---

<sup>179</sup> “**Art. 33.** A Condecine será devida uma única vez a cada cinco anos para cada segmento de mercado (...)”



#### 8.4 Agências reguladoras e capacidade arrecadatória

Importado do direito norte-americano, o conceito de agência reguladora é um dos “modismos introduzidos no direito brasileiro em decorrência do movimento de globalização”<sup>180</sup>, como bem salienta Maria Sylvania Di Pietro.

Com natureza de autarquia especial, surgiu com perspectiva de ter uma maior independência<sup>181</sup> em relação ao Poder Executivo, representada pela estabilidade de seus gestores, que exercem mandatos temporários, não podendo ser exonerados *ad nutum*, e pela aptidão de elaborar normas que regulamentem o exercício de determinadas atividades.

As agências enquadram-se bem na tarefa conferida ao Estado pelo art. 174 da Constituição, que, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exerce funções de fiscalização, incentivo e planejamento da economia. Em vez de criar um órgão fiscalizador, por exemplo, cria-se uma agência, com personalidade jurídica própria e com maior liberdade de gestão, ficando afastada de eventuais pressões políticas, que incidiriam com mais força se os dirigentes pudessem ser livremente nomeados e exonerados.

---

<sup>180</sup> DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 389.

<sup>181</sup> Tal independência não é total, mas relativa, uma vez que não há possibilidade de serem criadas agências que não se submetam à direção superior do Presidente da República. E mesmo esta certa autonomia não constitui novidade, como salienta Maria Sylvania Di Pietro: “No entanto, mesmo sob esses aspectos, a inovação é muito menor do que possa parecer à primeira vista, porque já existem, no direito brasileiro, muitas entidades, especialmente as autárquicas, com maior dose de independência em relação ao Poder Executivo, tal como ocorre com as Universidades Públicas, a Ordem dos Advogados do Brasil e outras entidades em que os dirigentes dispõem de mandato fixo, não podendo ser livremente exonerados pelo Poder Executivo, como também existem inúmeras entidades que exercem função reguladora, ainda que de constitucionalidade mais do que duvidosa; é o caso do CADE, Banco Central, Conselho Monetário Nacional, Conselho de Seguros Privados e tantas outras.” (DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 400)

Nada impede que sejam destinadas a tais agências recursos oriundos da cobrança de contribuição de intervenção no domínio econômico. Tanto na CIDE de intervenção quanto na instrumental, é até recomendável que os recursos sejam direcionados para elas, principalmente no caso da CIDE instrumental, sob pena de os recursos irem para o orçamento geral.

Mas é preciso verificar se a agência está regulando serviço público ou privado. No primeiro caso, como já foi exposto, entende-se que não cabe a incidência da contribuição interventiva. A agência criada para a regulamentação de serviços públicos, sejam próprios ou impróprios, sejam prestados diretamente pelo Estado ou por intermédio de concessionários ou permissionários, terá que funcionar com recursos provenientes do orçamento geral, maculando o tributo.

Quanto à possibilidade de as agências arrecadarem os recursos, tal possibilidade encontra amparo no art. 7º do Código Tributário. Aliás, não é novidade no direito brasileiro a delegação de capacidade tributária ativa para arrecadar contribuições. Vê-se o caso das contribuições destinadas à Seguridade Social, arrecadadas e administradas por uma Autarquia própria, o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, até a edição da Medida Provisória 258, de 21.07.2005<sup>182</sup>.

---

<sup>182</sup> Com a edição da Medida Provisória, foram unificadas os setores de arrecadação da Fazenda Nacional e do INSS, conforme dispõe o art. 3º: “**Art. 3º.** Compete à União, por meio da Receita Federal do Brasil, arrecadar, fiscalizar, administrar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas **alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991**, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais competências correlatas e decorrentes, inclusive as relativas ao contencioso administrativo-fiscal, observado o disposto no art. 4º desta Medida Provisória.” (Grifou-se)

## 8.5 Vinculação das receitas e a DRU

Foi visto anteriormente<sup>183</sup> que tanto a finalidade quanto o destino da arrecadação fazem parte da norma impositiva, e que eventuais desvios poderiam gerar a inconstitucionalidade do tributo ou a responsabilização do agente administrativo que deu destino diverso à receita obtida com as contribuições.

O fato desta segunda hipótese não macular a cobrança do tributo tem ocasionado abusos por parte do Poder Executivo, o que requer uma análise mais acurada. Essa situação não é exclusiva das contribuições interventivas, podendo ser observada em todas as demais contribuições. Mas, os altos valores envolvidos e os reiterados desvios de recursos das CIDES justificam o tratamento em tópico separado.

Sem qualquer pretensão de esgotar a matéria, ousa-se apontar três situações de desvirtuamento posterior dos valores arrecadados, que, em tese, não seriam causa de invalidação do tributo, mas que, diante do abuso estatal, devem ser repensadas. São elas: a) desvio realizado por meio de lei orçamentária; b) desvio reiterado perpetrado pela Administração Pública; e c) desvio praticado por meio de desvinculação de receitas.

---

<sup>183</sup> Vide Capítulo II, item 3, deste estudo.

### 8.5.1 Desvio realizado por meio de lei orçamentária

Não pode uma lei posterior, sob o pretexto de estimar receitas e fixar despesas (lei orçamentária<sup>184</sup>), dar destino incompatível com a busca da finalidade constitucional a que se propôs a norma tributária.

Mesmo que haja anulação parcial de dotação orçamentária, reserva de contingência ou sobra de recursos<sup>185</sup>, deve ser observado o art. 8º, parágrafo único, da Lei Complementar 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), segundo o qual “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”.

Até recentemente, a mais alta Corte do País não conhecia de ações diretas de inconstitucionalidade contra lei orçamentária, por lhe faltar grau abstração e generalidade<sup>186</sup>.

Este posicionamento sofreu uma guinada no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925-8/DF, em que foi declarada a inconstitucionalidade de interpretação de lei orçamentária que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação de contribuição interventiva:

LEI ORÇAMENTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO

---

<sup>184</sup> Nos termos do art. 2º da Lei 4.320/64: “**Art. 2º.** A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.”

<sup>185</sup> Lembra-se que, se esses excessos forem constantes, deve ser revista a necessidade de cobrança da contribuição.

<sup>186</sup> Neste sentido, ADI 1.640, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 03.04.1998, ADI 2.057, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 31.03.2000, ADI 2.100, Red. p/o ac. Min. Nelson Jobim, DJ 01.06.2001 e ADI 2.484, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 14.11.2003.

DEPETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL. CIDE. DESTINAÇÃO. ART. 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional a interpretação da Lei Orçamentária 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que for arrecadado a partir do disposto no § 4º, do art. 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas “a”, “b” e “c” do inc. II do citado parágrafo<sup>187</sup>.

Vê-se que foi declarada a contrariedade da interpretação que viabilizasse o desvio dos recursos, mas a norma impositiva permaneceu válida.

A decisão, proferida em sede de controle concentrado, parece demonstrar que o Supremo Tribunal Federal está fazendo valer sua posição de guardião da Constituição, coibindo tentativas dissimuladas de desvio de receitas vinculadas. É um grande avanço na busca da correta aplicação dos recursos obtidos com as contribuições.

Como salientou o Ministro Carlos Velloso:

A interpretação preconizada, a começar pelo Ministro Carlos Britto, parece-me razoável. Evidentemente que não estou mandando o Governo gastar. A realização de despesas depende de políticas públicas. 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, § 4º, 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<sup>188</sup>.

O voto do Ministro Sepúlveda Pertence realça esse sentimento de valorização do papel do Supremo:

Estou vendo um dos precedentes: autorização para destinar parte da arrecadação da CPMF a cobrir débitos do Ministério da Saúde com o

---

<sup>187</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925-8/DF, Tribunal Pleno, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 04.03.2005.

<sup>188</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925-8/DF, Tribunal Pleno, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 04.03.2005.

FAT – não conhecemos da ADIn (o que me dá um certo remorso, diante do que veio a suceder posteriormente)<sup>189</sup>.

### 8.5.2 Desvio reiterado perpetrado pela Administração Pública

Quando da análise da técnica de validação das contribuições especiais<sup>190</sup>, duas premissas foram apontadas. A primeira, é de que as normas não são válidas em si, mas dependem da sua relação com as demais normas, enquanto que a segunda aponta para a validade enquanto conceito relacional. Ou seja, não é possível tomar-se isoladamente uma norma e dizer se ela é ou não válida, na medida em que a norma busca sua validade em outra norma. A norma, portanto, deve estar “imunizada” contra eventuais questionamentos.

No caso das contribuições especiais, essa imunização não é condicional, mas sim, finalística; ela ocorre “por meio da prescrição de fins que o conteúdo ou relato da norma imunizada deve atingir”<sup>191</sup>.

A técnica é prospectiva: para saber se a norma vale, é preciso analisar se o meio (contribuição) é apto, em tese, para a concretização da finalidade. Essa análise já se inicia com o surgimento da norma, quando será feita de forma abstrata:

Tratando-se de uma lei, cuja pretensão de eficácia é para a generalidade dos casos, a medida será adequada se, abstrata e geralmente servir de instrumento para a promoção do fim numa avaliação antecipada. Enfim, tratando-se de lei – e, não, de ato

---

<sup>189</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925-8/DF, Tribunal Pleno, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 04.03.2005.

<sup>190</sup> Vide Capítulo II, item 02, deste estudo.

<sup>191</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.*, p. 181.

administrativo –, a adequação deve ser verificada no *momento da edição da lei, para a maioria dos casos e em nível abstrato*<sup>192</sup>.

Justamente por ser prospectiva, a norma requer do intérprete uma análise constante da contribuição enquanto meio para atingir a finalidade: se a finalidade já foi alcançada (equalizou o mercado, reequilibrou as forças participantes), se não há nada mais a ser buscado, então não há mais razão para a exigência tributária. O meio perdeu sua utilidade, porque não há mais fim a ser perseguido.

Da mesma forma, se em um determinado momento for constatado que o meio é inapto, que não está surtindo qualquer efeito, então a contribuição também deixa de ser válida. Ela perde seu suporte de validade, porque foi constatado que aquela previsão abstrata de cumprimento do fim não se concretizou.

Nos casos em que a Administração Pública reiteradamente desvia os recursos provenientes das contribuições interventivas, há situação análoga. Em um primeiro momento, a norma permanece válida, porque o desvio posterior pode vir a ser corrigido. Tem-se um caso de responsabilidade administrativa, devendo o Tribunal de Contas, o Ministério Público e o Poder Judiciário agirem de forma positiva para coibirem o desvio.

Mas, se nenhum dos mecanismos colocados à disposição para cessar o desvio funcionar, se reiteradamente a Administração fraudar o objetivo da lei, então a situação deve ser repensada.

---

<sup>192</sup> ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 326. Grifos no original.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, assim como as demais contribuições especiais, encontram seu suporte de validade na finalidade constitucional a que se propõem cumprir. Ou seja, para ser válida, não basta que o sujeito passivo realize o fato gerador descrito na norma, mas sim, que a finalidade justificadora da norma esteja sendo perseguida.

Se os valores porventura arrecadados forem sistematicamente desviados, a ponto de haver uma verdadeira institucionalização do desvio, o suporte deixa de existir. Por conseqüência, a norma deixa de ser válida, em um processo de invalidação superveniente.

A invalidação, aqui, deve ser vista com cautelas quanto aos seus efeitos. Não se pode aplicar de forma direta as teorias de invalidação do ato administrativo, em que imperam efeitos *ex tunc* (para trás, para o passado), dada sua natureza declaratória. Primeiro, porque não se trata de ato administrativo, e sim, de uma lei tributária que nasceu sob o abrigo da Constituição. Segundo, porque é muito difícil precisar o momento em que o desvio passou a ser reiterado e que implicou a invalidação da norma.

A dificuldade quanto à demonstração do início do desvio reiterado, todavia, não deve servir de obstáculo para a invalidação da norma. Há fortes indícios de que expressivos valores oriundos das contribuições estão sendo desvirtuados.

A contribuição incidente sobre os combustíveis, cujos recursos deveriam ser destinados para a) o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool, gás natural e derivados de petróleo; b) o financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e gás; e c) o financiamento de



programas de infra-estrutura de transporte<sup>193</sup>, parece não estar atendendo à sua finalidade constitucional. Que os recursos existem, ninguém discute. O problema é saber como estão sendo gerenciados esses valores.

Tal situação foi analisada com muita propriedade pelo Ministro Carlos Velloso:

Sr. Presidente, expressamente a Constituição estabelece a destinação da arrecadação da CIDE. Estamos todos de acordo que a destinação dessa contribuição não pode ser desviada, porque não há como escapar do comando constitucional, art. 177, § 4º, inc. II. Mas o que ouvi dos debates e das manifestações dos advogados é que o desvio está ocorrendo<sup>194</sup>.

E prossegue o Eminentíssimo Ministro:

Como cidadão, penso que o Governo deveria, há muito, estar gastando a CIDE na manutenção das nossas rodovias, que estão acabando. Se o Governo deixar que a nossa teia rodoviária se acabe – e parece que o Governo não liga para o assunto, pois as estradas estão cada vez mais estragadas – vai ter que gastar muito mais. É preciso pensar na segurança das pessoas que utilizam as nossas estradas, é preciso pensar no transporte de cargas, é preciso compreender que rodovias estragadas aumentam os preços dos fretes, e assim aumentam os preços dos gêneros de primeira necessidade, e o sacrificado, em consequência, é o povo. É assim que penso como cidadão, cidadão que utiliza as nossas tão mal cuidadas rodovias<sup>195</sup>.

Propõe-se que, sendo constatado o desvio, seja afastada do ordenamento jurídico a norma impositiva que estiver sendo fraudada, com

---

<sup>193</sup> É o que dispõe o art. 177, § 4º, II, da CF/88:

“**Art. 177.** (...) § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: II - os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.”

<sup>194</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925-8/DF, Tribunal Pleno, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 04.03.2005.

<sup>195</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925-8/DF, Tribunal Pleno, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 04.03.2005.

efeitos *ex nunc*, ou seja, a partir do momento em que ficar provado o desvio reiterado.

A invalidação aqui é ato privativo do Poder Judiciário. Não cabe ao Poder Executivo, por força do princípio da separação dos poderes, e nem ao Poder Legislativo, que tem competência apenas para revogar a lei.

### **8.5.3 Desvio praticado por meio de desvinculação de receitas**

A terceira hipótese vem amparada por diversas emendas constitucionais, que acabaram por determinar que parte dos recursos arrecadados com a contribuição seja destinada a outros fins que não os da intervenção estatal.

Teria o constituinte derivado poderes para tanto?

Entende-se que não. O poder de reforma da Constituição encontra limites na própria racionalidade do sistema. Ou a contribuição é cobrada para uma determinada finalidade, e os valores a serem exigidos devem ser suficientes para a sua concretização, ou não deve ser exigida. Retirar parte dos recursos, mesmo que por emenda constitucional, transmuda as contribuições em impostos com a inarredável conseqüência de quebra do princípio federativo: a contribuição passa a visar a geração de caixa para o Governo Federal, atribuição típica de imposto, com clara ofensa aos dispositivos constitucionais que tratam da repartição de receitas e da criação de impostos residuais.

A solução, então, é o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma impositiva ou da norma que determina o desvio. As duas, juntas, não podem vigorar no ordenamento jurídico. Esta situação configura um conflito de regras, que só pode ser solucionado introduzindo-se em uma das regras uma cláusula de exceção que elimine o conflito ou declarando-se inválida pelo menos uma delas.

Diferente do que se sucede com o conceito de validade social ou de importância de uma norma, o conceito de validade jurídico não é passível de graduação. Uma norma vale ou não vale juridicamente. Se não for possível introduzir uma cláusula de exceção, tem-se então que declarar inválida pelo menos uma das regras. A maneira de declarar a invalidade de uma norma pode ser solucionada mediante a aplicação de regras como *lex posterior derogat legi priori* ou *lex specialis derogat legi generali*.

Esta discussão não é simplesmente acadêmica. Ainda que seja assente na doutrina e na jurisprudência que as contribuições são tributos validados finalisticamente, que a finalidade é condição de validade do tributo, tenta-se, de qualquer forma, concretizar o desvio, elevando o mesmo ao nível constitucional, por meio de emendas ao texto original.

A primeira ofensa ao Sistema Tributário Nacional veio com a edição da Emenda Constitucional de Revisão 1, de 1º.03.1994, que criou o Fundo Social de Emergência (FSE), cuja principal finalidade foi promover condições para uma maior concentração de recursos tributários na União. Tratava-se de uma modificação de caráter fiscal, primordial para viabilizar o sucesso do plano de

estabilização monetária (Plano Real), capitaneado pelo então ministro da Fazenda, Fernando Henrique Cardoso.

Disponha o art. 71 do ADCT que:

**Art. 71.** Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o **Fundo Social de Emergência**, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social. (grifou-se).

Este fundo, por sua vez, seria integrado, entre outras receitas, pela proveniente de:

**Art. 72.** Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)

III - a parcela do **produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro** dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei 8.212, de 24.07.1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei 7.689, de 15.12.1988;

(...)

V - a parcela do **produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar 7, de 07.09.1970**, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inc. III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; (grifou-se)

A omissão do Poder Judiciário em coibir tal prática animou a União a continuar desrespeitando a Carta Constitucional. Em 04.03.1996, a Emenda Constitucional 10 prorroga o desvio do produto arrecadado com diversas

contribuições sociais, direcionando a verba para o rebatizado Fundo de Estabilização Fiscal<sup>196</sup>.

Não satisfeito em desviar apenas a receita da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e do PIS, este novo fundo resolveu desviar 20% (vinte por cento) do produto de todas as contribuições da União. E mais. Seriam afetadas não apenas as contribuições já instituídas, como também as que viriam a ser criadas. Ou seja, os novos tributos já nasceriam sob o manto da inconstitucionalidade.

---

<sup>196</sup> **Art. 1º.** O art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

**Art. 71.** Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

§ 1º Ao Fundo criado por este artigo não se aplica o disposto na parte final do inc. II do § 9º do art. 165 da Constituição.

§ 2º O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado **Fundo de Estabilização Fiscal** a partir do início do exercício financeiro de 1996.

§ 3º O Poder Executivo publicará demonstrativo da execução orçamentária, de periodicidade bimestral, no qual se discriminarão as fontes e usos do Fundo criado por este artigo.

**Art. 2º.** O art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

**Art. 72.** Integram o Fundo Social de Emergência:

I - (...);

II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Lei 8.894, de 21.06.1994, e pelas Leis 8.849 e 8.848, ambas de 28.01.1994, e modificações posteriores;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei 8.212, de 24.07.1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º.01.1996 a 30.06.1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita à alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei 7.689, de 15.12.1988;

IV - vinte por cento do produto da arrecadação de **todos os impostos e contribuições da União**, já instituídos ou a serem criados, excetuado o previsto nos incs. I, II e III, observado o disposto nos §§ 3º e 4º;

V - a parcela do **produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar 7**, de 07.09.1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inc. III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º.01.1996 a 30.06.1997, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita à alteração por lei ordinária, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; e (...)

As Emendas 17, de 22.11.1997, e 27, de 21.03.2000, prorrogam a institucionalização deste desvio de receitas. A última, aliás, utiliza-se de técnica distinta. Não cria mais fundos, determinando simplesmente a desvinculação de parte das receitas da União (DRU).

Sociedade conformada, Poder Judiciário inerte, cria-se um novo fundo para que mais recursos sejam desviados, agora “apenas” da Seguridade Social: é o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, instituído pela Emenda Constitucional 31, de 14.12.2000, composto, entre outras receitas, pela

parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de oito centésimos por cento, aplicável de 18 de junho de 2000 a 17 de junho de 2002, na alíquota da contribuição social de que trata o art. 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>197</sup>.

Esta contribuição é a CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, que, apesar de provisória, já foi prorrogada por quase dez anos.

Para prorrogar o desvio por mais quatro anos, foi promulgada a Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, cujo art. 2º dispõe que:

**Art. 2º.** Os artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

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

---

<sup>197</sup> Art. 80, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

Ou seja, a DRU (Desvinculação das Receitas da União) abrange não apenas as contribuições sociais, mas, também, as receitas das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Ora, se 20% da receita obtida com a CIDE pode vir a ser desviada (ou desvinculada, para se usar o termo da emenda), é porque tais recursos não são necessários para a concretização da intervenção. Logo, a contribuição é excessiva, ofendendo de forma explícita à máxima da proporcionalidade.

Marco Aurélio Greco já chamava a atenção para o perigo da institucionalização do excesso na cobrança das contribuições. Todas elas, sem exceção, estão onerando os contribuintes de maneira excessiva. Não configuram, portanto, o meio necessário para concretizar a intervenção, porque há meios menos gravosos para tanto.

Aceitar a institucionalização do excesso, bem como o desvio de receitas que deveriam ser vinculadas às finalidades para as quais foram criadas, é romper com o Sistema Tributário Nacional, é fraudar o texto constitucional, é ferir profundamente a técnica de validação destes tributos. Ofende o princípio da moralidade, da eficiência, da finalidade, da destinação, da razoabilidade e a máxima da proporcionalidade.

A União prega, por exemplo, que a Seguridade Social é deficitária no Brasil. Mas, em relatório sobre as contas do Governo Federal, constata-se justamente o contrário: o sistema é superavitário:

(...) verifica-se um superávit no Orçamento da Seguridade Social de R\$ 669,8 milhões, **se reincorporadas às suas receitas os valores**

**retirados a título de Desvinculação de Receitas da União – DRU, instituída pela EC 27/00 (...)**<sup>198</sup>.

Agora, uma vez excluída parte dos recursos da Seguridade Social, por meio da malfadada DRU, o sistema passa a ser deficitário, o que impede o atendimento de suas finalidades. Ou seja, a desvinculação de parte da receita impede que finalidades constitucionais que justificaram a instituição das contribuições sejam atendidas, como demonstra o Tribunal de Contas da União:

O confronto entre receitas e despesas revelou crescimentos dos resultados negativos da seguridade de 16,09% e da seguridade ajustado de 16,61%, entre o exercício de 2001 e 2002, os quais podem ser atribuídos à expansão mais que proporcional das despesas em relação às receitas. **No entanto, se for considerada a situação hipotética de direcionamento integral dos recursos da DRU – Desvinculação das Receitas da União, incidentes sobre as contribuições sociais e multas vinculadas à seguridade social ao custeio do orçamento dessa esfera, o resultado da seguridade ajustado evidenciaria situação positiva nos dois exercícios em foco**<sup>199</sup>. (grifou-se e sublinhou-se)

É gritante a inconstitucionalidade de tal medida, que, infelizmente, vem se repetindo ano a ano. Nem o fato de ser veiculado por Emenda Constitucional tira a inconstitucionalidade do FSE, FEF e DRU, ou qualquer outro nome que se dê.

---

<sup>198</sup> “Mesmo sem a aplicação desses critérios que, por exemplo, excluiria da Seguridade Social todas as despesas de assistência médica e odontológica dos órgãos da Administração Direta que não fossem típicos do sistema, verifica-se um superávit no Orçamento da Seguridade Social de R\$ 669,8 milhões, se reincorporadas às suas receitas os valores retirados a título de Desvinculação de Receitas da União – DRU, instituída pela EC 27/00, situação esta bastante diferente daquela encontrada quando da realização da reforma do sistema de previdência pela EC 20/98, em que estava configurado um déficit da ordem de R\$ 12,36 bilhões pelos mesmos critérios”. (**Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República**. Exercício de 2003, p. 526. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. (grifou-se)

<sup>199</sup> **Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República**. Exercício de 2003, p. 83. Disponível em: <www.tcu.gov.br>.



Primeiro, porque o Supremo já firmou entendimento de que uma emenda constitucional pode ser inconstitucional<sup>200</sup>, se ferir o cerne do texto, se for em oposição às cláusulas pétreas.

Segundo, porque as contribuições são tributos (daí a importância de fixar a natureza jurídica dessas exações), que encontram suporte de validade em sua finalidade. Mudar isto é transformar as contribuições em impostos, o que inviabilizaria a sua cobrança.

Terceiro, porque as limitações ao poder de tributar são conquistas já consolidadas pela sociedade brasileira, e que fazem parte do arcabouço constitucional de direitos individuais, que não podem ser afastados nem por emenda constitucional.

---

<sup>200</sup> “Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, ‘a’, da CF).” (STF, Plenário, ADIn 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches – excerto da ementa)

### III – CONCLUSÕES

1 – As contribuições de intervenção no domínio econômico são espécies do gênero contribuições especiais e, como tal, possuem natureza jurídica de tributo. Por isso, são exigidas de forma compulsória (independem da vontade do sujeito passivo), representam um valor econômico (na sistemática do CTN são cobradas em moeda corrente ou em valor que nela se possa exprimir) e não constituem sanção de ato ilícito.

2 – Em que pese a natureza jurídica de tributo, possuem regime jurídico caracterizado por determinadas peculiaridades, que variam conforme a espécie. Mas devem observar as normas gerais previstas no art. 146 da Constituição, bem como as que compõem a espinha dorsal do sistema tributário, tais como a legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e o postulado da proibição do excesso. Por outro lado, algumas normas afeitas ao sistema tributário não são de observância compulsória, ou devem ser particularizadas. É o caso do princípio da isonomia, visto apenas dentro do grupo atingido pela intervenção, e do princípio da capacidade contributiva, que sofre limitações em virtude da validação finalística.

3 – As contribuições especiais possuem validação finalística. A análise do fato gerador não alcança a mesma importância verificada nos impostos

(validação condicional), a finalidade e o destino são relevantes, não sendo observável, no ponto, o art. 4º do Código Tributário Nacional.

4 – As contribuições são instituídas para que algo seja feito, para que determinada finalidade constitucional seja atendida. Finalidade nos campos econômico (contribuição interventiva), social (contribuições sociais) e profissional (contribuição de categorias profissionais).

5 – A contribuição só será justificada se for possível identificar um grupo determinado de pessoas que seja beneficiado com a atuação estatal ou que a provoque. Com exceção das contribuições destinadas à Seguridade Social, que afetam praticamente toda a sociedade, as demais devem ter um grupo individualizado.

6 – Nas contribuições, que são tributos validados finalisticamente, a norma impositiva encontra fundamento na realização de uma finalidade constitucional, podendo, a princípio, ter como hipótese de incidência fatos já incluídos na incidência de outros tributos, mesmo que de competência de outros entes da Federação. A análise do caso concreto irá demonstrar se o princípio federativo está sendo respeitado.

7 – Por outro lado, as contribuições não podem utilizar bases de cálculo vinculadas a outras contribuições. Quando a Constituição elege os meios (base de cálculo) para o atendimento de determinados fins, o faz com exclusividade. A utilização do mesmo meio para outra finalidade só poderá ocorrer nos casos excepcionados pelo próprio texto constitucional, como no caso das contribuições destinadas aos diversos serviços sociais (sistema “S”).

8 – Finalidade e destino são conceitos distintos. A primeira corresponde a objetivos traçados pelo constituinte, cuja concretização poderá ser buscada com o auxílio de contribuições especiais. Já o destino da arrecadação é o meio para alcançar o fim a que a norma impositiva se propôs. Como meio para que o fim seja atingido, o destino da arrecadação também deverá fazer parte da norma impositiva.

9 – O desvio de finalidade compromete a validade da contribuição, enquanto que o desvio do destino, em um primeiro momento, implica apenas responsabilidade administrativa, permanecendo válido o tributo.

10 – Todos os entes da Federação têm competência administrativa para intervir na economia, dentro de suas esferas de atuação. Mas somente a União poderá se valer das contribuições interventivas, sendo hipótese de competência tributária exclusiva.

11 – Não há necessidade de edição de lei complementar específica para a instituição de normas gerais, requisito satisfeito pelo CTN. Da mesma forma, não há necessidade de que cada contribuição seja veiculada por lei complementar, sendo a lei ordinária o instrumento por excelência para tanto, em que pese forte entendimento doutrinário em sentido contrário.

12 – A Constituição de 1988, ao inaugurar uma nova ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, o fez determinando parâmetros a serem seguidos por todos. Representa a ordem econômica uma parcela da ordem jurídica.

13 – A intervenção no domínio econômico só ocorrerá quando o Estado agir em área de outrem, ou seja, quando ingressar em área de titularidade privada, quando se afastar do domínio público para adentrar o privado.

14 – Entende-se por domínio econômico a área de atuação exclusiva dos particulares na economia, onde prevalecem os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência. Não é a área de atuação natural do Estado, que poderá, entretanto, ser chamado a intervir, quando verificar que a atuação dos agentes privados está em descompasso com a ordem econômica estabelecida pela Constituição.

15 – Não se concorda com o conceito mais elástico de domínio econômico pregado por parte da doutrina e encampado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, que agrega serviços públicos com substrato econômico. Se o serviço é público, se o Estado já está atuando, não faz sentido intervir, porque não é concebível que alguém intervenha em algo que lhe é próprio.

16 – Há duas espécies de contribuição interventiva: CIDE interventiva e CIDE de intervenção. A primeira é instrumental, a interferência estatal no domínio econômico se dará com o uso da exação, a sua instituição e cobrança já permitem a busca da finalidade. A segunda gera recursos financeiros para implementar a intervenção.

17 – As finalidades que justificam a criação das contribuições interventivas devem ser buscadas na Constituição, em especial no seu art. 170.

18 – A intervenção do Estado no domínio econômico deve ser pontual e atingir apenas um determinado setor da economia. Assim, apenas o grupo atingido pela intervenção deve fazer parte do rol de sujeitos passivos da

exação. Por outro lado, nem todos os integrantes do grupo precisam contribuir, e nem todos os integrantes do grupo precisam ser diretamente beneficiados com a intervenção.

19 – Os casos de imunidade não devem ser interpretados de forma extensiva. Quando a Constituição fala em imunidade de impostos, utiliza a expressão impostos como espécie, e não como o gênero tributo. Quando quis estender tal limitação para outros tributos, o fez de forma expressa, como no art. 149, § 2º, I, acrescido pela Emenda Constitucional 33/2001.

20 – As contribuições podem ser cobradas de forma monofásica, ou seja, incidindo em apenas uma etapa da cadeia produtiva. É uma faculdade e não uma obrigação, sendo delegada à lei a definição dos casos em que a CIDE incidirá uma única vez.

21 – As agências regulamentadoras são autarquias especiais e enquadram-se bem na tarefa conferida ao Estado pelo art. 174 da Constituição. Os recursos oriundos da cobrança de contribuição de intervenção no domínio econômico podem ser destinados para estas agências, que têm, inclusive, capacidade para arrecadá-las, nos termos do art. 7º do Código Tributário.

22 – O desvio reiterado dos recursos provenientes das contribuições é causa de invalidação superveniente das contribuições. Da mesma forma, a edição de lei orçamentária que dê destino incompatível com a finalidade que amparou a cobrança do tributo deve ser declarada inconstitucional.

23 – A desvinculação de receitas perpetrada por emenda constitucional constitui prática condenável do constituinte derivado e acaba por desnaturar as contribuições especiais, na medida em que direciona os recursos financeiros para finalidade diversa da que justificou a sua instituição.

## REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ANDRADE, André Gustavo C. **Revista de Direito Renovar**, v. 24, set./dez. 2002, p. 78-79.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- \_\_\_\_\_. Regime Constitucional e Leis Nacionais e Federais, **RDP** 53/54, p. 62.
- \_\_\_\_\_. Lei complementar em matéria tributária. **RDT**, n. 48, p. 84-106, 1989.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. São Paulo: Saraiva, 2004.
- \_\_\_\_\_. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, n. 215, p. 151-179. Rio de Janeiro, Renovar, jan./mar. 1999.
- \_\_\_\_\_. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. **Revista Trimestral de Direito Público**, 24, p. 159-180. São Paulo: Malheiros, 1999.
- \_\_\_\_\_. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista de Direito Tributário**, n. 79. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BALERA, Wagner. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CINTRA, Carlos César Souza; LOPES FILHO, Juraci Mourão. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FERNANDES, André Luiz Fonseca. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. Pesquisas Tributárias. Nova Série.

FERRAZ, Roberto Botelho. **Contribuições especiais e empréstimos compulsórios – Natureza e regime jurídico**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

\_\_\_\_\_. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. Pesquisas Tributárias. Nova Série.

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

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

\_\_\_\_\_. **O direito posto e o direito pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. Constituição e serviço público. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Direito constitucional – Estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura *sui generis***. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: \_\_\_\_\_. (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LAPATZA, Ferreiro *apud* CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **A supremacia constitucional e o imposto de renda**. Temas de Direito Tributário II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. Pesquisas Tributárias. Nova Série.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. rev. e atual. até as Emendas 41 (da Previdência) e 42, de 2003. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras, **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 14/2000, 2ª quinzena de julho de 2000, caderno 1.

MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. Coimbra: Centelha, 1973.



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

PAULSEN, Leandro. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. fl. 388.

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

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de; GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza. Nova amplitude do conceito de “domínio econômico”. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 81-90.

SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições Especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 489-524.

\_\_\_\_\_. Contribuições de intervenção no domínio econômico. 10º SIMPÓSIO NACIONAL IOB DE DIREITO TRIBUTÁRIO, GRANDES TEMAS TRIBUTÁRIOS DA ATUALIDADE. São Paulo: IOB, 2001.

SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime jurídico das contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Pesquisas Tributárias**, Nova Série, v. 6, São Paulo: RT, 2000, p. 167-186.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República**. Exercício de 2003. Disponível em: <[www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)>.