

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO PROFESSOR JACY DE ASSIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

THIAGO ARAMIZO RIBEIRO

ASPECTOS FUNCIONAIS DAS CONTRIBUIÇÕES INTERVENTIVAS:
PERTINÊNCIA AO GRUPO REFERIDO E CAPACIDADE DE AFETAÇÃO COMO
ELEMENTOS INTRÍNSECOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CIDE

UBERLÂNDIA

2014

THIAGO ARAMIZO RIBEIRO

ASPECTOS FUNCIONAIS DAS CONTRIBUIÇÕES INTERVENTIVAS:
PERTINÊNCIA AO GRUPO REFERIDO E CAPACIDADE DE AFETAÇÃO COMO
ELEMENTOS INTRÍNSECOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CIDE

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito Público da Faculdade de Direito Prof. Jacy de Assis da Universidade Federal de Uberlândia, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Público, sob a orientação do Prof. Dr. Altamirando Pereira da Rocha.

UBERLÂNDIA

2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UFU, MG, Brasil.

- R484a
2014
- Ribeiro, Thiago Aramizo, 1989-
Aspectos funcionais das contribuições interventivas : pertinência ao grupo referido e capacidade de afetação como elementos intrínsecos da hipótese de incidência tributária da CIDE / Thiago Aramizo Ribeiro. - 2014.
113 f.
- Orientador: Altamirando Pereira da Rocha.
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Direito.
Inclui bibliografia.
1. Direito - Teses. 2. Direito público - Teses. 3. Direito tributário - Teses. 4. Contribuições (Direito tributário) - Teses. I. Rocha, Altamirando Pereira da. II. Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Ata de defesa

Título da dissertação: Aspectos funcionais das contribuições interventivas: pertinência ao grupo referido e capacidade de afetação como elementos intrínsecos da hipótese de incidência tributária da CIDE.

Mestrando: Thiago Aramizo Ribeiro.

Data: _____ de Fevereiro de 2014.

Prof. Dr. Altamirando Pereira da Rocha (Orientador)

Prof. Dr. Luiz Carlos Figueira de Melo

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Dedico àqueles que se foram, mas
que sempre estarão presentes.

Agradecimentos

Antes de tudo agradeço à minha família, especialmente, ao meu pai Jônio e à minha mãe Edna, hoje compreendo com muito mais clareza o privilégio que é tê-los como pais. Agradeço também ao meu irmão Guilherme, parceiro de muitos momentos, independentemente da distância.

Agradeço à Daphine, por ser esta companheira presente em todas as alegrias da minha vida e porto seguro nas dificuldades e tropeços que a todo o momento insistem em surgir. Igualmente, agradeço a toda a sua família, Marlene, Jonas, Luma, Vinícius, Mauricio, e tantos outros, sou eternamente grato pela oportunidade do convívio e do apoio que recebo diariamente de vocês.

Agradeço indistintamente a todos os mestres da minha vida, sem eles não teria condições de estar aqui, mas, direciono especial gratidão àqueles que me inspiraram a ter esse desejo pela investigação científica, ao professor Fábio, ainda nos primeiros anos da graduação, e ao professor Altamirando, que, durante o curso de Mestrado, revelou-se muito mais do que um mestre, atraindo-me, definitivamente, em direção ao Direito tributário.

Ainda, agradeço aos meus colegas e amigos do curso Mestrado, foi graças ao apoio mútuo é que conseguimos, enfim, concluir mais esta etapa de nossa longa jornada acadêmica.

Agradeço também à amiga Isabel, acredito que a maior responsável por garantir a boa existência do programa de pós-graduação, com profissionalismo, zelo e carinho – do seu jeito próprio, que poucos são capazes de compreender.

Por fim, deixo meu agradecimento aos professores doutores Luiz Carlos F. de Melo e Ubaldo C. Balthazar, que disponibilizaram seu tempo e dedicação de valor inestimável na tarefa de avaliar o presente trabalho.

“[...] no Direito Tributário, a teoria causal, ou de motivação e justificação, ou o finalismo, colocaram questões da mais alta relevância em campo estranho à norma tributária. Nas contribuições, as ações do Estado a serem por elas custeadas ou são identificadas a motivações, prévia fundamentação política que leva o legislador às decisões contidas na norma tributária, ou são identificadas à destinação legal do produto arrecadado, um *posteriori* financeiro, superveniente à aplicação da norma tributária. Enfim, os direitos e garantias dos contribuintes e do cidadão, de modo geral, fogem a todo o controle dogmático do Direito Tributário: ou se colocam em posição prévia ou posterior à atuação da norma tributária.”

Misabel Abreu Machado Derzi

“O jurista está no mundo de hoje como deve ter estado o geógrafo na época das descobertas.”

San Tiago Dantas

Resumo

O trabalho busca analisar as contribuições de intervenção no domínio econômico. Parte da categoria geral das contribuições especiais, reconhecendo que estas possuem natureza jurídica de tributo e têm como elementos caracterizadores a referibilidade a determinado grupo ou setor e a destinação da receita a este grupo ou setor referido. Pondera que por pertencer àquela categoria, as contribuições interventivas também possuem natureza jurídica de tributo e por decorrência possuem as características das contribuições em geral, além disso, por possuir natureza interventiva, além de submeter-se ao regime jurídico geral dos tributos e das contribuições devem observar as limitações de ordem jurídico-econômica. Ainda, ressalta que por servir de instrumento de intervenção, referidas contribuições podem ser apreendidas como restrição a direitos fundamentais, especificamente, dos direitos de propriedade, livre iniciativa e livre concorrência, exigindo para a sua criação a ponderação de valores. Compreende que a dogmática jurídico-tributária formal e estruturalista não é suficiente para tratar da incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico, por se basear em uma falsa noção de legalidade, o que induz à aplicação de uma teoria da hipótese de incidência descompassada com a nova realidade. Aduz que se demanda a retomada do princípio da legalidade em sua dimensão material, impondo a legitimação da norma tributária através da participação democrática na análise abstrata e concreta das exações interventivas. Por fim, ao considerar que sociedade contemporânea, fruto da modernidade reflexiva, delega novas funções ao Direito tributário, especialmente a de controlar e induzir o mercado, conclui que é necessário adotar o funcionalismo como forma de tratamento da dogmática tributária. Tal método permite a abertura da dogmática ao debate aberto, possibilitando uma mais coerente análise das contribuições interventivas, assim, enquanto que a análise abstrata não demanda grandes modificações nas reflexões até então feitas pela doutrina, a análise concreta impõe o incremento da teoria da hipótese de incidência, incluindo os elementos funcionais pertinência ao grupo referido e capacidade de afetação, elementos que permitem a verificação no caso concreto sem submeter a dinâmica da incidência tributária aos fatos financeiros, garantindo o controle e a legitimação das contribuições interventivas e, finalmente, a justiça tributária.

Palavras-chave: Contribuição de intervenção no domínio econômico; contribuição interventiva; teoria da hipótese de incidência tributária; elementos funcionais da hipótese de incidência; extrafiscalidade; modernidade reflexiva e Direito.

Abstract

The work is the analysis of the contributions of intervention in the economic domain. Part of the general category of special contributions, recognizing that they have a tax nature and have as characterizing the reference to a particular group or sector and the allocation of revenue to this group or sector mentioned elements. Ponder that for belonging to that category , the interventional contributions also have a tax nature and consequence have the characteristics of contributions in general , moreover , to possess intervening nature , and be subject to the general legal regime of taxes and contributions should observe the limitations of legal and economic order . Also emphasizes that as an instrument of intervention such contributions can be perceived as restricting the fundamental rights , specifically property rights , free enterprise and free competition , requiring for its creation of the weighting values. Understands that the formal legal and tax dogmatic structuralist and is not sufficient to address the impact of the contributions of intervention in the economic domain, because it is based on a false notion of legality, which induces the application of a theory of incidence mismatch hypothesis with new reality. Argues that demand the resumption of the principle of legality in its material dimension, the legitimacy of imposing tax rule through democratic participation in abstract and concrete analysis of interventional exactions. Finally, considering that contemporary society , the result of reflexive modernity , delegate functions to the new tax law , especially to control and induce the market concludes that it is necessary to adopt functionalism as treatment of tax dogmatic . This method allows the opening of dogmatic to open debate , allowing a more coherent analysis of interventional contributions , as well as the abstract analysis does not require major changes in reflections hitherto made by the doctrine , the concrete analysis imposes the increased incidence theory hypothesis including the functional elements relevant to the group and said capacity allocation , elements enabling the verification in this case without subjecting the dynamic tax incidence financial facts , ensuring the control and legitimacy of interventional contributions in the current configuration of the social.

Keywords: Contribution for intervention in the economic domain; interventional contribution; theory of tax incidence hypothesis; functional elements of the tax incidence hypothesis; fiscal policy; reflexive modernity and Law.

Lista de siglas e abreviações

Art.	Artigo.
CF	Constituição Federal.
CIDE	Contribuição de intervenção sobre o domínio econômico.
CONPEDI	Conselho Nacional de Pós-graduação em Direito.
CTN	Código Tributário Nacional.
h.i.	Hipótese de incidência.
IE ou I.EX	Imposto de exportação.
II ou I.IP	Imposto de importação.
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária.
IOF ou ISOF	Imposto sobre operações financeiras (Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro).
IPI	Imposto sobre produtos industrializados.
n. ou n°	Número.
p.	Página.
RFB	Receita Federal do Brasil.

Sumário

Introdução.....	11
1 Contribuição de intervenção no domínio econômico.....	15
1.1 Natureza jurídica das contribuições e das contribuições interventivas.....	15
1.2 Competência e forma de instituição das contribuições interventivas.....	22
1.3 Regime jurídico das contribuições interventivas: limites da instituição e incidência.....	24
1.3.1 Limitações relativas às normas de Direito econômico.....	25
1.3.2 Destinação do produto arrecadado como requisito de validade.....	37
1.4 Contribuição interventiva como restrição de direitos fundamentais.....	40
2 Legalidade e demanda de justificação na dogmática jurídica tributária.....	45
2.1 Origem, desenvolvimento e elementos sociais para uma nova abordagem da dogmática jurídica tributária.....	45
2.1.1 Legalidade: democracia, participação e segurança jurídica.....	46
2.1.2 Formalismo e a autonomia do Direito tributário.....	50
2.1.3 Uma nova sociedade, um novo Direito.....	52
2.2 Hipótese de incidência tributária: abstração dogmática crítica.....	56
2.3 Legalidade material e imperativo de tratamento não formalista da hipótese de incidência tributária.....	61
2.3.1 Análise institucional: supressão da participação e necessidade de justificação.....	61
2.3.1.1 Competência tributária, iniciativa de lei e direitos fundamentais do contribuinte.....	62
2.3.1.2 Medida provisória em matéria tributária e a violação da legalidade formal.....	65
2.3.2 Legalidade tributária e legitimidade do sistema de competência das CIDE.....	67
3 Elementos funcionais de incidência das contribuições interventivas.....	70
3.1 Multifuncionalismo do Direito tributário.....	70
3.1.1 Modernidade reflexiva e os novos papéis do Direito tributário: extrafiscalidade.....	71
3.2 Função como paradigma da nova dogmática jurídica tributária.....	77
3.3 Caracterização da CIDE como tributo duplamente funcional.....	82
3.3.1 CIDE como instrumento indireto de intervenção: referibilidade a grupo.....	82
3.3.2 CIDE como instrumento direto de intervenção: extrafiscalidade.....	84
3.4 Aspectos funcionais para o controle de incidência da CIDE.....	89
3.4.1. Aplicação dos recursos como requisito de validade e incidência da CIDE.....	89

3.4.2 Capacidade de afetação e pertinência ao grupo como requisito de incidência da CIDE.	95
3.4.2.1 Sistematização sinóptica dos elementos funcionais para o controle de validade abstrata.....	96
3.4.2.2 Pertinência ao grupo referido	98
3.4.2.3 Capacidade de afetação	100
3.4.3 Esquema conclusivo da hipótese de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico	102
Conclusão	104
Referências	108

Introdução

A temática envolvendo a extrafiscalidade ganha foros científicos e práticos exaltados nas últimas décadas, tanto devido à grande preocupação ambiental, quanto em função da maior complexidade das hodiernas relações socioeconômicas. O uso cada vez mais constante das normas tributárias para fins diversos do que a arrecadação impulsionam os debates acerca do tema. A doutrina mais recente posiciona-se no sentido de que a extrafiscalidade é fenômeno integrado ao sistema tributário, condicionante e condicionado por este¹, e, portanto, revela-se fundamental ao correto desenvolvimento da dogmática. Entretanto, apesar do relativo avanço das discussões no âmbito de uma teoria da extrafiscalidade, a confrontação desta teoria com institutos específicos do direito tributário ainda é escassa.

Confrontação fundamental ainda omitida pela doutrina é que se dá em relação à contribuição de intervenção no domínio econômico², que, dadas suas particularidades, se distingue substancialmente das demais figuras tributárias, tanto na básica definição do regime jurídico a que se aplica, quanto em questões fundamentais para sua aplicação, como na depuração de sua hipótese de incidência tributária.³

Preocupação acentuada ainda deve ser dirigida à temática em função da constante utilização das contribuições de intervenção no domínio econômico sem a observância dos limites impostos pelas normas constitucionais, alargando a União suas competências no intuito de incrementar a arrecadação fiscal⁴, tudo isto sob nebulosos argumentos estranhos ao Direito como equilíbrio econômico, balança comercial, reserva de divisas, etc.

¹ Conforme: VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009. P. 11.

² Cumpre esclarecer que nosso primeiro contato com figura da contribuição de intervenção no domínio econômico e que inspirou a presente pesquisa se deu em uma investigação então envolvendo a controvérsia existente na CIDE instituída pela Lei 10.168/2000. Na ocasião, debateu-se a validade da interpretação realizada pela Receita Federal do Brasil – RFB – no que se refere à amplitude da abrangência do fato gerador ao entender incluída neste a remessa de valores ao exterior como contraprestação de serviços técnicos especializados em sentido amplo, como a advocacia, publicidade e propaganda, etc., ainda que sem qualquer relação com a transferência (importação) de tecnologia. Concluímos, ainda que de forma indiciária, por uma relação existente entre as normas constitucionais de competência e o elemento indutor presente na referida CIDE, evidenciando, com base também em outros fundamentos, a inviabilidade da interpretação realizada pela RFB.

³ Acerca do debate, cite-se obra coletiva organizada por Ives Gandra da Silva Martins: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002.

⁴ SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. P. 59.

Sem a intenção de ampliar a discussão, mas sendo importante desde logo frisar, a extrafiscalidade, de modo geral, vem revelando-se técnica legislativa (ou executiva) eficiente para a restrição não juridicamente controlada dos direitos fundamentais, como a propriedade, a anterioridade, capacidade contributiva, etc., com base nestes mesmos argumentos que servem para a instituição das contribuições interventivas, somados ainda a outros como sustentabilidade, aquecimento global, etc. Sem que a dogmática saiba como apreendê-los e opera-los, permitindo reiteradas situações de tributação injusta, albergadas pelo exclusivo critério da legalidade.

O novo contexto social, os novos papéis do Direito e inclusive do Direito tributário, exigem da dogmática um repensar de suas bases, operar neste novo ambiente e desempenhar de forma correta as novas funções exigem uma postura aberta e um diálogo permanente com a sociedade suas estruturas e demais sistemas que a compõe. Isto apenas dar-se-á com a evolução da postura fechada proposta pelo estruturalismo para uma compreensão funcional do Direito, capaz de apreender os institutos jurídicos não apenas como ordem e sanção pelo descumprimento – estrutura de pressuposto e consequência –, mas como instrumento – funcional, portanto – de coordenação e estímulo dos valores máximos eleitos pela sociedade, expostos na Carta Fundamental.

Nessa linha de raciocínio o presente trabalho visa investigar de que modo os aspectos funcionais do tributo podem servir como elemento limitador de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico. Tendo como pressupostos de análise: a) o reconhecimento da extrafiscalidade como produto de uma modernidade reflexiva; b) a abertura do Direito e a correspondente superação do legalismo formalista que impregna a dogmática tributária e c) a utilidade e conveniência da teoria da tributação conhecida por hipótese de incidência tributária para a aplicação da norma fiscal.

Para o desenvolvimento da presente investigação adotar-se-á o tipo de pesquisa teórico ou bibliográfico, debruçando-se na análise crítica de conceitos e teorias desenvolvidos pela comunidade científico-jurídica. Dessa forma, conceitos afetos à extrafiscalidade, à modernidade reflexiva, ao domínio econômico, à espécie tributária da contribuição de intervenção no domínio econômico, à hipótese de incidência tributária e aos limites constitucionais ao poder de tributar, por exemplo, serão desenvolvidos no decorrer do trabalho.

Em se tratando de pesquisa teórica, o procedimento metodológico adotado será o dedutivo, para tanto, proceder-se-á a depuração de conceitos amplos considerados na temática de estudo, como o regime jurídico próprio da contribuição de intervenção no domínio

econômico, modernidade reflexiva, extrafiscalidade, hipótese de incidência tributária e seus elementos, etc. até atingir-se o nível de depuração pretendido, qual seja, a determinação dos elementos ou aspectos funcionais presentes e determinantes nas contribuições de intervenção no domínio econômico. Tendo como referenciais os trabalhos de Ataliba, Beck, Bobbio, Greco, dentre outros trabalhos de relevância incontestável nas ciências sociais e, especialmente, no Direito. Analisar-se-ão, ainda, pesquisas recentemente lançadas interessantes ao estudo, especialmente aquelas relacionadas à temática da extrafiscalidade, paradigma recente – conforme já afirmamos – da ciência jurídico-tributária, extraídas principalmente de teses, artigos e obras estrangeiras.

No primeiro capítulo serão abordados e analisados os tópicos referentes ao estado atual de compreensão das contribuições interventivas, apresentados sob um enfoque de análise eminentemente estrutural. Partindo de considerações mais gerais da teoria das contribuições, analisar-se-á a natureza jurídica das contribuições de intervenção no domínio econômico, em seguida, os elementos relativos à competência e características da citada contribuição e, ato contínuo, seu regime jurídico, apresentando os critérios comumente elencados pela dogmática estruturalista – de modo coerente ou não com suas bases – como limites de instituição e incidência. No tópico final do capítulo serão apresentadas reflexões necessárias e justificadoras para a adoção de uma perspectiva funcional de análise das referidas contribuições.

No segundo capítulo será apresentado o conceito de legalidade e a necessidade de justificação das exações. Inicialmente partindo de considerações de ordem histórica até alcançar sua recente compreensão propagada por parte da dogmática tributária de caráter formalista, inclusive relacionando-a com a teoria da hipótese de incidência tributária. Em uma segunda parte, ainda do segundo capítulo, serão resgatados os elementos históricos apresentados na intenção de se reafirmar o viés substancial ou material da legalidade, evidenciando sua crise e demonstrando a necessidade de justificação que se impõe ao atual regime jurídico tributário.

Finalmente, no capítulo derradeiro, serão investigados os elementos funcionais suficientes a exercer o controle de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico. Iniciando o capítulo com a abordagem do multifuncionalismo do Direito tributário contemporâneo, tendo por base a teoria da modernidade reflexiva e sociedade de risco de Beck e a proposta de análise funcional do Direito de Bobbio. A partir destas bases passaremos á caracterização das contribuições de intervenção como tributos duplamente funcionais, detendo função fiscal qualificada – relacionada à referibilidade ao grupo – e

extrafiscal. Posteriormente, serão traçados os aspectos funcionais de controle das contribuições de intervenção no domínio econômico em abstrato, a partir do qual serão extraídos aqueles suficientes para realizar o controle de incidência em concreto da exação em análise. Ao final, será apresentado um esquema conclusivo representativo da estrutura da hipótese de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico, seguida das conclusões alcançadas com a presente investigação.

1 Contribuição de intervenção no domínio econômico

A chamada contribuição de intervenção no domínio econômico é hoje talvez a espécie tributária que mais gere perplexidade acadêmica, ora por possuir uma natureza híbrida de tributo e instrumento de intervenção econômica, demandando, portanto, uma análise multidisciplinar, ora por sua resumida previsão constitucional, ou ainda pela conjunção destes dois fatores⁵. A fim de ilustrar esta inquietação doutrinária, cite-se Barreto, para o qual as contribuições de intervenção no domínio econômico ensejam variadas polêmicas, destacando: (a) em que hipótese caberia a intervenção?; (b) qual o sentido semântico do termo “domínio econômico”?; (c) sua vigência dever ser limitada no tempo?; (d) quem pode ser sujeito passivo?; (e) como destinar o produto da arrecadação?; (f) podem ter fato gerador de impostos?; e (g) deve haver vantagem ou benefício ao sujeito passivo?.⁶

1.1 Natureza jurídica das contribuições e das contribuições interventivas

Ao se considerar o rol das várias categorias tributárias existentes⁷, de modo seguro se pode afirmar que a figura denominada contribuição, ou, mais precisamente, contribuição especial, é uma daquelas – senão aquela – que enfrenta de modo mais grave os efeitos da obscuridade acadêmica, seja em razão de sua inata complexidade e variabilidade de atributos a depender da espécie, seja pelo maior interesse dedicado pela academia às figuras dos impostos e das taxas, categorias estas bem menos disformes se comparadas àquela. Não obstante, as contribuições especiais se colocam em posição de destaque nos relatórios apresentados pela Receita Federal do Brasil (RFB), superando de forma recorrente, inclusive no ano de 2013, o montante arrecadado por todas as demais espécies tributárias de competência federal somadas⁸.

De forma diversa com o que ocorre com os impostos e as taxas, as contribuições carecem de um tratamento uniforme nos diversos países em que são encontradas e que

⁵ A depender da opção de análise adotada, não se reconhece a relevância das normas de direito econômico ou financeiro para a análise jurídico-tributária deste ou de qualquer outro tributo.

⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses: 2006. P. 113.

⁷ Para o desenvolvimento do presente trabalho é adotada a teoria pentapartite de classificação das espécies tributárias, considerando como espécies o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, o empréstimo compulsório e a contribuição especial.

⁸ BRASIL. *Resultado da arrecadação 2013*. Brasília: RFB, 2013.

normalmente influenciam a construção dogmática no Brasil, não estimulando, portanto, a apropriação de discussões de repercussão internacional sobre o tema. Andrei Pitten Velloso apresenta que, no Direito comparado, nem sempre se reconhece à figura das contribuições um caráter autônomo de espécie tributária. Na Itália, cita o autor, as contribuições sequer são consideradas tributos, cabendo, em regra, aos impostos o financiamento dos serviços que tipicamente são sustentados pelas contribuições⁹. Na França, a ausência de um verdadeiro código tributário torna ineficaz a classificação dos tributos, fato agravado pela ausência da repartição de competências e a imposição de requisitos para a instituição das exações tributárias, inexistindo, ainda hoje, propriamente, uma dogmática jurídico-tributária no país. Já na Espanha, em que pese a própria legislação reconhecer expressamente a existência das contribuições especiais¹⁰, diferenciando-as dos impostos e apresentando seus requisitos, a categoria ali existente é visivelmente diversa da existente no Brasil, mesclando-se com a categoria aqui conhecida por contribuição de melhoria¹¹.

Já em Portugal, continua Velloso, ainda que a legislação faça alusão a três categorias tributárias (impostos, taxas e contribuições financeiras), parcela daquilo que no Brasil é conhecida por contribuição especial, é incluída no conceito de imposto pela própria legislação, ainda que parte da doutrina defenda a autonomia da categoria¹².

Dogmática que talvez mais se aproxime da situação nacional seja a da Alemanha, que, apesar de trazer a definição legal apenas do que seja imposto, reconhece doutrinariamente e jurisprudencialmente a existência das contribuições, entendidas estas como “[...] tributos exigidos para financiar despesas do poder público que propiciem (ou possam propiciar) vantagens específicas a contribuintes determinados”¹³, destacando-se seu caráter compensatório ou contraprestacional¹⁴. Sem embargo, apesar das semelhanças ou diferenças, pouco do que é discutido e construído no estrangeiro é aproveitável no país no que se refere às contribuições.

⁹ PAULSEN, Lenadro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

¹⁰ Conforme artigo 2, alínea b da Lei 58/2003 (*Ley General Tributaria*) do Reino de Espanha, a seguir: “[...] Contribuições especiais são aqueles tributos cujo fato impositivo consiste na obtenção por parte do sujeito passivo de um benefício ou de um aumento no valor de seus bens, como consequência da realização de obras públicas ou da instituição ou ampliação de serviços públicos. [...]” (Tradução livre).

¹¹ PAULSEN, Lenadro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit..

¹² Idem.

¹³ Idem. p. 16.

¹⁴ Velloso e Paulsen apontam que é possível ainda reconhecer semelhanças entre algumas de nossas contribuições especiais com que na Alemanha são reconhecidos por impostos finalísticos e por tributos especiais, contudo, tais categorias não se mostram compatíveis com as características e requisitos das contribuições especiais no Brasil, e, portanto, preferimos não abordá-las no trabalho. Para consulta: (Idem. p. 15 e seguintes).

No país, em que pese a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhecer a natureza tributária das contribuições especiais, distinguindo-as das contribuições de melhoria, muitos ainda contestam o caráter fiscal do instituto.

Segundo Ávila, alguns doutrinadores defendem que as contribuições não possuem natureza tributária pela simples razão de o *caput* do artigo 149¹⁵ da Constituição Federal ter determinado que elas devem obedecer às normas gerais de caráter tributário e aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade. “Segundo esse entendimento, a menção a esses princípios só se justificaria se as contribuições não tivessem natureza tributária, pois, do contrário, a referência a esses princípios seria desnecessária”¹⁶. De modo correto, no entanto, o autor bem conclui que essa forma de pensar “[...] baralha natureza jurídica com regime jurídico, na pressuposição de que havendo regras diferentes, as naturezas são necessariamente diversas”¹⁷.

Outros autores, por sua vez, consideram as contribuições como figuras não autônomas em relação aos impostos e às taxas, a depender da espécie, ora sendo tratada como imposto, ora como taxa¹⁸. Entretanto, é importante salientar que o próprio texto constitucional faz distinção entre todas estas figuras, indicando a competência para a instituição dos impostos e das taxas nos incisos I e II, respectivamente, ambos no artigo 145 da Constituição Federal, e as contribuições em artigo separado, entretanto, ainda na mesma seção e capítulo, precisamente no artigo 149, como já comentamos, não confundindo ou incluindo esta categoria naquelas outras. Em sentido análogo, sobre a distinção da contribuição em relação às demais espécies tributárias vale a lição de Greco¹⁹: “contribuição não é imposto nem taxa. É categoria à parte, sujeita a critério distinto de validação e à disciplina inconfundível. Pretender reduzir a contribuição a um imposto ou a uma taxa é negar a qualificação constitucionalmente adotada; é confundir o que a Constituição distingue”²⁰.

Para Greco, a análise do *caput* do artigo 149 da Constituição Federal impõe o reconhecimento de duas normas distintas, primeiramente uma norma de atribuição de competência à União para a instituição das contribuições sociais, de intervenção no domínio

¹⁵ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 252.

¹⁷ Idem.

¹⁸ GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições (um figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000.

¹⁹ Apesar de o autor reconhecer tratar-se a contribuição de figura não tributária.

²⁰ GRECO, Marco Aurelio. *Op. Cit.* p. 144.

econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, e em segundo momento, uma norma que corresponde à determinação de que as contribuições ali indicadas estarão submetidas ao disposto nos artigos 146, inciso III e 150, incisos I e III, sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º da Constituição Federal²¹.

Segundo o autor nesta primeira norma do artigo 149 da Constituição Federal, ou seja, na norma atributiva de competência para instituir a exação, estabelece-se uma validação finalística, determinando que as leis instituidoras das contribuições só estarão em conformidade com o texto constitucional, ou seja, terão respeitado seu âmbito de competência, se atenderem à finalidade indicada na norma de competência, precisamente, servir como instrumento para benefício das “áreas de atuação”.²² Tal categoria de norma de tributo seria distinto dos demais na medida em que aqueles são validados condicionalmente, ou seja, tem sua validade extraída da previsão e realização da hipótese de incidência autorizada pelo texto constitucional²³.

Coêlho, que afasta a autonomia das contribuições, se valendo dos ensinamentos de Dino Jarach nos explica a tese da validação finalística:

Jarach, ao dizer que o pressuposto (teoria causalista) da “contribuição” ou “imposto especial” (sinonímia) corresponde a uma vantagem particular para o sujeito passivo, consistindo em “uma obra” (contribuição de melhoria) ou “um gasto público” (contribuições especiais ou impostos especiais), traz informações valiosas sobre o Direito Tributário italiano, que adota a Teoria da Causa (causa e finalidade se confundem). Para nós isso é irrelevante, dogmaticamente falando, e verdadeiramente só tem valia para conferir o motivo do acionamento da competência constitucional, com vistas à instituição das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, nada adiantando sobre a natureza específica das espécies tributárias, a qual decorre, sempre, do fato gerador. Então, “validação finalística” significa apenas que a existência de certos impostos “justifica-se” pelos fins que visam sustentar, caso típico das contribuições parafiscais, que são impostos especiais costumeiramente (raramente são taxas).

²¹ GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições (um figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 73.

²² Idem. p. 135.

²³ Ressaltamos que com o advento do reconhecimento da extrafiscalidade – tema que será abordado de modo geral no capítulo posterior – tal afirmação tende a relativizar-se. Na medida em que impostos adquirem, além de sua função fiscal, a função extrafiscal – como normas indutoras de comportamento – passam também a demandar validação finalística. A questão, por ora, entretanto, não será analisada com maior profundidade no presente trabalho, que tem por escopo as contribuições interventivas. Sobre o tema, vale a lição de Schoueri sobre o reconhecimento das normas tributárias indutoras e seu impacto na classificação dos impostos resgatando a teoria da causa, em: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

A retribuição do Estado a determinados grupos sociais (na taxa, a retribuição é individual) constitui a causa e ao mesmo tempo a finalidade em razão das quais são instituídas e cobradas as contribuições.²⁴

A noção, entretanto, de validação finalística para a determinação da natureza jurídica do tributo, conforme posição de Coêlho, recebe oposição em função da previsão do artigo 4º²⁵ do Código Tributário Nacional, que determina que a destinação legal do produto de sua arrecadação é irrelevante para determinar sua natureza, sendo esta extraída do fato gerador que origina a obrigação²⁶. Vale ressaltar, no entanto, que o referido dispositivo é anterior à promulgação da atual Constituição, sendo que tal interpretação é completamente incompatível com o expressamente disposto no texto constitucional, e, portanto, sem qualquer fundamento. Nesse sentido, Baleeiro atualizado por Derzi, “[...] não nos parece ter sido revogado o art. 4º do CTN. Ele apenas não encontra aplicação no caso das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, de competência da União [...]”²⁷.

Comentando o artigo 4º do CTN Baleeiro atualizado por Derzi advoga que:

Entretanto, ressalvas devem ser feitas ao art. 4º do Código Tributário Nacional, no ponto em que considera irrelevante, de forma generalizada, a destinação do produto arrecadado para a definição da espécie tributária. É que a destinação, efetivamente, será irrelevante para a distinção entre certas espécies (taxas e impostos, p. ex.), mas é importante no que tange à configuração das contribuições e dos empréstimos compulsórios.[...] A irrelevância se restringe à definição da espécie tributária todas as vezes que a causa final ou eficiente não se converteu em fato gerador. Um verdadeiro imposto não deixa de ser imposto porque tem parte da arrecadação vinculada a órgão, fundo ou despesa. As exceções à regra constitucional da não afetação da receita de impostos bem confirmam o que estamos afirmando²⁸.

Segundo o autor, a Constituição Federal disciplina os tributos finalisticamente afetados, constituídos pelas contribuições e pelos empréstimos compulsórios, “dando à

²⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.p. 126-127.

²⁵ “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.”

²⁶ “Os impostos com afetação em certas finalidades ou ‘contribuições especiais’ teriam, para alguns juristas, um *plus* que os tornaria uma ‘espécie’ apartada do gênero tributo. Ora, entre nós, em primeiro lugar, o nome não importa (art. 3º e 4º do CTN). Por isso, o fato de o constituinte ter usado expressões ‘empréstimo compulsório’ e ‘contribuições’ (diversos das contribuições de melhoria) não tem maior importância. Quanto ao destino da arrecadação (emprego do produto fiscal em fins determinados), como ocorre, v.g., com as nossas contribuições, isto é igualmente irrelevante (art. 3º e 4º do CTN)” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op.cit.* p. 126).

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 43.

²⁸ *Idem.*

destinação que lhes é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente do ponto de vista do Direito Tributário. É que a Constituição converte os atos que realizam a finalidade constitucional em fato gerador da obrigação”²⁹.

No mesmo sentido cite-se posição de Souza e Pavan:

É, pois, um tributo cuja instituição está sujeita ao controle de validade finalístico, ou seja, só se mostra válido se destinado a custear uma atividade estatal voltada a atender uma finalidade prevista constitucionalmente e relativa a determinado grupo, área ou setor de que participe o contribuinte³⁰.

Desde já fica evidente a importância que a função, ou finalidade, do tributo desempenha com o reconhecimento constitucional das contribuições. Segundo a doutrina apresentada, o que determina a natureza jurídico-tributária independente das contribuições em relação às taxas e aos impostos, inclusive justificando a superação do enunciado no artigo 4º do Código Tributário Nacional, é a finalidade de dotação de recursos à determinada área de atuação sobre o qual incide. Noutras palavras, a função³¹ desempenhada pelo tributo é que lhe confere característica especial em relação aos demais merecendo estudo e tratamento diferenciado para a sua aplicação.

A fim de se garantir a objetividade e concisão do trabalho, do exposto até o momento, posicionamo-nos conforme o entendimento segundo o qual as contribuições especiais constituem classe tributária autônoma, de competência exclusiva da União³², destinadas ao atendimento de determinada finalidade expressamente indicada no texto constitucional, especificamente o atendimento de um especificado grupo social ou econômico do qual o contribuinte faça parte.

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 43.42.

³⁰ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues; PAVAN, Cláudia F. Morato. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 111.

³¹ Esta referência à função é uma das escassas menções presentes na dogmática tributária, ainda assim, restringe-se à aferição de validade, pouco influenciando na aplicação cotidiana da classe de exações ora estudada.

³² Com a exceção do previsto no parágrafo primeiro do artigo 149 (“Art. 149 [...] § 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.”) e *caput* do artigo 149-A (“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.”), ambos da Constituição Federal, cujo estudo não interessa para o desenvolvimento do presente trabalho.

Adotando como características fundamentais da figura: a) a existência de um grupo ou setor determinado; b) que o contribuinte do tributo participe deste grupo ou setor; c) que a receita auferida se reverta em benefício do grupo – ainda que não em relação a todos os seus integrantes ou ao próprio contribuinte; d) que a finalidade prevista esteja conforme os valores constitucionais³³; e) que a Constituição autorize a instituição de contribuição para essa finalidade específica³⁴⁻³⁵.

As considerações feitas até aqui se referem à classe geral das contribuições especiais, constituída, portanto, por suas subespécies, quais sejam as contribuições sociais, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e, por fim, as contribuições de intervenção no domínio econômico – esta última objeto do presente estudo. Tais considerações feitas até o momento se aplicam a todas estas espécies, tendo por sua vez, cada qual, seus elementos e características especiais, cabendo, a partir de então, definir aqueles pertencentes às contribuições de intervenção no domínio econômico.

Conforme afirmamos, a contribuição de intervenção no domínio econômico encontra-se arrolada juntamente com as contribuições sociais e de interesse das categorias profissionais ou econômicas no *caput* do artigo 149 da Constituição Federal. Ademais, encontra previsão expressa ainda no parágrafo 2º³⁶ do referido dispositivo, no qual se estabelece que não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, que incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços e que poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, além de autorizar a adoção de alíquota *ad valorem* ou específica. Assim, considerando a natureza jurídica-tributária das contribuições especiais como gênero do qual a espécie contribuição de intervenção no domínio econômico pertence, inafastável é o reconhecimento da natureza jurídico-tributária desta, ainda que ela, conforme veremos, se vincule a normas de Direito

³³ Tal característica será melhor analisada nos tópicos subsequentes, especialmente no tópico intitulado, “Restrição de direitos fundamentais e necessidade de justificação constitucional”.

³⁴ Conforme entendimento de SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues; PAVAN, Cláudia F. Morato. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 111.

³⁵ Em sentido análogo: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (um figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000. Não reconhecendo, entretanto, a natureza tributária das contribuições. E PAULSEN, Lenadro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

³⁶ “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; II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III - poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. [...]”

financeiro e, principalmente, econômico. No mais, cumpre destacar que por decorrência as características reconhecidas às contribuições especiais em geral se aplicam à espécie das contribuições de intervenção no domínio econômico, ou seja, deve existir um grupo ou setor determinado, o contribuinte deste tributo deve participar deste grupo ou setor, a receita auferida deve ser revertida em benefício do grupo, a finalidade prevista deve estar conforme os valores constitucionais e a Constituição deve autorizar a instituição da contribuição para essa finalidade específica.

Nos tópicos posteriores passaremos à análise das especificidades de cada uma destas características nas contribuições de intervenção no domínio econômico.

1.2 Competência e forma de instituição das contribuições interventivas

No que se refere à competência, estabelece o *caput* do artigo 149 a Constituição Federal que compete exclusivamente à União instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, inciso III³⁷, e 150, incisos I e III³⁸, e sem prejuízo do previsto no parágrafo 6º do artigo 195³⁹, todos da Constituição Federal. Do dispositivo se extrai que, de modo diverso das contribuições sociais, as contribuições interventivas podem apenas ser criadas pelo ente federativo União, assim, desde logo fica estabelecida a inconstitucionalidade de qualquer contribuição interventiva instituída por estados, municípios ou pelo Distrito Federal, ainda que atenda aos demais requisitos para instituição.

Quanto à remissão feita pelo referido dispositivo aos artigos 146, inciso III, 150, incisos I e III da Constituição. Tratam, respectivamente, da necessidade de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies e dos princípios da legalidade tributária⁴⁰ (é vedado

³⁷ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...]”

³⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...]”

³⁹ Tal disposição aplica-se exclusivamente às contribuições sociais.

⁴⁰ Conforme abordaremos no capítulo seguinte, apenas um dos aspectos da legalidade.

exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça), da irretroatividade (é vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado), e da anterioridade (é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou), todos aplicáveis à figura em análise.

Quanto à forma de criação, se valendo ainda do que estabelece a Carta Magna no artigo 149, as normas gerais que regem as contribuições de intervenção no domínio econômico, inclusive sua definição, deveriam ser criadas por lei complementar – apesar de ainda hoje não o serem. Sem embargo, parte da doutrina e, principalmente, jurisprudência direcionam-se no sentido de que referido regulamento é dispensável, dadas as normas já existentes no Código Tributário Nacional.

No que se refere às contribuições interventivas em espécie, dado a natureza jurídica diversa dos impostos⁴¹, basta a utilização de lei ordinária para que sejam criadas. Neste sentido consolida-se jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que, estando os elementos fundamentais das contribuições interventivas previstos na própria Constituição, é desnecessária lei complementar definindo as normas gerais e definição do referido tributo, bastando que sejam criados em espécie por lei ordinária⁴².

Feitas as considerações formais sobre o sujeito e a forma de instituição das contribuições interventivas⁴³, cumpre estabelecer os critérios de caráter material que devem inspirar a criação destas exações, setor onde residem as inquietudes doutrinárias.

⁴¹ O regime jurídico que rege a instituição dos impostos exige que os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes destes tributos sejam definidos por lei complementar, conforme artigo 146, inciso III, alínea a da Constituição Federal. Para aqueles que advogam tratar-se as contribuições especiais meros impostos finalísticos, ou seja, submetendo as contribuições ao regime dos impostos, faz-se a exigência de lei complementar para sua instituição, conforme já salientado, não é esta nossa posição.

⁴² Nesse sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 627.357. Reclamante: Whirlpool S/A. Reclamado: União. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 17 de abril de 2013. Publicado no DJe nº 75 em 22/04/2013.

⁴³ Outras considerações poderiam ser suscitadas no presente tópico, porém por não constituírem elementos imprescindíveis para a solução da problemática apresentada, não integrando o ponto central de estudo, portanto, não nos aprofundaremos na questão, posicionando-nos conforme orientação da doutrina e jurisprudência majoritária.

1.3 Regime jurídico⁴⁴ das contribuições interventivas: limites da instituição e incidência

Calcini, em trabalho sobre as características essenciais da contribuição de intervenção no domínio econômico enumera os elementos que devem estar presentes para a criação constitucionalmente legítima da exação: “(a) finalidade constitucional; (b) destinação vinculada à destinação constitucional; (c) atinge grupo ou setor econômica determinado; (d) referibilidade direta ou indireta [...]; (e) criadas diante da existência de um ‘motivo’ ou causa vinculado ao setor econômico (art. 170 CF/1988)”⁴⁵. Conforme se percebe, a criação das contribuições interventivas, como espécie da categoria das contribuições especiais, herda seus elementos característicos, ou seja, exige a existência de um grupo ou setor determinado ao qual o contribuinte pertença e cuja receita se reverta (referibilidade indireta) e que a finalidade prevista esteja autorizada e conforme os valores constitucionais.

No caso das contribuições interventivas, tal grupo é um grupo ou setor da economia que exija intervenção, a fim de tutelar valor ou bem jurídico constitucionalmente reconhecido.

Em trabalho sobre o tema das contribuições interventivas, Greco elenca parâmetros constitucionais de criação das contribuições de intervenção no domínio econômico:

(a) só a União tem competência para sua instituição; (b) deve existir um campo em que caiba intervenção; (c) intervenção/contribuição devem estar circunscritas a um setor/área/atividade; (d) finalidade qualifica a contribuição; (e) avaliação envolve juízo político; (f) razoabilidade e proporcionalidade na disciplina das contribuições; (g) deve existir um “motivo” para intervenção; (h) não cabe superposição de contribuições para a mesma finalidade; (i) o “tempo” como parâmetro da contribuição; (j) contribuintes devem pertencer ao grupo; (k) pertinência efetiva e não ficta ao grupo; (l) nem todos que integram o grupo devem ser contribuintes; (m) interesse do grupo e valore [sic] positivos; (n) contribuição de intervenção e extrafiscalidade; (o) o volume arrecadado deve ser aplicado na finalidade; (p) volume arrecadado deve ser proporcional a intervenção; (q) aplicação do recurso deve ser no grupo de onde provém; (r) criação por lei ordinária [...]; (s) capacidade contributiva não é, obrigatoriamente, critério de dimensionamento; (u) dimensionamento da contribuição deve ser dimensional.⁴⁶

⁴⁴ Por regime jurídico entendemos de forma simplificada o conjunto de direitos e limitações aplicáveis a determinado instituto jurídico.

⁴⁵ CALCINI, Fábio Pallaretti. Contribuição de intervenção no domínio econômico sobre royalties (Lei 10.168/2000). Incidência e base de cálculo. In: BRITO, Edvaldo Pereira de (Coord.). *Revista tributária e de finanças públicas*. Ano 19. Vol. 98. Mai.-jun/2011. São Paulo: Academia Brasileiro de Direito Tributário; Revista dos Tribunais, 2011. p. 81

⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuição de intervenção no domínio econômico – Parâmetros de sua criação*. São Paulo: Dialética, 2001. P 11-31.

Segundo o autor, além do aspecto formal de competência, a contribuição de intervenção no domínio econômico subordina-se a uma série de parâmetros, igualmente extraídos da Constituição, seja expressamente ou implicitamente, para que estas possam ser legitimamente criadas. Inicialmente aponta que deve existir um campo (a) em que caiba motivada (g) intervenção circunscrita a determinado setor, ramo ou atividade (c), limitada ao tempo que se faça necessária (i). A incidência da contribuição deve limitar-se àqueles efetivamente que pertençam ao grupo (j, k), sendo que nem todos que integram o grupo devem ser contribuintes (l). Os valores arrecadados devem ser proporcionais à intervenção (p) e aplicados em benefício (m) direto ou indireto do grupo de onde provém (o, q).

Ainda, que é a finalidade que qualifica a contribuição (d), não cabendo superposição de contribuições para a mesma finalidade (h). Sua avaliação envolve juízo político, ou seja, ponderação de valores (e), que deve ser inspirada pela razoabilidade e proporcionalidade (f), podendo ter função extrafiscal⁴⁷ (r), e, portanto, a capacidade contributiva não é, obrigatoriamente, critério de dimensionamento (s), dimensionamento da contribuição deve ser dimensional (u), ou seja, deve haver critérios dimensionáveis que orientem a criação da contribuição interventiva, oferecidos, normalmente, pela ciência da Economia.

Reconhece o autor que tais parâmetros constitucionais são dependentes de elementos estranhos à dogmática jurídico-tributária e, assim, conclui tratar-se de figura não completamente tributária, submetida às normas de direito financeiro e econômico. Posição que não concordamos. Sendo necessário, porém, como veremos nos capítulos seguintes, a mudança de alguns paradigmas que inspiram a dogmática tributária. Antes, entretanto, é necessário uma análise mais aprofundada sobre a questão do regime jurídico das contribuições interventivas, especificamente, no que se refere à limitação, ou determinação do que pode ser objeto de intervenção já que esta é a finalidade apontada pela grande parte da doutrina.

1.3.1 Limitações relativas às normas de Direito econômico

Como contribuições especiais que são, as contribuições de intervenção no domínio econômico têm como características fundamentais: a) a existência de um grupo ou setor

⁴⁷ Nos capítulo seguinte o tema da extrafiscalidade será melhor abordado.

determinado; b) que o contribuinte do tributo participe deste grupo ou setor; c) que a receita auferida se reverta em benefício do grupo; d) que a finalidade prevista esteja conforme os valores constitucionais; e) que a Constituição autorize a instituição de contribuição para essa finalidade específica. Não obstante a importância de todos estes elementos para a caracterização do tributo, nas contribuições interventivas a determinação destes dois últimos elementos ganha importância especial, concentrando, assim, grande parte das discussões em torno do tributo.

Tais discussões decorrem, com especial razão, por este último elemento ter seu conteúdo preenchido não por normas tributárias, mas por normas de cunho econômico, o que impõe à doutrina a difícil abertura da dogmática jurídico-tributária às informações oriundas do direito econômico, ramo jurídico que, além de estranho ao Direito tributário, é novo se comparado aos demais ramos jurídicos no país.

Nesse sentido, bem adverte Tavares que desde o início do movimento constitucionalista até o começo do século XX as constituições não cuidaram, em seu complexo normativo, da disciplina econômica. “Os documentos constitucionais eram compreendidos, até então, como reveladores de natureza especialmente política, ocupando-se, praticamente, apenas dos direitos individuais fundamentais e da organização do Estado”⁴⁸. Assim, além de se submeter a normas não puramente tributárias, desafio maior que se impõe ao cientista jurídico-tributário, é de fundamentar suas análises em uma ciência ainda no berço.

Segundo Tavares, “a ordem econômica adquiriu dimensão jurídica a partir do momento em que as constituições passaram a discipliná-la juridicamente, o que teve início com a Constituição mexicana de 1917”⁴⁹. E completa,

as normas de conteúdo econômico foram consideradas, indubitavelmente, como matéria constitucional, a partir de 1919, ano em que foi promulgada a Constituição alemã de Weimar. Esta trazia capítulo intitulado “da ordem econômica”, regulamentando de maneira sistemática o tema. Tal orientação foi seguida, posteriormente, pela Constituição da União Soviética, em 1921, que se valeu de disposições constitucionais de conteúdo econômico para estabelecer os parâmetros a partir dos quais se implantou ali o socialismo.⁵⁰

Pensamento que inspirou inclusive a construção do constitucionalismo nacional, que desde a Constituição 1934, sob a influência da Constituição de Weimar, traz disposições sobre a

⁴⁸ TAVARES, André Ramos. Intervenção estatal no domínio econômico por via da tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 207-208.

⁴⁹ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito constitucional positivo. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 760. Nesse sentido também TAVARES, André Ramos. Op. cit. p. 208.

⁵⁰ TAVARES, André Ramos. Op. cit. p. 209.

organização econômica nacional. Segundo Tavares, “essa Constituição fixou o modelo de organização constitucional da atividade econômica seguido pelas Leis Magnas promulgadas posteriormente”⁵¹.

A existência de um título exclusivo, nas constituições, dedicado à “ordem econômica” revela o avanço representado pela concepção de que as constituições não se podem furtar à tarefa de balizar a organização econômica do Estado, de que a democracia não pode alcançar o êxito desejável sem uma organização econômica que lhe seja propícia. Enfim, fez-se consagrar a ideia de que a economia está diretamente vinculada à política e esta, como matéria essencial às constituições, implica o tratamento conjunto da economia. Assim, à concepção clássica de que a constituição seria a organização política (o documento político fundamental) agrega-se como característica também inseparável das constituições a nota da regulamentação econômica.⁵²

Tal regulamentação da economia pela Constituição é conhecida por Constituição Econômica, explicando tal noção, Tavares aduz que “Pode-se considerar a constituição econômica formal como a parcela da Constituição que disciplina, em suas bases, o sistema econômico adotado pelo Estado que, na sua essência, no caso brasileiro, é capitalista.” E completa, “trata-se do conjunto de normas constitucionais que contemplam os direitos que legitimam a atuação livre dos sujeitos econômicos, que contemplam os limites destes direitos, bem como a responsabilidade inerente ao exercício da atividade econômica”⁵³.

O modo como a Constituição econômica, entretanto pode variar, a depender do sistema econômico adotado pela comunidade, seja ele capitalista ou socialista. Explica o autor:

Considera-se capitalista o sistema econômico no qual as relações de produção estão assentadas na propriedade privada dos bens em geral, na liberdades de iniciativa, na livre concorrência e, conseqüentemente, na livre contratação de mão-de-obra. O capitalismo engendra a chamada *economia de mercado*, na medida em que são as próprias condições deste mercado que determinam o funcionamento e equacionamento da econômica em si. Entregues à livre oscilação do mercado, os preços dos produtos, serviços e dos meios de produção são determinadas pelo relacionamentos derivado da oferta e da respectiva procura dos mesmos.⁵⁴

Sobre o socialismo, com base no pensamento de Bobbio, advoga que:

⁵¹ TAVARES, André Ramos. Intervenção estatal no domínio econômico por via da tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p.209.

⁵² Idem.

⁵³ Idem. p. 211.

⁵⁴ Idem. p. 213.

A base comum das múltiplas variantes do socialismo pode ser identificada na transformação substancial do ordenamento jurídico e econômico fundado na propriedade privada do meios de produção e troca, numa organização social na qual: a) o direito de propriedade seria fortemente limitado; b) os principais recursos econômicos estejam sob o controle das classes trabalhadoras; c) a sua gestão tenha por objetivo promover a igualdade social (e não somente jurídica ou política), através da intervenção dos poderes públicos⁵⁵

e continua: “O socialismo prega a estatização dos meios de produção e o fim da divisão entre classes sociais, numa sociedade sem desigualdades”⁵⁶. Bem esclarece o autor que como se trata de doutrina vocacionada à completa organização econômica do Estado, o socialismo se opõe frontalmente ao liberalismo próprio do capitalismo. “O mercado livre é considerado como a origem ou fonte das desigualdades, de modo que é defendida não apenas a intervenção do Estado sobre a economia, como também o comando, pelo Estado, de toda atividade econômica. O socialismo, portanto, propõe a supressão da iniciativa privada.”⁵⁷

O autor salienta que ambos os sistemas em seu caráter puro não lograram sucesso, surgindo uma figura híbrida que agrega conteúdos e valores de ambos os regimes, “[...] o capitalismo praticado pelas nações do planeta não é mais essencialmente liberal-individualista, tendo inclusive agregado notas próprias do socialismo”⁵⁸. Fato atestado pela adoção nas mais diversas constituições de valores como o respeito à função social da propriedade e o amparo aos investimentos estatais em políticas sociais de educação, saúde e saneamento.

Segundo o autor, o maior problema que essa postura híbrida ocasiona passa ser o de “[...] conjugar os conteúdos socialistas com as técnicas jurídico-políticas que derivam da tradição liberal-democrática”⁵⁹

É isso que vem sendo buscado hoje pelo capitalismo, de modo que seu atual estágio evolutivo, por muitos considerado “neoliberal”, não implica, a despeito da retomada dos aspectos fundamentais do liberalismo econômico, a rejeição a grande parte dos avanços sociais introduzidos pelo pensamento socialista. Nesse contexto é que se compreende a possibilidade de

⁵⁵ BOBBIO, Noberto. *apud* TAVARES, André Ramos. Intervenção estatal no domínio econômico por via da tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 214.

⁵⁶ TAVARES, André Ramos. Op. cit. p. 214.

⁵⁷ Idem.

⁵⁸ Idem. p. 215.

⁵⁹ BOBBIO, Noberto *apud* TAVARES, André Ramos. Op. cit. p. 215.

“intervenção” do Estado na economia como fórmula de manter um padrão adequado de mercado capitalista.⁶⁰

Em tal contexto se insere a figura da contribuição de intervenção no domínio econômico, figura que, como vimos, possui natureza tributária, rege-se, portanto, pelos princípios e limites ao poder tributário, de conteúdo essencialmente liberal, e, no entanto, é erguida a desempenhar a função interventiva, exigindo a forçosa conciliação dos valores da liberdade e propriedade com outros valores igualmente constitucionais, conforme veremos.

Em análise feita por Souza e Ferraz Jr. tratando do tema das contribuições de intervenção no domínio econômico, observam os autores que o exercício da competência tributária pelos poderes públicos nem sempre observam os limites impostos pelas normas constitucionais, alargando tal competência no intuito de incrementar a arrecadação fiscal. Segundo estes autores, a “legitimidade da instituição de tributos – no caso das contribuições – passa, necessariamente, pela verificação quanto à preservação da unidade e da harmonia do sistema constitucional tributário e de sua compatibilidade com as vigas mestras sobre as quais o estado brasileiro foi construído.”⁶¹ E completam:

A falta de indicação do aspecto material do fato gerador das contribuições [de intervenção no domínio econômico] torna imperioso que tributo instituído a este título atenda claramente aos requisitos próprios da figura e que vêm sendo indicados pela doutrina e acolhidos pela jurisprudência. A contribuição distingue-se dos impostos por ser de sua essência o atendimento a determinada finalidade, ou melhor, a uma finalidade constitucionalmente prevista. O art. 149 da Constituição Federal, ao estabelecer que à União compete impor as contribuições ‘*como instrumento de atuação nas suas respectivas áreas*’, as entende como *instrumento*, isto é, *meio* para um determinado *fim*. Este fim é a *atuação nas respectivas áreas*, ou seja, de *interesse* das respectivas áreas. Portanto, há, antes de mais nada, de verificar-se na Constituição quais são as normas que permitem a intervenção no Estado no domínio econômico. Isto porque só como veículo para atingir aquelas finalidades é que se pode instituir contribuições.⁶²

Objeto de questionamento dos autores é precisamente a definição do regime jurídico a que se submeteriam as referidas contribuições. Entendem que a intervenção a que se refere o

⁶⁰ TAVARES, André Ramos. Intervenção estatal no domínio econômico por via da tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 215.

⁶¹ SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 59.

⁶² Idem. p. 65.

art. 149 da Constituição se submeteria ao disposto na regra do artigo 173⁶³, *caput* (uma primeira forma de intervenção), uma vez que o referido dispositivo autorizaria excepcionalmente ao Estado a intervenção em áreas da economia reservados à iniciativa privada em casos de segurança nacional ou relevante interesse público⁶⁴. “Há, pois, nessas condições, ingerência do Estado em domínio alheio e, portanto, intervenção”⁶⁵.

Uma segunda forma de intervenção, citam os autores, se refere ao abuso do poder econômico, que dispõe o parágrafo 4⁶⁶ do art. 173 da Constituição Federal. “Desse modo, o abuso do poder econômico, permitirá, também, a intervenção do Estado. Mas não uma intervenção para que ele, Estado, atue empresarialmente, exercendo, com exclusividade ou juntamente com os particulares, atividade econômica. A intervenção autorizada pela Constituição, neste caso, é de natureza regulatória e que Celso Antônio Bandeira de Melo denomina de intervenção indireta.”⁶⁷

No que se refere ao artigo 174⁶⁸ da Constituição, entendem os autores que a contribuição interventiva poderia intervir com fundamento neste artigo, intervenção indireta, “portanto, domínio econômico é aquele reservado à iniciativa privada e a intervenção pode dar-se com fundamento no *caput* do art. 173, no §4.º do mesmo art. 173 e com base no art. 174 da CF/88.”⁶⁹ Compartilham do entendimento de que a contribuição de intervenção no

⁶³ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. [...]”.

⁶⁴ SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 65-66.

⁶⁵ Idem. p. 66.

⁶⁶ “Art. 173. [...] § 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. [...]”.

⁶⁷ SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Op. cit. p. 67. Segundo os autores, para Melo, “A intervenção direta do Estado na atividade econômica é excepcional, podendo ocorrer somente dentro das balizas estabelecidas pelo art. 173, *caput*, da CF – imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei, ressalvados os casos previstos na Constituição (arts. 21 e 177 da CF/88). A intervenção indireta do Estado ocorrerá em duas hipóteses: (a) naquela descrita no §4.º do art. 173, que prevê a atuação do Estado para reprimir abuso do poder econômico que vise a dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros e que tem, portanto, natureza regulatória e (b) na contida no art. 174, que permite a atuação do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este apenas indicativo para o setor privado e determinante para o poder público. (SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Op. cit. p. 67)

⁶⁸ “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado [...]”.

⁶⁹ SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Op. Cit. p. 68. Ressalvam os autores: “Não se olvida a existência de relevantes considerações doutrinárias no sentido de que, na vigência da Constituição atual, não mais há espaço, verdadeiramente, para intervenção, admitindo-se mera interferência do Estado no domínio

domínio econômico não poderia ser instituída em campo econômico constitucionalmente reservado à União. “A intervenção, logicamente, só pode ocorrer em campo de atuação distinto daquele que cabe ao interventor. Portanto, a União só pode atuar⁷⁰ no setor privado ou em campo que, embora originalmente reservado ao Estado, passe a pertencer à iniciativa privada por força de autorização, concessão ou permissão.”⁷¹ Excluindo do campo de intervenção as atividades previstas no artigo 177⁷² da Constituição, já que sempre serão realizadas pelo Estado.⁷³

Assim,

[...] para identificar uma exação como contribuição de intervenção no domínio econômico é imprescindível que se promova a análise conjunta dos arts. 149 e 174 do CF, de modo a ser possível determinar o conceito de intervenção do Estado no domínio econômico e os limites constitucionais à sua ocorrência e à instituição da respectiva contribuição. As contribuições de intervenção no domínio econômico são instrumentos de atuação da União nas respectivas áreas, sendo, assim, modo de atingir um fim, qual seja, atender ao interesse de um grupo ou área. Portanto, a teor do disposto nos arts. 149 e 174 da CF, a contribuição de intervenção no domínio econômico deverá caracterizar-se como instrumento de regulação de determinada atividade econômica, exercida pelas empresas privadas dentro dos princípios dispostos no art. 170 da CF, com determinação dos critérios para a identificação da área e do grupo e da pertinência entre ambos, bem como a existência de benefício ou vantagem especial ao grupo obrigado, individualizável.⁷⁴

Já Ives Gandra da Silva Martins, pondera que as contribuições de intervenção no domínio econômico referem-se ao regime jurídico do artigo 173 da Constituição Federal,

econômico. Assim, sob a égide da Carta de 1988, o Estado não mais intervém. Atua. Contudo, num sentido menos dogmático e mais pragmático, fato é que o Estado intervém, regulando setores, controlando preços, entre outros, tal qual ocorria na vigência da Carta anterior e como reconheceu a Suprema Corte.” (SOUZA; FERRAZ JR. Op. Cit. p. 68, nota de rodapé.)

⁷⁰ O termo “atuar” aqui parece ter sido empregado com o sentido de intervir.

⁷¹ SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 69.

⁷² “Art. 177. Constituem monopólio da União: I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores; IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem; V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal. [...]”

⁷³ SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Op. Cit. p. 69.

⁷⁴ Idem. p. 102.

entendendo em função disto tratar-se de contribuição excepcional e extraordinária, permitindo-se sua utilização apenas em situações de evidente descompasso do mercado⁷⁵.

Para Martins o campo de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico estaria delineado nos artigos 170, *caput* e incisos II e IV⁷⁶, e 174, *caput*, todos da Constituição Federal. Nas palavras do autor: “A contribuição de intervenção no domínio econômico deve respeitar a livre iniciativa (*caput* do art. 170 e inciso II), a livre concorrência (inc. IV do art. 170) e o planejamento meramente indicativo para o setor privado (art. 174)”⁷⁷.

Cite-se ainda posição de Souza e Pavan, segundo o qual

O segundo conceito importante para definir a contribuição em tela é o de domínio econômico, que deve ser buscado, de início, no Título VII da Constituição, estabelecendo que a ordem econômica fundamenta-se na livre iniciativa e tem como princípio a livre concorrência. Cabe aos particulares, nos termos do art. 170 da CF, o direito de eleger livremente a atividade econômica que desejam empreender, assim como determinar livremente o quantum a ser produzido ou comercializado, reconhecendo-lhes, a Constituição, o papel de verdadeiros agentes econômicos. [...] o conceito de domínio econômico assume hoje um espectro mais amplo, abrangente não apenas do setor cuja exploração cabe ao particular, mas também das atividades sob monopólio estatal exercidas mediante contratação de empresas privadas e das previstas nos incisos XI e XII do art. 21 da CF, objeto de concessão, permissão e autorização – vale dizer, de atividades que não se inserem nos serviços públicos essenciais, assim entendidos aqueles prestados pelo Estado ou por seus agentes, em decorrência de sua soberania, sob regime de direito público, remunerados por taxa ou impostos.⁷⁸

Interessante ainda ressaltar que Souza e Pavan consideram que além do regime e da estrutura de validação finalística típico das contribuições em geral, a contribuição de intervenção caracteriza-se especialmente por ter natureza não arrecadatória, “[...] só podendo ser instituída como instrumento de atuação regulatória da União, excepcional e transitória, voltada ao saneamento de situações concretas de descompasso da atividade econômica explorada pelo particular, devendo sua receita ser destinada a essa atuação.”⁷⁹ Para as autoras,

⁷⁵ MARTINS, I. G. da S.. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. P. 43-44.

⁷⁶ “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: [...] II - propriedade privada; [...] IV - livre concorrência; [...]”.

⁷⁷ MARTINS, I. G. da S.. Op. Cit. p. 44.

⁷⁸ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues; PAVAN, Cláudia F. Morato. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 112-114.

⁷⁹ Idem. p. 119.

a contribuição de intervenção no domínio econômico é instrumento de atuação extrafiscal⁸⁰, transformando-se em instrumento de atuação regulatória da União, ou seja, merece controle redobrado, não apenas do Direito tributário, mas das normas que regem o sistema de intervenção do Estado na economia.

Assim, as autoras advogam que o controle do exercício de competência tributária atribuída em função de uma finalidade, como o é no caso das contribuições interventivas, exige a aplicação da proporcionalidade, ou seja, passa pelos critérios da necessidade, adequação e vedação do excesso, ou seja, o legislador só tem permissão para instituir a contribuição se ela for estritamente necessária para que a finalidade seja alcançada, se o fato jurígeno que ele eleger como hipótese de incidência da obrigação tributária for conveniente à obtenção dessa finalidade almejada e se o valor da contribuição instituída não for excessivo, dada a atuação estatal suficiente para atingir a finalidade. Nas palavras das autoras:

Ao atribuir competência para a instituição de contribuição interventiva, o art. 149 da CF indica, inquestionavelmente, uma finalidade: funcionar como instrumento de atuação da União quando esta intervém no domínio econômico. Entretanto, não basta que a lei, para criar a contribuição, anuncie essa finalidade genérica. Haverá de identificar o motivo e especificar a finalidade que levaram à criação do tributo, a fim de que possa ser exercido o controle constitucional segundo os critérios de necessidade, adequação e não excesso.⁸¹

Tratando do conceito de intervenção asseveram as autoras que a doutrina reconhece fundamentalmente três formas de intervenção do Estado na ordem econômica, primeiramente, por meio do poder de polícia, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo a fiscalização e o planejamento indicativo, para o setor privado, e determinante, para o setor público, conforme dispõe o artigo 174 da Constituição. Segundo, fomentando a iniciativa privada, mediante a outorga de incentivos e favores fiscais, igualmente com fundamento no artigo 174 da Constituição Federal, e, por fim, atuando ele próprio, empresarialmente no setor, mediante a criação de entes da administração indireta, nos casos excepcionais previstos no artigo 172 da Carta Maior, reconhecendo que a contribuição de intervenção, como de instrumento de atuação da União, não se mostra, entretanto, adequada

⁸⁰ O tema e a caracterização das contribuições interventivas como tributos extrafiscais será abordado no terceiro capítulo do presente estudo.

⁸¹ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues; PAVAN, Cláudia F. Morato. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 111.

em todas essas formas interventivas⁸². E conclui, que “a nosso ver, apenas naquela forma prevista no art. 174 da CF, ou seja, exercício do poder regulador, tendente a corrigir distorções na atuação verificada em determinado setor ou segmento econômico, e que pode configurar-se adequada a instituição de uma contribuição”⁸³. E continua,

Embora a exploração de atividade econômica sob regime da livre iniciativa e de livre concorrência caiba ao particular, a Constituição, no art. 170, estabelece que devem ser respeitados os ditames da justiça social, arrolando uma série de princípios sociais – tais como defesa do consumidor, busca do pleno emprego, defesa do meio ambiente –, que devem informar a atuação dos agentes econômicos. A atuação em descompasso com algum desses princípios, verificada em determinado setor ou segmento econômico, em decorrência de desregulação, crise de subsistência ou de competitividade, desequilíbrio de mercado, etc., pode gerar distorção relevante suscetível de ser neutralizada mediante a atuação excepcional e temporária do Estado.⁸⁴

Aplicando-se assim, no entendimento das autoras, um juízo de proporcionalidade.

Para Souza e Ferraz Jr., a instituição de contribuição de intervenção apenas é possível quando haja a efetiva intervenção estatal no domínio econômico, nos limites das possibilidades constitucionalmente previstas para tanto, exclusivamente em atividade originariamente reservada ao setor privado ou, ao menos, que tenha a esta sido transferida por autorização, concessão ou permissão, e que cause um gasto excepcional do Estado ou benefício especial a determinado grupo de indivíduos, componentes do setor objeto da intervenção efetuada⁸⁵. Segundo os autores, “aquilo que foge a estes requisitos não pode ser contribuição de intervenção no domínio econômico, tal qual pretendida pelo constituinte, mas coisa diversa, que se presta a financiar, indevida e inconstitucionalmente, as atividades gerais do Estado⁸⁶”, e continuam, “ora, interpretação que conduza à negação dos limites antes referidos e que justifique a instituição de contribuições apenas e tão somente com fundamento na finalidade constitucionalmente prevista, abre à União a possibilidade de criar tributo novo,

⁸² SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues; PAVAN, Cláudia F. Morato. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 114-115.

⁸³ Idem. p. 115.

⁸⁴ Idem.

⁸⁵ SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 71.

⁸⁶ Idem.

rotulado de contribuição, mas que na verdade tem todas as características de imposto, o que interfere com o sistema federativo [...]”⁸⁷.

Assim, Souza e Ferraz Jr. concluem que

as contribuições sociais e de intervenção, adstritas à competência da União, tenham peculiarmente uma estrutura finalística própria (finalidade e referibilidade a grupo); [...] que em consequência, a Constituição Federal atribua à lei complementar a tarefa de definir os tributos, não no sentido de inaugurar-lhes o sentido, o que é feito pela Constituição, mas de estabelecer-lhes as fronteiras (*finis*, donde *de-finire*, isto é, traçar limites de ponta a ponta) em conformidade com o sentido constitucional; [...] que no exercício dessa atribuição, as definições traçadas pelo Código Tributário Nacional são preceitos meramente didáticos, sendo explicitações de conceitos já contidos no Texto Constitucional, impositivos não só para o legislador ordinário, mas também para o poder constituinte derivado.⁸⁸

Tratando sobre as contribuições interventivas como meio de planejamento Souza e Ferraz Jr. asseveram que “[...] nada obsta que contribuições de intervenção no domínio econômico sejam utilizadas no bojo de um planejamento, desde que seja meramente indicativo para o setor privado”⁸⁹. Porém a medida deve respeitar, afirmam os autores, enquanto meio para atingir um fim, os estritos princípios constitucionais, “[...] ainda que a custo do atingimento dos fins da política econômica a que se destina, isto é, dos fins almejados pelo programa de intervenção”⁹⁰, noutras palavras, os autores ponderam que mesmo necessidades extremas de intervenção não são justificáveis para romper a lógica dos direitos fundamentais postos na Constituição. “As contribuições têm finalidades próprias, que devem ser respeitadas e que não se confundem com as previsões do planejamento. Nesse sentido elas são meios para atender à atuação do Estado em determinado setor, obrigando-se o Estado a utilizá-las com um determinado fim”⁹¹. Porém, em respeito à livre iniciativa, isso não obriga o contribuinte a atingir os fins do planejamento, cujas previsões, como aponta o texto constitucional, são apenas indicativas para o particular, afirmando deverem elas submeter-se à proporcionalidade: “Por isso elas se submetem, para o Estado, aos critérios de

⁸⁷ SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 71.

⁸⁸ Idem. p. 87.

⁸⁹ Idem. p. 94.

⁹⁰ Idem.

⁹¹ Idem.

necessidade, adequação e proporcionalidade, mas, para o contribuinte, não ao êxito no atingimento dos resultados da política econômica planejada.”⁹².

Sentido análogo é ainda a posição de Rodrigues, segundo a autora, por mandamento constitucional, há uma vinculação das contribuições de intervenção a uma determinada finalidade e a um determinado grupo de pessoas, visível no próprio artigo 149 da Constituição Federal, segundo a autora isto é fundamental para caracterizar sua identidade jurídica, uma vez que, sem a vinculação do produto da arrecadação à atividade interventiva, a norma impositiva será inválida. “Logo, a Cide em nenhuma hipótese poderá ser utilizada com finalidade meramente arrecadatória, desvinculada de uma atuação estatal específica”⁹³.

Para Rodrigues, é imperativo que seja aplicado o princípio da proporcionalidade, como medida hábil a impor limites e para proibir excessos por parte do Estado. Segundo a autora o princípio da proporcionalidade “[...] permite verificar a sua adequação aos interesses e fins, constitucionalmente legítimos e suscetíveis de serem considerados no momento da criação do tributo. Impõe que a contribuição represente meio necessário, adequado e não excessivo (desproporcional) de intervenção”. Assim, conclui que a “[...] identificação da Cide somente será possível com a análise conjunta da materialidade e da destinação, como aspectos relevantes da hipótese de incidência”⁹⁴.

Conforme se depreende das doutrinas até analisadas as normas postas na chamada Constituição econômica, fundamentalmente as normas insculpidas nos artigos 170, 173 e 174 todos da Constituição Federal, exercem fundamental papel de limitação de conformação do regime jurídico das contribuições de intervenção no domínio econômico, ao lado daquelas de natureza tributária. Seu reconhecimento, aponta a doutrina, serve fundamentalmente para a aferição de constitucionalidade das referidas exações, delimitando, com a ajuda da proporcionalidade, a extensão material da competência de sua instituição.

Ora, a importância destas limitações de direito econômico ocorrem justamente porque as contribuições interventivas têm como elemento caracterizador a função de intervenção na economia, função essa que conforma não apenas da sua criação – como considera a doutrina – mas, em igual medida, sua imposição. Não obstante, conforme vemos no capítulo posterior, a postura formalista da dogmática tributária (especialmente no que se

⁹² SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 94.

⁹³ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 152-153.

⁹⁴ Idem.

refere à teoria da incidência), limita a apreensão destes elementos “estranhos” ao Direito tributário à verificação abstrata de legitimidade, ignorando a legitimidade ou justiça no caso concreto, ou seja, na incidência do gravame.

1.3.2 Destinação do produto arrecadado como requisito de validade

Com o surgimento das contribuições em sua atual configuração no sistema tributário, especialmente em se tratando das contribuições de intervenção no domínio econômico, se impôs à dogmática tributária o reconhecimento de que elementos estranhos à legislação tributária integram seu conteúdo, entretanto, tal apreensão se limitou, conforme já afirmamos, à aferição de juízo de legitimidade – ou constitucionalidade – da lei instituidora da exação tributária. Tais questões não interferiam na incidência, ou seja, reconhecida a validade da lei que constitui a contribuição esta seria aplicada pela dogmática tributária sem novas indagações de ordem funcional, bastando a subsunção formal da estrutura apresentada na lei à situação ocorrida do mundo fenomênico.

Nesse sentido, em obra atualizada por Derzi, porém em texto original do autor, Baleeiro afirma que a destinação do produto arrecadado constitui não mera questão das Finanças, mas sim tema relacionado à justiça redistributiva, vinculada ao Direito financeiro, porém distinta da hipótese de incidência, interferindo essencialmente sob o aspecto de aferição de legitimidade do tributo, especialmente das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, *in vebis*: “Não obstante, em relação às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, de competência privativa da União, a destinação legal do produto arrecadado é relevante, pois integra a norma constitucional de competência tributária, é o seu fundamento, e o desvio das finalidades constitucionais torna ilegítima a exação”⁹⁵ Tal desvio é, no máximo, auferido no momento de criação das normas orçamentárias, ocorrendo ou não a efetiva dotação dos recursos, trata-se de matéria do direito financeiro, e, portanto, que não interessa ao direito tributário.

Assim, debate que se impõe ainda na doutrina é a consideração da destinação do produto arrecadado e da finalidade como requisitos de validade no caso concreto – e não apenas como meio de verificação *in abstracto* da validade exação. Ou seja, tem-se a consideração normas ou elementos não estritamente tributários como integrantes da hipótese

⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 56.

de incidência tributária da contribuição interventiva. Assim, não sendo aplicado ou sendo desviado (tredestinação⁹⁶) o montante arrecadado pela contribuição interventiva a obrigação tributária torna-se inexistente⁹⁷ (por não cumprir os requisitos da hipótese de incidência), fazendo jus o contribuinte à repetição do indébito.

Explicando melhor, nos valem do trabalho de Hack. Em trabalho sobre as contribuições, Hack disserta sobre a necessidade de considerar a destinação do produto arrecadado das contribuições interventivas, bem como sua finalidade, como requisitos à validade do referido tributo.

Inicialmente o autor afasta a ideia de que a divisão quinquipartida dos tributos não é uma classificação, consistindo na realidade em mera enumeração dos tributos existentes no ordenamento pátrio, não possuindo real critério de taxonomia. Segundo o autor os tributos podem ser classificados conforme o elemento definidor de competência fornecido pela Constituição. Com base nesse critério, Hack, com base nos ensinamentos de Greco, divide os tributos entre os chamados tributos validados condicionalmente (subdivididos em tributos de materialidade especificada e tributos de materialidade residual), que se justificam pela ocorrência de determinado fato previsto na hipótese de incidência autorizada pela Constituição, no qual se incluem os impostos, taxas e contribuições de melhoria, em contraposição aos denominados tributos de validação finalística, cuja validade é baseada na finalidade constitucionalmente autorizada.⁹⁸

O segundo grupo seria composto pelas normas com validade finalística. Estas normas têm sua validação baseada na finalidade prevista pela Constituição. Não preveem fato ou ato que devem estar presentes na hipótese de incidência, apenas indicam a finalidade que o tributo deve atender. Dentro deste segundo grupo, encontram-se os arts. 148 (empréstimos compulsórios), 149 (contribuições) e 154, II (impostos de guerra).⁹⁹

Hack pondera que

Todos os tributos podem ser classificados de acordo com suas bases de cálculo e materialidade da hipótese de incidência. Pode haver uma

⁹⁶ O termo é comumente empregado no Direito administrativo, significa o desvio ou emprego de um bem desapropriado em finalidade diversa daquela indicada no ato de desapropriação. O termo é empregado pela doutrina do direito tributário/financeiro em sentido análogo, significando o emprego de recurso dotado em atividade outra que a indicada na lei orçamentária.

⁹⁷ Conceito diverso da extinção da obrigação tributária. Neste caso (inexistência) ela sequer é considerada nascida, não podendo, portanto, ser extinta.

⁹⁸ HACK, Érico. *CIDE – Contribuição de intervenção no domínio econômico: destinação do produto arrecadado e finalidade como requisitos de validade*. Curitiba: Juruá, 2009. p. 21 e seguintes.

⁹⁹ Idem. p. 36.

contribuição ou empréstimo compulsório com base de cálculo e hipótese de incidência de taxa ou imposto. Entretanto, a materialidade da hipótese de incidência e a base de cálculo são elementos que só caracterizam os tributos validados condicionalmente (impostos, taxas e contribuições de melhoria). Os tributos validados finalisticamente (contribuições e empréstimos compulsórios) podem ser classificados por esses critérios, mas não são esses elementos que os caracteriza. Estes tributos possuem hipótese de incidência e base de cálculo, mas não é a análise desses elementos que fornece a real natureza jurídica da exação, assim como a análise desses elementos não indica a validade ou invalidade do tributo. A validade ou invalidade se dá pelo atendimento e consecução da finalidade eleita pela Constituição como justificadora do tributo.¹⁰⁰

Com base nesta classificação, o autor afirma que o elemento caracterizador das contribuições de intervenção no domínio econômico é a finalidade e, portanto, para que sejam válidas devem atender a uma determinada finalidade eleita pela Constituição e a destinação do produto arrecado deve ser apenas o atendimento de tal finalidade¹⁰¹. Assim,

A efetiva destinação do produto arrecadado para a finalidade que justifica a instituição das CIDE é requisito de validade da contribuição. O art. 4^a, II do CTN, não se aplica à análise da validade das contribuições, já que tal artigo apenas informa qual a natureza jurídica da hipótese de incidência e este elemento não caracteriza nem valida as contribuições. Os elementos de aferição da validação da CIDE são constitucionais. Utilizar o dispositivo do CTN sem maiores reflexões pode conduzir à declaração de validade de uma contribuição com desvio do produto arrecadado para finalidade diversa daquela que a justificou.¹⁰² (grifamos)

Concordamos no ponto em que o autor reconhece serem as contribuições de intervenção no domínio econômico tributos validados finalisticamente, também concordamos que seu produto deve ser dotado à finalidade erigida. Porém, não nos parece correto o entendimento de que para que seja válido deve haver efetiva destinação, ou seja, aplicação do produto arrecadado na finalidade eleita.

Segundo o autor

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

¹⁰⁰ HACK, Érico. *CIDE – Contribuição de intervenção no domínio econômico: destinação do produto arrecadado e finalidade como requisitos de validade*. Curitiba: Juruá, 2009. p. 42.

¹⁰¹ Idem.

¹⁰² Idem. p. 143.

ser cabível encerra dificuldade da fixação do valor, aferição do cumprimento da finalidade e destinação do valor arrecadado.¹⁰³

A proposta feita pelo autor, entretanto, de vinculação de validade à efetiva aplicação dos recursos, apesar de louvável no sentido de permitir a abertura da dogmática tributária, não nos parece conveniente.

Ora, a referida tese, no ponto em que busca trazer legitimação à incidência tributária através da efetiva destinação o faz sem, contudo, enfrentar a ponto mais sensível que se coloca à questão: o da dependência do direito tributário, ou mais precisamente, da incidência tributária a questão de direito financeiro. Subtrai toda a vantagem que a teoria da incidência traz para a aplicação do direito tributário subordinando a incidência e o nascimento da obrigação tributária a uma condição suspensiva extraída do direito financeiro. Assim, mesmo que o contribuinte tenha efetuado o pagamento da contribuição, inclusive sendo coagido, se necessário, a tal, pode ele, dado um indeterminado transcurso de tempo, e não sendo aplicados os recursos arrecadados à finalidade apontada, fazer jus à repetição do gravame. O que se propõe com isso não é apenas a abertura do sistema jurídico-tributário, mas sim, verdadeiro retrocesso, promovendo uma confusa fusão deste ramo jurídico às normas de direito financeiro de tal modo que se tornam pouco aproveitáveis todos os avanços feitos no que se refere à teoria da incidência.

Assim, em que pese a iniciativa admirável desta linha de raciocínio, não compartilhamos do entendimento de que a destinação do produto arrecadado e a finalidade sejam elementos suficientes a inspirar, pelo menos nesta forma rudimentar, o controle de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico.

1.4 Contribuição interventiva como restrição de direitos fundamentais

Concepção relevante de ser salientada é a noção de qualquer limitação a um direito fundamental é, na realidade, uma restrição de direito, e, portanto, deve vir precedida de um juízo de valores tendo como referencia outros direitos de igual ou maior peso, ou seja, só é válida a restrição de direito fundamental quando confrontado com outro ou outros direitos fundamentais igualmente relevantes, fato constatado através de um juízo de ponderação.

¹⁰³ HACK, Érico. *CIDE – Contribuição de intervenção no domínio econômico: destinação do produto arrecadado e finalidade como requisitos de validade*. Curitiba: Juruá, 2009. p. 143.

Sob este aspecto salienta Silva que o tema dos direitos fundamentais pode ser observado sob os enfoques objetivo e subjetivo, e, quanto ao conteúdo, sob o enfoque da teoria absoluta e teoria relativa. Por enfoque objetivo, entende-se que o direito fundamental deve ser definido a partir de seu significado para todos, enquanto que pelo enfoque subjetivo, a garantia ao conteúdo essencial deve ser delimitado caso a caso. Pela teoria absoluta, significa que o direito fundamental deve ter uma barreira intransponível *prima facie*, enquanto que para a teoria relativa propõe que a delimitação do conteúdo depende das condições fáticas e das colisões no caso concreto. Ressaltando o autor que ao se trabalhar com restrição aos direitos fundamentais convém a adoção de um enfoque subjetivo e relativo. Convém também, afirma o autor, entender as restrições em sua acepção ampla, ao seja, qualquer afetação a estes direitos fundamentais é restrição seja a supressão total dos mesmos, até a simples regulamentação é, em verdade, restrição, que merece, portanto, ser ponderada e justificada ¹⁰⁴⁻
105 .

A adoção da concepção de Silva implica no reconhecimento de que as contribuições interventivas são na realidade verdadeiras restrições aos direitos fundamentais da propriedade e da liberdade econômica, e, portanto, é necessária justificação – como acontece com qualquer imposição tributária que afete a propriedade. Entretanto, sendo a contribuição de intervenção no domínio econômico, tributo validado finalisticamente, como afirma a doutrina, ou seja, se valida pela função que visa desempenhar: intervir na livre economia, tal demanda por fundamentação deve ser redobrada.

Segundo leitura da doutrina de restrição de direitos fundamentais de Silva, não basta para legitimação das contribuições interventivas o mero argumento de solidariedade social ou função social da propriedade, etc., próprio dos tributos validados condicionalmente, como o é no caso dos impostos, principalmente, ou mesmo alguns validados finalisticamente como no caso das contribuições sociais.

A espécie das contribuições interventivas impõe a restrição à liberdade de iniciativa, ou seja, restringe a liberdade de livre agir dos atores sociais. Tal liberdade é direito fundamental de primeira importância no Estado brasileiro, decorrente e inexorável ao sistema econômico adotado no país.

Nesse sentido, Bastos afirma que

¹⁰⁴ HACK, Érico. *CIDE – Contribuição de intervenção no domínio econômico: destinação do produto arrecadado e finalidade como requisitos de validade*. Curitiba: Juruá, 2009. p. 26.

¹⁰⁵ Não sendo objeto do trabalho, não pretendemos aprofundar sobre o assunto da teoria dos Direitos fundamentais.

em conformidade com o respeito global atingido pela doutrina da livre iniciativa no final do século XX, o constituinte brasileiro de 1988 tratou da questão elevando-o à posição de princípio constitucional. Mais do que isso, a livre iniciativa é fundamento da República Federativa do Brasil, inserido no inciso IV do art. 1º da Constituição, em que se lê: [...]

Tal tratamento privilegiado da matéria aponta para o fato de, como afirma Celso Bastos, ser a livre iniciativa “um dos fins da nossa estrutura política, é dizer, um dos fundamentos do próprio Estado Democrático de Direito”¹⁰⁶.

Ainda nesta direção, Tavares completa que “a livre iniciativa é também citada no *caput* do art. 170 da Constituição vigente, que aponta como fundamento da ordem econômica e financeira, ao lado da valorização do trabalho humano”¹⁰⁷. Segundo o autor este duplo tratamento constitucional da livre iniciativa enfatiza a crucial relevância do princípio em nosso ordenamento jurídico.

Postular a livre iniciativa como fundamento constitucional, primordialmente, tem um sentido de confirmação da adoção de uma estrutura capitalista da economia ou, segundo José Afonso da Silva, “quer dizer precisamente que a Constituição consagrou uma economia de mercado, de natureza capitalista, pois a iniciativa privada é um princípio básico da ordem capitalista.”¹⁰⁸

Bem aponta Tavares, ainda, que

como decorrência natural da adoção de um sistema econômico capitalista e do respeito à livre iniciativa, consagra também o texto constitucional a livre concorrência, citada como outro dos princípios básicos da ordem econômica no art. 170, IV e, em seguida, aponta como razões para que o Estado, em sua defesa, intervenha sobre a livre disposição de agentes econômicos no mercado, no art. 173, §4º.¹⁰⁹

Ou seja, ensina o autor que, tratando-se de uma economia capitalista dois princípios fundamentais devem ser observados: a livre iniciativa e a livre concorrência. Sobre esta última:

[...] embora seja entendida por todos como desdobramento da livre iniciativa, a livre concorrência é objeto de referência especial, no art. 170, IV, da CF, tamanha a importância que lhe é reservada pela ordem constitucional econômica brasileira.

¹⁰⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito econômico brasileiro*. p. 115 *apud* TAVARES, André Ramos. Intervenção estatal no domínio econômico por via da tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 216.

¹⁰⁷ TAVARES, André Ramos. Op. Cit. p. 218.

¹⁰⁸ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito constitucional positivo. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.742.

¹⁰⁹ TAVARES, André Ramos. Op. cit. p. 217.

A livre concorrência é um dos fundamentos de qualquer sistema capitalista [...] sendo possível se afirmar que consiste precisamente num dos traços que o diferenciam de doutrinas socialistas.¹¹⁰

O Estado ao intervir na econômica, ainda que por meio da criação de uma exação interventiva, afeta tais direitos de liberdade, dificulta a livre iniciativa e controla a concorrência privilegiando ou onerando mercados de forma discriminatória. Assim, é evidente que tal intervenção, ou seja, que não só a criação, mas também a incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico devem se dar de forma estritamente necessária, e, sempre, justificada. Nesse sentido:

Após o realce desses dois princípios presentes na ordem constitucional pátria, é perfeitamente válido concluir-se, pois, que os atos econômicos do Estado de intervenção no domínio privado regem-se por uma espécie de subsidiariedade, com o Poder Público atuando em setor que não lhe é próprio, sobrepondo-se ao princípio geral.

O intervencionismo estatal na economia é um comportamento caracterizado, basicamente, por injunções coercitivas do aparato estatal nas atividades econômicas em geral, com o escopo de assegurar o atendimento das metas públicas estabelecidas pelo Estado. Sendo a não intervenção a regra geral, ancorado que está o sistema no princípio da livre iniciativa, a intervenção do Estado na economia é motivada pela necessidade de correção de falhas no mecanismo de mercado ou, ainda, pela necessidade de adoção de medidas planejadas no âmbito da política econômica.¹¹¹

Se não exercido o controle dos fundamentos das restrições, tanto a livre iniciativa, tanto a livre concorrência, ou de modo mais amplo, a liberdade dos agentes econômicos, resta ameaçada aos destemperos do poder tributário e intervencionista do Estado, violando o chamado âmbito de proteção destes direitos fundamentais, convertendo-os em mero texto vazio no corpo da Constituição¹¹².

Para que haja tal fundamentação, entretanto, é necessária a abertura do Direito tributário para a política, ou seja, para discussão e opção por valores não ligados apenas aos princípios classicamente reconhecidos como tributários, como capacidade contributiva, anterioridade, não-confisco ou, por exemplo, legalidade. Este último, inclusive, deve ser repensado, na medida em que é erigido como argumento, inclusive, para se afastar questões políticas do âmbito da dogmática tributária.

¹¹⁰ TAVARES, André Ramos. Intervenção estatal no domínio econômico por via da tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 218.

¹¹¹ Idem.

¹¹² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

A dogmática tributária consolidada, com fundamento em uma concepção amputada da noção de legalidade, limita a abertura do sistema jurídico-tributário à análise abstrata de legitimidade do tributo, ou seja, verificação de legitimidade, ou constitucionalidade do tributo abstratamente considerado, impondo, quanto à incidência, uma aplicação formalista que impede a avaliação destes caracteres funcionais, considerados eles elementos externos à legislação tributária, mesmo quando utilizados para sua legitimação.

Ao apoiar-se em uma noção equivocada de legalidade tributária calcada no formalismo a dogmática abandona a função de crítica, essencial à proteção dos direitos fundamentais, omitindo o necessário controle concreto de incidência legítima do tributo interventivo, situação insustentável e que merece urgente revisão.

2 Legalidade e demanda de justificação na dogmática jurídica tributária

Derzi, em atualização da obra de Baleeiro, afirma:

Então, vejam bem, o que diz a Constituição é que as contribuições nascem para custear a construção de um Estado Democrático de Direito, ou melhor, a atuação da União nessa construção. Mas não exigimos que essa atuação ocorra, porque ela é mero resultado ou finalidade, estando fora do Direito Tributário. E o Direito Tributário passa a funcionar assim, sem proteção da confiança, sem obediência às promessas do legislador e da Constituição. A norma tributária não funciona porque não a tornamos efetiva, porque nós nos subordinamos a uma lógica deôntica ultrapassada, que é resquícios dos tempos autoritários.¹¹³

Os resquícios dos tempos autoritários que a autora aponta são exatamente estes que impedem a correta compreensão e, principalmente, aplicação das contribuições interventivas. Conforme abordaremos no presente capítulo, a construção da dogmática tributária é erguida em torno de uma noção de legalidade amputada, o que impõe um formalismo nada salutar à teoria da incidência, que, por isso, permanece em completo descompasso com a realidade social contemporânea.

2.1 Origem, desenvolvimento e elementos sociais para uma nova abordagem da dogmática jurídica tributária

Antes de se debruçar sobre os pontos em que é necessária a revisão da dogmática para o tratamento das contribuições interventivas, urge a necessidade de compreendermos alguns elementos históricos e epistemológicos relevantes para o pleno entendimento da problemática.

A questão da tributação acompanha a história das sociedades modernas, sendo, inclusive, um dos grandes motivadores da constituição dos atuais Estados Democráticos de Direito – no qual se inclui o Brasil. A real noção de legalidade – que remonta a necessidade de participação nas decisões políticas da nação e a limitação do poder do soberano – teve como uma de suas principais razões os abusos cometidos pelo Estado no exercício de seu poder tributário.

¹¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 59.

Sem embargo, na atualidade da dogmática tributária a noção de legalidade é elencada como o principal fundamento para a propagação de uma postura formalista e fechada de compreensão do fenômeno tributário. O estudo do que consiste a legalidade resta, assim, fundamental ao entendimento da dogmática jurídico-tributária presente em nossos dias.

2.1.1 Legalidade: democracia, participação e segurança jurídica

Em um estudo sobre os princípios tributários recorrentes nos principais sistemas jurídicos contemporâneos Victor Uckmar¹¹⁴ trabalha o surgimento histórico do princípio da legalidade. Segundo o autor atribui-se à *Magna Charta* o surgimento do princípio da legalidade¹¹⁵. “Foi somente durante o reinado de João-sem-terra que os barões – sobretudo por causa da onerosidade e das injustiças nas exigências financeiras – rebelaram-se e, com a força das armas, exigiram determinadas concessões, para tutela dos seus direitos”¹¹⁶⁻¹¹⁷.

Tal documento serviu de base e inspiração para que, precisamente no século XIII, ao lado dos barões, outras classes levantassem-se e cujo engajamento nos debates políticos determinaram notáveis alterações na maneira pelo qual o consentimento à tributação carecia ser dado. Destas considerações percebe-se que o surgimento da legalidade tem suas origens – pelo menos na Inglaterra – embebidas no embate entre tributação e participação. De seu surgimento decorrem, inclusive, as origens da criação do Parlamento, da separação de poderes, etc.. Não obstante, bem assevera Uckmar que tal noção de exigência de consentimento para a instituição dos gravames não se limitou à história inglesa, podendo reconhecer-se também em outros países:

[...] na Espanha, onde as *Cortes* nasceram com a preeminente função de tornar possível o afluxo de meios financeiros para o Rei, remonta a 1091 o

¹¹⁴ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito constitucional tributário*. 2ª ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

¹¹⁵ Porém a legalidade revela-se anterior a este documento podendo-se verificar na história variados exemplos de reconhecimento do direito de participação (ou consenso) – uma das vertentes da legalidade.

¹¹⁶ UCKMAR, Victor. *Op. Cit.* p. 24

¹¹⁷ Frente à rebelião, não restou alternativa ao Rei senão aceitar o texto que lhe foi apresentado de forma já definitiva, originando assim a *Magna Charta*. Segundo Uckmar, uma das disposições fundamentais encontra-se no art. XII, segundo o qual “no scutage or aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom except for ransoming our person, form making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter, and for these there shall not be levied more than a reasonable aid”. Além do art. XIV, que dispõe que, para impor aids e scutages, o Rei deveria reunir o *Commune Consilium Regni*, constituído pelos: “1) archbishops, bishops, abbots, earls and great barons by individual writ; 2) all other tenants in capite by general writ addressed to the sheriff” UCKMAR, Victor. *Op. Cit.* p. 24.

primeiro documento do qual se apreende que o Soberano solicitava o consentimento dos súditos para impor os tributos.[...] No século XIII, quando as exigências de contribuições se tornaram sempre mais gravosas, as *Cortes* costumavam condicionar o consentimento à destinação que seria dada ao produto da arrecadação; em substância, o Rei devia demonstrar que a imposição era necessária para fazer frente a despesas de utilidade pública.¹¹⁸

O autor cita ainda situações na França, Estados Unidos da América¹¹⁹ e Itália¹²⁰. De todo modo, constata-se que a tributação esteve ao longo da história intimamente vinculada aos motivos de rebeliões, revolução ou outras transformações na estrutura política dos países, inclusive podendo citar-se o Brasil¹²¹. A tributação e a exigência de participação em sua criação ou aumento contribuíram para o surgimento do que hoje é conhecido por Legislativo, tolhendo o poder absoluto do rei ao conceder aos onerados a possibilidade de manifestação e consentimento no que se refere à instituição dos tributos, base, portando, da própria noção contemporânea de democracia.

No Brasil, o princípio da legalidade se fez de alguma forma presente em todas as Constituições brasileiras. Na Constituição do Império, presente em seu artigo 171¹²² e no Ato Adicional de 1834, na Constituição de 1891, encontrava-se explicitamente no artigo 72, §30¹²³, já na Constituição de 1934, no artigo 17, inciso VII¹²⁴. Na Constituição de 1937, única

¹¹⁸ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito constitucional tributário*. 2ª ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 27-28.

¹¹⁹ Sobre o princípio da legalidade na história francesa e estadunidense Coêlho pondera que ambas exerceram influência no sistema pátrio, colocando-o em um meio termo entre o *judicial control* norte americano e o dogma da *légalité* francês, salientado que é “[...] chegada a hora de fortificar o Poder Judiciário no Brasil, até porque a Constituição de 1988 consagra profusamente a supremacia do Judiciário em prol da cidadania. Que avulsem os princípios, sob a guarda dos juizes, a orientar a aplicação das leis aos casos concretos.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 177.)

¹²⁰ “A Revolução Francesa e a Americana – em grande parte consequências do descontentamento do povo pela opressão fiscal – conduziram à determinação dos princípios que são basilares do Direito Constitucional. Na França, aguda era luta da burguesia contra o clero e a nobreza, isentos de grande parte dos impostos [...] em particular no que concerne à atribuição ao Poder Legislativo da competência para impor tributos, tanto a Constituição americana como a *Déclaration des Droits* inspiraram-se sobretudo na doutrina de Locke, divulgada na França pelos adeptos de Voltaire, segundo a qual ‘sem dúvida os impostos são necessários, mas não podem ser exigidos sem o consentimento da maior parte dos componentes da sociedade, ou daqueles que os representam ou que foram escolhidos por estes’.” UCKMAR, Victor. *Op. Cit.* p. 31-32.

¹²¹ Sobre a influência da tributação na história política do Brasil, vide: CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. O Brasil: uma breve visão histórica do Estado, das constituições e dos tributos. In: Revista Esmafe: Escola de Magistratura Federal da 5ª Região, n.6. Recife, 2004. p.75-123.

¹²² “Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras. ”

¹²³ “Art 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize. [...]”

que não traz explicitamente o princípio, a legalidade pode ser encontrada na regra que trata da competência legislativa para dispor sobre impostos. Já na Carta de 1946 o princípio é explicitamente abordado, bem como na Emenda Constitucional número 18 de 1965¹²⁵. Na Constituição de 1967 – que pela primeira vez regulou o sistema tributário em capítulo específico – permaneceram as disposições da Emenda Constitucional número 18/65, ressaltando sua aplicação quanto ao imposto sobre operações financeiras.

A Emenda Constitucional número 1, de 1969, manteve o dispositivo, vedando “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”, ressaltando além dos impostos sobre o comércio exterior, o imposto sobre produtos industrializados (artigo 21, incisos I, II e V), deixando, contudo, de ressaltar o imposto sobre operações financeiras (artigo 21, inciso VI)¹²⁶.

Já no que se refere à Carta de 1988, atual Constituição do Estado brasileiro, Machado¹²⁷ ressalta que apesar da parecida redação do dispositivo referente à legalidade, comparando-se com as demais Constituições brasileiras, o princípio encontra-se fortalecido. Segundo o autor primeiro em função do artigo 49, inciso V¹²⁸ da Constituição de 1988, que atribui competência ao Congresso Nacional para sustar atos normativos do Poder Executivo que exorbitem o poder regulamentar ou os limites de delegação legislativa. E segundo, de acordo com o que dispõe o Ato das Disposições Transitórias, que revoga “todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange à ação normativa (artigo 25, inciso I¹²⁹, do Ato das Disposições Transitórias)”¹³⁰. Assinalando que

¹²⁴ “ Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]VII - cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos; [...]”

¹²⁵ Com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, o princípio foi mantido com ressalvas (art. 2º, inciso I). Assim, os impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação) e o imposto sobre operações financeiras, podiam ter suas alíquotas e bases de cálculo alteradas, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, por ato do Poder Executivo (artigos 7º, § 1º e 14, § 1º), conforme Machado (MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.).

¹²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

¹²⁷ Idem.

¹²⁸ “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: [...] V - sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa;”

¹²⁹ “Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a: I - ação normativa; [...]”

¹³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 27.

também fortaleceram o princípio da legalidade tributária a proibição de delegação de competência na matéria reservada à lei complementar (artigo 68, parágrafo 1º¹³¹ da Constituição) além do fato de se ter acabado com a competência privativa do Presidente da República para a iniciativa das leis sobre matéria tributária, restando na competência privativa do Presidente da República apenas a iniciativa de leis em matéria tributária relativas aos Territórios (artigo 61, parágrafo 1º, inciso II, alínea b¹³²).

A vedação à instituição ou aumento de tributos sem que haja lei que os defina, essência do princípio da legalidade, conforme se vê, pode ser extraída de todos os diplomas constitucionais que regeram o Estado brasileiro, sendo recorrente não apenas no Brasil, mas nos mais variados sistemas jurídicos mundo afora.

Ao se realizar uma leitura apressada e abstraindo os fatores históricos e sociais que determinaram o referido princípio, pode-se dizer que visa eminentemente ao primado da segurança jurídica, permitindo que os cidadãos possam se organizar de modo planejado, antevedendo as obrigações tributárias a que se sujeitarão, sem surpresas e imprevistos. Não obstante, conforme vimos a origem do princípio, antes, decorre da necessidade de conter os abusos dos governantes ao proclamar o direito de participação, ainda que restrito, dos cidadãos nas questões do Estado – participação que impõe discussão política aberta às mais variadas questões.

Entretanto, principalmente no Brasil a compreensão dada pela dogmática tributária da legalidade como participação é afetada pelo advento tardio do positivismo e formalismo jurídicos, que, através de uma rígida proposta de análise fechada do Direito, passam a valorizar quase que exclusivamente seu viés de segurança jurídica. Tais influências revelam-se determinantes para o desenvolvimento da dogmática tributária como a conhecemos hoje, merecendo, portanto, uma breve análise para a devida superação da problemática exposta.

¹³¹ “Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional. § 1º - Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre: [...]”.

¹³² “Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição. § 1º - São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: [...] II - disponham sobre: [...]b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios; [...]”.

2.1.2 Formalismo e a autonomia do Direito tributário

Em trabalho sobre o formalismo no Brasil Greco¹³³ salienta que na primeira metade do século XX, no Brasil o estudo jurídico dos tributos se inseria no bojo da ciência das Finanças sendo que só a partir da década de 1940 é que passou a ganhar espaço o tratamento em separado dos tributos como objeto de preocupação científica. Nos anos seguintes os estudos receberam profundas influências oriundas de duas vertentes distintas: a vertente constitucional norte-americana e a vertente administrativa da experiência continental europeia. Influências de caráter antagônico, já que a constitucional prestigiava os direitos e garantias individuais enquanto que a administrativa invocava como um de seus princípios fundamentais a supremacia do interesse público sobre o interesse particular. O produto final deste conjunto, afirma Greco, foi o surgimento de uma concepção do Direito tributário que pode ser resumida como o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Estado.

Assim, os princípios constitucionais tributários nesta perspectiva eram as cautelas que vedassem algo ao Estado, princípios cuja fórmula começava com um “não” (não pode cobrar sem lei; não pode cobrar em relação ao que já aconteceu; não pode cobrar antes de certa data; não pode confiscar etc.). A lei se torne um “escudo” do contribuinte face ao Estado. A antiga visão de princípio da legalidade – que incluía a participação, dimensão positiva, é ignorada.

Neste contexto, a lei em sentido formal passou a ser o requisito indispensável para autorizar qualquer exigência pelo Fisco. Iniciou o que se pode designar por “idolatria da lei” vista, porém, como entidade virtual; ou seja, texto com vida própria que se destaca do contexto que levou à sua produção e daquele no qual será aplicada para assumir a condição de algo bastante em si. Uma forte influência platônica e idealista. Acrescente-se que, a partir de 1964, o Brasil viveu o período da Revolução em que estavam em vigor os Atos Institucionais e as discussões de caráter substancial (isonomia, desigualdades sociais, distribuição de renda etc.) não encontravam espaço. Tanto é assim, que, ao ensejo da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que reformulou o sistema constitucional tributário – em grandes linhas até hoje vigente – encontra-se a revogação expressa do artigo 202 da Constituição Federal de 1946 que consagrava o princípio da capacidade contributiva. Suprimiu-se da Constituição o referencial substancial que servia de fundamento à tributação, para torná-la algo autodenominado de racional, mas que, na prática, mostrou-se mera expressão do exercício de poder.¹³⁴

¹³³ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. In: Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - n. 1. Brasília : PGFN, 2011.

¹³⁴ Idem. p. 1.

A partir da década de 1970, com Geraldo Ataliba, o arquétipo teórico de tratamento dos temas tributários ganhou importante avanço. Com base filosófica nos trabalhos de Juan Manuel Teran e Lourival Vilanova e utilizando-se de um instrumental kelseniano para análise da lei tributária foram trazidos para o debate tributário os “aspectos” (material, pessoal, espacial e temporal) da “hipótese de incidência” da lei tributária. A partir deste estímulo a discussão tributária a partir de então concentrou-se na hipótese de incidência e, num segundo momento, na sua formulação legal.¹³⁵

Nesta mesma década a preocupação com a linguagem principiava a ganhar espaço; inicialmente se apresentando como um desafio para descobrir termos mais elaborados a serem utilizados, alcançando um aprofundamento do estudo da linguagem em si como objeto científico¹³⁶.

Neste momento, deu-se uma fusão que é importante referir para bem entender a evolução do debate no âmbito tributário: a variável política – que não permitia o debate de questões substanciais – levou a privilegiar as análises e discussões jurídicas que se concentrassem nos aspectos formais e linguísticos do texto legal (aspectos da hipótese de incidência) o que tornava a utilização do instrumental vindo da semiótica (na sintática e na semântica), politicamente “aceitável”. Debater com a Autoridade no plano sintático e semântico e suscitar questões ligadas à hierarquia (das normas) era um porto seguro onde o questionamento do exercício da autoridade estatal (via tributação) podia se dar sem maiores riscos.¹³⁷

Assim, as discussões nos planos sintático e semântico foram a tônica dos debates anos subsequentes, enquanto a pragmática e a análise da função (próprias da verdadeira política participativa) permaneceram no isolamento. A postura formal de compreensão da legalidade exclusivamente como limitação negativa ao poder de tributar prevaleceu, o princípio que representou em sua origem a ideia de participação cedeu por completo espaço ao formalismo da lei. Formalismo que se satisfez por muito tempo com a discussão de aspectos linguísticos do texto legal.

¹³⁵ A utilidade deste modelo é inegável, pois permite sistematizar o debate, da perspectiva formal e da hierarquia das normas; a meu ver, o modelo mais viável no contexto político então vigente. Mas trata-se de modelo insuficiente, pois a realidade jurídica e o fenômeno tributário não se esgotam nestes aspectos. Fato e valor também compõem a experiência jurídica. (GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. In: Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - n. 1. Brasília : PGFN, 2011. p. 12) O tema será novamente abordado nos tópicos seguintes.

¹³⁶ Vide Paulo de Barros Carvalho com sua obra “Direito Tributário: linguagem e método”, no qual apresenta sua regra matriz de incidência tributária. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.)

¹³⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.* p. 12-13.

Nesta distorcida compreensão de legalidade e apego à segurança jurídica sedimentou-se a dogmática tributária brasileira – positivista e formal – sendo até pouco tempo raros os estudos jurídicos que aprofundem em questões éticas, financeiras, econômicas, sociológicas, etc.

Não obstante, em que pese a valor que o formalismo representou e ainda hoje representa no contexto tributário, é importante salientar que a realidade social – ou melhor, os estudos sobre esta realidade social – impõe o surgimento de novos dilemas e papéis ao Direito, e por consequência ao Direito tributário. A forma como compreendemos a sociedade e em função disso, a forma como lidamos com esta mesma sociedade, impõem modos mais complexos de compreensão do sistema jurídico, não limitando-se à análise meramente formal, conforme abordado no tópico a seguir.

2.1.3 Uma nova sociedade, um novo Direito

Ignorando a postura formalista ainda presente na majoritária doutrina jurídico-tributária, o contexto social e o próprio fenômeno tributário passam nos últimos anos por transformações significativas. No âmbito da sociedade discute-se a existência de uma pós-modernidade, ou, como preferimos, de uma modernidade reflexiva, que impõe ao Direito um novo papel de efetiva transformação social – e não apenas de conservação social – com a contenção de riscos e a promoção de valores queridos pela comunidade.

Sendo própria da Sociologia, a expressão “modernidade reflexiva” se encontra presente em trabalhos de variados autores – como Giddens¹³⁸ e Lash¹³⁹, por exemplo¹⁴⁰. No entanto, nossa abordagem terá como referencial a concepção de modernidade reflexiva apresentada e desenvolvida pelo pensador Ulrich Beck em suas obras “Sociedade de risco”, e “O que é globalização?”, autor que, comparativamente com os demais que tratam do tema, teve maior influência sobre o pensamento jurídico contemporâneo¹⁴¹.

¹³⁸ Em GIDDENS, A. *The Consequences of Modernity*. Cambridge: Polity, 1990. e GIDDENS, A. *Modernity and Self-Identity*. Cambridge: Polity, 1991.

¹³⁹ Em LASH, S. Reflexive modernization: the aesthetic dimension. In: *Theory, Culture and Society*, v.10, n. 1, 1993, p.1-24.

¹⁴⁰ Debate interessante pode ser apreendido em que os três autores dialogam criticamente sobre o tema: BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: política, tradição e estética na ordem social moderna*. São Paulo: Unesp, 1997.

¹⁴¹ Citem-se como exemplos a já consagrada obra de Silva Sánchez., que aborda o fenômeno da expansão do Direito penal sob o argumento apresentado por Beck no que se refere à sociedade de risco (SILVA SÁNCHEZ,

A sociedade contemporânea foi submetida a transformações radicais de suas estruturas se comparada àquela do período da Ilustração, percebe-se a consolidação de um novo tipo de capitalismo e um novo estilo de vida, muito diferentes daqueles das fases anteriores deste desenvolvimento social. Na tentativa de compreensão desta reconfiguração social, e tentando superar o cansativo e pouco produtivo debate que se instaurou na Sociologia em torno da modernidade *versus* pós-modernidade¹⁴² surge o pensamento de Ulrich Beck, prescindindo do termo “pós-modernidade” em favor de uma noção de segunda modernidade ou modernidade reflexiva.

Explicando: na obra “Sociedade de risco” Ulrich Beck, propõe uma distinção entre uma primeira modernidade e uma segunda modernidade. Caracterizando a primeira modernidade, também denominada modernidade simples ou industrial, pelos seguintes termos: “uma sociedade estatal e nacional, estruturas coletivas, pleno emprego, rápida industrialização, exploração da natureza não ‘visível’”. Esta modernidade, segundo Beck, teria profundas raízes históricas, especificamente na sociedade europeia, através das várias revoluções políticas e industriais surgidas a partir do século XVIII. Já a segunda modernidade, situada já no fim do milênio, seria aquela encontrada diante daquilo que o autor chama de “modernização da modernização” ou “modernidade reflexiva”. “Trata-se de um processo no qual são postas em questão, tornando-se objeto de ‘reflexão’, as assunções fundamentais, as insuficiências e as antinomias da primeira modernidade”¹⁴³, quais sejam, a globalização, a individualização, o desemprego, o subemprego, a revolução dos gêneros e, por fim, mas não menos importantes, os riscos globais da crise ecológica e da turbulência dos mercados financeiros. Questões estas que ocupam o centro dos debates políticos contemporâneos.

A construção do conceito de modernidade reflexiva traduz uma ideia de autodestruição, ou transformação natural¹⁴⁴ da modernidade. Na obra intitulada *Modernização*

Jesús-Maria. *A Expansão do Direito Penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. Trad. Luiz Otávio de Oliveira Rocha. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.). Ou Machado, que de modo análogo faz uma análise dos influxos da sociedade de risco sobre o Direito penal. (MACHADO, Marta Rodrigues de Assis. *Sociedade do risco e Direito Penal: uma avaliação de novas tendências político-criminais*. São Paulo: IBCCRIM, 2005;), ou ainda vale a recente trabalho coletivo intitulado *Dano ambiental na sociedade de risco*, coordenado pelo professor Morato Leite (LEITE, José Rubens Morato (coord.) *Dano ambiental na sociedade de risco*. São Paulo: Saraiva, 2012.).

¹⁴² BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: política, tradição e estética na ordem social moderna*. São Paulo: Unesp, 1997. p. 7.

¹⁴³ BECK, Ulrich.; ZOLO, Danilo. *A sociedade global do risco: uma discussão entre Ulrich Beck e Danilo Zolo*. (Trad. por Selvino J. Assmann). Santa Catarina : Universidade Federal de Santa Catarina, 2000.

¹⁴⁴ A utilização deste termo ao descrever o pensamento de Beck poder induzir o leitor a compreensão de uma espécie de “evolução”. Ressalte-se, no entanto, que Beck não se filia ao positivismo sociológico. A expressão visa apenas contrapor a noção marxista de “revolução”.

Reflexiva, um trabalho que dialoga com o pensamento de Giddens e Lash, Beck ilustra o núcleo do seu entendimento do que seria a modernidade reflexiva. Citando o autor: “‘Modernização reflexiva’ significa a possibilidade de um (auto)destruição criativa para toda uma era: aquela da sociedade industrial. O ‘sujeito’ dessa destruição criativa não é a revolução, não é a crise, mas a vitória da modernização ocidental”¹⁴⁵.

A ideia utilizada por Beck de que o “dinamismo da sociedade industrial acaba com suas próprias fundações” remonta as palavras de Karl Marx de que “o capitalismo é seu próprio coveiro”, mas significa também, e principalmente, algo completamente diferente. Primeiro, não seria a crise, mas, as vitórias do capitalismo que produziram a nova realidade social. E segundo, “isto significa que não é a luta de classe, mas a modernização normal e a modernização adicional que estão dissolvendo os contornos da sociedade industrial”¹⁴⁶. O que se sobressai é que o dinamismo industrial, extremamente acelerado, está se decompondo em uma nova sociedade sem que haja a necessidade de qualquer revolução, impondo-se às discussões e decisões políticas de parlamentos e governos.

Segundo Beck, “a nova sociedade nem sempre nasce da dor”, ou seja, não é apenas a pobreza crescente, mas também a riqueza crescente que serve de estopim para uma mudança axial nos tipos de problemas, no escopo da relevância e na qualidade da política.

Segundo o autor o que presenciamos não é uma nova sociedade, ou era, fruto da revolução, mas simplesmente vivenciamos a continuidade da sociedade industrial, o que o autor denomina sociedade de risco. Um primeiro estágio da modernidade corresponderia a uma sociedade industrial: “um estágio em que os efeitos e as auto ameaças são sistematicamente produzidos, mas não se tornam questões públicas ou o centro de conflitos políticos. Aqui o autoconceito de sociedade industrial ainda predomina, tanto multiplicando como ‘legitimando’ as ameaças produzidas por tomadas de decisão, como ‘riscos residuais’”¹⁴⁷. Em seguida, um segundo estágio, denominado sociedade de risco, aflora quando os “[...]os perigos da sociedade industrial começam a dominar os debates e conflitos públicos, tanto públicos como privados”¹⁴⁸. O que sobrevém neste ponto é que determinados aspectos da sociedade industrial tornam-se social e politicamente problemáticos.

Na sociedade de risco, o reconhecimento da imprevisibilidade das ameaças provocadas pelo desenvolvimento técnico-industrial exige a auto-reflexão

¹⁴⁵ BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: política, tradição e estética na ordem social moderna*. São Paulo: Unesp, 1997. p. 12.

¹⁴⁶ Idem.

¹⁴⁷ Idem. p. 15.

¹⁴⁸ Idem. p. 16.

em relação às bases da coesão social e o exame das convenções e dos fundamentos predominantes da "racionalidade". No autoconceito da sociedade de risco, a sociedade torna-se reflexiva (no sentido mais estrito da palavra), o que significa dizer que ela se torna um tema e um problema para ela própria¹⁴⁹.

Nesse sentido, o Direito como produto da política, ou seja, dos debates e das preocupações atuais, surge como contendor dos riscos da sociedade. A ampliação das legislações se dá exatamente na intenção de afastar os riscos que a modernidade (o capitalismo) propagou. Não apenas multiplicam-se as proibições (situação vivenciada e discutida pelo dogmática penal sob o termo “expansão do Direito penal”), mas também se exige que o Direito oriente os comportamentos positivamente, delegando-se à norma o papel de orientar o “como fazer”, seja por meio de regulamentos ou intervenções por parte do Estado..

Em sentido análogo, Alejandro Altamirano, em trabalho que visa analisar as possíveis mudanças de paradigmas nos princípios formadores do direito tributário contemporâneo assevera que em decorrência das mudanças presenciadas no século XXI os diversos princípios constitucionais e, especialmente, o princípio da legalidade encontra-se em séria crise¹⁵⁰.

As noções de sociedade de risco e modernidade reflexiva desenvolvidas por Ulrich Beck demonstram de forma fundamental a realidade contemporânea que se presencia. Estas evidenciações colaboram para o entendimento de diversos fatores sociais e políticos, dentre os quais a crise de diversas estruturas fundamentais do Direito como é caso da legalidade. Tais elementos, entretanto, foram evidenciados para o uso das ciências sociais como um todo, cabendo a cada uma delas um tratamento em si, absorvendo tais evidências em prol, no caso da dogmática jurídico-tributária, da correta aplicação do direito de tributar por parte do Estado.

¹⁴⁹ BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: política, tradição e estética na ordem social moderna*. São Paulo: Unesp, 1997. p. 19.

¹⁵⁰ Segundo o autor a razão de tal crise pode ser sintetizada nos seguintes pontos: a) O Estado encontra-se cada vez mais encarregado de grandes interesses públicos; b) Pelo aumento da autonomia funcional da Administração pública demandando mais poderes para o cumprimento de suas funções; c) A perda da posição originária pelos particulares frente a determinados setores do direito; d) A perda dos caracteres liberais da lei; e) A pulverização do direito legislativo, em prejuízo da generalidade e abstração da lei; f) A heterogeneidade da lei; g) A “ocasionalidade” da lei; h) A perda da estabilidade do direito; i) a pulverização do conceito de ordenamento jurídico. Sobre o assunto: ALTAMIRANO, Alejandro C. Se están transformando los principios formadores del derecho tributario en el siglo XXI? In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT, 2013. p. 188 e seguintes.

2.2 Hipótese de incidência tributária: abstração dogmática crítica

Em que pese todas as transformações sofridas pela sociedade na chamada modernidade reflexiva, a dogmática tributária, desde sua reivindicação por autonomia até os dias de hoje, acabara por ignorar elementos ou aspectos do fato tributário que hoje revelam-se imprescindíveis para a análise e para o controle da justa tributação.

Não obstante a necessidade de revisão, as construções e reflexões desenvolvidas pela dogmática nos últimos anos, ainda que excessivamente formais, fundaram uma ciência cujo rigor lógico e a preocupação com a coerência são invejáveis, principalmente por se tratar de um ramo do Direito que, apesar da existência de um código de normas, tem sua regulação altamente esparsa em leis, decretos, portarias, etc. exigindo atenção e cuidado redobrado daqueles que se dispõem a estudá-lo.

A construção e depuração do que ficou conhecido por hipótese de incidência tributária iniciou a possibilidade de abstração da dogmática, permitindo a análise e aplicação coerente dos diversos tributos existentes em nosso sistema. Graças ao trabalho de Geraldo Ataliba, os diversos elementos comuns do fato jurídico-tributário foram reunidos de forma sistematizada, permitindo a compreensão, adoção e popularização de um método quase que hegemônico de tratamento dos tributos, que, conforme já salientamos, infelizmente, tendeu a um formalismo exagerado.

Geraldo Ataliba trabalha com o conceito de hipótese de incidência lecionando que trata-se de uma previsão legal – constante em uma lei em sentido amplo, essencialmente abstrata, consistente em uma descrição do fato e demais elementos relevantes do ponto de vista tributário. Se valendo das palavras de Perez Ayala, explica que hipótese de incidência é “a definição por uma lei de certos supostos de fato a cuja hipotética e possível realização a lei atribua determinados efeitos jurídicos (obrigação de pagar tributo), convertendo-os assim, numa classe de fato jurídicos (fato imponible). A realização desse fato jurídico, o fato imponible, que origina a obrigação de pagar o tributo.”¹⁵¹

O autor distingue hipótese de incidência, como critério abstrato previsto legalmente, do fato imponible¹⁵², consistente na concretude da hipótese de incidência, ou seja, é a

¹⁵¹ *Apud* ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 11^aed. – São Paulo: Malheiros, 2010.

¹⁵² O autor dedica longa discussão sobre a questão terminológica para a adoção do termo hipótese de incidência e fato imponible, na tentativa de superar o termo ambíguo fato gerador. Sobre as questões: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 11^aed. – São Paulo: Malheiros, 2010. p. 53 e seguintes.

realização concreta do fato abstratamente previsto na norma. Enquanto aquele pertence ao mundo dos valores jurídico, este pertence ao mundo fenomênico¹⁵³.

Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei decreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se. Se ele o revestir as características antes hipoteticamente descritas (previstas) na lei, então determina o nascimento de uma obrigação tributária colocando a pessoa (que a lei indicou) como sujeito passivo ligado ao estado até obter o a sua liberação, pela prestação do objeto da obrigação (tendo o comportamento de levar aos cofres públicos a quantia de dinheiro fixada pela lei).¹⁵⁴

Para explicitar distinção lógica e cronológica da hipótese de incidência com o fato imponible o autor se vale da lição de Perez de Ayala que discorrendo sobre os momentos necessários para o nascimento de uma obrigação tributária explica: “a definição por uma lei de certos supostos de fato a cuja hipotética e possível realização a lei atribua determinados efeitos jurídicos (obrigação de pagar o tributo), convertendo-os assim, numa classe de fatos jurídicos (fato imponible). A realização desse fato jurídico, o fato imponible, que origina a obrigação de pagar o tributo”¹⁵⁵.

Segundo o autor a hipótese de incidência é um conceito universal, similar ao de relação ou sanção, pois, sendo um conceito lógico-jurídico, não se compromete com nenhum instituto jurídico localizado no tempo e no espaço. Nas palavras do autor:

A h.i. é conceito, no sentido de que é uma representação mental sobre um fato ou circunstância de fato. Mas, a h.i. não é mero e simples conceito – na acepção filosófica do termo – já que, por definição, é uma manifestação legislativa, é contida num enunciado legal, Não é mero conceito, mas um “conceito legal”, isto é, constante na lei, contido numa proposição legislativa.

É, pois, uma categoria jurídica, um ente do mundo do direito. Como descrição hipotética, formulada pela lei, de um fato, é um conceito jurídico-legal, e não um conceito puro e simples.

Seus aspectos, portanto, não tem natureza ou qualidade diversa. São também conceituais, participam da natureza de conceitos legais e como entes jurídicos devem ser entendidos.¹⁵⁶

Com base nesta noção, Ataliba propugna que o papel da dogmática passa ser o de analisar o tributo, ou com maior rigor, o objeto da ciência.

¹⁵³ *Apud* ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* p. 55 e seguintes.

¹⁵⁴ *Idem.* p. 55.

¹⁵⁵ AYALA. Perez de. *Derecho tributario*. Madrid: EDF, 1968. p. 45 *apud* ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* p. 59.

¹⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 11ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2010. p. 59-60.

É muito importante entender isso, porque a categoria jurídica “hipótese de incidência” deve receber um tratamento científico inteiramente adequado, pena de prejudicar-se na sua função instrumental serviente do direito tributário.

Nesta sequência de ideias é importante assinalar que ‘como representação abstrata, o conceito apresenta as coisas não em sua concreta e intuitiva plenitude, senão só mediante caracteres isolados dela extraídos’ [...], verificação lógica de inteira aplicação aos conceitos jurídicos.

Na verdade, como a h.i. é um conceito (legal), não tem nem pode ter as características do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e espelha certos caracteres, isolados do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica conceitual-normativa.¹⁵⁷

Conforme expusemos nos tópicos anteriores, o pensamento de Ataliba se envolve na tentativa de autonomia científica do Direito tributário, e, para tanto, recorre ao formalismo a fim de depurar o objeto da ciência do Direito tributário, limitando-o à descrição e análise formal dos elementos que compõem a hipótese de incidência dos tributos, trabalho designado especificamente ao cientista jurídico tributário, ainda que existentes outros elementos e análises possíveis, estas, entretanto, competiriam aos outros cientistas, ou seja, outras áreas do conhecimento e dogmáticas jurídicas, como a ciência das Finanças ou da Economia, ou o Direito Financeiro ou o Constitucional, por exemplo.

Para se desvencilhar do Direito Financeiro a dogmática tributária com base nas lições de Ataliba procurou abrigo em um positivismo formalista, restringindo sua função à mera descrição conceitual-normativa do direito, prescindindo de uma necessária função política ou crítica, possível apenas quando em contato com o objeto em seu todo e se valendo inclusive, se necessário, de observações feitas por outros ramos do conhecimento.

Assim, a lei – ao descrever um estado de fato – limita-se a arrecadar certos caracteres que bem definam, para os efeitos de criar um h.i. Com isto, pode negligenciar outros caracteres do mesmo, que não sejam reputado essenciais à configuração de uma h.i. Pode o legislador arrolar muitos ou só alguns dos caracteres de estado de fato, ao erigir uma h.i. Esta, como conceito legal, é ente jurídico bastante em si.¹⁵⁸

Em que pese o subestimado uso do modelo – formalista e pouco crítico – a teoria desenvolvida por Ataliba detém o mérito de evidenciar os diversos aspectos que compõem a hipótese de incidência, cuja compreensão ainda revela-se de fundamental importância para o desenvolvimento do presente trabalho.

¹⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 11ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2010. p. 61.

¹⁵⁸ Idem. p. 61.

Através do método imposto pela teoria da hipótese de incidência, o cientista, ao sistematizar as hipóteses de incidência abstratamente constantes na lei, permite ao jurista de forma segura determinar se um fato é ou não subsumível ao poder do Direito tributário, ou seja, se se trata de um fato imponible.

Segundo a lição de Ataliba,

A lei (h.i.) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos *hic et nunc*, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que destes fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual, designamos “fato imponible” (ou fato tributário).

No momento em que, segundo o critério legal (aspecto temporal da h.i.), se consuma um fato imponible, nesse momento nasce uma obrigação tributária, que terá a feição e características que a h.i. ditar.¹⁵⁹

Disto extrai-se que, para que se possa determinar com exatidão quando ocorre um fato imponible sua consequência, a obrigação tributária, é necessário, antes, estabelecer com precisão a hipótese de incidência do tributo, ou seja, as características e aspectos determinados pela lei que deverão revestir o fato do mundo fenomênico para que tenha este aptidão de interessar ao Direito e produzir consequências tributárias.

Ponto de mérito na doutrina da hipótese de incidência de Ataliba é a evidenciação destes aspectos comuns às diversas espécies tributárias, descritos e sistematizados em sua obra, cuja aplicação metódica facilita imensamente a análise de qualquer tributo, grande responsável pela imensa adesão que a teoria conquistou, seja cientificamente, seja na prática profissional.

Referidos aspectos, leciona o autor, não são obrigatoriamente dispostos de forma explícita e conjunta na lei. “Pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos *são implícitos no sistema jurídico*”(grifos nossos)¹⁶⁰⁻¹⁶¹.

Importante destacar a diferenciação que o autor traz sobre o fundamento de criação do tributo – e por consequência da hipótese de incidência – dos aspectos da hipótese de incidência, enquanto aquele é o motivo de criação, a origem, estes são o ser, são os elementos

¹⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 11ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2010. p. 68.

¹⁶⁰ Idem. p. 76.

¹⁶¹ Conforme o próprio autor pugna, apesar de reconhecer a dogmática tributária fechada, reconhece que os aspectos dos tributos podem encontrar-se em muitos casos “implícitos no sistema jurídico”, posição que compartilhamos e que serve de fundamento para as conclusões do presente trabalho.

que a constituem. Afirma Ataliba, “[...] os aspectos da hipótese de incidência não são suas causas, não lhe determinam o ser, mas só o modo (a maneira) de ser. Integram-na e não a originam.”¹⁶² E continua “são, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento.”¹⁶³

Desse modo, compreendendo os aspectos como qualidades, Ataliba apresenta quatro aspectos que julga essenciais da hipótese de incidência tributária: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

De forma sintética, e aspecto pessoal pode ser entendido como a determinação do sujeito capaz de realizar o ato, o aspecto material se liga à descrição do fato necessários à imposição da obrigação – como, por exemplo, circulação de mercadoria, transferência de valores para o exterior –, o aspecto temporal se liga à determinação do momento em que o fato será considerado perfeito e o aspecto espacial delimita os limites territoriais da incidência¹⁶⁴.

O método pregado pela teoria de Ataliba é ainda hoje em grande medida válido e serve como um conveniente ponto de partida para o desenvolvimento de uma dogmática atual, entretanto, dada a sua compreensão fechada e pouco crítica, é insuficiente em seu estado puro para a correta compreensão e aplicação de uma enorme gama de tributos, dentre os quais e especialmente as contribuições de intervenção no domínio econômico.

A atual concepção da teoria da hipótese de incidência reduz tal instrumento teórico – e por consequência a função da dogmática de do cientista do Direito tributário – a mero descritor da lei instituidora da exação, amputando suas capacidades de controle para a criação e incidência da norma tributária. Ao afirmar-se que a obrigação só nasce com a realização do fato imponible, e que por sua vez, fato imponible é a concretização de todos os aspectos evidenciados pela hipótese de incidência, significa que este último, como construção legislativa e dogmática, detém a missão de controlar a correta e justa tributação.

Garantir a correta e justa tributação nos parece a real missão deste instrumento teórico chamado hipótese de incidência, que, operado pela dogmática tributária, cumpre o papel de sistematizar formalmente – e criticamente, se necessário, as normas tributárias lançadas pelos poderes do Estado, evidenciado suas qualidades e seus requisitos de

¹⁶² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 11ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2010. p. 78.

¹⁶³ Idem. p. 78.

¹⁶⁴ Para detalhes consultar a obra: ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* p. 80 e seguintes.

incidência, com base não apenas em leis exclusivamente tributárias, mas também e, principalmente, nos valores legais e constitucionais instituídos democraticamente.

2.3 Legalidade material e imperativo de tratamento não formalista da hipótese de incidência tributária

Conforme se depreende do que até aqui exposto, o formalismo legalista impregna a construção da atual dogmática tributária, entretanto, é importante salientar que posturas formais de interpretação do Direito não são por si mesmas repudiáveis. A sua conveniência ou não depende de fatores institucionais, conforme veremos.

Acreditamos ser válido inclusive, em limitadas situações, a consciente adoção de posturas interpretativas formalistas como técnica de decisão (e não como dogma da ciência), entretanto, na seara da tributação interventiva acreditamos ser insuportável. Tal posicionamento decorre da inexorável necessidade de observância da legalidade em seu viés democrático.

Entendemos ser assim em função do modo como o sistema tributário se organizou para a criação das contribuições interventivas, o que tolhe a possibilidade de real debate e opção democrática quanto à sua instituição ou alteração. A intervenção econômica se faz muitas vezes de modo não democrático (justificado) e acobertado pela tecnicidade formalista do Direito tributário em prejuízo dos reais motivos políticos, econômicos, financeiros, etc. conforme abordamos a seguir.

2.3.1 Análise institucional: supressão da participação e necessidade de justificação

Não se deve negar que uma postura de interpretação formalista por vezes se revela útil, se bem manejada reduz a impressão de insegurança jurídica do sistema e gera custos de decisão baixos. No entanto, posturas formais só se fazem convenientes em Estados Democráticos de Direito em sociedades em que o Legislativo é prontamente reativo às decisões dos tribunais, corrigindo as imprecisões e generalidades do Direito àquelas situações em que se verifiquem injustiças¹⁶⁵, fato que, em se tratando de temas tributários, é raramente observado no Brasil, dado que institucionalmente vê-se um sistema que é controlado direta ou

¹⁶⁵ Sobre o tema: SUNSTEIN, Cass. R. Deve o formalismo ser defendido empiricamente?. In: RODRIGUEZ, José R. (Org.). A justificação do formalismo jurídico: textos em debate. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 201-236.

indiretamente pelo poder Executivo, cabendo ao Legislativo tão somente a função de avaliar – quase sempre sem a devida análise – as propostas de lei e medidas provisórias encaminhadas por aquele.

Não bastasse, nos últimos tempos, é crescente a delegação constitucional de competências para a alteração de alíquotas sem que haja a participação do Legislativo nos chamados tributos extrafiscais, bastando para tal a expedição de decretos presidenciais, prescindido da discussão e do apoio democrático imposto pelo viés participativo da legalidade, permitindo a deformação do sistema tributário de modo a tornar-se desprovido de coerência e, principalmente, legitimidade.

Antes, porém, de aprofundar o debate na questão da relação da legalidade e da legitimidade de instituição das contribuições interventivas, entendemos necessário tecer algumas considerações sobre a estrutura institucionalizada do sistema de competências que regem as contribuições de intervenção no domínio econômico e os tributos denominados extrafiscais.

2.3.1.1 Competência tributária, iniciativa de lei e direitos fundamentais do contribuinte.

Nos tópicos anteriores já abordamos o tema da competência tributária para a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico. Na oportunidade afirmamos que, conforme estabelece o *caput* do artigo 149 a Constituição, compete exclusivamente à União instituir tais exações, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observada a necessidade de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, além da observância da regra da legalidade tributária – sendo vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça –, da irretroatividade – sendo vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado –, e da anterioridade – sendo vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

A princípio, a regra exposta no artigo 149, *caput*, da Constituição Federal faz transparecer a noção de que as referidas contribuições observam sem maiores especificidades o mesmo regime dos impostos, submetem-se à legalidade e, portanto, são por si só legítimas. Entretanto, conforme apontado, as contribuições interventivas se diferenciam

fundamentalmente dos impostos na medida em que se validam não pela eleição de uma hipótese de incidência autorizada pela Constituição – tributos validados condicionalmente –, são na realidade tributos que se validam finalisticamente, ou seja, pela correta eleição de uma medida de intervenção.

Não bastasse, dispõe o artigo 61, em seu parágrafo 1º, inciso II, alínea b da Constituição Federal que a iniciativa das leis que dispõem sobre matéria tributária é privativa do Presidente da República. Tal configuração delega o papel político de eleição dos motivos de intervenção e os fins interventivos a serem alcançados para o poder Executivo, retirando do âmbito de discussão democrático a instituição destas intervenções. Noutras palavras, sob o pretexto de se tratar de norma tributária, ou seja, de iniciativa e interesse primário do poder Executivo, a decisão pela exação interventiva – motivos, meios e fins – são concentrados no Executivo – que normalmente se vale do argumento técnico, legítimo ou não – excluindo do debate popular a conveniência ou não pela medida interventiva – fato que a legitimaria –, agindo como se se trata-se de mera norma validada condicionalmente.

Sendo os motivos, os meios e os fins da contribuição interventiva decididos pelo Executivo, para que sejam legítima a mera legalidade em seu sentido formal (criação por lei) não é suficiente. Deste modo o formalismo perde razão, na medida em que a mera previsão legal não agrega legitimação à exação. Não tendo sido observada a necessária discussão e legitimação democrática garantida pelo princípio da legalidade tributária, o tributo só se torna legítimo com a sua confrontação com os valores constitucionais e, se conforme, com a estrita observância dos motivos, meios e fins definidos na lei instituidora.

Ora, a análise dos motivos e fins da exação não é atualmente compreendida – ou pelo menos, não devidamente compreendida – pela atual configuração da dogmática da hipótese de incidência, exigindo a abertura do Direito tributário para dados apreendidos de fontes outras que não a mera regra posta na lei.

Somem-se ainda os chamados tributos extrafiscais¹⁶⁶, sob o pretexto de desempenharem função reguladora da economia, são tratados de modo diferenciado no sistema constitucional de competências. Como já afirmamos, nosso sistema constitucional impõe, ao lado da legalidade tributária, uma série de princípios constitucionais¹⁶⁷ que visam

¹⁶⁶ O tema da extrafiscalidade será retomado nos tópicos subsequentes ao tratar da questão da multifuncionalidade do Direito tributário.

¹⁶⁷ Estando em sua maioria positivados explicitamente nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal. *In verbis*: “[...] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer

limitar o poder de tributar do Estado, prestigiando os valores da justiça fiscal, da propriedade privada, da liberdade e segurança econômica, da gestão democrática das finanças estatais dentre outros. Entretanto, diversos deles, são explicitamente relativizados ou até mesmo suprimidos em se tratando dos tributos extrafiscais, inclusive, o que ocorre com o tributo conhecido por CIDE – Combustíveis, contribuição interventiva que visa beneficiar o mercado de petróleo e gás.

Conforme dispõe o artigo 153, parágrafo 1º¹⁶⁸, e, no caso da CIDE-Combustíveis, artigo 177, parágrafo 4º¹⁶⁹ todos da Constituição Federal, os impostos de importação e exportação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras e, o que de fato nos interessa, a CIDE-Combustíveis podem ter suas alíquotas alteradas sem prévia lei, por mero ato administrativo do Executivo federal, atendidas as condições e os limites a serem fixados e lei autorizativa, que, se não existir obstará a franquias concedidas ao Executivo Federal.

distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. [...]

Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes; III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. [...]

¹⁶⁸ “Art. 153 [...] § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. [...]”

¹⁶⁹ “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; [...]”.

Ou seja, não bastasse o reduzido papel desempenhado pelo Legislativo no que se refere à criação das contribuições interventivas, no caso da CIDE – Combustíveis, tal papel é ainda mais depreciado, a decisão pela intervenção na economia é transferido de modo total ao Poder Executivo, sem a necessidade de legitimação democrática, convertendo a imposição tributo, se adotada uma postura formal, em uma arbitrariedade do Estado e violação dos direitos fundamentais dos agentes econômicos.

2.3.1.2 Medida provisória em matéria tributária e a violação da legalidade formal

Ponto crucial ainda a ser levantado é o das medidas provisórias em matéria tributária. Não bastasse a violação à legalidade material, ao se tratar as contribuições interventivas como se fossem tributos validados condicionalmente, esclarece Coêlho, que no Brasil a legalidade é afetada também em seu aspecto formal pelo uso das medidas provisórias para a criação e alteração de tributos, redobrando a importância de se garantir a legitimação das exações mesmo no caso concreto¹⁷⁰.

Segundo dispõe o artigo 62¹⁷¹ da Constituição, em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo

¹⁷⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 173.

¹⁷¹ “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: I - relativa a: a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; b) direito penal, processual penal e processual civil; c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; II - que vise a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; III - reservada a lei complementar; IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional.

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, noutras palavras, segundo o dispositivo pode o chefe do Executivo em situações urgentes e relevantes segundo o interesse público, “legislar” provisoriamente, criando através de mecanismo que possui força de lei ordinária obrigações e direitos para si e para os cidadãos, sem precedente análise do Poder Legislativo, ou seja, sem qualquer conteúdo democrático de legitimação. Entendemos que tal recurso é válido e necessário, porém, tristemente, são notórios os abusos cometidos pelo seu uso. Utilização frequente de tal instrumento se percebe no campo tributário, a criação e alteração de tributos é reiteradamente feita por via da medida provisória, tendo inclusive o Supremo Tribunal Federal se posicionado favorável a tal possibilidade. Nesse sentido Coêlho em tom de crítica comenta: “É tese nossa, de longa data, vencida, mas sem que nos convençamos de nossa desrazão, que, em matéria penal e tributária, descabe lei delegada ou medida provisória, [...] Para logo advertimos que a Suprema Corte brasileira admite medida provisória em matéria fiscal. Admite, pois, exceção ao princípio da legalidade formal”¹⁷².

A perplexidade se agrava quando consideramos que o tributo interventivo não é mero instrumento de arrecadação que se legitima pela simples eleição correta da hipótese de incidência autorizada pela Constituição, já que, na realidade é tributo que encontra sua substância na realização de finalidades constitucionais ao restringir a liberdade econômica do mercado e seus agentes, alcançadas e legitimada por meio de discussão política.

Ao observar a organização institucional do sistema tributário que envolve a criação ou alteração das contribuições de intervenção no domínio econômico, resta evidente que se fundamentar a legitimidade da lei pelo mero fato de ser lei – ao que, em tese, se atribui uma

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados.

§ 9º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional.

§ 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.”

¹⁷² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 173.

ideia de legitimidade democrática – no âmbito dos tributos, especialmente dos tributos interventivos (ideia que vai além das contribuições interventivas, incluindo todos aqueles tributos com finalidade indutiva) é uma verdadeira falácia. Desse modo resta evidente que o sistema de decisão organizado em torno do sistema tributário e, principalmente, dos tributos interventivos é centralizado no Poder Executivo, retirando ou suprimindo do debate político próprio do Legislativo a opção pela tributação e/ou pela intervenção ou não em determinado setor econômico.

2.3.2 Legalidade tributária e legitimidade do sistema de competência das CIDE

Conforme analisado nos tópicos iniciais do presente capítulo a legalidade surge no Direito, e, especialmente no Direito tributário, como princípio concatenador da democracia, participação e segurança jurídico-econômica. Compreensão, entretanto, que foi reduzida apenas a parte deste último elemento, ou seja, à segurança jurídico-econômica com um enfoque estritamente formalista, sustentando, por si só legitimidade ao só a legitimidade do sistema tributário.

Não como regra constitucionalmente positivada¹⁷³, mas como princípio¹⁷⁴ implicitamente constante na Carta e historicamente consagrado em diversas culturas jurídicas espelhadas pelo mundo que inspiram nosso sistema e em todas antepassadas constituições brasileiras, a legalidade tributária impõe, para que se faça justa a tributação, o direito não

¹⁷³ Em que pese alguns autores reconhecerem tratar-se de princípio expresso a legalidade tributária material. Nesse sentido, por exemplo, cite-se a posição de Coêlho, que defende, no entanto, a sinonímia da legalidade material com o princípio da tipicidade (artigo 97 do CTN, *in verbis*: “Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equiparase à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”) – que se preocuparia com o conteúdo da lei, e não com a simples observância do processo legislativo –, com o qual não concordamos, apesar de compartilharmos da opinião de que se trata do princípio basilar dos demais princípios de cariz tributário. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 161 e 175 e seguintes.)

¹⁷⁴ Sobre a diferenciação entre princípios e regras: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2005 e SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

apenas à segurança formal, mas, em igual patamar, à segurança material e à participação democrática, garantindo-se a coerência jurídica material e a discussão nos atos de oneração ou desoneração dos tributos.

Sendo princípio, entretanto, não impõe comportamentos determinados a serem adotados pelos administradores, legisladores ou juízes, mas, apenas estabelece um valor ideal a ser alcançado, podendo, como o faz a Constituição, inclusive ser relativizado ou suprimida. Supressão esta, no entanto, que deve sempre ser justificada, tendo por fundamento outros valores fundamentais tidos, mediante ponderação, como mais relevantes¹⁷⁵. Noutras palavras, do princípio da legalidade (não a regra da legalidade) impõe-se minimamente uma necessidade de justificação quando se há a o rompimento dos valores da segurança e da participação na criação e aplicação do gravame tributário.

Nosso sistema tributário contemporâneo, entretanto, ao positivar uma regra denominada de “princípio” da legalidade tributária – no artigo 150, inciso I da Constituição – induz e falsamente legitima a criação de tributos de forma indistinta. Tanto tributos arrecadatórios quanto tributos interventivos são legitimados por uma mesma lógica, e, por consequência, são tratados do mesmo modo no momento da incidência, com base em uma mesma teoria estrutural da hipótese de incidência.

Em sua história legalidade surge como um imperativo de consulta – antes de criar o soberano deveria consultar seus lordes –, tornando-se em poucos séculos um imperativo de autorização – os onerados devem autorizar a criação da exação – até, finalmente, transformar-se em opção democrática feita pelo povo. A partir daí a lei ganha legitimidade por si mesma. Porém a inflação do Estado e a complexidade da legislação tiram do cidadão esse papel de legislar, a lei não é mais produto legitimado por si, não sendo sequer conscientemente consentida, é decisão posta pelo “interesse coletivo”, e sem perceber sua legitimidade se esvai.

Conforme vimos, se a decisão não é sequer iniciada pelo Legislativo, não é admissível em nosso sistema a adoção de sistemas de decisão formais, muito menos, é

¹⁷⁵ Não aprofundamentos sobre o assunto, porém, sobre a questão Virgílio Afonso da Silva, baseando-se na teoria de Robert Alexy, pondera que os direitos fundamentais devem ser considerados como detentores de um suporte fático amplo e que as intervenções a estes direitos fundamentais também devem ser tomadas em sua acepção ampla, incluindo as restrições e regulamentações, assim, ao alargar o âmbito de proteção do direito ao máximo e tomar as restrições em sentido amplo, impõe-se um ônus argumentativo àquele que pretenda restringir o direito. Afasta-se assim concepções que camuflam as restrições em definição de limites quase jusnaturalistas ou as esconde atrás do conceito de regulamentação. Desse modo, assegura-se transparência as atividades de ingerência nos direitos fundamentais, afastando-se um conteúdo dado *a priori* e absoluto de direito fundamental. (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.).

admissível uma dogmática jurídico-tributária formal ou legalista. Torna-se cada vez mais necessário reformular o Direito tributário de modo que o controle crítico se faça não apenas de modo abstrato, mas, igualmente, de modo concreto, garantindo-se que o poder tributário conjugado com o poder de intervir não se transforme em ferramenta arbitrária violadora dos direitos fundamentais do cidadão.

A legalidade, como princípio positivado e historicamente construído, impõe a necessária e constante verificação de validade através dos motivos e fins elencados para a criação das exações interventivas, mesmo que o cidadão não tenha participado, deve o real legislador justificar sua decisão. Tais elementos, como imperativo de legitimação, passam a integrar o núcleo do tributo – e conseqüentemente sua hipótese de incidência –, sem os quais não seria válido e, portanto, não poderia incidir. Tais elementos só podem ser apreendidas através da compreensão da função dos tributos, especificamente, a função que as contribuições interventivas desempenham, o que passaremos a abordar no capítulo seguinte.

3 Elementos funcionais de incidência das contribuições interventivas

Em tópico intitulado “A questão dogmática a ser corrigida: a revalorização do causalismo e do finalismo como elementos estranhos ao Direito Tributário. Consequências” Derzi, atualizando obra de Baleeiro leciona:

[...] lembremo-nos de que toda a ciência jurídica – não apenas do Direito Tributário –, por influência das correntes filosóficas dominantes, experimentou conceder maior ou menos relevância ao causalismo, ao finalismo, aos conceitos ou tipos esvaziados de valores ou mais ou menos axiologicamente carregados. O que importa é que, naqueles ramos jurídicos, como no Direito Penal, em que deve imperar a segurança inerente ao Estado de Direito, essa batalha travou-se dentro da própria norma penal, ou ainda dentro do próprio ramo jurídico em questão, sem prejuízo das liberdades fundamentais. E ainda se trava dentro do próprio Direito Penal. Ao contrário, no Direito Tributário, a teoria causal, ou de motivação e justificação, ou o finalismo, colocaram questões de mais alta relevância em campo estranho à norma tributária. Nas contribuições, as ações do Estado a serem por elas custeadas ou são identificadas a motivações, prévia fundamentação política que leva o legislador às decisões contidas na norma tributária, ou são identificadas à destinação legal do produto arrecadado, um *posteriori* financeiro, superveniente à aplicação da norma tributária. Enfim, os direitos e garantias dos contribuintes e do cidadão, de modo geral, fogem a todo o controle dogmático do Direito Tributário: ou se colocam em posição prévia ou posterior à atuação da norma tributária.¹⁷⁶

No referido trecho Derzi evidencia aquilo que inspira a atual dogmática jurídico-tributária – ou pelo menos o que deveria inspirar: a necessidade de internalizar elementos que possibilitem o controle da tributação justa. Desafio dos dias de hoje, tempo em que se torna muito mais evidente que esse controle não se satisfaz com o simples reconhecimento da capacidade contributiva como máximo paradigma da justiça tributária, na medida em que, como veremos, o Direito tributário assume novas e proeminentes funções que vão muito além da mera arrecadação absorvendo valores que fazem da definição do justo uma tarefa muito mais árdua e complexa.

3.1 Multifuncionalismo do Direito tributário

Nos últimos anos se percebe no Direito propostas de estudo que promovem um verdadeiro diálogo com a Política, a Economia, a Sociologia etc., que até pouco tempo eram

¹⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 43.51-52.

rechaçadas ao serem consideradas não-jurídicas. Estudos que apreendessem aspectos não estritamente normativos violavam o papel reconhecido aos juristas, que, com base em um positivismo jurídico, pugnavam pela neutralidade científica em suas análises.

Nas linhas seguintes buscaremos evidenciar o papel fundamental destas transformações para a dogmática tributária, com destaque para o que se denomina extrafiscalidade ou política fiscal¹⁷⁷, passando, antes, pelo contexto social de seu surgimento e, por fim, pelas mudanças metodológicas que tal transformação impõe para dogmática jurídico-tributária, tendo por base o pensamento de Bobbio, tais considerações parecem-nos necessárias para a formação segura de uma compreensão funcional do Direito, a partir daí, termos, enfim, subsídios para a determinação dos elementos funcionais suficientes ao controle e legitimação das contribuições interventivas.

3.1.1 Modernidade reflexiva e os novos papéis do Direito tributário: extrafiscalidade

Não é papel do cientista do Direito analisar a sociedade em seu todo, tal papel é incumbido à Sociologia, no entanto, é necessário ao Direito, como sistema que pertence a esta sociedade, compreendê-la da melhor forma possível. Tal compreensão, antes de se tratar de tarefa estranha à dogmática, é pressuposto de análise, ou seja, é subsídio inexorável a qualquer estudo que se pretenda correto. Nesse sentido, optamos como pressuposto de nossa pesquisa o conceito de sociedade de risco de Beck, conforme abordamos no item 2.1.3.

Entendemos que o modelo teórico desenvolvido por Ulrich Beck consegue satisfatoriamente traduzir inúmeros aspectos concretos da realidade sócio-política presenciada hodiernamente. O papel do risco e a noção de auto confrontação (reflexão) são características presentes e quase que indissociáveis da sociedade contemporânea, bem como nas transformações percebidas no Direito tributário, especialmente no que se refere à questão da extrafiscalidade – principalmente quando considerados os argumentos comumente correlacionados a esta, como a crise ambiental e a necessidade de proteção do meio ambiente, a correção de falhas do sistema econômico ou financeiro e a prevenção contra crises, os riscos gerados ao consumidor e à sociedade pela exploração de algumas atividades como a fabricação e comercialização de cigarros, por exemplo – tema afim ao da contribuição interventiva, conforme veremos.

¹⁷⁷ O termo política fiscal, em sentido estrito, pode revelar-se bem mais abrangente que o da extrafiscalidade, porém, esclarecemos desde já que ambos os termos serão utilizados como sinônimos.

Esclarecendo melhor, assim como as discussões concernentes a uma “pós-modernidade”, a evidenciação da extrafiscalidade suscitou nas últimas duas décadas um interesse, nesse caso da ciência jurídica, como nunca antes o houvera feito¹⁷⁸⁻¹⁷⁹, como se fossem análises de um mesmo fenômeno, porém, sob pontos de vista distintos.

Apesar de sua fase ainda embrionária na ciência jurídica, a extrafiscalidade já possui contornos pelo qual é possível extrair elementos para a elucidação de uma noção básica que aqui se faz necessária. Para a compreensão da noção de extrafiscalidade é pressuposto o entendimento de que aos tributos cumprem, classicamente, a função de arrecadar riquezas aos cofres públicos, a esta função dar-se a denominação de fiscalidade. À extrafiscalidade, por outro lado, consistiria no reconhecimento e utilização do tributo como instrumento direto de política pública, ou seja, sua função, antes de qualquer pretensão arrecadatória, seria de funcionar como instrumento de indução de comportamentos, influenciando positivamente ou não os agentes econômicos a agir de determinada maneira.

Nesse sentido, Susana M. Sebastião aponta que a função extrafiscal do tributo determina que “[...] o fim maior de instituição de determinada figura tributária não é a arrecadação em si, mas os efeitos indutivos de comportamento que atingem os contribuintes, de maneira a estimulá-los ou desestimulá-los a adotar determinadas condutas sintonizadas com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado”¹⁸⁰.

Em investigação realizada por Shoueri, evidencia-se uma dupla significação do conceito de extrafiscalidade – em sentido amplo – traduz em seu bojo, todo o conjunto de funções da norma tributária diversas da mera fiscalidade – arrecadação.¹⁸¹ Ou seja, engloba “(...) todos os casos não vinculados nem à mera distribuição equitativa da carga tributária,

¹⁷⁸ VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009. p. 11.

¹⁷⁹ Ainda que a temática não seja recente, no Brasil, Becker, por exemplo, já década de 1960, pugnava que o intervencionismo estatal por meio das figuras tributárias constitui instrumento eficaz de reforma e educação social, meio pelo qual se instauraria o que ele chama de democracia social (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 529-534). Marco Aurélio Greco, já na década de 1970, compreendia a extrafiscalidade como sendo a “utilização da norma tributária com o intuito de provocar certos comportamentos como resposta a impulsos (sentidos como benéficos ou não pelo destinatário) veiculados pela própria norma” (GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação e procedimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 149). As abordagens superficiais realizadas nestes períodos, no entanto, pouco contribuíram para a dogmática tributária, apenas fazendo menção a uma função então pouco compreendida pela ciência e técnica jurídicas.

¹⁸⁰ SEBASTIÃO, S. M. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. Curitiba: Juruá, 2006. p. 133.

¹⁸¹ Incluindo ainda a categoria da função simplificadora de algumas normas tributárias, cujo objetivo é simplesmente simplificar o sistema tributário. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32).

nem à simplificação do sistema tributário”¹⁸². E, em um segundo sentido, conceitua citando José Marcos Domingos de Oliveira: a “tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro ao Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para os setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional e setorial etc.”¹⁸³, incluindo tanto as normas indutoras – extrafiscalidade em sentido restrito – como outras funções não fiscais desvinculadas da busca do estímulo econômico pelo Estado, como por exemplo, as referentes à políticas sociais¹⁸⁴.

Cite-se também posição de Gouvêia¹⁸⁵, que em tese de doutoramento sobre o tema, reconhece que a extrafiscalidade constitui princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito tributário, reconhecendo-a tanto na classificação econômica do fato-gerador quanto na destinação do produto arrecadado. Evidencia ainda a possibilidade de análise sob um enfoque positivo e negativo, sendo que este último (definição de limites) comportaria balizas de naturezas principiológica, jurídico-normativas, lógicas e econômicas.

Ou ainda serve de ilustração a posição de Mendes que, em análise aprofundada do tema, reconhece, por exemplo, que

A extrafiscalidade não deve ser considerada como aspecto colateral ou anômalo do Sistema Tributário Nacional. É conformada por preceitos de moldura liberal, como a Legalidade Estrita, a Anterioridade e a Noventena, mas além de não ser possível negar que mesmo estes ditames sofrem algum impacto semântico provindos de intentos extrafiscais, outros, como a Isonomia, a Capacidade Contributiva e a Vedação do Confisco, possuem fronteiras em grande parte demarcadas pela força indutora por desígnios sociais e econômicos.¹⁸⁶

Tratando sobre o controle da extrafiscalidade, Paula Jr. adverte que a extrafiscalidade “é fenômeno inerente a todos os tributos em maior ou menos grau, mas pode ser utilizada como objetivo imediato (principal) da alteração da norma tributária, caso em que esta função poderá ser objeto de controle pelo poder judiciário.” Segundo o autor, esse controle pode ser realizado tanto em benefício do diretamente afetado como por terceiros não beneficiados, uma

¹⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32.

¹⁸³ OLIVEIRA, José Marcos D. de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 37 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32.

¹⁸⁴ Como, por exemplo, isenções tributárias para pessoa em situação de desemprego, ou, no caso brasileiro, deduções da base de cálculo com a educação ou programas sociais.

¹⁸⁵ GOUVÊIA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

¹⁸⁶ MENDES, Guilherme Dos Santos Adolfo. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. 2009. 319 f. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 303.

vez que “a extrafiscalidade implica em restrição de direitos para o particular ou para terceiros não beneficiados por ela em caso de sanção premial”¹⁸⁷.

Ou finalmente, de modo análogo, Gabriela Riós Granados advoga que “[...] a função do tributo em um Estado moderno de Direito não é apenas a arrecadação, senão que os tributos servem para motivar, incentivar e promover certas condutas. E assim nos encontramos ante uma dupla função do tributo: a arrecadadora e a extrafiscal”¹⁸⁸. O reconhecimento das funções extrafiscais do tributo revela-se tendência cada vez mais comum na literatura científica, tal reconhecimento, antes de representar uma abdicação à clássica concepção do tributo, surge como complementar, visando evidenciar a verdadeira natureza do fenômeno tributário, distinto da clássica visão que impunha as ciências das finanças públicas.

Na década de 1970, como já dissemos nos tópicos anteriores, no intento de se fundamentar a autonomia do Direito tributário, disseminou-se uma noção de neutralidade valorativa da atividade arrecadadora que, com o desenrolar dos tempos – em especial nos anos 2000 e seguintes – revelou-se em grande medida descompassada com a realidade. Ainda que hoje se pugne que a finalidade do tributo – um dos principais objetos de estudo do Direito tributário, senão o principal – seja a arrecadação, nos dias hodiernos outras funções, como demonstrado, vêm se manifestando de forma tão clara que é impossível a qualquer análise científica que se preze omiti-los, dentre o qual se situa com destaque o fenômeno da extrafiscalidade.

O contexto de surgimento dos debates envolvendo a extrafiscalidade é concomitantemente aos debates envolvendo questões ambientais, insertos nas análises da chamada tributação ambiental. Na lição de Varona Alabern, as causas que justificariam a crescente relevância do estudo dos fenômenos extrafiscais estariam, em primeiro lugar, na preocupação pelo meio ambiente cada vez mais acentuada, o que tem impulsiona o desenvolvimento da chamada tributação ecológica. E, em segundo lugar, os intrincados problemas suscitados por uma maior complexidade das relações socioeconômicas¹⁸⁹

¹⁸⁷ PAULA JR, Aldo de. Reflexões sobre o controle da validade do exercício da competência tributária com objetivos extrafiscais. In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT: 2013. p. 209-291.

¹⁸⁸ RÍOS GRANADOS, Gabriela. La función del tributo en el Estado moderno de derecho. In: RÍOS GRANADOS, Gabriela. (Coord.). *Reforma hacendaria em la agenda de la reforma del Estado*. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009. p. 170.

¹⁸⁹ Ensina Schoueri, que a intervenção do Estado na economia, inclusive mediante o uso da ferramenta tributária, serve à correção do mecanismo de mercado ante o reconhecimento de suas falhas: “i) falha de origem física ou cultural: mobilidade de fatores; ii) falha de origem legal: acesso à informação; iii) falha de estrutura: concentração econômica; iv) falha de sinal: externalidades; e v) também falha de sinal, decorrente de uma falha de incentivo: suprimento dos bens coletivos”, bem como à implementação de objetivos positivos do Estado

contemporâneas, reclamando soluções nem sempre alcançadas através de esquemas conceituais muito rígidos; ensejando uma flexibilização das figuras jurídicas, dotando-as inclusive de certo grau de multifuncionalidade¹⁹⁰. Ou seja, o debate da extrafiscalidade – que permite a abertura do sistema – gravita essencialmente em torno de uma tributação ecológica que surge em razão da evidenciação dos riscos ambientais produzidos pela sociedade industrial e uma intervenção econômica em justificada pelos riscos e falhas do sistema econômico próprio da sociedade de risco.

Nesse sentido o tema da extrafiscalidade detém íntima familiaridade com a temática da modernidade reflexiva. Sua familiaridade deriva por ser ela própria produto desta modernidade – uma reação da sociedade contra os riscos produzidos pela própria sociedade – inclusive de ordem econômica. Surge – ou pelo menos é reconhecida sua importância – em um contexto próprio daquele correspondente ao da modernidade reflexiva, ou seja, ao da sociedade de risco. Valendo das palavras de Daniel Zolo,

devido ao caráter reflexivo dos meios de informação, os mercados financeiros tendem à instabilidade. Podem tornar-se caóticos, ser influenciados por efeitos de *bandwagon*, por comportamentos de massa irracionais e por fenômenos de pânico. Por estes motivos, os mercados financeiros globais pertencem à categoria da sociedade mundial do risco. A principal consequência de tudo isso é que a era da ideologia do livre mercado já é uma vaga recordação. Está-se verificando exatamente o contrário: a politização do mercado global. [...] E isso proporciona uma dinâmica de transformação cultural e política que enfraquece as burocracias, contesta a hegemonia da economia clássica, desafia o neoliberalismo e reordena os confins e as arenas da política contemporânea. Aparecem novas opções políticas: o protecionismo nacional e regional, o recurso a mecanismos de regulação e a instituições supranacionais e, por fim, a questão da sua democratização.¹⁹¹

A atual configuração social – sociedade de risco – impõe a relativização da legalidade tributária ante a necessidade de utilização do tributo como instrumento de política fiscal. Percebe-se que na atualidade a extrafiscalidade assume papel cada vez mais acentuado, transmutando o tributo – classicamente reconhecido como meio de abastecer os cofres públicos (e que admite sem absurdas distorções, um estudo formal) – em instrumento de realização de políticas públicas.

(SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 73-89).

¹⁹⁰ VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.p. 11.

¹⁹¹ BECK, Ulrich.; ZOLO, Danilo. *A sociedade global do risco: uma discussão entre Ulrich Beck e Danilo Zolo*. (Trad. por Selvino J. Assmann). Santa Catarina : Universidade Federal de Santa Catarina, 2000.

As demandas socioeconômicas contemporâneas acabam por constituir uma exigência ontológica de que a competência legislativa tributária seja transferida para o Poder Executivo, que dispõe de um aparato organizacional muito mais responsivo às crises e aos riscos do que o Poder Legislativo – que se vale de discussão e consenso para alcançar a legitimidade. Sob tal contexto se amolda relativização ou crise da legalidade abordada no capítulo anterior, o tributo, interventivo ou não, passa a reger-se exclusivamente com base em medidas provisórias, decretos presidenciais ou, na melhor das hipóteses, por leis de iniciativa do poder Executivo – e não mais da deliberação popular representativa –, dessa forma, a ideia de legalidade tem enfraquecida sua dimensão de participação, restando apenas como conteúdo uma noção distorcida de segurança jurídica.

A legalidade, que antes, em tese, serviria de fundamento ao formalismo, perde a parte substancial do seu conteúdo. No entanto, parte da dogmática tributária até dos dias hodiernos continua a apreendendo como se estivesse em seu estado perfeito, acreditando que por ser criado ou alterado por lei o tributo é legítimo.

Tal posição estruturalista e formal, conforme vimos, visa privilegiar a segurança jurídica tendo por presunção a legitimidade da exação, ignorando que tal fenômeno essencialmente funcional exclui em determinadas situações a aplicação da legalidade formal, o que, por fim, acaba por aniquilar o referido princípio em todas as suas dimensões. Ao compreender formalmente a extrafiscalidade e a relativização do princípio de legalidade como autorização à discricionariedade do Executivo na promoção de fins estranhos ao Direito tributário – e desinteressantes à dogmática tributária – se perde aquilo que é verdadeiramente perseguido pelo Direito: segurança e justiça.

O sistema tributário na modernidade reflexiva é extrafiscal, ou melhor, multifuncional. Ao Direito tributário não cumpre apenas a função de estipular as regras e os princípios que limitem o poder tributário ou criam exações, em igual medida, cabe a função de estipular regras e princípios que induzam o comportamento dos agentes econômicos desta sociedade de risco em benefício do interesse coletivo.

Nesse sentido, Yacolca Estares, ao tratar a evolução do conceito de tributo confrontando-o com a extrafiscalidade afirma que esta é concebida como uma exceção à clássica definição de capacidade contributiva como limite qualitativo à soberania do legislador tributário. Segundo o autor, tal mudança de paradigma converte-se na mais recente

evolução no do conceito e função de tributo. Assim, sendo o direito tributário um direito de intervenção, hoje mais do que antes, deve haver o respeito irrestrito à Constituição¹⁹².

A noção do reflexivo permite a compreensão social do fenômeno extrafiscal, elucida o contexto de seu surgimento e permite a consciência de fatores necessários à sua análise crítica. O reconhecimento de que a extrafiscalidade – pelo menos nos moldes atuais – é produto de uma modernidade reflexiva, permite uma análise mais concisa de sua relação com os agentes econômicos, com a sociedade e, porque não, com o próprio sistema jurídico, tanto em suas causas como em suas consequências.

O modo pelo qual esse novo modelo de análise deverá se estruturar, aproveitando os institutos já construídos, porém alicerçados por estas outras estruturas e exigências contemporâneas é o que se revela dificultoso para a dogmática tributária atual. No tópico seguinte analisaremos a proposta de compreensão aberta do sistema jurídico de Norberto Bobbio, teoria que parece bem se amoldar ao que até aqui fora abordado.

3.2 Função como paradigma da nova dogmática jurídica tributária

Antes que possamos utilizar a noção de funcionalismo ao objeto de análise do presente estudo buscaremos compreender o que se entende por função promocional do Direito com base essencialmente no pensamento desenvolvido por Bobbio¹⁹³ em sua obra “Da estrutura à função”. Consiste, como o próprio autor registra no prefácio da obra, da coletânea de seus principais escritos sobre o que ele denomina “função promocional do direito”, no qual o autor tenta adequar a teoria do Direito às transformações da sociedade e do Estado contemporâneo. Segundo o autor: “Essa adequação se tornou necessária a quem deseje compreender e descrever com exatidão a passagem do Estado ‘garantista’ para o Estado

¹⁹² YACOLCA ESTARES, Daniel. La evolución del concepto de tributo hacia fines extrafiscales. In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT, 2013.

¹⁹³ Norberto Bobbio é hodiernamente um dos autores mais considerados pela ciência do Direito, seus trabalhos de Filosofia do Direito e Política influenciam, mesmo após seu falecimento, inúmeros acadêmicos por todo o mundo. No Brasil, é – segundo levantamento realizado no período de 2010 a 2012 nos principais programas de pós-graduação *stricto sensu* do país – o terceiro autor mais citado nos trabalhos científicos na área do Direito. Disto, revelando-se a atualidade de seu pensamento e a importância do estudo de suas obras, seja para filiar-se ao seu posicionamento, seja para refutá-lo, se necessário. Segundo relatório da sistema de indexação do Conselho Nacional de Pós-graduação em Direito – CONPEDI. (Autores mais citados (por quantidade total de citações). In: *Indexa Direito*. Florianópolis: CONPEDI..

‘dirigista’ e, conseqüentemente, as metamorfoses do direito como instrumento de ‘controle social’, no sentido estrito da palavra, em instrumento de ‘direção social’¹⁹⁴.

Conceitos que podem muito bem ser amoldados com aqueles que tratamos como sociedade de risco, modernidade reflexiva e extrafiscalidade, no qual se evidenciou o papel dirigista assumido pelo Estado na contenção dos riscos decorrentes da própria organização social.

Por função promocional entende-se o papel que o Direito desempenha pelo instrumento que Bobbio denomina sanções positivas – genericamente entendidas como incentivos – que visam promover a realização de condutas socialmente desejáveis, ao contrário das sanções negativas – penas, multas, indenizações etc. – cuja papel seria o de impedir atos socialmente indesejáveis.

A figura das sanções positivas, adverte Bobbio, não é nova, porém, a extensão que ela possui no Estado contemporâneo encontra-se em contínua ampliação, transparecendo um nível já atinge o inadequado, “[...] e, de qualquer modo, lacunosa, uma teoria do direito que continue a considerar o ordenamento jurídico do ponto de vista da sua função tradicional puramente protetora (dos interesses considerados essenciais por aqueles que fazem as leis) e repressiva (das ações que a eles se opõem).”¹⁹⁵

Para entender os reflexos destas sanções positivas para a dogmática, antes é necessário compreender no que consiste o positivismo jurídico, corrente que, como vimos, inspira a construção da dogmática jurídico-tributária ainda nos dias atuais. Segundo Bobbio, Hans Kelsen é o clímax do movimento juspositivista, a partir do qual começa sua crise.

De modo análogo, Celano afirma:

A Teoria Pura do Direito nos oferece uma versão particular de uma imagem muito antiga – e profundamente influente – do direito. Segundo essa imagem, o direito goza de uma relativa independência ou autonomia (tanto conceitual quanto normativa) em relação às preferências, intenções, vontades, decisões e crenças – sejam atuais ou possíveis – daqueles que estão sujeitos a ele; e precisamente nisso reside seu caráter objetivo. Sob tal ótica o direito não pode ser reduzido a um conjunto qualquer de preferências, intenções, decisões ou crenças mais ou menos arbitrárias (nem a algum conjunto de ações que são explicadas por elas). O direito é, de fato, algo impessoal ou anônimo: um conjunto de normas, existentes não como fenômenos físicos ou psíquicos, mas que “valem” enquanto tais (e que, entretanto, não são verdades morais). Onde há direito – direito positivo –, todos os membros do grupo social estão sujeitos a ele, tanto os que se

¹⁹⁴ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007. p. XII.

¹⁹⁵ Idem.

encontram em uma posição de superioridade quanto os que ocupam lugares hierarquicamente inferiores.¹⁹⁶

Em essência, Kelsen apresenta a norma positivada como o objeto de estudo do direito, exigindo, porém, que se desconsiderem quaisquer aspectos pré-normativos – motivos, intenções etc. – ou meta-normativos – valores, consequências etc. – desta norma positivada, bastando ao cientista a análise objetiva do conteúdo inserido nesta mesma norma.

Tal tentativa de depuração da ciência jurídica das demais ciências sociais acaba por isolá-la da própria realidade social, ao se fechar na análise exclusiva da norma, ou melhor, do texto positivo, sem que se atenha a outras questões pré-normativos, deixa-se de apreender os elementos políticos essenciais da norma, ceifando qualquer possibilidade de discussão e participação na construção da norma jurídica por parte do cientista do Direito, fenômeno, que, conforme abordamos, influenciou fortemente a dogmática tributária durante sua busca tardia pela autonomia.

A partir desta perspectiva do positivismo, Bobbio introduz o conceito de função promocional do Direito. Assevera que a teoria do direito ainda é vinculada a uma concepção de Direito que pressupõe uma imagem de Estado simplista (Estado liberal clássico), tão somente como um ente que estabelece regras e institui um árbitro¹⁹⁷.

Com as transformações oriundas do *Welfare State*, o Estado (Estado social) passa a dispor de novas técnicas de controle social:

[...] O emprego cada vez mais difundido das técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição, às técnicas tradicionais de desencorajamento. É indubitável que essa inovação coloca em crise algumas das mais conhecidas teorias tradicionais do direito, que se originam de uma imagem extremamente simplificada do direito. Refiro-me, em particular, à teoria que considera o direito exclusivamente do ponto de vista da sua função *protetora* e àquela que o considera exclusivamente do ponto de vista de sua função *repressiva*. É desnecessário acrescentar que, com frequência, as duas teorias encontram-se sobrepostas: o direito desenvolve sua função de *proteção* em relação aos atos lícitos (que podem ser tanto atos permitidos quanto obrigatórios) mediante a *repressão* dos atos ilícitos.¹⁹⁸

Bobbio parte da noção de um Estado liberal clássico, em que ao Estado cabe apenas a instituição de regras (que se resumiam ao proibido, permitido ou obrigado) e a escolha de um árbitro. Ou seja, uma função eminentemente repressiva, compreensão que desemboca na

¹⁹⁶ CELANO, Bruno. Quatro temas kelsenianos. In: MATOS, Andityas Soares de Moura Costa (Coord.); SANTOS NETO, Arnaldo Bastos (Coord.). *Contra o absoluto: perspectivas críticas, políticas e filosóficas da obra de Hans Kelsen*. Curitiba: Juruá, 2011. p. 225.

¹⁹⁷ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007. p. 1.

¹⁹⁸ Idem. p. 2.

imagem de um ordenamento exclusivamente coativo, cujo ponto central é a sanção – aqui compreendida como coação, ou seja, sanção negativa. Ainda que se reconheça a existência de prêmios e recompensas como forma de controle social, estas seriam secundárias, correspondendo mais ao sistema econômico do que ao político ou jurídico.¹⁹⁹

Com a transição do Estado liberal clássico para uma ideia de Estado assistencial ou social, passa o Estado a intervir economicamente – de forma direta e indireta – podendo-se afirmar daí o incremento da importância de uma função promocional do direito, resgatando a relevância das sanções positivas.²⁰⁰

Para atingir o próprio fim, um ordenamento repressivo efetua operações de três tipos e graus, uma vez que existem três modos típicos de impedir uma ação não desejada: torna-la *impossível*, torna-la *difícil* e torna-la *desvantajosa*. De modo simétrico, pode-se afirmar que um ordenamento promocional busca atingir o próprio fim pelas três operações contrárias, isto é, buscando tornar a ação desejada *necessária*, *fácil* e *vantajosa*.²⁰¹

Segundo Bobbio, a medida de desencorajamento é uma ameaça, já a medida de encorajamento, consiste numa promessa. Enquanto a ameaça da autoridade legítima faz surgir para o destinatário a obrigação de agir de um dado modo, a promessa implica, por parte do promitente, a obrigação de mantê-la²⁰². “Todavia, enquanto a prática de um comportamento desencorajado por uma ameaça faz surgir, para aquele que ameaça, o direito de executá-la, a realização de um comportamento encorajado por uma promessa faz surgir, para aquele que o realiza, o direito de que a promessa seja mantida.”²⁰³

Sanção negativa e sanção positiva dão origem a duas relações distintas, que exigem posturas distintas dos atores jurídicos, no qual as figuras do sujeito ativo – titular do direito – e o sujeito passivo – titular da obrigação – estão invertidas: “no primeiro caso, a relação direito-obrigação parte daquele que sanciona em direção àquele que é sancionado; no segundo caso, a mesma relação desloca-se daquele que é sancionado para aquele que sanciona.”²⁰⁴

Da noção de sanção positiva e encorajamento depende-se a questão essencial da função do Direito, função de conservação social, no caso das sanções negativas, ou

¹⁹⁹ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007. p. 4-11.

²⁰⁰ Idem. p. 11-15.

²⁰¹ Idem. p. 15.

²⁰² SALGADO, Gisele Marcarelli. *Sanção da na teoria do Direito de Norberto Bobbio*. Data da defesa: 21 Mai 2008. 275 f. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2008.

²⁰³ BOBBIO, Norberto. *Op. cit.* p. 18-19.

²⁰⁴ Idem.

desestímulos, e funções positivas, no caso dos estímulos.²⁰⁵ Evidencia a existência de duas perspectivas de análise do Direito, uma funcional e outra estrutural, sobre o tema:

[...] a análise estrutural do direito fez mais progressos depois de Kelsen e também por obra de Kelsen do que a análise funcional, referia-me especificamente ao fato de que, enquanto a análise estrutural introduziu e elaborou um conceito como o de ordenamento dinâmico, o qual nenhuma teoria do direito, burguesa ou proletária, pode dispensar, a análise funcional permaneceu estacionada no conceito de ordenamento coativo, isto é, em um conceito do direito que não parece de todo adequado para representar a complexidade e a multiplicidade de direções do direito em uma sociedade moderna, parecendo não se dar conta das grandes transformações que uma sociedade industrial implica, inclusive em relação às várias formas de controle social.²⁰⁶

Segundo Bobbio, a evidência do direito promocional revela a passagem do Estado que, quando intervém na esfera econômica, limita-se a proteger esta ou aquela atividade produtiva para si, ao Estado que se propõe também a dirigir a atividade econômica de um país em seu todo – sob a influência, se tomarmos o que até então analisamos, da sociedade de risco –, em direção a este ou aquele objetivo – a passagem do Estado apenas protecionista para o Estado programático.²⁰⁷ Esta transição atrai para o seio de discussão no Direito questões políticas relacionadas ao fim do Direito, do Estado e da própria sociedade.

No campo do Direito tributário a extrafiscalidade surge, evidenciando que institutos como isenções ou agravamento de gravames consistem em algo além da mera discricionariedade do administrador público. Promover e desestimular não fazem parte de uma análise estrutural do Direito, mas sim de uma análise funcional, que exige, segundo Bobbio, a abertura do sistema jurídico e a apreensão, por parte da dogmática, de elementos exteriores ao Direito, pré-normativos e pós-normativos.

Nesse sentido, Paula Jr. pondera que “[...] a análise da função integra a análise normativa em complemento à sua dimensão sintática e semântica.”²⁰⁸, passando o Direito tributário a integrar em sua construção e crítica (verificação de validade) elementos relacionados a motivos e fins da tributação.

Com o reconhecimento da extrafiscalidade, a compreensão realizada pela ciência jurídica deve ser aberta também aos conceitos e informações providas de outros ramos do

²⁰⁵ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007. p. 19.

²⁰⁶ Idem. p. 60.

²⁰⁷ Idem. p. 71.

²⁰⁸ PAULA JR, Aldo de. Reflexões sobre o controle da validade do exercício da competência tributária com objetivos extrafiscais. In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das Américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT: 2013. p. 290.

Direito e em especial de outras searas do conhecimento – o que não significa em momento algum submissão do Direito tributário – mas, principalmente, deve atentar-se para as influências da sociedade sobre sua estrutura – no caso, as causas do sistema tributário e da extrafiscalidade, v.g. – como também para as funções que o sistema jurídico-tributário desempenha na sociedade – se os riscos estão efetivamente sendo contidos pelas medidas de política fiscal, por exemplo. Assim, se permite um melhor controle dos fundamentos que legitimam a intervenção estatal – e restrição de direitos fundamentais – e a aferição de efetividade social do Direito. Tal postura não admite os pressupostos equivocados da legalidade como mero imperativo de segurança jurídica – inclusive, considerando que a própria legalidade (restrita à concepção de segurança jurídica formal) encontra-se na modernidade reflexiva totalmente relativizada.

Assim, retomando a análise realizada no primeiro capítulo deste trabalho, resta necessário complementá-lo agora com algumas considerações concernentes a elementos e características funcionais das contribuições de intervenção no domínio econômico, apontando, ao final, os elementos funcionais constitutivos da hipótese de incidência tributária.

3.3 Caracterização da CIDE como tributo duplamente funcional

3.3.1 CIDE como instrumento indireto de intervenção: referibilidade a grupo

Conforme analisamos no capítulo primeiro do presente trabalho, as contribuições interventivas possuem natureza jurídico-tributária, assim, como é característica de qualquer tributo, sua incidência serve para arrecadar dinheiro para a fazenda pública, ou seja, necessariamente desempenha o que doutrina denomina função fiscal da tributação na medida em que quando incide gera a obrigação para o contribuinte de recolher ingressos financeiros aos cofres públicos. Por se tratar do gênero contribuição, vimos também que possui como peculiaridade a existência uma finalidade especial – distinta da finalidade dos tributos condicionalmente validados –, que legitima sua instituição e impõe que os recursos arrecadados sejam destinados de modo a gerar benefício para o grupo que pertencem os contribuintes da contribuição, o que se denomina referibilidade.

Nesse sentido retomamos a lição já apresentada de Souza e Ferraz Jr., segundo o qual a instituição de contribuição de intervenção apenas é possível quando haja a efetiva

intervenção estatal no domínio econômico, nos limites das possibilidades constitucionalmente previstas, e que cause um gasto excepcional do Estado ou benefício especial a determinado grupo de indivíduos, componentes do setor objeto da intervenção efetuada. Segundo os autores, aquilo que não cumpre estes requisitos não pode ser considerada contribuição de intervenção no domínio econômico da forma pretendida pelo constituinte, mas coisa diversa, indevida e inconstitucional, que se presta apenas a financiar as atividades gerais do Estado²⁰⁹.

A função de arrecadação neste tributo é previamente determinada a cumprir o fim indicado explicitamente ou implicitamente na norma, é, portanto, função fiscal qualificada pela finalidade. A arrecadação por si só não encerra a razão de existir do tributo, como acontece com os impostos, por exemplo. Com a efetiva arrecadação, ou seja, com a realização da função fiscal, apenas se satisfaz uma primeira fase dos objetivos reais do tributo, fase esta observada e regulada pelo Direito tributário, transferindo, a partir daí, o papel interventivo para os Direitos financeiro e administrativo, satisfazendo-se só então, enfim, a missão da exação interventiva.

O conteúdo da intervenção (motivos e finalidades) impregna a exação interventiva, esta, por sua vez age no mercado com o fim imediato de arrecadar fundos para que outros ramos do Direito, especialmente o Direito administrativo, haja como instrumento direto de intervenção – seja ela direta ou indireta – concretizando o fim mediato do tributo, fim que legitima e autoriza a cobrança da exação.

Podemos afirmar, assim, que a contribuição de intervenção, neste caso, funciona como instrumento indireto de intervenção, na medida em que é meio que viabiliza financeiramente a efetiva intervenção do Estado na economia.

Para que a contribuição interventiva seja legítima, portanto, devem ser claros os motivos e os fins – o porquê de se intervir, o onde e para que se pretende intervir. A necessidade de intervenção em determinado setor ou grupo deve ser real, bem como a destinação do produto arrecadado deve previamente ser estipulada por lei em benefício do grupo referido. Desse modo torna-se possível realizar o controle de validade e incidência do tributo, ou seja, verificando-se a coerência das razões e dos fins com os valores constitucionais e determinando-se o grupo a ser objeto de intervenção.

Resta evidente, assim, que todas as contribuições de intervenção no domínio econômico desempenham função fiscal, função fiscal, que, entretanto, qualifica-se pela

²⁰⁹ SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 71.

finalidade indicada. Tal finalidade é a intervenção em setor econômico para benefício deste referido setor em razão de um motivo relevante. Esta finalidade não se realiza, entretanto, com a incidência ou pagamento do tributo, apenas a viabiliza financeiramente, sendo, não obstante, fase fundamental e necessária desta espécie de intervenção.

3.3.2 CIDE como instrumento direto de intervenção: extrafiscalidade

Compreendida a primeira e praticamente incontroversa função das contribuições interventivas, ou seja, a de arrecadar fundos para sua aplicação em benefício do grupo ao qual pertencem os contribuintes – entendida por função fiscal – cumpre, agora, reconhecer a existência de uma segunda função, esta por sua vez não tão evidente como aquela, a função extrafiscal das contribuições interventivas.

Conforme abordamos no tópico sobre a extrafiscalidade, a função indutiva dos tributos vem lentamente sendo absorvida por parte da doutrina tributária, impondo inclusive, conforme já afirmamos, o entendimento de que a extrafiscalidade “[...] é fenômeno inerente a todos os tributos em maior ou menor grau [...]”²¹⁰. Ela existe e deve ser judicialmente controlada, se necessário, na medida em que um tributo incide de modo discriminatório sem que se tenha por fundamento o princípio da capacidade contributiva.

Sendo as contribuições interventivas tributos que incidem sobre setores específicos, onerando-os, inclusive, de modo discriminatório dentro do próprio grupo – onerando produtos e serviços relacionados com o exterior de modo diferenciado²¹¹, por exemplo –, entendemos

²¹⁰ PAULA JR, Aldo de. Reflexões sobre o controle da validade do exercício da competência tributária com objetivos extrafiscais. In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT: 2013. p. 209.

²¹¹ Sobre a questão, sem compreender, entretanto, o papel extrafiscal da tributação interventiva, tratando sobre pugnada inconstitucionalidade da CIDE - Royalties: “Ademais, os importadores de tecnologia submetem-se a uma presunção: porque importam, não desenvolvem tecnologia nem cooperam com universidades e centros de pesquisa, o que é falso. Cite-se, por exemplo, o setor da informática, que até porque por força do gozo de incentivos, está compulsoriamente obrigado a cooperar com o desenvolvimento tecnológico. Não há, assim, o benefício ou vantagem especial referida especificamente ao grupo contribuinte além de gerar-se verdadeira discriminação sem respeito à igualdade. Além disso, como neste caso específico, a contribuição foi criada em substituição à exigência de um percentual de 10% sobre as importâncias pagas a título de royalties e de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, a título de imposto de renda, em idêntico percentual incidente sobre a mesma base de cálculo, a instituição e incidência da contribuição impedem a aplicação de tratados contra bitributação à medida que atingem só as transferências de tecnologias importadas, mas não as produzidas no país.” (SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 103)

inafastável considera-los tributos que detém também função extrafiscal. As contribuições de intervenção não têm como objetivo maior o fim fiscal – ele existe e é inafastável de qualquer tributo – e sim finalidade extrafiscal. Pretende o tributo por si mesmo intervir por meio da afetação do ânimo dos agentes econômicos, induzindo-os a adotar comportamentos orientados aos objetivos constitucionais. A eleição dos meios, dados os motivos e os fins a serem alcançados, leva em conta – ou pelo menos deveria levar – a capacidade de afetação no comportamento dos agentes econômicos, de modo a estimular condutas conforme o fim almejado e desestimular comportamentos contrários ao fim almejado, qual seja, a proteção dos valores econômicos reconhecidos na Constituição e que mereçam tutela especial direcionada àquele grupo ou setor econômico.

Souza e Pavan compartilham de entendimento análogo:

Para além do regime e dos mecanismos de validação finalística próprios das contribuições em geral, e, ainda, dos critérios decorrentes do fato gerador e base de cálculo eventualmente adotados pelo legislador, a contribuição de intervenção caracteriza-se por ter natureza não arrecadatória, só podendo ser instituída como instrumento de atuação regulatória da União, excepcional e transitória, voltada ao saneamento de situações concretas de descompasso da atividade econômica explorada pelo particular, devendo sua receita ser destinada a essa atuação.²¹²

Segundo as autoras, “é importante ressaltar que a contribuição de intervenção não pode ser instituída com intuítos meramente arrecadatários, ainda que para atender a interesses da coletividade de relevância incontestes. Para tanto, conta o Estado com a receita dos impostos.”²¹³ Compreendem que a instituição de contribuição, instrumento próprio da intervenção de natureza regulatória,

[...] pressupõe a demonstração objetiva de descompasso no segmento atingido, só nessa hipótese se justificando a atuação estatal no setor privado, relativamente ao qual o planejamento econômico oficial é meramente indicativo, a teor do art. 174 da CF. Ademais, a intervenção só de legitima pelo prazo necessário para sanar o setor, devendo a destinação dos recursos arrecadados para esse fim ser controlada dinamicamente, até que esteja superada a situação de descompasso.²¹⁴

²¹² SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues; PAVAN, Cláudia F. Morato. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 119.

²¹³ Idem. p. 116.

²¹⁴ Idem.

Entendemos que qualquer construção que se almeje legítima em termos de uso extrafiscal dos tributos deve ter respaldo constitucional. Nessa direção Gustavo Vecchietti ao analisar a interferência da incidência tributária setorial, especialmente do IPI e ICMS, e, partindo do pressuposto que o desenvolvimento nacional e regional é objetivo insculpido na Carta Magna brasileira, considera eficaz e legítimo o uso discriminatório de normas tributárias indutivas sobre determinados setores econômicos como forma efetivar o citado objetivo de desenvolvimento regional e nacional disposto na Constituição, segundo o autor: “utilizar a função extrafiscal dessas exações financeiras, especialmente do IPI e do ICMS, para fomentar ou retrainir o consumo, é medida mais do que eficiente e necessária para desenvolver o país.”²¹⁵ Ainda que mereçam maior reflexão, as conclusões do autor vêm de encontro com nossa posição, no sentido de que para que haja legítima intervenção tributária na economia, deve haver fundamento constitucional.

Machado Segundo compreende que

a CIDE é espécie de tributo de uso excepcional e temporário, que se caracteriza por sua finalidade, qual seja, a de servir como instrumento da intervenção da União Federal em setores descompassados ou desregulados do mercado, nos quais referido descompasso esteja inviabilizando a livre iniciativa ou outros princípios com os quais esta deva conviver equilibradamente. A intervenção realizada pela CIDE deve ocorrer tanto através de sua incidência, de forma extrafiscal, como através do custeio de órgão estatal incumbido dessa intervenção.²¹⁶

Rocha, após análise do tema alcançou entendimento na mesma direção: “As contribuições devem intervir na economia ao incidir, de modo extrafiscal, e ao terem os seus recursos destinados a uma atividade de intervenção. Admitir o contrário é incorrer, entre outros, no equívoco de aceitar o emprego de meio que não é o mais adequado para a consecução do fim, e, portanto, inconstitucional por ofensa à proporcionalidade.”²¹⁷

Verifica-se que o referido autor sustenta que a contribuição de intervenção no domínio econômico não pode ser um tributo neutro, devendo ser regulatório, incidindo de modo extrafiscal.

Em posição similar Mello salienta que

²¹⁵ VECCHIETTI, Gustavo Nascimento Fiuza. A função extrafiscal dos tributos como potencial fator de indutor do desenvolvimento nacional, regional e setorial. In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT, 2013. p. 324.

²¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. As contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 282.

²¹⁷ ROCHA. Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001. p. 179.

Ora, o art. 149 da CF prevê que as contribuições de intervenção do [sic] domínio econômico devem funcionar “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”, o que já decorre da própria designação das contribuições. Essa designação é relevante para interpretação da norma constitucional porque foi atribuída pelo legislador maior e não pelo legislador ordinário para fugir da disciplina constitucional pela atribuição de equivocado *nomem juris* [...] sendo assim, ao contrário do que ocorre com a maioria dos outros casos, não poderá ser instituída ou cobrada a título de contribuição de intervenção no domínio econômico um tributo neutro.²¹⁸

Segundo bem reconhece o autor, a própria terminologia utilizada pelo Constituinte – contribuições “de” intervenção no domínio econômico e não “para” intervenção no domínio econômico – sugere se tratar de instrumento direto para a intervenção. Ainda que a necessidade de destinação de produto permaneça, já que esta é característica geral da categoria das contribuições, as contribuições interventivas se diferenciam das demais contribuições na medida em que devem, necessariamente, servir como tributo indutor de comportamentos.

Ainda Abrão, afirma que

[...] a finalidade da intervenção no domínio econômico peculiariza uma espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal. Bem na dicção apontada, e na configuração de sua diretriz, a extrafiscalidade como regra de planejamento econômico suscita uma visão do conjunto e na definição segura de menores despesas com equilíbrio na competição, de tal sorte que a incidência não traduz pura e simplesmente o norte da operação isolada, mas tem o condão de fomentar o incremento globalizado de todos os setores que funcionam como vasos comunicantes. Desassistido o agente econômico do pulso sobre a situação do mercado, cumpre ao Estado suprir a deficiência que fora constatada por meio da aplicação da política contributiva que se manifesta em caráter de planejamento resultante na perspectiva de reduzir diferenças e manter um traço de sintonia entre os sujeitos à livre iniciativa.²¹⁹

Em sentido diverso à obrigatoriedade da finalidade extrafiscal, porém, reconhecendo a possibilidade, Ferreira Neto afirma que é possível identificar na Constituição a existência da autorização para a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico sob dois critérios diferentes,

Na primeira hipótese, a exação é cobrada exclusivamente com o intuito de custear as despesas públicas assumidas pelo Estado na persecução do fim

²¹⁸ MELLO, Gustavo Miguez de. Contribuições de intervenção no domínio econômico: um convite ao legislador constituinte derivado reduzir o direito do contribuinte estabelecido pela assembleia constituinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 185.

²¹⁹ ABRÃO, Carlos Henrique. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. p. 199.

interventivo a que a exação visa alcançar. Já na segunda situação, a CIDE corresponde, ela própria, ao instrumento de intervenção, apresentando-se a sua cobrança como o meio de realização de um dos objetivos especificados no Título da Ordem Econômica, a qual, por si só, tende a regular ou equilibrar determinado setor da economia.²²⁰

Greco, igualmente, reconhece que a atuação estatal das contribuições de intervenção pode consistir numa atuação material ou numa atuação de oneração financeira. Sendo a atuação material, a contribuição servirá para financiar o exercício das atividades interventivas, por outro lado, se a atuação for em direção ao equilíbrio ou equalização financeira, a contribuição interventiva será o próprio instrumento da intervenção²²¹.

Segundo Pimenta, em sentido similar, a contribuição de intervenção no domínio econômico pode “[...] ser destinada ao custeio dos gastos desenvolvidos pelo Estado para interferir no domínio econômico, bem como pode constituir no próprio instrumento da intervenção. São duas, portanto, as hipóteses de instituição desta contribuição”²²²⁻²²³.

Sem embargo, conforme apontamos no início do presente tópico, compartilhamos do entendimento de que a função extrafiscal ocupa papel de destaque nas contribuições interventivas, tributos validados finalisticamente, que além de limitado pelos motivos e fins qualificados pela Constituição, deve, igualmente, ser controlado quanto à correta eleição dos meios, garantindo que estes meios não se tornem incompatíveis com os fins almejados pela norma tributária, afastar a importância da extrafiscalidade para as contribuições de intervenção no domínio econômico, deixando-a de reconhecer, ou relegando seu papel a um segundo plano afasta possibilidade de controle dos meios eleitos de incidência do tributo, conforme abordaremos no derradeiro tópico do presente trabalho.

²²⁰ FERREIRA NETO, Arthur Maria. A Invalidez Superveniente das Contribuições em Razão do Descumprimento da Finalidade Constitucional Através da Legislação Orçamentária. In: *Revista de Estudos Tributários*, n. 48. São Paulo: IET, 2006. p. 135.

²²¹ GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições (um figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 236.

²²² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 48.

²²³ Explica o autor: “Na intervenção direta, o Estado atua como agente econômico através da entidade paraestatal, que pode realizar atividade econômica. Admite-se, também, que a entidade paraestatal possa prestar serviço público – espécie do gênero atividade econômica – sendo a contribuição em pauta destinada ao custeio dessa atividade. Com relação à intervenção indireta, o Estado poderá utilizar a contribuição em exame como instrumento da intervenção, no exercício de sua função de incentivo, visando induzir a prática de determinado comportamento.” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Op. cit.* p. 49-50).

3.4 Aspectos funcionais para o controle de incidência da CIDE

Do que até aqui analisado, evidenciou-se que a contribuição de intervenção no domínio econômico não admite uma perspectiva estrutural de análise para sua compreensão. É disseminado o entendimento de que, sendo tributos validados finalisticamente, exigem para seu controle a apreensão de elementos anteriores e posteriores à positivação da norma e não necessariamente positivados. Assim, para que se reconheça a validade destas contribuições, parte da doutrina já pugna que devem ser considerados pelo Direito tributário os motivos e os fins eleitos para sua instituição. Tais motivos e fins devem estar em estrito compasso com as normas constitucionais, na medida em que, sendo direito restritivo, impõe ponderação de direitos fundamentais.

Sem embargo, o que até agora apresentamos, essencialmente, é colocado como método de controle abstrato das contribuições, em sua grande maioria válidos. Mantém resquício de uma análise estrutural, na medida em que, considerada válida a lei, esta aplica-se por si só, com total ignorância dos aspectos funcionais para a análise da incidência.

Tal comportamento, conforme abordamos no capítulo segundo, tem por base a legitimidade democrática da lei, fato que, demonstramos ser relativo no campo tributário, podendo-se afirmar uma crise da legalidade. Como imperativo de legitimidade democrática, defendemos que a validação da contribuição interventiva deve se dar também em cada incidência, ou seja, no caso concreto, devendo-se proceder caso-a-caso a verificação de aspectos funcionais que convalidem aqueles considerados abstratamente.

Seria um retrocesso, entretanto, abdicar da teoria da hipótese de incidência - de cunho estrutural - para a verificação da incidência do tributo, é necessário, assim, identificar elementos funcionais que possam promover a conversão deste instituto estrutural para a perspectiva funcional, sem, no entanto, prejudicar sua eficiência para a análise das contribuições de intervenção no domínio econômico.

3.4.1. Aplicação dos recursos como requisito de validade e incidência da CIDE

A constatação de necessidade de aprimoramento da teoria da incidência para o tratamento das contribuições não é nossa, diversas doutrinas já se atentaram para esta necessidade de internalização de elementos funcionais, precisamente os motivos e os fins da instituição, para o correto tratamento da contribuição interventiva. A opção amplamente

adotada por aqueles que assim o fizeram é a de condicionar a incidência da contribuição interventiva à efetiva aplicação dos recursos à finalidade apontada.

Nesse sentido, Derzi pugna que a posição adotada no passado de consideração da destinação do produto como mero critério de legitimidade deve ser repensado, já que hoje não se revela mais suficiente. Segundo a autora, é crucial para a garantia de efetividade dos princípios basilares da Constituição que a teoria de Ataliba seja retomada, segundo o qual considera as contribuições tributos vinculados a uma atuação estatal relacionada ao obrigado, embora de forma mediata e indireta. Segundo a autora, “[...], a doutrina não tem logrado êxito em traçar um caminho seguro que possa garantir a cobrança correta e a aplicação efetiva e integral dos recursos arrecadados na finalidades [...] autorizadas pela Constituição.”²²⁴

O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente, poderá reclamar a repetição do tributo pago se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los de forma direcionada e vinculada a certos atos-gastos. Inexistente o ato provocador do gasto, ou desviado o produto arrecadado para outras atividades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.²²⁵

Para tanto Derzi cita posição de Greco, segundo o qual

[...] a par de negar o caráter tributário às contribuições, somente admite ver reconhecidas a tredestinação e a não aplicação institucionalizadas dos recursos por meio de elementos ou aspectos estranhos à estrutura da norma tributária, ou seja, por meio da análise da execução da lei de diretrizes e da lei orçamentária, segundo critérios que extrai da lei de responsabilidade fiscal (Lei Complementar n.º 101/2000), o que supõe o decurso mínimo de dois exercícios financeiros contados a partir da arrecadação.²²⁶

Adverte a autora que esta maneira de solucionar o problema é equivocada e pode levar ao reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição tredestinada apenas em relação a exercícios futuros, não sendo possível a devolução do produto até então arrecadado. Sendo para a autora, inadmissíveis os argumentos de que a “[...] correta ou incorreta aplicação dos recursos é superveniente à incidência da norma (pois é evento estranho à norma tributária)

²²⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 56.

²²⁵ Idem. p. 43.43.

²²⁶ GRECO, Marco Aurélio. Em busca do controle sobre as Cides. In: MOREIRA, André Mendes; RABELO FILHO, Antonio Reinaldo; CORREIA, Armênio Lopes (Coords.). *Direito das telecomunicações e tributação*. ABATEL. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 311 e seguintes. *Apud* BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.* p. 57.

e, ainda, por que, com o pagamento, dilui-se o vínculo entre o montante individual pago e a inaplicação parcial do conjunto de recursos.²²⁷

Camargos, na tentativa de superação da dicotomia entre norma tributária e norma financeira e se valendo da teoria da hipótese de incidência, reconhece que os atos de intervenção estatal a serem financiados pela contribuição integram e modelam a estrutura da hipótese de incidência das referidas contribuições²²⁸.

O autor parte do entendimento de que hoje, o modelo teórico que considera a destinação como mera causa final que não interessa ao Direito tributário não é suficiente, pois considera que as ações a serem financiadas pelo Estado pertencem à estrutura da norma tributária e não podem ser destacadas desta.

Segundo Camargos é necessário a retomada da teoria de Geraldo Ataliba, que considera as contribuições como tributos vinculados a uma atuação estatal, considerando, entretanto, – para se diferenciar tais contribuições das taxas – o que ele denomina circunstância intermediária, sendo está circunstância o aspecto da norma que faz a mediação entre a atuação estatal e o contribuinte, noutras palavras, o aspecto da hipótese de incidência que de forma indireta e mediata, satisfaz a referibilidade ao obrigado, delimitando o grupo de contribuintes beneficiados pela ação estatal²²⁹.

Assim, na proposta de Luciano Camargos a hipótese de incidência das contribuições passaria a deter um primeiro núcleo contendo o aspecto material (com a descrição do fato), o aspecto temporal (com a determinação do momento em que o fato será considerado perfeito), o aspecto espacial (delimitando-se os limites territoriais da incidência) e aspecto pessoal (com a descrição do sujeito capaz de realizar o ato) além de um segundo núcleo, no qual estaria incluído a circunstância intermediária, sendo esta a existência de atos interventivos efetivamente implementados. Por sua vez na consequência da norma tributária, restaria presente o aspecto material (com a determinação do sujeito ativo e passivo da obrigação tributária), o aspecto quantitativo (com a prescrição da base de cálculo e alíquota), o aspecto operacional (com o momento e local de realização da obrigação), e finalmente, como

²²⁷ DERZI, Mizabel Abreu Machado. (prefácio) in: CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Da natureza jurídica das contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 12.

²²⁸ CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Da natureza jurídica das contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA*. São Paulo: MP Editora, 2006.

²²⁹ Idem.

repercussão do segundo núcleo da hipótese, o aspecto finalístico, contendo a prescrição do destino a ser dado ao produto arrecadado²³⁰.

Derzi, comentando a teoria de Camargos, afirma que

[...] a hipótese de incidência tem dois núcleos de igual relevância e eficácia. É praticamente desnecessário discutir qual será o primeiro, se os atos de intervenção ou se o fato do contribuinte posto em relação àqueles atos. Ambos terão seus reflexos na consequência da norma, pois a obrigação será graduada de acordo com o fato do contribuinte e a cobrança total não poderá superar o custo da atuação estatal.²³¹

Segundo a autora, em leitura da obra de Camargos, as ações interventivas que as contribuições pretendem financiar devem estar no pressuposto da norma tributária, integrando sua hipótese de incidência, de forma que, realizado o pagamento do tributo, porém ocorrendo a trestinação ou a não aplicação dos recursos, ocorreria a não incidência da contribuição, sendo devida a repetição do indébito. Assim, o reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição trestinada não se daria apenas em relação a exercícios futuros, já que, não se efetivando a atuação do Estado, elemento que faz parte da hipótese, a devolução do produto arrecadado impõe-se em face da não ocorrência do fato imponible. A correta aplicação dos recursos deixa de ser evento superveniente à incidência da norma tornando-se pressuposto desta²³².

Em que pese o esforço de Camargos, não entendemos que a abertura da teoria da incidência para o tratamento das contribuições interventivas deva se dar dessa forma. Ao incluir a correta aplicação dos recursos como aspecto inerente à hipótese de incidência o autor considera apenas a finalidade ou função fiscal do tributo interventivo. Ignora que o tributo pode servir por si mesmo como instrumento de intervenção, rebaixando a norma tributária à mero instrumento de arrecadação financeira do Estado.

Conforme afirmamos, ao Direito tributário, principalmente nos últimos anos, é reconhecida uma multifuncionalidade, serve não apenas como instrumento de aferição de receitas, mas também de promover por meio de estímulos valores constitucionais como o meio ambiente, desenvolvimento econômico, solidariedade, etc. Subordinar a incidência tributária de uma exação, principalmente de uma exação interventiva, à efetiva satisfação de

²³⁰ CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Da natureza jurídica das contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA*. São Paulo: MP Editora, 2006.

²³¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 58.

²³² Idem.

uma norma financeira é considerar desconsiderar a multifuncionalidade do tributo, é retroagir a compreensão do Direito tributário a visão dissociada da realidade.

A finalidade da norma tributária interventiva não é apenas arrecadar, e portanto, não pode ser condicionada à aplicação dos recursos, ela satisfaz seus fins também com a mera incidência e, inclusive, com a mera promessa de incidência, ao desestimular condutas não desejáveis – porém, não ao ponto da ilicitude – por parte do setor alvo da intervenção, satisfazendo, assim, fins extrafiscais.

Nessa direção, sobre a questão da finalidade como modo de controle, cumpre citar a proposta de Aldo de Paula Jr., com fundamento na teoria de Klaus Jurgen Philipp, que, tratando sobre o controle de validade do exercício de competência tributária em matéria de extrafiscalidade, afirma, que os chamados fatos legislativos – entendidos estes como qualquer fato real que tenha relevo para a aplicação de uma norma, podendo ter caráter histórico, atual ou futuro (prognose) – devem servir – especialmente esta última – para o controle das normas restritivas do livre exercício das atividades econômicas, o que se aplica à extrafiscalidade²³³.

Segundo o autor, “sendo a prognose uma afirmação sobre acontecimentos futuros, não é um juízo de subsunção, mas juízo de probabilidade.”²³⁴ Assim, com base no pensamento de Souza, “só o futuro irá comprovar o que é verdade. A prognose pode vir a comprovar-se errada, mas isso só por si não alterará a sua ‘correção’. Os erros da prognose que se venham a comprovar no futuro não levam necessariamente à sua ‘incorreção’ ou ‘ilegalidade’”²³⁵.

Para Paula Jr., considerando que os “[...] fatos pretéritos (ou históricos) são aqueles fatos que justificariam a adoção da medida restritiva enquanto que os fatos futuros (prognoses) são os objetivos ou efeitos fáticos almejados pelo legislador[...]”²³⁶, “[...] se o legislador considera necessário editar determinada norma restritiva de direito [...] a partir de determinado fato histórico que pretende modificar (prognose), tal restrição condiciona sua validade aos motivos fáticos e à validade do objetivo que se pretende alcançar”²³⁷, ou seja, segundo o autor, “os fatos legislativos conformam a moldura de validade da norma extrafiscal

²³³ SOUZA, Antônio F. *Conceitos indeterminados no direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 1994, p. 115. *Apud* PAULA JR, Aldo de. Reflexões sobre o controle da validade do exercício da competência tributária com objetivos extrafiscais. In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das Américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT: 2013.

²³⁴ Idem. p. 287.

²³⁵ Idem.

²³⁶ PAULA JR, Aldo de. Op.cit.. p. 291.

²³⁷ Idem. p. 287-288.

ao legitimizar (justificar) a restrição a direitos por ela implementada”²³⁸, afastando-se, assim, escolhas logicamente incompatíveis com o contexto de criação do tributo e aquele pretendido.

Segundo o pensamento do autor – o que acreditamos ser correto – sendo a intervenção fato que visa impedir ou promover por meio da indução – ou mesmo mediante a aplicação de recursos – um acontecimento ou estado futuro, só é possível ao legislador da norma trabalhar com juízos de probabilidade. Sendo apenas indução não se pode exigir que ele alcance com grau de certeza a finalidade almejada, se assim o fosse não estaríamos diante de comportamento de indução, como é próprio das intervenções indutivas, mas verdadeira proibição ou obrigatoriedade, modo de orientar comportamentos completamente inapropriado ao Direito tributário.

Ainda que a análise de Camargos se faça em um viés não extrafiscal, do mesmo modo é inadmissível submeter a incidência da norma interventiva à aplicação do recurso no grupo indicado pelo simples motivo de que não é essa a finalidade real de criação do tributo, a finalidade deve dirigir-se a determinado grupo sim e a aplicação deve ser feita, porém, a aplicação do recurso continua sendo meio para se atingir verdadeiramente um fim, que é a modificação efetiva de um estado prejudicial para um que corresponda às condições ideais de funcionamento da economia em conformidade com o texto constitucional. A satisfação da norma financeira ou administrativa continua sendo, assim como a tributária, finalidade intermediária para se atingir o fim.

A finalidade – promoção de benefício direto ou indireto para um determinado grupo – é elemento que vincula a norma tributária e a norma financeira em igual medida, porém aquela não se vicia pelo descumprimento desta, os efeitos que a finalidade exerce em cada uma das normas é distinto. A medida em que cada norma é satisfeita ela transfere tal finalidade a norma subsequente, se os motivos e a finalidade validam a norma tributária e esta incide, tal incidência é perfeita e não se subordina à norma financeira – até porque pode ter realizado fins extrafiscais. A norma financeira por sua vez, ao gerir os recursos arrecadados também é vinculada a estes motivos e fins, que, uma vez não observados, viciam apenas a sua validade e, eventualmente, dos atos subsequentes, não dos pretéritos, ou seja, o ato financeiro da aplicação do recurso pode tornar-se nulo, mas não retira a validade e existência do fato jurídico-tributário, que se realizou de forma perfeita.

²³⁸ PAULA JR, Aldo de. Reflexões sobre o controle da validade do exercício da competência tributária com objetivos extrafiscais. In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT: 2013. p. 291.

Assim, compreendemos que condicionar a incidência tributária à norma financeira não é o caminho mais correto de tratamento das contribuições de intervenção no domínio econômico. É sim uma forma de se promover a abertura da dogmática aos fins, porém o faz de modo inapropriado, ignorando função fundamental da exação interventiva – extrafiscal – e reduzindo de modo drástico a eficiência da teoria da incidência ao subordiná-la à satisfação da norma financeira gerando inaceitável confusão de matérias. Entendemos, dessa forma, que a abertura funcional da teoria da incidência deve dar-se de outro modo, tendo por pressuposto o reconhecimento destas duas funções das contribuições de intervenção – fiscal e extrafiscal – sem prescindir da necessária independência da norma fiscal para com a norma financeira, partindo da compreensão que aquela deve apreendê-la, não subordinar-se a ela.

3.4.2 Capacidade de afetação e pertinência ao grupo como requisito de incidência da CIDE

Do desenvolvimento até aqui exposto se constatou que as contribuições de intervenção no domínio econômico demandam uma compreensão funcional para que possam ser apreendidas da forma correta. Tal compreensão é exigida desde cedo já para a aferição dos contornos de sua norma de competência, dada a insuficiência do disposto no artigo 149 da Constituição Federal, sendo apontada pela doutrina a remissão implícita aos artigos 170 e seguintes que tratam da ordem econômica.

Não bastasse, demonstrou-se também que as contribuições interventivas são espécie da categoria das contribuições, e, portanto, demandam validação finalística, exigindo para que sejam válidas, não apenas a descrição de fatos em conformidade com a Constituição, como acontece com os impostos, por exemplo, mas, principalmente, a acertada eleição de motivos e finalidades aptos a justificar a criação da exação. Elementos estes, que, conforme propõe uma análise funcional do Direito, passam a constituir não apenas a busca pela validade abstrata, mas também que devem integrar a busca por uma validade concreta – especialmente em se considerando a crise que o princípio da legalidade experimenta na realidade contemporânea.

Assim, papel fundamental da dogmática jurídico-tributária é possibilitar que tal validação concreta se faça de forma eficiente. Tal eficiência parece poder ser alcançada com o aprimoramento da teoria da hipótese de incidência desenvolvida sob uma concepção estrutural, agregando a ela elementos funcionais que permitam a abertura e discussão controlada da legitimidade destas exações interventivas.

A tentativa de agregar a aplicação efetiva dos recursos como elemento funcional destas contribuições, entretanto, falha, conforme vimos no tópico anterior na medida em que ignora as reais funções desempenhas por referidas exações, subordinando a incidência tributária, ou seja, fato tributário, a norma jurídica-financeira, em prejuízo da eficiência do modelo da hipótese de incidência e da autonomia e função extrafiscal do Direito tributário.

Tendo por base este panorama, faz necessário eleger outros elementos a servir a tal propósito, ou seja, elementos que aquilatem a teoria da hipótese de incidência, permitindo sua abertura para a legitimação no caso concreto, sem, contudo, esvaziar o aspecto útil da teoria, qual seja o de permitir a análise da incidência tributária de forma eficiente.

3.4.2.1 Sistematização sinóptica dos elementos funcionais para o controle de validade abstrata

A fim de facilitar a determinação dos elementos funcionais que compõem a hipótese de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico, tentaremos sintetizar os requisitos de natureza funcional apresentados no desenvolvimento do presente trabalho para a aferição de validade em abstrato das contribuições interventivas, elementos estes que subsidiarão o delineamento dos elementos que servirão para o controle em concreto.

Considerando que as contribuições interventivas, são, como decorre da própria nomenclatura, intervenção na ordem econômica, demonstrou-se ser evidente a inafastabilidade dos elementos motivo e finalidade.

Ao se considerar os valores que inspiram a ordem econômica pátria, especialmente a livre iniciativa e a livre concorrência, insculpidos no artigo 1º, inciso IV, artigo 170 *caput*, e inciso IV da Constituição, resta evidente que qualquer intervenção do Estado na econômica deve ser precedida de real fundamento, ou seja, deve haver motivo de relevante interesse público para que tais valores sejam sobrepostos. Nesse sentido, partindo da compreensão que tais valores são direitos fundamentais de liberdade, só se justifica a intervenção, ou seja, sua restrição, quando apontados outros valores de igual ou superior importância para o caso em análise. Nesses termos, como um primeiro elemento de controle abstrato das contribuições de intervenção no domínio econômico, se coloca a *necessidade de intervenção em setor econômico por relevante interesse público fundamentado constitucionalmente*.

Decorrente deste primeiro elemento se põe a finalidade, se o que determina o porquê da intervenção na ordem econômica – motivo – é a proteção de um interesse público

constitucional, o para quê se faz a intervenção deve lhe corresponder em sentido. Ou seja, os direitos fundamentais utilizados na ponderação devem ser o objetivo final a ser alcançado. Seria, por exemplo, absurdo a constatação da necessidade de intervenção no setor energético, tendo em vista a soberania nacional, sendo objeto de intervenção os setores produtivos relacionados com os produtos da cesta básica. Motivo e fim devem possuir correlação. Tal afirmação ganha maior relevo na medida em que, se considerado o fim fiscal da contribuição, os recursos arrecadados deverão ser destinados para o benefício do setor do qual foi recolhida a contribuição, o que, como vimos, é conhecido por referibilidade.

Neste plano, para a aferição da referibilidade e conformidade dos motivos e fins, não vemos empecilho para que a dogmática tributária se valha da observação da norma financeira e administrativa, se necessário, tratam-se de elementos fundamentais para a determinação dos fins fiscais desta exação, que, como analisamos, desempenha função fiscal qualificada pela destinação. Assim, é possível determinar um segundo elemento funcional, a referibilidade a determinado grupo, ou seja, a *finalidade de promoção do direito fundamental apontado como motivo em benefício direto ou indireto do grupo dos contribuintes da contribuição*.

Por fim, como terceiro aspecto para a análise da validade em abstrato do tributo em análise, acreditamos relacionar-se com a função extrafiscal do mesmo. Noutras, palavras, refere-se à correta escolha dos meios, partindo-se da compreensão de que o tributo detém a capacidade de afetar o comportamento dos contribuintes, estimulando e desestimulando a realização dos fatos considerados imponíveis, a escolha incorreta pode acabar prejudicando o atingimento da finalidade almejada. Ao onerar de modo discriminatório determinado produto ou serviço induz-se o agente econômico a adotar a alternativa menos onerosa, sendo a contribuição tributo que não abarca o universo total dos contribuintes, a forma como a incidência é formatada na lei pode levar ao desestímulo e sabotagem do fim almejado. É fundamental não apenas a conformidade dos motivos e dos fins, mas igualmente dos motivos com os meios e destes com os fins, assim, os legítimos motivos devem impor legítimos meios para o escopo de atingir legítimos resultados.

Desse modo, deve se verificar, tendo em vista o sistema tributário como um todo, possivelmente com complementação da análise econômica²³⁹, a capacidade de afetação do tributo sobre o comportamento dos contribuintes, de modo que a promessa de incidência não fraude a finalidade da exação interventiva. Do mesmo modo, se faz salutar que a previsão

²³⁹ Não queremos com isso afirmar a subordinação do Direito à Economia, mas sim a colaboração entre as ciências, se valendo da expertise econômica na análise jurídica de validade da norma que cumpre exercer função sobre a economia.

legal estimule condutas direcionadas ao fim almejado, garantindo reforço ao atingimento deste fim pela própria incidência, servindo a própria contribuição como instrumento direito da intervenção, ou seja, de promoção dos valores constitucionais²⁴⁰.

Como terceiro elemento funcional de aferição da validade das contribuições de intervenção no domínio econômico, portanto, entendemos ser a correta escolha dos meios, ou seja, a verificação da *conformidade da capacidade de afetação do tributo ao fundamento constitucional*, consistindo na verificação da capacidade de afetação do comportamento, no sentido de estimulá-los em direção aos objetivos visados pela intervenção.

Concluindo, podemos identificar como elementos funcionais de validação em abstrato das contribuições de intervenção no domínio econômico os seguintes: a. Necessidade de intervenção em setor econômico por relevante interesse público fundamentado constitucionalmente; b. Conformidade da capacidade de afetação do tributo ao fundamento constitucional; e c. Promoção do fundamento constitucional apontado como motivo em benefício direto ou indireto do grupo dos contribuintes da contribuição.

Partindo destes elementos funcionais apropriados para o controle abstrato da validade das contribuições, tentaremos extrair dois elementos que parecem suficientes para integrar a hipótese de incidência, permitindo a abertura controlada do debate político e legitimação da exação na fase concreta de incidência da norma, quais sejam: pertinência ao grupo referido e capacidade de afetação.

3.4.2.2 *Pertinência ao grupo referido*

Considerando que a finalidade é elemento que qualifica e justifica a existência da contribuição, já que é tributo finalisticamente validado, submetida, ainda, conforme aponta a doutrina, à exigência de referibilidade, não nos parece coerente excluir tal avaliação da análise de incidência do tributo.

Ora, partindo do requisito de finalidade, qual seja aquele que afirmamos como sendo *o de promover o fundamento constitucional apontado como motivo para a criação da contribuição em benefício direto ou indireto do grupo dos contribuintes*, acreditamos ser

²⁴⁰ Nesse mesmo sentido encontramos posição de Schoueri, segundo o qual “Assim, pode-se entender válida (e até desejável) hipótese de incidência da contribuição especial que contenha norma tributária indutora, servindo, ela mesma, para impulsionar os contribuintes no sentido almejado pela intervenção ou atuação da União; aceitável também uma hipótese neutra com relação àquela atividade estatal; inconstitucional, outrossim, aquela que contradiga a finalidade proposta.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 201)

possível extrair um aspecto que sirva para integrar a teoria da hipótese de incidência da referida contribuição.

Conforme já afirmamos no início do presente tópico, não entendemos que se justifica submeter a incidência da contribuição à aplicação do recurso, ou seja, em última análise, à efetiva promoção do fundamento constitucional, é exagerada, impede a eficiência do modelo de incidência, torna o Direito tributário submisso aos outros ramos do Direito e, com maior razão, ignora os fins extrafiscais do tributo interventivo²⁴¹. Acreditamos que questão deva ser limitada à avaliação abstrata, levando, se verificada a distorção ou incoerência entre as normas na invalidação da lei como um todo, e não da incidência.

Ponto mais profícuo parece ser o da referibilidade. Na medida em que se exige que o benefício deva ser revertido ao determinado grupo de contribuintes significa dizer, em ordem inversa, que o contribuinte deve pertencer, ou, minimamente, possuir relevância para com o grupo. Sendo contribuição não é tributo que serve simplesmente para abastecer os cofres públicos, é tributo cobrado de um grupo em favor de si, a função fiscal aqui é qualificada em favor do contribuinte, ademais, se considerada a função extrafiscal, esta visa agir sobre este específico setor ou grupo, não se justificando, assim, a incidência sobre sujeitos indiferentes ao grupo.

Deste modo entendemos como justo e conveniente elemento funcional e verificação concreta da qualidade de pertinência do suposto contribuinte ao grupo referido da contribuição interventiva. Assim, para que haja a incidência, estando determinado o setor objeto de intervenção, só haverá a incidência se pertencer a este grupo. Sendo razoável considerar o agente não pertinente ao grupo referido resta excluída a incidência do tributo, mesmo que realizado o fato supostamente imponible. Trata-se de elemento, portanto, que se agrega ao aspecto pessoal da hipótese de incidência, limitando-o, auferido por decorrência lógica, presente de modo implícito em todas as contribuições interventivas, não sendo sequer necessária a previsão legal explícita.

Em sua determinação, pode o aplicador se valer da razoabilidade, excluindo do campo de incidência da norma, por exemplo, uma lanchonete que, sem capital suficiente para o investimento em pesquisa, importe tecnologia, por entender que não se trata de sujeito beneficiado direta ou indiretamente pela finalidade da contribuição, sem, contudo, declarar a inconstitucionalidade da exação, sendo possível recolhê-la de uma grande rede de restaurantes multinacional.

²⁴¹ Conforme explicamos no item 3.4.1.

Em suma, reconhecemos que a pertinência ao grupo referido é elemento imprescindível para a avaliação de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico, critério que apreende a finalidade da exação, convertendo-a em aspecto para análise limitada, porém, não estrutural – política e aberta, portanto –, permitindo o controle de abusos e o reforço das almejadas legitimidade e justiça da incidência tributária.

3.4.2.3 Capacidade de afetação

Conforme analisamos, no controle abstrato de validade da contribuição de intervenção no domínio econômico é comportada a verificação dos meios, ou seja, da *conformidade da capacidade de afetação do tributo ao fundamento constitucional*, fundamento este que decorre da primeira verificação, a da causa ou motivo da intervenção, que nominamos por *necessidade de intervenção em setor econômico por relevante interesse público fundamentado constitucionalmente* – este último também conforma o elemento final – quer significar isto que, primeiro, existe uma causa, minimamente uma ameaça de lesão ou frustração grave de um bem ou estado de coisas constitucionalmente desejado relacionado a um grupo ou setor específico, e, segundo, que o tributo funciona, por si mesmo, como instrumento de proteção ou promoção deste estado ideal de coisas. Se ele funciona de modo desconforme com esse fim, deve ser considerado inconstitucional, por não ser meio correto de intervenção.

Este raciocínio decorre da aceitação da função extrafiscal das contribuições interventivas, o que, conforme afirmamos, é nosso pressuposto de estudo. Esta noção geral impõe a verificação abstrata de conformidade de capacidade de afetação do tributo ao fundamento constitucional confrontando-o com todo o sistema tributário evitando-se o enfraquecimento do setor objeto de intervenção – ou seja, a fuga para outros setores que sirvam de alternativa. Esta análise de confrontação do tributo com o sistema visa evitar a capacidade de afetação prejudicial ao fim e deve ser objeto de validação abstrata, já que, se constatado, gera a inconstitucionalidade da contribuição.

O que nos interessa para o controle concreto é a verificação da capacidade de afetação interna, ou seja, aquela que decorre da previsão de tratamento diferenciado dentro do grupo ou setor objeto de intervenção, o que evidencia de modo absoluto a preponderância desta função em relação à fiscal, devendo-se nesse caso verificar a real existência da

capacidade de afetação no comportamento do contribuinte benéfica ao fim almejado, já que é esta que justifica e legitima o tratamento discriminatório da contribuição.

Ressalte-se que tal elemento não pretende verificar a afetação real, que é questão subjetiva não apreensível no sujeito. Trata-se de verificar a *capacidade* de afetação.

Assim, no momento de incidência do tributo, entendemos ser cabível verificar as reais condições da promessa de incidência poder estimular a prática de condutas favoráveis ou menos desfavoráveis à finalidade intentada. Vale dizer, dadas condições do mercado, verificar se o contribuinte possuía razoáveis condições de agir de modo alternativo àquela que produziu o conseqüente mais gravoso, desse modo, constatada a impossibilidade de comportamento diverso, afasta-se a incidência mais gravosa, de função indutiva, por inexistência de capacidade de afetação. Ou seja, o fundamento da incidência extrafiscal deixa de existir, sendo, portanto, inexigível e inconstitucional o tratamento não isonômico.

De modo hipotético, poder-se-ia imaginar um comerciante que garante o seu sustento da comercialização de determinado bem cujo fornecimento é normalmente fornecedores nacionais, pagando ele a devida contribuição interventiva incidente sobre sua circulação. No entanto, certo dia, sem que tenha contribuído para a causa, o comerciante se depara com a total escassez do bem no mercado interno, restando-lhe como única alternativa adquiri-lo de fornecedores estrangeiros. Acontece que esta mesma contribuição incide com alíquota dobrada sobre a importação, absorvendo todo o lucro normalmente auferido com a venda do bem. Em situações normais o comerciante é evidentemente estimulado pela norma fiscal a adquirir seu estoque de fornecedores internos e não de fornecedores estrangeiros, fortalecendo o mercado interno do setor em que atua, havendo oferta interna é clara a capacidade de afetação do comportamento no sentido almejado pela contribuição de intervenção e a discriminação é legítima. No entanto, nesta situação excepcional, não há razoável alternativa para o comerciante, ou ele importa seu estoque ou deixa de garantir seu sustento. Seria completamente sem razoabilidade exigir que ele deixe de atuar ou que se aventure em outros setores econômicos, neste caso a norma indutiva perde fundamento e torna-se inválida para o caso, devendo, como imperativo da isonomia, ser onerado de modo mais brando.

Assim, entendemos que, de modo análogo ao da pertinência ao grupo referido, afastar a incidência da contribuição porque esta não tem capacidade de funcionar – afetar indutivamente o sujeito – no caso concreto não é razão para declaração da invalidade da norma em abstrato, é antes, salutar imperativo de justiça tributária, é a perda apenas no caso concreto do motivo que legitima a tributação discriminatória, afastando-a nesse exclusivo caso concreto, não obstante, a permanência da validade da norma abstrata.

É assim, elemento funcional que pertence à hipótese de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico e que impede a incidência arbitrária de contribuições sem fundamento, garantindo a abertura do sistema para a discussão no caso concreto de aspecto controlado afastando a incidência quando não presente, e aquilatando a justiça tributária, sem invalidar a contribuição interventiva considerada em abstrato.

3.4.3 Esquema conclusivo da hipótese de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico

Para fins didáticos, podemos sintetizar a hipótese de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico, quanto ao conteúdo de seus aspectos, da seguinte forma:

- a. Aspecto material: descrição do fato na norma;
- b. Aspecto temporal: determinação do momento em que o fato será considerado perfeito;
- c. Aspecto espacial: delimitação dos limites territoriais da incidência;
- d. Aspecto pessoal: determinação do sujeito capaz de realizar o ato;
- d.1. Aspecto funcional (pertinência ao grupo referido): delimitação do grupo ou setor objeto de intervenção;
- e. Aspecto funcional (capacidade de afetação): determinação do comportamento induzido.

Impondo para a avaliação de incidência da contribuição as seguintes análises:

- a. Aspecto material: verificação de ocorrência fato descrito na norma;
- b. Aspecto temporal: verificação do momento do fato;
- c. Aspecto espacial: verificação do local do fato;
- d. Aspecto pessoal: aferição das qualidades do sujeito;
- d.1. Aspecto funcional (pertinência ao grupo referido): verificação de pertencimento ao grupo referido.
- e. Aspecto funcional (capacidade de afetação): verificação de possibilidade de comportamento diverso tributado de modo menos oneroso;

Ao se garantir a avaliação destes aspectos funcionais acreditamos contribuir para a legitimação abstrata e, principalmente, concreta das contribuições de intervenção no domínio

econômico, viabilizando o controle de validade da incidência das referidas contribuições sem abandonar a conveniência da hipótese de incidência tributária, em direção a uma dogmática jurídico-tributária menos legalista e mais democrática, preocupada em atingir a necessária e desejada justiça tributária.

Conclusão

As contribuições de intervenção no domínio econômico revelam-se espécie tributária de extrema complexidade, tanto pela precária regulação constitucional, quanto pela exigência de tratamento multidisciplinar que é necessária para sua compreensão.

As contribuições interventivas, como espécie da categoria maior das contribuições especiais, detém natureza tributária, se diferem dos impostos e das taxas, na medida em que demanda validação finalística, nos termos do artigo 149 da Constituição, devem direcionar-se à atuação em sua respectiva área de incidência.

São tributos de competência exclusiva da União, nos termos do *caput* deste mesmo artigo 149, exigindo-se lei complementar para o estabelecimento das normas gerais e definição de suas características – fato omitido pela legislação e ignorado pela jurisprudência pátria, aplicando-se de modo precário o Código Tributário Nacional. Sua criação se faz através de lei ordinária. Conforme a grande maioria dos demais tributos, deve respeitar as regras constitucionais da legalidade tributária, da irretroatividade e da anterioridade.

Não obstante possuir natureza jurídico-tributária, dado seu escopo particular de intervir na ordem econômica, submete-se a um regime jurídico afeto às normas de natureza tributária e de natureza econômica, assim, a contribuição de intervenção é regida tanto pelas regras e princípios que regem as contribuições especiais, com destaque para a finalidade constitucional e a referibilidade ao grupo de contribuintes, quanto por princípios da ordem econômica, especialmente aqueles insculpidos nos artigos 170, 173 e 174 da Constituição Federal, com destaque para os princípios da propriedade, livre iniciativa, livre concorrência e planejamento meramente indicativo para o setor privado.

Entendemos válida e fundamental a compreensão de que a contribuição de intervenção no domínio econômico é verdadeira restrição a estes direitos de liberdade de cunho econômico – especialmente propriedade, livre iniciativa e livre concorrência –, exigindo-se para sua criação a fundamentação em direitos fundamentais – mediante ponderação – e submetendo-a ao controle, que, se não exercido, sujeita os contribuintes à arbitrariedade do poder tributário e do poder intervencionista do Estado, violando o chamado âmbito de proteção destes direitos fundamentais.

Não obstante, conforme analisamos no segundo capítulo, uma falsa noção de legalidade tributária, que fundamenta um equivocado formalismo jurídico, insere-se como limite à correta compreensão e avaliação das contribuições interventivas. Explicando: apesar

de embebida na participação e na democracia, critérios que garantem a legitimidade, a legalidade compreendida pela dogmática tributária limita-se à idolatria à lei e à segurança formal, justificando e fundamentando o repúdio à apreensão de elementos exteriores à lei. Tal assimilação incompleta da legalidade revelou-se conveniente à tentativa de se conquistar a autonomia deste ramo jurídico em relação ao Direito financeiro a partir da década de 1940, desenvolvendo-se especialmente a partir da década de 1970 com a propagação da teoria da hipótese de incidência de Ataliba.

Conforme apresentamos, a sociedade contemporânea – entendida como sociedade de risco – se conforma com aquilo que Beck denomina por modernidade reflexiva. Ou seja, a própria sociedade se conscientiza das ameaças advindas de seu próprio modo de se organizar – estrutura capitalista liberal – exigindo do Estado – e do Direito, por consequência – o controle destas ameaças, se valendo de todas as alternativas possíveis, inclusive do Direito tributário.

Nesse contexto, a dogmática tributária, formalista e legalista – onde se insere a teoria da hipótese de incidência –, torna-se obsoleta para o tratamento da questão tributária, porém não inútil, exigindo sua reformulação ou incremento para que possa operar nesta nova sociedade e Direito. Nesse sentido, a teoria desenvolvida por Ataliba parece ainda conveniente, os aspectos pessoal, material, temporal e espacial da hipótese de incidência ainda revelam-se apropriados para a análise da incidência dos tributos, entretanto, merecem aprimoramento, a fim de garantir o compasso da teoria da incidência com a realidade atual.

Ponto fundamental de reforma da dogmática jurídico-tributária é a superação da compreensão da legalidade apenas em seu viés formal, impondo-se o resgate do aspecto material ou substancial deste princípio, que é vinculado à participação e democracia.

Assim, a crise presenciada pela legalidade, inclusive a formal, com o esvaziamento de seu conteúdo legitimador – ou seja, sua discussão democrática – e a transferência da decisão legislativa para o Executivo – em função de sua maior responsividade à crise e tecnicidade da decisão – traz a necessidade de justificação e controle concreto de incidência dos tributos em geral, especialmente das contribuições de intervenção, a fim de se garantir a legitimidade de tais exações.

Para tanto é necessário o rompimento com a concepção estruturalista do Direito, reconhecendo que a norma, antes de ser positivada, é instrumento posto a cumprir uma função, é meio precedido por um motivo e destinado a atingir um fim. Dessa maneira, deve-se partir da compreensão da função do Direito tributário, que não é apenas um documento que define tributos e que impõe limites ao poder de tributar, além da função arrecadadora –

denominada fiscal – evidencia-se na sociedade de risco a função extrafiscal. O Direito tributário da modernidade reflexiva desempenha função de indução do comportamento dos contribuintes, estimulando aqueles que considerados positivos e desestimulando aqueles indesejados.

Ao colocar a função como paradigma da nova dogmática tributária permite-se a abertura do sistema para a inclusão de elementos externos à estrutura da norma positivada, ou seja, superando o mero modal de conduta e sanção – ou para o direito tributário, hipótese e consequente – permitindo análises relacionadas à legitimação, eficiência e cumprimento ou não de finalidade. Temas fundamentais ao atual Direito tributário, inclusive, para o estudo das contribuições em análise.

A partir deste novo paradigma, torna-se possível a caracterização das contribuições de intervenção no domínio econômico como tributos duplamente funcionais. Primeiro, são instrumentos indiretos de intervenção, fato já afirmado pela doutrina como referibilidade ao grupo. Tal função impõe que a contribuição interventiva deve servir de instrumento de arrecadação de recursos financeiros a serem destinados à finalidade especificada como motivo da intervenção e destinada ao grupo ao qual faz parte o contribuinte. Em segundo lugar, às contribuições de intervenção cabe o papel de servirem elas mesmas como instrumento direto da intervenção econômica, induzindo comportamentos conforme a finalidade intentada, ou seja, função extrafiscal.

Destarte, em função do reconhecimento destas duas funções é possível extrair aspectos funcionais destinados ao controle de incidência destas contribuições.

A opção pugnada por parte da doutrina, porém, de utilizar a aplicação dos recursos como requisito de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico parece equivocada. Tal concepção, apesar de permitir o controle da incidência com relação aos fins da norma, reduz tal compreensão à correção de uma norma financeira, que sequer é o real fim da intervenção. Além disso, ignora a função extrafiscal da contribuição. Adotá-la como critério da hipótese de incidência é ignorar as reais funções da exação e subordinar de modo errôneo o Direito tributário ao Direito financeiro.

Assim, para se determinar com maior efetividade os elementos funcionais que sirvam para o fim de legitimar a incidência, resgata-se os elementos funcionais de ampla cognição próprios do controle abstrato de legitimidade, para que sirvam de substrato na determinação dos elementos funcionais de análise controlada passíveis de integrar a hipótese de incidência. Tais elementos funcionais para o controle de validade abstrata podem ser sintetizados em: a. necessidade de intervenção em setor econômico por relevante interesse público fundamentado

constitucionalmente; b. finalidade de promoção do direito fundamental apontado como motivo em benefício direto ou indireto do grupo dos contribuintes da contribuição; e c. conformidade da capacidade de afetação do tributo ao fundamento constitucional. Correspondendo estes elementos, respectivamente, ao motivo que leva a criação da contribuição, ao fim almejado pela contribuição e à forma como ela incidirá considerando sua capacidade indutiva (meio para se atingir o fim).

Dos elementos funcionais de controle abstrato, pode-se, enfim, extrair, em decorrência da finalidade apontada pela norma, a pertinência ao grupo referido, permitindo-se, com a anterior determinação do grupo ou setor objeto de intervenção, a verificação – e se necessária discussão concreta – de pertencimento ou não do suposto contribuinte ao setor que demanda intervenção, excluindo-o da incidência do tributo caso não se constate a pertinência. Tal elemento funcional vem auxiliar a determinação do elemento pessoal da hipótese de incidência da contribuição interventiva.

Como segundo elemento funcional, pugna-se a capacidade de afetação, que, considerando a contribuição tributo extrafiscal, ao se analisar sua incidência sobre o grupo, determinando-se as condutas estimuladas ou desestimuladas pela exação, caso não se verifique capacidade ao contribuinte de agir conforme a situação menos onerosa, ou seja, a incapacidade de afetação do seu comportamento, se impõe como medida de isonomia a tributação menos onerosa, uma vez que, no caso concreto, não se percebe o fundamento da discriminação, ou seja, capacidade de estimular comportamentos, sendo esta específica oneração em concreto ilegítima.

Assim, restam delimitados os elementos funcionais que acreditamos suficientes para aprimorar a teoria da hipótese de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico de modo a servirem para legitimar, controlar e, principalmente, assegurar a justa tributação destas contribuições cada dia mais presentes em nosso sistema tributário.

Referências

[SEM AUTOR]. Autores mais citados (por quantidade total de citações). In: *Indexa Direito*. Florianópolis: CONPEDI. [Acesso em: 07 Jan 2013.] Disponível em: <<http://150.162.138.7/authors/report/autores.pdf>>. [Relatório de Banco de Dados].

ABRÃO, Carlos Henrique. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. P. 190-205.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALTAMIRANO, Alejandro C. Se están transformando los principios formadores del derecho tributario en el siglo XXI? In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das Américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT, 2013. p. 169-192.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 11ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

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

BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo: hacia una nueva modernidad*. Paidós: Barcelona, 1998.

_____. *La sociedad del riesgo global*. (Trad. Jesús Alborés Rey). Madrid : Siglo Veintiuno, 2002.

_____. *¿Que és la globalización? Falacias del globalismo, repuestas e la globalización*. Barcelona: Paidos, 2008.

_____; ZOLO, Danilo. *A sociedade global do risco: uma discussão entre Ulrich Beck e Danilo Zolo*. (Trad. por Selvino J. Assmann). Santa Catarina : Universidade Federal de Santa Catarina, 2000. Disponível em: <<http://www.cfh.ufsc.br/~wfil/ulrich.htm>> Acesso em: 10 de dez. de 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do Direito*. Trad. de Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007.

BRASIL. *Resultado da arrecadação 2013*. Brasília: RFB, 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2013/default.htm>>. Acesso em: 01 de dez. de 2013.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Contribuição de intervenção no domínio econômico sobre *royalties* (Lei 10.168/2000). Incidência e base de cálculo. In: BRITO, Edvaldo Pereira de (Coord.). *Revista tributária e de finanças públicas*. Ano 19. Vol. 98. Mai.-jun/2011. São Paulo: Academia Brasileiro de Direito Tributário; Revista dos Tribunais, 2011. p. 79-90.

CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Da natureza jurídica das contribuições para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA*. São Paulo: MP Editora, 2006.

CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. O Brasil: uma breve visão histórica do Estado, das constituições e dos tributos. In: *Revista Esmafe: Escola de Magistratura Federal da 5ª Região*, n.6. Recife, 2004. p.75-123.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CELANO, Bruno. Quatro temas kelsenianos. In: MATOS, Andityas Soares de Moura Costa (Coord.); SANTOS NETO, Arnaldo Bastos (Coord.). *Contra o absoluto: perspectivas críticas, políticas e filosóficas da obra de Hans Kelsen*. Curitiba: Juruá, 2011. p. 209-234.

ESPAÑA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General tributaria. In: *Boletín Oficial del Estado*. N. 302. AEBOE: 2003. Disponível em: <<http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf>>. Acesso em: 01 dez de 2013.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. A Invalidez Superveniente das Contribuições em Razão do Descumprimento da Finalidade Constitucional Através da Legislação Orçamentária. In: *Revista de Estudos Tributários*, n. 48. São Paulo: IET, 2006, p. 125-150.

GIDDENS, Anthony. *The Consequences of Modernity*. Cambridge: Polity, 1990.

_____. *Modernity and Self-Identity*. Cambridge: Polity, 1991.

GOUVÊIA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação e procedimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

_____. *Contribuições* (um figura sui generis). São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio (coord). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 23-34.

_____. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. In: *Revista da PGFN: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* - n. 1. Brasília : PGFN, 2011. p. 9-18.

HACK, Érico. *CIDE – Contribuição de intervenção no domínio econômico: destinação do produto arrecadado e finalidade como requisitos de validade*. Curitiba: Juruá, 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LASH, Scott. *Reflexive modernization: the aesthetic dimension*. In: *Theory, Culture and Society*, v.10, n. 1, 1993, p.1-24.

LEITE, José Rubens Morato (coord.). *Dano ambiental na sociedade de risco*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2003.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Marta Rodrigues de Assis. *Sociedade do risco e Direito Penal: uma avaliação de novas tendências político-criminais*. São Paulo: IBCCRIM, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. As contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 269-307.

MELLO, Gustavo Miguez de. Contribuições de intervenção no domínio econômico: um convite ao legislador constituinte derivado reduzir o direito do contribuinte estabelecido pela assembleia constituinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. P. 173-189.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MENDES, Guilherme Dos Santos Adolfo. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. 2009. 319 f. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

PAULA JR, Aldo de. Reflexões sobre o controle da validade do exercício da competência tributária com objetivos extrafiscais. In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das Américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT, 2013. p. 273-292.

PAULSEN, Lenadro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

RÍOS GRANADOS, Gabriela. La función del tributo en el Estado moderno de derecho. In: RÍOS GRANADOS, Gabriela. (Coord.). *Reforma hacendaria em la agenda de la reforma del Estado*. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. P. 139-172.

SALGADO, Gisele Marcarelli. *Sanção da na teoria do Direito de Noberto Bobbio*. Data da defesa: 21 Mai 2008. 275 f. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2008. Disponível em: < http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-2008-05-21T11:05:43Z-5402/Publico/Gisele%20Mascarelli%20Salgado.pdf>. Acesso em: 05 Jan 2013.

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

SEBASTIÃO, S. M. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. Curitiba: Juruá, 2006.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito constitucional positivo*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. *A Expansão do Direito Penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. Trad. Luiz Otávio de Oliveira Rocha. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues; PAVAN, Cláudia F. Morato. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. P. 107-138.

SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a Federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. P. 58-106.

SUNSTEIN, Cass. R. Deve o formalismo ser defendido empiricamente?. In: RODRIGUEZ, José R. (Org.). *A justificação do formalismo jurídico: textos em debate*. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 201-236.

TAVARES, André Ramos. Intervenção estatal no domínio econômico por via da tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. P. 206-250.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito constitucional tributário*. 2ª ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

VECCHIETTI, Gustavo Nascimento Fiuza. A função extrafiscal dos tributos como potencial fator de indutor do desenvolvimento nacional, regional e setorial. In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das Américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT, 2013. p. 301-328.

YACOLCA ESTARES, Daniel. La evolución del concepto de tributo hacia fines extrafiscales. In: CARVALHO, Cristiano; AVI-YONA, Reuven (Coords). *Revista tributária das Américas*. Ano 4. Vol. 8. São Paulo: Academia Tributária das Américas; RT, 2013. p. 293-300.