

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

6º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

AROLDO GOMES DE MATTOS
AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO
EDVALDO BRITO
EIVANY ANTONIO DA SILVA
ESTEVÃO HORVATH
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
HELENILSON CUNHA PONTES
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOÃO FRANCISCO BIANCO
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA
MARCELO VIANA SALOMÃO
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MARCO AURELIO GRECO
PAULO AYRES BARRETO
RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA
RICARDO LOBO TORRES
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA
ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO

DIALÉTICA

Notas sobre o Regime Jurídico-constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

HELENILSON CUNHA PONTES

1. Considerações Preliminares

O estudo do regime jurídico-constitucional da contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE constitui um dos mais empolgantes temas do Direito Tributário brasileiro na atualidade. As razões para tal interesse da comunidade jurídica sobre o tema são basicamente duas: a) o Fisco Federal ter descoberto nesta espécie tributária um excelente instrumento de geração de receita (que inclusive não necessita ser repartida com Estados e Municípios), o que multiplica as hipóteses de criação dessa espécie tributária, e b) a facilidade de eleição de fatos geradores haja vista o laconismo da Constituição Federal quanto aos limites jurídicos à instituição deste tributo.

O constituinte estabeleceu no artigo 149 da Constituição Federal a norma-matriz das contribuições, prevendo a competência da União para instituir contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais, todas como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Contudo, ficou ressalvada no parágrafo único deste artigo 149 a competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir contribuições, cobradas de seus servidores, para o custeio dos sistemas estaduais, distrital e municipais de previdência e assistência social.

No artigo 195 do Texto Constitucional, o constituinte apressou-se em estabelecer as materialidades e o universo de sujeitos passivos das contribuições sociais de seguridade social, estabelecendo uma disciplina especial para a instituição desta espécie tributária, diminuindo sobremaneira as hipóteses de conflito de validade constitucional surgidas com a instituição da exação.

No que tange à CIDE e às contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, a Constituição limitou-se à previsão da competência da União e à necessidade (constante do artigo

149) de que as mesmas constituíssem instrumento da atuação federal nas respectivas áreas, isto é, domínio econômico e atividades relacionadas a categorias profissionais ou econômicas.

A Emenda Constitucional nº 33 tentou melhorar a disciplina constitucional da CIDE e das contribuições sociais (aí incluídas as de seguridade social), todavia, concretamente apenas estabeleceu: a) uma imunidade constitucional para as receitas de exportação, b) a possibilidade de incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (de resto uma incidência não excluída do Texto Constitucional originário), c) as bases de cálculo possíveis para a contribuição (faturamento, receita bruta, valor da operação ou valor aduaneiro), e d) a possibilidade de incidência monofásica da contribuição.

Excluindo-se a imunidade das receitas de exportação quanto à incidência de CIDE e contribuições sociais, a Emenda Constitucional nº 33 nada contribuiu para delimitar o alcance da competência constitucional da União para instituir CIDE. Vale dizer, desde que respeite a imunidade das receitas de exportação, a União Federal continua autorizada constitucionalmente a instituir CIDE sobre qualquer área do domínio econômico, desde que este tributo represente um instrumento de atuação federal na respectiva área do domínio econômico submetida à referida intervenção.

2. A Constituição como Sistema de Limites

No contexto do Direito positivo brasileiro, a Constituição Federal, no que tange à disciplina da relação jurídico-tributária, constitui um sistema de limites ao poder tributário. O Sistema Tributário Nacional contempla princípios e regras de competência cujo núcleo e objetivo primordial consistem em delimitar o mais objetivamente possível a atividade impositiva estatal.

O caráter analítico do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro constitui uma peculiaridade do Direito positivo brasileiro que deve ser considerada em qualquer atividade interpretativa que tenha por objeto situações por ele disciplinadas.

A interpretação do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro deve ter como ponto de partida o fato de que os princípios e regras ali constantes representam limitações objetivas ao exercício do poder impositivo estatal, o qual nasce e tem a sua dimensão e alcan-

ce nos estreitos limites do que lhe reconhece a disciplina constitucional. Vale dizer, a “Constituição Tributária” constitui uma “Carta de Liberdades”, um autêntico “Estatuto do Contribuinte”, um instrumento de “Cidadania Fiscal”.

Essas afirmações mais do que meras figuras de retórica, têm uma conseqüência jurídica prática: reconhecer que não pode haver no contexto constitucional competência tributária sem limites objetivos, isto é, área onde o Poder Público seja absoluto para decidir acerca da forma, do modo e da intensidade de imposição tributária. O núcleo do Direito Constitucional Tributário está nas limitações impostas ao poder impositivo estatal.¹ Em outras palavras, se a Constituição Federal, em matéria tributária, configura um sistema de limites, não pode haver competência tributária aberta.

Outra conseqüência objetiva de considerar a Constituição Federal como um sistema de limites é a de tomar o sujeito passivo tributário como ponto central da intelecção das normas constitucionais, o núcleo em torno do qual deve se buscar o sentido normativo das previsões constitucionais em matéria tributária. Vale dizer, o ponto de partida, a razão última, a “ratio juris” das dicções constitucionais tributárias é a proteção do interesse individual perante o interesse estatal (na sua acepção impositiva).

3. Limites Constitucionais

Os limites constitucionais ao poder impositivo podem estar expressos em texto normativo ou podem constituir normas jurídicas implícitas decorrentes do conjunto articulado dos dispositivos constitucionais. Vale dizer, nem sempre os limites à competência tributária (ou melhor, a delimitação objetiva desta) decorrem expressamente do texto constitucional. É possível, e até necessário, o reconhecimento de que existem normas limitadoras da atividade impositiva que são extraídas do conjunto, do articulado constitucional, enfim, das razões e princípios fundantes do Estado Democrático de Direito.

Exemplo mais contundente de limite objetivo da atividade impositiva que não se encontra expressamente em nenhum disposi-

¹ Albert Hensel (*Diritto Tributario*. Trad. Dino Jarach, Milano: Giuffrè, 1956, p. 32) afirmava que “Il diritto tributario costituzionale si occupa dunque meno del potere tributario in sè, che delle sue limitazioni, allo scopo di costituire un metodico sistema tributario complessivo.”

tivo do texto constitucional brasileiro é a proteção ao mínimo existencial. O Estado não pode utilizar o seu poder impositivo a ponto de invadir e retirar do homem (como sujeito de direito) as condições materiais que lhe assegure padrões mínimos de existência digna. O poder tributário é constituído no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, é o preço da liberdade (Ricardo Lobo Torres) e não pode ser utilizado legitimamente a ponto de negar as condições mínimas de existência humana. Esta é uma conquista da humanidade, que nem o positivista formalista mais apaixonado pode negar.²

Por outro lado, o direito positivo constitucional assegura também inúmeros limites formais à atividade impositiva; a própria definição constitucional de competência tributária é construída segundo parâmetros formais. Limite formal por excelência é a legalidade, entendida como exigência inafastável de que o dever tributário decorra de expressa previsão em texto votado, aprovado e promulgado pelos representantes legais do povo e segundo os procedimentos previamente previstos pelo próprio direito positivo. Interessante observar que a legalidade, embora constitua uma limitação ao poder tributário, pode se transformar em instrumento de opressão quando for utilizada pelos detentores do poder como ameaça à liberdade individual. Ricardo Lobo Torres afirma que “o relacionamento entre liberdade e tributo é *dramático*, por se afirmar sob o signo da *bipolaridade*: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo. Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo.”³

² Sobre o mínimo existencial, afirma Ricardo Lobo Torres (“O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais”. *Revista de Direito Administrativo* 179/40), “A proteção positiva do mínimo existencial se realiza de diversas formas. Primeiramente pela entrega de prestações de serviço público específico e divisível, que serão gratuitas pela atuação do mecanismo constitucional da imunidade das taxas e dos tributos contraprestacionais, como vimos a propósito da prestação jurisdicional, da educação primária, da saúde pública. O *status positivus libertatis* pode ser garantido também pelas subvenções e auxílios financeiros a entidades filantrópicas e educacionais, públicas ou privadas, que, como dissemos, muitas vezes se compensam com as imunidades. A entrega de bens públicos (roupas, remédios, alimentos, etc.) especialmente em caso de calamidade pública ou dentro de programas de assistência à população carente (merenda escolar, leite etc.), independentemente de qualquer pagamento, é outra modalidade de tutela do mínimo existencial.”

³ *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pp. 5-6.

Se a Constituição Tributária representa um sistema de limites, expressos e implícitos, referidos ao sujeito passivo tributário, a definição e o desenho das competências constitucionais devem ser feitos a partir deste limites e não a partir do vetor impositivo. Em outras palavras, a eficácia protetiva do interesse individual, expressa no conjunto de limitações constitucionais, deve representar o ponto de partida da validade de qualquer incidência tributária.

Além das normas gerais limitadoras da atividade tributária estatal (proteção do mínimo existencial, por exemplo), quais seriam os limites constitucionais à atividade impositiva federal quanto ao exercício da competência para tributar através de CIDE?

4. A CIDE e o art. 149 da Constituição Federal

A Constituição Federal reconhece à União Federal a competência para instituir contribuições como instrumento de sua atuação sobre o domínio econômico, observado o disposto no artigo 146, III (lei complementar que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária) e o artigo 150, incisos I (princípio da legalidade tributária) e III (princípios da irretroatividade e da anterioridade).

Conforme registrado retro, o regime jurídico-constitucional de uma incidência tributária deve ser obtido a partir das regras que estabelecem - limitando - a competência impositiva do respectivo ente tributante. No caso ora analisado, pode-se divisar limites de duas ordens: a) formais e b) materiais, ressaltando-se desde logo que tal classificação é construída em razão da maior ou menor densidade normativa, clarividência e singeleza da norma jurídica limitadora, bem como exclusivamente o disposto na regra-matriz da competência tributária analisada (art. 149 do Texto Constitucional).

Segundo esta classificação, constituem limites formais: a necessidade de observância à lei complementar que estabeleça normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, CF), a obediência ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I) e aos princípios da irretroatividade e anterioridade (art. 150, III). Estas limitações à competência para a instituição de CIDE decorrem expressa e tranqüilamente da simples leitura do artigo 149 do Texto Constitucional.

Ainda segundo a classificação proposta, como limite material à instituição de CIDE está a necessidade de intervenção federal sobre o domínio econômico custeada através de tributo.

4.1. *Limites formais*

4.1.1. *Lei complementar*

O primeiro limite formal à instituição de CIDE decorre da remissão feita pelo artigo 149 ao artigo 146, III (lei complementar que prescreve normas gerais em matéria de legislação tributária) da Constituição Federal. Esta remissão pode assumir no mínimo dois significados.

Um primeiro, no sentido que aquela remissão objetiva apenas afastar qualquer dúvida quanto ao caráter tributário assumido pela figura no Texto Constitucional, haja vista sobretudo a acesa polêmica que existia na ordem constitucional anterior acerca da natureza tributária ou não da incidência. Com a apontada remissão restariam afastados quaisquer questionamentos acerca da efetiva natureza tributária das contribuições de intervenção no domínio econômico na ordem constitucional.

Um segundo significado possível para aquela remissão normativa pode ser o de apontar no sentido da necessidade da edição de lei complementar, seja para definir o perfil abstrato da figura, traçando-lhe o seu regime jurídico especial (definindo os contornos jurídicos da figura tributária: fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos passivos, regras relativas à intervenção e à destinação dos recursos destinados a financiar a atuação estatal respectiva etc.), seja para efetivamente instituir cada contribuição em particular.

Vale registrar que até a edição da EC 33/01 não existia na Constituição Federal a indicação dos possíveis fatos geradores ou bases de cálculo das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico (ao contrário do que sucedia com as contribuições sociais de seguridade social previstas no art. 195 do Texto Constitucional), daí a necessidade de lei complementar contemplando tal previsão de modo geral. Vale dizer, como as contribuições sociais de seguridade social já tinham as suas materialidades definidas no próprio Texto Constitucional (art. 195), a Jurisprudência dispensou a edição de lei complementar definindo o perfil da figura tributária, bem como para instituí-las, o que não ocorre com as contribuições de intervenção sobre o domínio econômico.

Ricardo Mariz de Oliveira afirma: “além de que exatamente com relação às contribuições referidas no ‘caput’ do art. 195 o Supremo Tribunal com mais ênfase afirmou ser desnecessária prévia lei

complementar, a mim parece que, muito ao contrário da referida linha de pensamento, as contribuições de intervenção, contribuições de interesse de categorias e outras contribuições sociais -, sem aludir às materialidades que lhes podem dar suporte de incidência e cálculo, são as que mais requerem parâmetros ou balizas definidas em lei complementar”.⁴

A edição de lei complementar (norma geral) prevendo no mínimo os fatos geradores, as bases de cálculo e os sujeitos passivos faz-se necessária também para impedir que uma mesma manifestação de capacidade contributiva sofra dupla incidência, evitando que contribuições sobre a intervenção no domínio econômico incidam sobre fatos geradores próprios dos impostos discriminados na Constituição, sobretudo quando de competência de outras pessoas políticas que não a União Federal.

Neste sentido é o alerta de Luís Eduardo Schoueri:

“Tendo em conta a necessidade de se prevenirem fatos geradores ou bases de cálculo próprios de impostos afetados a outras pessoas jurídicas de direito público, parece reforçar-se, nesse caso, a necessidade de lei complementar. Neste sentido, não só, de modo específico, o artigo 146, III, como também o artigo 146, I, que comete à lei complementar o papel de dispor sobre conflitos de competência e o artigo 154, I, que trata da lei complementar. Todos os dispositivos devem ser examinados harmonicamente: ao definir (determinar os fins, os limites) os fatos geradores e bases de cálculo dos tributos, estará a lei complementar resolvendo potenciais conflitos de competência.”⁵

Vale registrar que a Emenda Constitucional nº 33/01 expressamente passou a reconhecer a possibilidade de ocorrer cumulatividade jurídica (dois tributos sobre a mesma materialidade fática) de contribuição social de seguridade social (art. 195, I, *b*) e de contri-

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Concessionárias, Permissivas e Autorizadas de Energia Elétrica. ‘Aplicação’ Obrigatória de Recursos (Lei nº 9.991)”. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. Coord. Marco Aurelio Greco, São Paulo: Dialética, 2001, p. 384.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa”. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. Coord. Marco Aurelio Greco, São Paulo: Dialética, 2001, p. 367.

buição de intervenção sobre o domínio econômico (art. 149, § 2º, III, a) incidentes sobre receita bruta e faturamento. Com isto restou afastada a objeção que alguns autores, como Marco Aurelio Greco, faziam à possibilidade de dupla incidência de contribuições sobre uma mesma base de cálculo.⁶

Edmar Oliveira Andrade Filho também ressalta a necessidade de lei complementar estabelecendo normas gerais acerca da contribuição de intervenção sobre o domínio econômico: “parece-nos que a exigência de lei complementar é indispensável para traçar os critérios gerais que devem nortear a instituição dessa espécie de tributo. O objetivo dessa lei geral prévia é o de evitar a proliferação de contribuições que acabam pondo em risco a unidade da Federação porque, de outro modo, a União passaria a ter poderes ilimitados.”⁷

Contudo, esta linha de entendimento pode ser parcialmente alterada em face da Emenda Constitucional 33/01 que inclui no Texto Constitucional algumas materialidades possíveis de sofrerem a incidência da citada contribuição sobre o domínio econômico: faturamento, receita bruta ou valor da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro, bem como elegeu parcela do domínio econômico possível de sofrer a incidência de uma contribuição, qual seja, aquele dedicado à importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Assim, ao contrário da sua redação original (sobre a qual se debruçaram Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Edmar Oliveira Andrade Filho), o Texto Constitucional atualmente já prevê expressamente algumas materialidades para a citada contribuição. Logo, relativamente àquelas materialidades, por decorrência do raciocínio adotado, não mais se exigirá a edição de lei complementar (geral ou específica) necessária à exigência da respectiva contribuição.

Resta, no entanto, a questão relativa ao eventual esgotamento constitucional das materialidades possíveis de figurarem como fato gerador da contribuição. Poderia o legislador criar contribuição de intervenção sobre o domínio econômico sobre outras materialidades

⁶ GRECO, Marco Aurelio. “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Parâmetros para sua Criação”. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. Coord. Marco Aurelio Greco, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 29-30.

⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Aspectos Constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Instituída pela Lei nº 10.168/00”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 68, p. 34.

que não aquelas agora previstas no art. 149, § 2º, III da Constituição? Se a resposta for afirmativa, as questões relativas à necessidade de lei complementar permanecem, sobretudo no que tange à definição dos aspectos gerais da figura tributária.

De todo modo, parece ser exigido pela Constituição Federal a edição de norma geral que estabeleça os caracteres gerais da figura tributária e que trate questões como: qual a natureza da intervenção que justifica a exação? Quais os possíveis sujeitos passivos? Existe necessidade de atuação estatal específica que gere especial benefício ao sujeito passivo? O recurso arrecadado deve ser necessariamente aplicado na área objeto de intervenção estatal? Há a necessidade de afetação do recurso arrecadado a um órgão ou agência incumbido de atuar sobre a parcela do domínio econômico que sofre a intervenção? Quais as conseqüências da não-aplicação do recurso, do ponto de vista do contribuinte? A não-aplicação gera inconstitucionalidade da exigência? Quais os mecanismos de controle desta aplicação? Se a intervenção for temporária, a contribuição respectiva pode permanecer válida ou perde automaticamente o seu fundamento de validade, ao desaparecer a causa (intervenção) que justificou a sua instituição?

Em nome da segurança jurídica e do caráter protetivo do interesse individual que norteia a “Carta do Contribuinte”, é recomendável que as respostas a tais questões se dê através de texto normativo de caráter geral, isto é, lei complementar estabelecendo norma geral prevendo o perfil da figura tributária.

4.1.2. Princípios da legalidade tributária, anterioridade e irretroatividade

Por força de expressa remissão do artigo 149, a instituição de CIDE deve observar o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I) isto é, todos os aspectos da hipótese de incidência tributária devem estar exaustivamente previstos em lei formal. A legalidade tributária, além de representar o instrumento de garantia da participação (formal) dos representantes do povo (como exige a tradição democrática ocidental) na deliberação da vontade geral, constitui inelutável técnica de limitação do espaço de ação do administrador público encarregado da execução dos comandos legais. Segundo lembra Alberto Xavier, a reserva absoluta de lei (aplicável à definição de crimes e tributos) “significa a exigência constitucional de que

a lei deve conter não só fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto”.⁸

A expressa previsão do artigo 149 quanto à necessidade de observância do princípio da estrita legalidade tributária assume importância quando se observa que na ordem constitucional pretérita (art. 21, § 2º, I, cf. EC 8/77) as contribuições de intervenção no domínio econômico podiam ter as suas alíquotas e bases de cálculo alteradas pelo Poder Executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei. Vale dizer, aqueles tributos submetiam-se a uma “legalidade tributária flexível”.

Importante observar a alteração no regime jurídico de estrita legalidade tributária (expresso no art. 149 do Texto Constitucional) promovido pela Emenda Constitucional nº 33/01. Esta Emenda inseriu parágrafo quarto ao artigo 174 da Carta, assim redigido:

“Art. 174.

§ 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) ...

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

Este dispositivo, decorrente do exercício do poder constituinte derivado, a um só tempo: a) alterou o regime jurídico-constitucional de estrita legalidade tributária - que, segundo o constituinte originário, seriam aplicáveis a todas as CIDEs - ao criar para o Poder Executivo a faculdade normativa de reduzir e restabelecer a alíquota da CIDE a que alude o referido dispositivo constitucional. Em outras palavras, após a EC 33/01, existem CIDEs submetidas a legalidade estrita e pelo menos uma CIDE regulada por uma “legalidade tributária flexível”; b) retirou do alcance do princípio da anterioridade -

⁸ *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17. Segundo Alberto Xavier (ob. cit., pp. 18-20), a reserva absoluta de lei tem como corolários os princípios da seleção, do “*numerus clausus*”, do exclusivismo e da determinação.

a que estavam submetidas todas as CIDEs, por força do *caput* do art. 149 - a CIDE relativa à importação ou comercialização de combustíveis.

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

Com efeito, criar um tributo por Emenda Constitucional e, desde logo, estabelecer-lhe um regime jurídico-constitucional que flexibiliza a “estrita legalidade tributária” configura manifesta ofensa ao artigo 60, § 4º, IV e à proteção que este dispositivo estabelece ao princípio da estrita legalidade tributária, nos termos em que definidos pelo constituinte originário. Vale dizer, se originariamente foi prevista a possibilidade de o Poder Executivo alterar as alíquotas de alguns tributos (IPI, IOF, II e IExp), fica, por conseqüência (dada a natureza da garantia), vedado ao constituinte derivado criar novas exceções a este princípio. Se assim não fosse, poderia o legislador constituinte derivado simplesmente revogar o artigo 150, I da Carta ou modificá-lo estabelecendo a competência para o Poder Executivo alterar as alíquotas de todos os tributos (esta é uma hipótese que não deve ser afastada por completo no Brasil, onde a Constituição vai-se transformado em uma “colcha de retalhos”).

A estrita legalidade tributária, nos termos definidos pelo constituinte originário, constitui cláusula de garantia (formal) da liberdade, a qual não admite temperamentos. Flexibilizar a legalidade tributária (assim como a penal) significa esvaziar o seu conteúdo axiológico - e sobretudo simbólico - indispensável para o regular exercício das liberdades constitucionais no contexto de um Estado Democrático de Direito.

A perspicácia redacional do constituinte derivado não tem o condão de afastar a agressão à garantia pétrea da legalidade tributária. Com efeito, ao invés de simplesmente excepcionar a aludida CIDE do regime geral de legalidade estrita aplicável aos demais tributos, o constituinte derivado, utilizando fórmula indireta, conferiu ao Poder Executivo a faculdade de reduzir e restabelecer a alíquota do tributo. Em outras palavras, caberá à lei apenas e tão-somente fixar a alíquota máxima do tributo, ficando o Poder Executivo livre

para reduzi-la e aumentá-la até o limite fixado em lei. Na prática, a Emenda Constitucional nº 33 reproduz a já conhecida fórmula de autorizar o Poder Executivo a fixar a alíquota do tributo, “nos limites e condições fixados em lei”, faculdade existente no ordenamento constitucional anterior e não recepcionada pelo constituinte originário de 1988.

Portanto, parece-me flagrante a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional ao pretender criar exceção ao regime geral de legalidade tributária estrita.

O mesmo vício sucede com a parte final do art. 177, § 4º, I, *b*, do Texto Constitucional, produto da Emenda Constitucional nº 33. Segundo este dispositivo, as alterações na alíquota da CIDE de combustíveis promovidas pelo Poder Executivo não devem obediência ao princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, *b*, CF).

O constituinte derivado cria constitucionalmente a materialidade de um tributo e, desde logo, excepciona-o do regime geral de anterioridade tributária, aplicável segundo disposição do constituinte originário aos tributos da mesma espécie (contribuições de intervenção no domínio econômico). Reproduz-se neste particular a mesma situação fática e jurídica, ofensiva à Carta Magna, veiculada pela Emenda Constitucional nº 3/93 que criou a competência para a instituição do IPMF e livrou-o da obediência ao princípio da anterioridade tributária.

Levada a questão ao Supremo Tribunal Federal, esta Corte não tergiversou em decretar a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3/93 ao pretender abrir fenda no princípio da anterioridade tributária, cláusula pétrea de obediência obrigatória pelo constituinte derivado. Decidiu aquela Corte na ADIn 939-DF que “A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica ‘o art. 150, III, ‘b’ e VI’, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1 - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, par. 2º, art. 60, par. 4º, inciso IV e art. 150, III, ‘b’ da Constituição).”

Onde as mesmas razões, o mesmo direito. Logo, parece manifesta a inconstitucionalidade da exceção ao princípio da anterioridade tributária.

dade tributária pretendida pela Emenda Constitucional nº 33, relativamente à CIDE dos combustíveis.

Embora designado como princípio (pela importância axiológica para o sistema jurídico), a norma da anterioridade expressa estruturalmente uma regra jurídica, caso se adote a classificação das normas jurídicas segundo o modo de interpretação e aplicação dos seus comandos, bem como as características das *fattispecie* que veiculam.

Tornou-se clássica na doutrina a distinção, formulada por Ronald Dworkin, entre princípios (*principles*), diretrizes (*policies*) e regras (*rules*). Segundo Dworkin, as diretrizes constituem comandos que estabelecem um objetivo a ser alcançado, geralmente de natureza econômica, social ou política; os princípios devem ser observados não porque visam ao atingimento de qualquer objetivo social, econômico ou político, mas porque consistem em uma exigência de justiça, lealdade ou qualquer outro aspecto moral. Vale dizer, as diretrizes prescrevem objetivos, enquanto os princípios prescrevem direitos.⁹

Ainda segundo Dworkin, os princípios distinguem-se das regras sob um aspecto lógico. É possível, ao menos em tese, a enumeração de todas as hipóteses de exceção à aplicação do comando previsto em uma regra, enquanto nos princípios tal enumeração não pode ser realizada, nem mesmo em tese. Isto é possível porque as regras determinam que, ocorrido o pressuposto de fato nelas previsto, cabe ao intérprete aplicá-las sem quaisquer outras cogitações; os princípios, por outro lado, não impõem, desde logo, uma decisão particular, apenas representam uma razão (*reason*) a conduzir a decisão em um determinado sentido, e que deve ser ponderada e sopesada com outras razões derivadas de outros princípios, que se demonstram igualmente relevantes para a regulação do caso concreto e que, porventura, apontam em um sentido diferente.

Em consequência, as regras aplicam-se através de um tudo ou nada (*all or nothing*), enquanto os princípios possuem uma dimensão de peso ou importância. As regras, se válidas, devem ser simplesmente aplicadas às situações por elas reguladas. Todavia, se duas regras estabelecem comandos opostos (conflitam) diante de um caso

⁹ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1977, pp. 23-31, *passim*.

concreto, uma deve perder a validade, sendo que a decisão sobre qual regra deve ser julgada inválida somente pode ser tomada apelando-se a outras regras (de resolução de conflito) do sistema jurídico. O conflito entre princípios, por outro lado, resolve-se através da escolha do princípio que, diante das características do caso, assume maior importância ou peso, isto é, representa a melhor razão para a tomada da decisão jurídica; a eleição de um princípio não invalida (ao contrário do que ocorre com as regras) os demais princípios que conduzam à direção oposta.¹⁰

Robert Alexy refuta a distinção entre regras e princípios segundo o critério da generalidade dos comandos jurídicos consubstanciados em uma e outra norma jurídica, e afirma que a diferença entre princípios e regras é sobretudo qualitativa (*qualitative Unterscheidung*). Segundo aquele autor, os princípios são normas jurídicas que ordenam que algo deva ser realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas concretamente existentes. Logo, os princípios são “mandamentos de otimização” (*Optimierungsgebot*) caracterizados pelo fato de poderem ser cumpridos em diferentes graus, sendo que a medida do seu cumprimento depende das possibilidades fáticas e jurídicas existentes.¹¹

As regras jurídicas, por outro lado, são normas cuja aplicação se desenvolve, conforme afirmado por Ronald Dworkin, segundo uma lógica do tudo ou nada (*all or nothing*), haja vista o fato de que podem ser cumpridas ou não: *tertium non datur*. Se uma regra é válida, há de ser cumprida; não existe possibilidade de graduação do nível de aplicação de uma regra.

Segundo Alexy, a oposição entre regras configura um conflito (*Regelkonflikt*) enquanto a oposição entre princípios é uma mera colisão (*Prinzipienkollision*); as regras conflitam, os princípios colidem. A distinção operada por Alexy é metodologicamente importante para a teoria que o mesmo desenvolve acerca dos princípios e, sobretudo, para a compreensão do princípio da proporcionalidade.

Duas regras jurídicas em oposição, diante de um caso concreto, consubstanciam um conflito de regras. Os conflitos entre regras jurídicas resumem-se a uma questão de validade, isto é, quando para

¹⁰ Idem, *ibidem*.

¹¹ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994, pp. 72-99, *passim*.

uma mesma situação de fato, duas regras aparecerem para o intérprete como igualmente aptas à regulação do caso, a escolha de uma levará necessariamente à declaração de invalidade da outra, mediante a aplicação de outras regras (de interpretação) tais como *lex posterior derogat legi priori* ou *lex specialis derogat legi generali*. O fundamental é que o conflito entre regras reduz-se a uma *questão de validade*.¹²

A oposição entre princípios, por outro lado, consiste em uma colisão de princípios. As colisões entre princípios jurídicos resolvem-se segundo uma técnica de composição, em que um dos princípios deve ceder diante do outro, sem que, por isso, o princípio que teve a sua aplicação afastada tenha que perder a sua validade. A precedência de um princípio em relação a outro deve ser aferida sempre diante das circunstâncias do caso concreto e do respectivo peso que cada um dos princípios assume diante dessas circunstâncias. A dimensão de peso inerente aos princípios jurídicos permite que as colisões entre eles resolvam-se segundo uma ponderação dos pesos dos princípios colidentes, sem que o princípio afastado perca a sua dimensão de validade.

A precedência de um princípio (P) em relação a outro princípio (P'), afirma Alexy, desenvolve-se segundo uma "relação de precedência contingente" (*bedingte Vorrangrelation*), isto é, a precedência de um princípio em face do outro somente pode ser definida segundo as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto.

Como os princípios constituem "mandamentos de otimização" (*Optimierungsgebote*), dotados ontologicamente de uma dimensão de peso, o seu processo de interpretação-aplicação exige sempre um balanceamento entre os diferentes princípios que igualmente se demonstrem aptos à regulação do caso concreto, de modo que não existem relações de precedência absolutamente definidas em todo tempo e lugar. Vale dizer, não se pode afirmar que um princípio, em qualquer hipótese, assumirá sempre maior peso do que outro. São as circunstâncias fáticas e jurídicas que definirão esta relação de precedência.

Assim, se adotarmos os pressupostos metodológicos supra expostos, podemos concluir que a anterioridade tributária, na reali-

¹² Idem, *ibidem*, p. 78.

dade, estruturalmente, consubstancia autêntica regra jurídica de âmbito constitucional, haja vista o fato de que não admite ponderações ou sopesamentos. Concretiza-se como um “all or nothing”. Criar aberturas, exceções à regra da anterioridade significa abrogar a regra existente e estabelecer uma outra regra jurídica, o que, no ordenamento constitucional brasileiro, é vedado, dada a natureza de garantia pétrea de que se reveste a aludida regra.

A obediência ao princípio da irretroatividade tributária ainda não foi excepcionada pelo constituinte derivado, de modo que por força de expressa previsão do *caput* do artigo 149 a instituição de CIDE deve se submeter a tal limitação constitucional.

4.2. Limites materiais

4.2.1. Observações preliminares

Obedecidas as limitações de índole formal à instituição de CIDE, que, diga-se de passagem, vêm sendo tangenciadas pelo legislador (constituinte e derivado), necessário que se investigue e se defina limites materiais ao reconhecimento de tal competência tributária, tendo sempre como pressuposto o fato de que a Constituição Federal consubstancia um sistema de limites ao poder impositivo.

Prima facie importante reconhecer que a dificuldade da doutrina pátria em definir o regime jurídico-constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico deve-se ao laconismo do texto constitucional no que tange a este tributo e a tradição do direito pátrio em disciplinar minuciosamente o regime jurídico das exações tributárias, derivada da crença de que somente com regras analíticas pode-se promover segurança jurídica e limites objetivos ao poder. Segurança jurídica se obtém não só através de textos normativos claros, mas sobretudo através de interpretações que considerem o sistema de garantias e limites em que se consubstancia o Texto Constitucional, mesmo que para isso seja necessária a utilização de princípios protetivos implícitos.

Outra razão para a dificuldade da definição objetiva do regime constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico decorre do compromisso doutrinário com classificações teóricas preconcebidas. Existem de modo geral duas linhas teóricas relativamente à posição da CIDE contexto do sistema tributário brasileiro.

Uma corrente doutrinária nega à CIDE (como de resto às demais contribuições do *caput* do art. 149) características de espécie tributária autônoma, concebendo-a como mero imposto (com destinação específica) ou taxa, segundo as peculiaridades da hipótese de incidência tributária eleita em cada caso pelo legislador.

Esta linha de pensamento reduz a complexidade do texto constitucional simplesmente desconsiderando um fato objetivo: a expressa previsão de uma outra espécie tributária, no *caput* do artigo 149, atribuindo reduzida importância à faculdade do legislador constituinte em criar novas realidades e categorias normativas.

Outra linha de pensamento considera a CIDE apenas como uma espécie do gênero contribuições, tributo com características próprias, entre as quais destaca-se o aspecto contraprestacional do dever obrigacional. Segundo esta linha teórica, o benefício direto ou indireto (ao grupo de sujeitos passivos obrigados ao respectivo pagamento) é a marca distintiva das contribuições, estando a instituição e a validade da CIDE também vinculadas a este requisito obrigatório.

Esta corrente teórica acaba por catalogar na mesma rubrica classificatória, por força dos pressupostos dogmáticos adotados, contribuições cujo regime constitucional são absolutamente diferentes, por expressa previsão normativa. É o que ocorre, por exemplo, com as contribuições sociais de seguridade social (radicadas no *caput* do art. 149 e reguladas no art. 195 da Carta) e as contribuições de intervenção no domínio econômico. Estas são instituídas em favor do mercado (como se verá melhor a seguir), devendo ser exigidas apenas dos sujeitos passivos que atuam na parcela do mercado que sofre a atuação estatal, enquanto aquelas consubstanciam o compromisso da sociedade atual com a sociedade do futuro, podendo ser exigidas de todos (empregadores e trabalhadores). Vale dizer, embora se possa enxergar na CIDE algum benefício (ainda que potencial e indireto) aos sujeitos passivos obrigados ao seu pagamento, nas contribuições de seguridade social definitivamente tal contraprestação não existe; tais tributos constituem autênticos seguros sociais, via de regra pagos por uma geração em benefício de outra.

Uma derivação da teoria do benefício é a chamada teoria da finalidade segundo a qual as contribuições do 149, *caput*, da CF validam-se pela finalidade, isto é, a razão constitucional para a criação

da incidência tributária está no objetivo buscado com a intervenção estatal.¹³ Todavia, parece-me que conceber o fenômeno das contribuições como centrado *apenas* na figura da “finalidade” não se coaduna com a concepção da Constituição como “sistema de limites” em matéria tributária, haja vista o fato de que deixa ao alvedrio do legislador (complementar ou ordinário) o juízo exclusivo sobre a conveniência quanto à eleição de fins possíveis de sofrer intervenções estatais e, assim, dar azo à criação de CIDEs.

4.2.2. *Finalidade e causa*

Os limites materiais à criação de CIDEs devem ser construídos a partir das noções de finalidade e de causa (ou motivo).

4.2.2.1. *Finalidade*

A finalidade da instituição de CIDE, por expressa previsão constitucional, deve ser a intervenção da União Federal no domínio econômico, na medida em que esse tributo deve constituir um instrumento da atuação governamental sobre o mercado. A verificação da finalidade buscada com a intervenção (custeada pelo tributo) é assim fundamental para o juízo acerca da validade da norma tributária.

A primeira questão que surge diz respeito ao sentido normativo do termo “intervenção no domínio econômico”, já que a contribuição representa uma atuação da União nesta área do mercado (domínio econômico).

“Intervenção” é termo que pressupõe uma nítida separação entre duas ou mais partes; vale dizer, diz-se que ocorre “intervenção” quando alguém ou algo invade espaço que, segundo uma determinada ordem, não lhe pertence, porquanto é ou está reservado a outrem.

A idéia de que o Estado intervém no domínio econômico é marcadamente tributária das idéias liberais. Para os liberais, a atuação estatal sobre a vida econômica constituía, em regra, uma ingerência indevida sobre a liberdade individual. Ao Estado, segundo os liberais, cabia apenas a função de guarda externa e interna, promovendo um ambiente social seguro para que os indivíduos pudessem exercer as liberdades que lhes são naturais.

¹³ Em meu *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, Dialética, assim caracterizei as contribuições, como premissa para buscar explicar dogmaticamente a CIDE.

O ideal liberal de máxima liberdade com a menor ingerência estatal pressupunha também uma perfeita separação entre Estado e sociedade. Na sociedade, reino da liberdade individual, seria deletéria toda e qualquer “intervenção” estatal, salvo aquela destinada a manter a ordem e a segurança públicas.

A rigor, toda e qualquer atuação estatal sobre a ordem social, e a ordem econômica é apenas uma parcela da vida social, configura uma “intervenção” estatal. O Estado, através do Direito, formulou a maior e mais importante contribuição às idéias liberais fundamentais para a afirmação do capitalismo, qual seja, a garantia da propriedade e da liberdade de contratar. O Direito institucionalizou a propriedade, ao garantir a sua proteção. Esta, contudo, é uma “intervenção” estatal sobre a ordem econômica que os liberais sempre reputaram salutar. Não obstante, para alguns liberais, como John Locke,¹⁴ a sociedade civil (pós-contrato social) pressupõe o Direito de propriedade.

Neste sentido, a “intervenção” estatal sobre a ordem econômica, na terminologia liberal, era admitida tão-somente para, no plano do dever-ser, assegurar a propriedade e a liberdade de contratar. No plano do ser, contudo, a ordem econômica se revelava ideal na medida em que era o espaço reservado “naturalmente” ao exercício da liberdade individual.

Não se trata de saber se o Estado intervém ou não sobre a ordem econômica, já que é o Direito produzido pelo Estado que cria e garante os alicerces de sustentação do sistema econômico, mas, antes, o modo e a forma como esta intervenção se manifesta. Mesmo os liberais nunca rechaçaram de forma absoluta a intervenção estatal sobre a ordem econômica, admitindo-a em pequena escala e para casos particulares, o que desloca a análise da questão para estes “casos particulares” em que a intervenção estatal afigura-se salutar. Pode-se afirmar que a atuação do Estado Contemporâneo (nas sociedades ocidentais) sobre o processo econômico foi norteado por um fim primordial: a manutenção do sistema capitalista.

¹⁴ Para John Locke (*Two Treatises of Government*. London: Everyman, 1996, p. 178), a propriedade não nasce com a sociedade civil, mas é um pressuposto da fundação desta. Para este pensador, “The great and chief end therefore, of men’s uniting into commonwealths, and putting themselves under government, is the preservation of their property. To which in the state of nature there are many things wanting.”

As intervenções estatais sobre a ordem econômica têm como pressuposto a necessidade de manutenção do sistema capitalista contra os eventuais ataques, seja de trabalhadores (movimentos sindicais com alta carga ideológica), seja dos próprios capitalistas (concentrações monopolísticas que impedem o regular funcionamento das trocas econômicas). Segundo Francesco Galgano, “o Direito do capitalismo, como todo Direito de classe, tende a conseguir não os interesses dos capitalistas particulares, mas os interesses gerais de sua classe; protege tais interesses inclusive em prejuízo dos membros pertencentes à classe, quando o interesse destes se encontra em conflito com os interesses gerais da classe ou representa um obstáculo para a realização dos interesses gerais dela”.¹⁵

O Estado Contemporâneo, notadamente a partir da primeira metade deste século, peculiariza-se pela disciplina jurídica das relações econômicas. A partir deste momento histórico, a ordem econômica (plano do ser) assume indisfarçável dimensão jurídica; as relações econômicas passam por um processo de “juridificação”. Estabelece-se uma ordem jurídica econômica (conjunto de regras e princípios que regulam o agir econômico).

Intervenção é termo vago e ambíguo. De todo modo, como acentua Eros Roberto Grau, tal expressão indica a idéia de “atuação sobre área de outrem”. Neste sentido, a intervenção estatal sobre o domínio econômico pode ser entendida como a atuação do Estado sobre área reservada à iniciativa privada, expressão também marcada pela vaguidade e ambigüidade, mas que, neste contexto, significa o conjunto de agentes econômicos não estatais. O “domínio econômico” é precisamente o campo reservado à atuação do setor privado; portanto, ao desempenho da atividade econômica em sentido estrito. Logo, o Estado não realiza intervenção quando age sobre o campo reservado à sua própria atuação, de modo que a disciplina e a atuação estatal relativa aos serviços públicos não configuram intervenção, senão mera atuação estatal.¹⁶

¹⁵ GALGANO, Francesco. *Las Instituciones de la Economía Capitalista - Sociedad Anónima, Estado e Clases Sociales*. Barcelona: Ariel, 1990, p. 43.

¹⁶ *A Ordem Econômica...* Ob. cit., pp. 121-163. Eros Roberto Grau distingue a “atividade econômica em sentido amplo” da “atividade econômica em sentido estrito”. A primeira é gênero do qual são espécies o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. Atividade econômica em sentido amplo é qualquer utilização de recursos escassos (bens e serviços) visando à satisfação de necessidades. Neste sentido, o serviço público

Assim sendo, a contribuição prevista no artigo 149 da Constituição Federal somente pode ser instituída para viabilizar a atuação da União sobre a área reservada à iniciativa privada. *A Constituição Federal não atribui competência à União Federal para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico como instrumento de sua atuação enquanto prestadora de serviços públicos. A prestação de serviços públicos (atuação da União sobre área que lhe é própria) constitui atividade econômica (em sentido lato) que não pode ser financiada por contribuição de intervenção no domínio econômico.*

Assim posta a questão, cabe formular uma outra relevante distinção. É ainda Eros Roberto Grau quem formula importante alerta sobre a necessidade de se distinguir a intervenção estatal “sobre” e “no” domínio econômico. O Estado intervém “no” domínio econômico quando desempenha atividade econômica em sentido estrito, isto é, quando age no domínio do setor privado. Quando assim atua, o Estado o faz *por absorção* (em regime de monopólio) ou *por participação* (em regime de competição com os demais agentes privados). A intervenção “sobre” o domínio econômico ocorre quando o Estado regula, normatiza o desempenho da atividade econômica em sentido estrito. Tal regulação pode ocorrer *por direção* (mediante o estabelecimento de mecanismos e normas de comportamento compulsórios para os agentes econômicos) ou *por indução* (mediante a adoção de técnicas regulatórias de estímulo e desestímulo de determinadas condutas).¹⁷

também se apresenta como atividade econômica, caracterizada pelo desempenho preferencial (e não exclusivo) pelo Poder Público, já que o setor privado presta serviço público em regime de concessão ou permissão. Atividade econômica em sentido estrito, por outro lado, é aquela reservada constitucionalmente à atuação do setor privado.

¹⁷ Nas palavras de Eros Roberto Grau (*A Ordem Econômica...* Ob. cit., pp. 157-158): “No caso de *normas de intervenção por direção* estamos diante de comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da *atividade econômica em sentido estrito* - inclusive pelas próprias empresas estatais que a exploram. Norma típica de *intervenção por direção* é a que instrumenta controle de preços, para tabelá-los ou congelá-los. No caso de *normas de intervenção por indução* defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deonticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de *normas dispositivas*. Não, contudo, no sentido de suprir a vontade dos seus destinatários, porém na dicção de Modesto Carvalhosa, no de ‘levá-lo a uma opção econômica de interesse coletivo e social que transcende os limites do querer individual.’ Nelas, a sanção, tradicionalmente manifestada como

Diante de tal classificação, pode-se afirmar, desde logo, que a intervenção que constitucionalmente autoriza a instituição de contribuição é aquela que se realiza “sobre” o domínio econômico e não aquela que se concretiza como intervenção estatal “no” domínio econômico, não obstante a literalidade do artigo 149 da Constituição Federal albergue a expressão “intervenção no domínio econômico”.¹⁸

Neste sentido, pode-se concluir que a finalidade que justifica a instituição de CIDE está no efeito indutor provocado pela norma tributária sobre os comportamentos dos agentes econômicos no mercado, isto é, o tributo deve consubstanciar um instrumento de regulação das distorções indesejadas existentes no mercado, jamais uma simples fonte de receita para a União criada para desempenhar as atividades que lhes são próprias (serviços públicos).

As finalidades que podem justificar a criação de CIDE estão sobretudo enumeradas no artigo 170 da Constituição Federal, o qual estabelece os princípios gerais da atividade econômica (propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor e outros princípios de igual relevância jurídica). Fundamental, todavia, que a eleição do fim e da medida da intervenção (no caso o tributo criado) submeta-se ao crivo do princípio da proporcionalidade, como já expus em outra ocasião.¹⁹

Vale dizer, a União Federal não é livre para eleger qualquer finalidade como justificativa para a sua atuação sobre o domínio econômico, mediante a instituição de CIDE. Este tributo somente tem

comando, é substituída pelo expediente do convite - ou, como averba Washington Peluso Albino de Souza - de 'incitações, dos estímulos, dos incentivos, de toda ordem, oferecidos pela lei a quem participe de determinada atividade de interesse geral e patrocinada, ou não, pelo Estado.' (...) Penetramos, aí, o universo do direito premial."

¹⁸ Yonne Dolácio de Oliveira (*Contribuições para Intervenção no Domínio Econômico no Direito Tributário Brasileiro*. Tese de Livre-Docência. São Paulo, 1988, pp. 339-330), após elaborar excelente estudo acerca das origens das contribuições interventivas no Direito brasileiro, conclui, embora sob a égide do ordenamento constitucional anterior, que somente podem ser exigidas validamente contribuições de intervenção “sobre” o domínio econômico, isto é, tais exações somente podem representar instrumentos da atuação da União na regulamentação normativa de determinado setor econômico, a qual “objetiva, não anular ou extinguir, antes dar um certo temperamento, adequar a liberdade de iniciativa aos princípios informadores, especialmente ao da repressão ao abuso do poder econômico, aos princípios valorativos do ápice do sistema da ordem econômica e social da nossa Constituição”.

¹⁹ *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, parte III, capítulo 3.

fundamento constitucional quando a finalidade buscada com a sua instituição estiver consentânea com os princípios norteadores da regulação da atividade econômica inscritos no artigo 170 da Carta Constitucional e atender às exigências do princípio da proporcionalidade, enquanto exigência de relação razoável entre a finalidade buscada e o meio eleito para alcançá-la.

4.2.2.2. *Causa*

O outro requisito material de validade da instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico está na causa ou motivo do tributo, entendido como razão justificadora para a existência do tributo. Como nos ensinou a Escola de Pavia, todo tributo deve ter uma causa, uma razão justificadora.

A idéia de fundamento, função ou causa jurídica da tributação foi assaz desenvolvida pelos teóricos da Escola de Pavia, a qual teve em Benvenuto Griziotti o seu maior expoente. Segundo este autor, o fundamento das incidências tributárias deve ser analisado diante da correspondência entre o interesse público (no caso, interesse estatal) à tributação e o interesse privado dos contribuintes. Diante deste pressuposto metodológico, os princípios impositivos seriam: o da contraprestação, do benefício, da antecipação ou correspondência direta e da capacidade contributiva ou correspondência indireta.²⁰

As taxas seriam regidas pelo *princípio da contraprestação*, isto é, o direito ao tributo repousa na prestação de um serviço ou concessão especial do poder Público em face do contribuinte obrigado. O *princípio do benefício* seria aplicável aos impostos especiais exigidos dos contribuintes que tenham obtido uma vantagem gerada por uma obra pública. O *princípio da antecipação*, por outro lado, se aplicaria aos empréstimos públicos, onde haveria uma correspondência entre interesse público e interesse privado. Nestes três casos, há uma relação direta entre as despesas e as receitas públicas, já que pelos princípios da contraprestação e do benefício as exações estão relacionadas às vantagens (*in rapporto ai vantaggi*) decorrentes das despesas públicas efetuadas em face do interesse privado, e pelo princípio da antecipação aplicável aos empréstimos públicos, em correspondência ao interesse público a fazer uso do capital privado se en-

²⁰ *Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*. Vol II, Milano: Giuffrè, 1956, pp. 133-150.

contra o interesse privado a ter a compensação anual por este capital.

O princípio da capacidade contributiva, ainda segundo Griziotti, representado nos impostos diretos e indiretos indica uma correspondência indireta entre interesse público e privado, haja vista o fato de que os contribuintes são chamados a pagar os impostos na medida da sua própria capacidade contributiva e não em relação às vantagens gerais ou particulares decorrente da sua pertinência econômica, social ou política ao Estado. A capacidade contributiva, que é incrementada pelos serviços públicos prestados aos produtores e consumidores, é tomada como indício (*indizio*) das vantagens que os contribuintes obtêm (das despesas públicas) no ato de produzir, conservar e consumir a sua riqueza. Pode-se concluir que o critério diretivo da imposição tributária via impostos é um princípio híbrido, complexo ou coordenado, de capacidade contributiva e contraprestação.²¹

Griziotti procura situar a causa, ou fundamento da imposição tributária na conciliação ou na coordenação entre os interesses dos contribuintes e do Estado e nas relações que concretamente a norma tributária deve captar ao ser formulada.²² Assim, as vantagens gerais ou individuais obtidas pelos contribuintes voluntária ou involuntariamente (conforme se trate de taxas, contribuições especiais ou empréstimos públicos) e a capacidade contributiva do sujeito passivo de impostos constituem limites jurídicos ao poder impositivo estatal. O Estado não é livre para escolher aleatoriamente entre as diferentes espécies de figuras tributárias na busca da receita pública; deve eleger aquela que sob o aspecto político, econômico, jurídico e técnico sirva para os fins almejados pela incidência pretendida, os quais constituiriam uma espécie de limitação imanente à atividade financeira estatal.²³

²¹ Ob. e loc. citis.

²² Griziotti (ob. cit., p. 144) afirma que "Per potere quindi applicare una imposta, si deve vedere se nel caso concreto del particolare contribuente accertato esista fra lo Stato e il contribuente la relazione che giustifica il prelievo, se esista la causa giuridica dell'obbligazione."

²³ Vale lembrar que segundo a sistematização dogmática de Griziotti (ob. cit., p. 135), "L'attività finanziaria è costituita da *elementi politici*, che ne indicano le direttive; da *elementi economici*, que palesano i mezzi, le condizioni e gli effetti delle pubbliche entrate; da *elementi giuridici* che caratterizzano i rapporti fra i soggetti attivi e passivi di tale attività; e da *elementi formali o tecnici*, che delineano le caratteristiche dell'operazione finanziaria."

Grizzioti é apontando como um dos primeiros teóricos da teoria causalista da tributação na medida em que fundamenta o dever tributário não apenas na previsão legal de fatos econômicos que uma vez concretizados fazem surgir a obrigação tributária, mas exige também a participação do sujeito passivo nas vantagens gerais ou especiais geradas pelo Estado através da prestação de serviços públicos. Em outras palavras, o critério da vantagem ou do benefício constitui o fundamento e o limite da imposição tributária. O benefício consubstancia a autêntica *causa impositionis*.

Inegável o aspecto contratualista da teoria causalista fundada no benefício. A obrigação tributária para tal teoria não seria a simples expressão técnico-jurídica de um dever previsto na lei, mas o resultado de uma análise de custo-benefício no bojo do qual devem entrar considerações econômicas, políticas, jurídicas e técnicas. A busca da *causa impositionis* deve se dar não apenas quanto ao fundamento da imposição, mas também quanto à dimensão do dever tributário concreto. A lei, para a teoria causalista, é apenas a fonte da obrigação tributária, não o seu fundamento.

O aspecto contratualista e individualista da teoria causalista de Grizzioti se manifesta sobretudo na concepção que elabora para o princípio da capacidade contributiva. Embora tenha formulado sua teoria já diante do artigo 53 da Constituição Italiana,²⁴ para muitos a primeira consagração constitucional daquele princípio de justiça fiscal, Grizzioti não abre mão da necessidade de a tributação gerar uma contrapartida, uma vantagem para o contribuinte. A capacidade contributiva para esta teoria é apenas um instrumento que auxilia na aferição da vantagem individual que o contribuinte recebe em contrapartida do dever de recolher os impostos e é nesta dimensão que deve ser concebida como limitação à atividade positiva estatal.

Todavia, a causa da CIDE não repousa no princípio da contraprestação, no princípio do benefício, no princípio da antecipação e nem no princípio da capacidade contributiva. O legislador constituinte brasileiro condiciona à criação da CIDE a uma terceira causa: *o princípio da necessidade do mercado*.

²⁴ Constituição Italiana, art. 53. "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."

A CIDE é tributo que deve ser criado *a favor do mercado*, como instrumento de atuação da União Federal para implementar e melhorar as condições de funcionamento do mercado, maximizando os objetivos norteadores da atividade econômica expressos no artigo 170 da Constituição Federal. Logo, somente se pode cogitar do exercício da competência tributária para a criação de CIDE inscrita no *caput* do artigo 149 da Carta quando o mercado manifestar a necessidade de um tributo regulatório que retire ou diminua as distorções nele existentes, segundo os parâmetros da ordem jurídica da economia, inscritos nos princípios diretores da ordem econômica (art. 170) e não segundo a discricionária avaliação do governante.

A ordem econômica constitucional brasileira considera o mercado nacional (enquanto *locus* onde se realiza e se produz a riqueza e onde se exerce a liberdade de iniciativa econômica) como instituição a ser protegida pelo Direito, daí por que cabe ao Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercer apenas as funções de fiscalização, incentivo e planejamento. Vale dizer, o Estado deve zelar pelo mercado, corrigindo-lhe as distorções e os excessos naturalmente causados pelo livre desempenho da iniciativa econômica privada. A CIDE constitui mais um instrumento colocado pela Constituição a serviço da tarefa do Estado de regular as distorções do mercado. Na realidade, a CIDE constitui o instrumento tributário, por excelência, do Estado regulador (das distorções do mercado).

Ao princípio da necessidade do mercado, inspirador da competência para instituir CIDE, agrega-se a óbvia *necessidade de custeio da atuação interventiva estatal*, exigência inelutável do princípio da proporcionalidade enquanto eleição do meio menos lesivo ao interesse individual (*das mildeste Mittel*). Vale dizer, o tributo não se sustenta validamente se não há necessidade objetiva de se promover uma regulação onerosa (através de tributo), *i.e.*, quando o feito regulatório puder ser obtido com outra medida que não a tributária.

A necessidade (*Erforderlichkeit*), como aspecto do princípio da proporcionalidade em sentido lato, impõe ao Estado o dever de sempre tomar a medida que menor prejuízo ou limitação cause à esfera juridicamente protegida dos indivíduos. A medida da limitação sofrida pelos direitos, garantias e interesses individuais deve ser estritamente necessária à busca do interesse público perseguido pelas

ações estatais. Pelo aspecto da necessidade, exige-se que o Estado, na eleição dos seus mecanismos de atuação, promova “a menor restrição possível” à esfera jurídica dos indivíduos protegida constitucionalmente.

Toda e qualquer intervenção estatal sobre o domínio econômico, que represente uma limitação ao princípio da livre iniciativa ou a qualquer outro princípio constitucionalmente assegurado, deve ser estritamente necessária à maximização do princípio constitucional que a fundamenta. A mesma exigência se aplica quando a intervenção estatal sobre o domínio econômico se concretiza mediante a instituição de contribuição interventiva. Se a intervenção deve ser necessária, a exação que a instrumenta também o deve.

A aferição do aspecto da necessidade (*Erforderlichkeit*) deve ser realizada tendo em vista a hipótese de incidência da contribuição interventiva, tal como legislativamente construída. A aferição de tal aspecto manifesta-se em dois níveis - externo e interno - considerando o âmbito de sua relação com a hipótese de incidência da contribuição interventiva.

Sob uma perspectiva (externa) da prova da necessidade (*Erforderlichkeit*) da contribuição interventiva, verifica-se a necessidade de recursos para atender aos objetivos visados com a intervenção. A atuação estatal sobre o domínio econômico pode requerer recursos para o seu financiamento, o que torna necessária a instituição de contribuição interventiva. Por outro lado, podem ocorrer hipóteses em que tal atuação estatal prescindia de recursos, isto é, podem existir medidas adequadas ao alcance das finalidades objetivadas com a intervenção sobre o domínio econômico que não impliquem na necessidade de imposição de ônus econômico para os indivíduos.

Ainda sob a perspectiva (externa) da necessidade do recurso, há de se verificar se a finalidade buscada pela contribuição interventiva já não é atendida por outra exação instituída para alcançar tal desiderato. Assim, se já existe uma exação cujos recursos atendem aos custos decorrentes da busca da mesma finalidade almejada com a contribuição interventiva, a instituição desta demonstra-se *a priori* desnecessária, haja vista a presunção de que com a anterior existência de fonte de financiamento, os custos decorrentes da busca dos objetivos visados com a intervenção já estariam sendo atendidos. Daí

a exigência da verificação da necessidade (*Erforderlichkeit*) da instituição de contribuição interventiva, sob este primeiro prisma.²⁵

Uma segunda ótica (interna) de verificação da necessidade da contribuição interventiva ocorre na investigação direta da hipótese de incidência da exação. A hipótese de incidência legalmente construída deve ser necessária ao objetivo visado com a instituição da contribuição. O ônus tributário deve ter a medida necessária ao atingimento do interesse público objetivado com a instituição da contribuição. Neste passo, verifica-se se a hipótese de incidência reflete a necessária imposição tributária exigida pela finalidade buscada com a instituição da contribuição.

Na primeira perspectiva (externa) verifica-se a necessidade do recurso para a concretização do interesse público objetivado com a intervenção. Na segunda (interna), perquire-se se o nível de imposição tributária foi o “menor possível” para o atendimento dos custos decorrentes da busca daquele interesse público. A necessidade da contribuição interventiva decorre, desta forma, da “menor restrição possível” ao direito de propriedade dos indivíduos garantido constitucionalmente.

O tributo representa, a rigor, uma limitação - válida *a priori* - ao livre exercício do direito de propriedade garantido constitucionalmente. A vedação constitucional à utilização do tributo com efeito de confisco (artigo 150, VI, da CF) confirma tal assertiva, uma vez que a tributação confiscatória, em apertada síntese, pode ser entendida como aquela que, superando os limites de apreciação da capacidade contributiva, acaba por invadir o núcleo essencial do Direito de propriedade, isto é, além de limitar, acaba por negar esse direito. Daí por que qualquer limitação a este direito deve ser estritamente necessária ao alcance do interesse público.

²⁵ Ives Gandra da Silva Martins (“Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva”. *Capacidade Contributiva. Cadernos de Pesquisas Tributárias*. Vol. 14, São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1989, pp. 75-76) entende que as contribuições do artigo 149 da Constituição Federal não podem ser exigidas em montante superior ao custo correspondente à sua destinação. Segundo este autor, “tais contribuições devem estar vinculadas à destinação específica, de um lado, para o qual foram impostas e a uma relação sensível entre o sujeito passivo e o fato gerador da obrigação. Não podendo o volume ser superior ao custo da vinculação constitucionalmente permitida, raramente ofertará efeito de confisco.”

O juízo sobre a compatibilidade constitucional da contribuição interventiva, sob o aspecto da necessidade, difere do mero juízo acerca da necessidade da intervenção estatal sobre o domínio econômico. Este último é realizado diante dos princípios que regem a atividade econômica previstos no artigo 170 da Constituição Federal e constitui, por assim dizer, um juízo sob o ângulo do Direito Econômico.²⁶ Sob tal ângulo, o intérprete questiona a necessidade da atuação estatal *tout court*, e não a necessidade da atuação estatal *instrumentalizada mediante contribuição interventiva*, juízo este que deve ser realizado sob as luzes da regra de competência tributária estatuída no artigo 149 da Carta Constitucional.

Enquanto o Direito Econômico, utilizando-se do princípio da proporcionalidade, questiona a necessidade do agir estatal diante dos princípios que devem reger a ordem econômica, inscritos no artigo 170 da Constituição Federal, o Direito Tributário, no bojo do qual deve ser interpretada a regra do artigo 149 da Constituição Federal, investiga a necessidade do agir estatal *qualificado pela instituição de contribuição interventiva*.

A contribuição, portanto, consubstancia uma qualificação da intervenção estatal no âmbito do Direito Tributário, por força do previsto no artigo 149 da Constituição Federal; em vez da mera intervenção sobre o domínio econômico, esta regra constitucional regula a *intervenção mediante contribuição*.

Quando a intervenção sobre o domínio econômico se instrumentar mediante a instituição de contribuição interventiva, não basta a necessidade da intervenção (sob o ângulo da ordem econômica), exige-se que o meio de tal intervenção (contribuição) também revele-se necessário, diante dos objetivos almejados com a ação estatal, seja em nível externo (necessidade de recursos), seja em nível interno (dimensionamento da imposição tributária).

²⁶ Marco Aurelio Greco (*PIS e Cofins...* Ob. cit., pp. 477-478), analisando a exigência de observância do aspecto (por ele denominado critério) da necessidade no desempenho da competência atribuída finalisticamente, caminha no mesmo sentido: "A pergunta da necessidade vai nos dizer se é preciso fazer alguma coisa. Por exemplo e raciocinando em abstrato: a infância, num determinado momento, já está protegida? Se a resposta for 'sim ela já está protegida', não cabe norma disciplinando proteção à infância; se, ao contrário, a resposta for 'não, não está protegida', existe a necessidade e está atendido o primeiro critério."

O aspecto da necessidade íntegra, portanto, a regra de competência prevista no artigo 149 da Constituição Federal e impede, por exemplo, que o legislador infraconstitucional institua contribuição interventiva que, a pretexto de atender a um determinado objetivo de intervenção no domínio econômico, transforme-se em mais uma fonte de recursos para fazer frente às despesas gerais do Estado; bem como impede que a imposição da exação venha a ofender outros princípios constitucionais reguladores da atividade econômica, o que ocorrerá quando, a pretexto de intervir sobre o domínio econômico, o Estado acabe por inviabilizar, pela alta imposição tributária, o desempenho de atividade econômica lícita.

Em conclusão, pode-se afirmar que a norma de competência do *caput* do art. 149, a despeito de caracterizar-se pelo aspecto finalístico, exige também a presença de uma “causa” para a instituição de CIDE, qual seja, a presença de elementos fáticos suficientes para se concluir pela existência de uma *necessidade do mercado quanto à intervenção federal, caracterizada pela criação de uma incidência tributária sobre uma parcela do domínio econômico, a qual deve ser um instrumento de diminuição ou eliminação das distorções apresentadas pelo mercado*. Enfim, a CIDE deve consubstanciar um tributo a favor do mercado.

5. Desafio

Ocorre que o juízo sobre a validade de incidências tributárias realizado pelo Poder Judiciário em nosso sistema jurídico sempre teve como parâmetros limitações expressas em textos normativos de razoável clareza. A concepção que ora se propõe para a CIDE traz o dilema de colocar o Poder Judiciário como árbitro dos juízos realizados pelos demais Poderes quanto à necessidade de criação de um tributo regulatório sobre a ordem econômica.

Se a CIDE é um tributo constitucionalmente dirigido à regulação das distorções do mercado, o controle jurisdicional da norma que a instituiu terá por objeto o juízo dos demais Poderes acerca de questões ligadas à política econômica. Em outras palavras, o Poder Judiciário deverá sindicá-lo o mérito das avaliações realizadas pelos demais Poderes acerca a) da existência de uma efetiva distorção no mercado a exigir uma intervenção estatal, e b) da necessidade cons-

titucional da instituição de uma exação como o melhor meio de corrigir tal distorção.

Aqui se põe o desafio do Poder Judiciário. O controle da validade da norma instituidora da CIDE exige um pronunciamento jurisdicional quanto ao mérito da intervenção estatal sobre o domínio econômico levada a cabo pela União Federal. Necessário que seja debatida judicialmente a validade constitucional da causa e da finalidade exigidas para a instituição do tributo.

O controle jurisdicional da CIDE exige avaliações quanto ao mérito das escolhas de política tributária adotada pelo Poder Público, sob pena de, diante do laconismo da Constituição Federal no artigo 149, ficarmos submetidos ao puro arbítrio da União Federal. Conceitos como “finalidade” e “causa” em matéria tributária encarnam instrumentos dogmáticos cujo eixo é o controle do exercício da potestade impositiva, daí a sua indispensável utilidade para o Direito Tributário.

A crescente necessidade de receita não pode transformar a norma tributária em um “quero porque quero” por parte do Poder Público. Necessário que resgatemos a substância de conceitos dogmáticos como os de “causa” e “finalidade”, levando tal debate à apreciação do Poder Judiciário valorizando a Constituição Federal como sistema de limites. A conjuntura não pode nos desviar da missão de utilizar os instrumentos dogmáticos para manter sob controle e vigilância constantes as opções político-tributárias do Poder Público, sobretudo quando os textos normativos revelarem-se lacônicos.

Neste sentido, vale sempre a lembrança das palavras de Rubens Gomes de Sousa segundo o qual

“no Direito Tributário não há princípios assentes, capazes de sobrepor-se às contingências sempre cambiantes e sempre crescentes das necessidades financeiras do bem público. E é esta condição pragmática do Direito Tributário que impõe aos seus juristas a responsabilidade, não apenas mais intensa, mas também mais constante e sempre repetida, de uma vigilância sobre a razão de Estado, para que ela não se degrade no puro e simples fato do príncipe.”²⁷

²⁷ “A Missão do Jurista Tributário”. *Revista de Direito Administrativo* 78/462.