



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

RENATA BARROS BERNARDO

**CIDE-COMBUSTÍVEL E RISCO DE TREDESTINAÇÃO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL DE 1988**

FORTALEZA

2018

RENATA BARROS BERNARDO

CIDE-COMBUSTÍVEL E RISCO DE TREDESTINAÇÃO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
DE 1988

Monografia apresentada junto à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Área de
concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof.º Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

B444c Bernardo, Renata Barros.
CIDE-combustível e risco de tredestinação à luz da Constituição Federal de 1988 / Renata Barros
Bernardo. – 2018.
65 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,
Curso de Direito, Fortaleza, 2018.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. CIDE-combustível. 2. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. 3. Tredestinação. 4. Desvio de finalidade. I. Título.

CDD 340

RENATA BARROS BERNARDO

**CIDE-COMBUSTÍVEL E RISCO DE TREDESTINAÇÃO À LUZ DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia apresentada junto à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof.º Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof.º Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof.ª Dra. Raquel Cavalcanti Ramos Machado
Universidade Federal do Ceará – UFC

Mestranda Vanessa de Lima Marques Santiago
Universidade Federal do Ceará – UFC

Aos meus pais, João Batista e Maria do Socorro.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus e a minha família, que sempre me apoia em todas as decisões e momentos da minha vida, dos mais difíceis aos mais banais. Aos meus pais Maria do Socorro e João Batista que sempre se esforçaram e abdicaram de suas próprias prioridades em atenção às minhas e de meu irmão. Ao meu irmão, Caio Lucas, pela amizade, apoio e por sempre acreditar em mim.

Agradeço a meu orientador, professor Hugo de Brito Machado Segundo, pela paciência e solicitude em responder meus questionamentos, pelo material repassado e pelas constantes direções apontadas durante a produção do presente trabalho.

Agradeço a professora Raquel Cavalcanti Ramos Machado e a mestranda Vanessa de Lima Marques Santiago por aceitarem com tamanha prontidão meu convite e por dedicarem parte de seu tempo ao trabalho.

Agradeço a meus amigos que me acompanham há 12 anos e aos que me acompanham a poucos meses, que se fazem presentes nos bons momentos, mas também nos mais difíceis. Aos meus amigos de classe e da faculdade que dividiram experiências, aprendizado e boas memórias comigo durante os últimos cinco anos.

“O Estado existe para atender ao bem comum, neste sentido “[...] o Estado, é um centro unificador de direitos e deveres, sendo, portanto, uma pessoa jurídica, eis que, ao estabelecer a ordem jurídica, atribui a si mesmo a condição de centro de direitos e obrigações [...].” (REINALDO MOREIRA)

RESUMO

As contribuições sociais são um importante ponto de análise, pois se diferenciam dos demais tributos por apresentarem um critério de validação finalística, isto é, essas figuras não se caracterizaram pela materialidade dos fatos geradores, mas pela finalidade que pretendem alcançar. O presente trabalho objetiva dar enfoque às CIDE-combustíveis, que são contribuições de intervenção no domínio econômico e, como tais, visam ao alcance de determinadas finalidades através da interferência no domínio econômico pelo Estado. Será explanado, ainda, que as finalidades descritas no artigo 177, §4º, II da CRFB/88, formam um rol exaustivo e, por isso, a tredestinação a outras finalidades não deve ser aceita. Para a consecução deste fim, realiza uma análise das características principais das contribuições sociais, afunilando para uma breve descrição das contribuições de intervenção no domínio econômico. Por fim, explana-se acerca das características mais relevantes das CIDE-combustíveis, dando enfoque às finalidades que o constituinte derivado atribuiu às mesmas na Emenda 33/2001. Também será realizada pesquisa jurisprudencial pertinente ao tema, como a decisão do STF na ADI nº 2.925/2003 que trata das finalidades das CIDE-combustíveis, bem como outras decisões relevantes ao tema, expondo válidas críticas. Ao final, analisam-se alguns dados relativos à tributação da exação em análise para embasar o posicionamento do presente trabalho. Através da utilização de um processo de estudo descritivo-analítico, desenvolvido através da pesquisa bibliográfica, qualitativa, descritiva e exploratória, busca-se analisar e debater defendendo a exaustividade das finalidades das CIDE-combustíveis, analisando as possibilidades conferidas pelo legislador para a tredestinação, além de serem citadas algumas formas de cobrança e fiscalização do Governo pelo contribuinte. Quanto à metodologia utilizada, a pesquisa será bibliográfica, documental e jurisprudencial, com consultas aos livros especializados e às produções acadêmicas sobre o assunto, consulta à Constituição Federal e à Legislação pertinente, bem como análise de julgados relevantes ao tema.

Palavras-chave: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. CIDE-combustível. Tredestinação. Desvio de finalidade.

ABSTRACT

Social contributions are an important point of analysis, as they differ from other taxes when presenting a criterion of finalistic validation, that is, these figures were not characterized by the materiality of the taxable event, but by the purpose that they intend to achieve. Thus, the present work aims to focus the CIDE-fuels, which are contributions of intervention in the economic domain and as such aim at the achievement of certain purposes through the interference in the economic domain by the State. It will also be explained that the purposes described in article 177, §4º, II of the CRFB/88 are composed of an exhaustive list and, therefore, the taxation for other purposes should not be accepted. To achieve this aim, it performs an analysis of the main characteristics of the social contributions, tapering for a brief description of the intervention contributions in the economic domain. Finally, it explores the most relevant characteristics of CIDE-fuels, focusing on the purposes that the derived constituent assigned to them in Amendment 33/2001. Juridical research pertinent to the topic will also be carried out, such as the decision of STF in ADI nº 2,925, which deals with the purposes of CIDE-fuels, as well as other decisions relevant to the topic, exposing valid criticisms. The final one analyzes some data related to the taxation of the tax under analysis to support the positioning of the present study. Through the use of a descriptive-analytical study, developed through bibliographic research, qualitative, descriptive and exploratory, it is sought to analyze and debate defending the exhaustiveness of the CIDE-fuels purposes, analyzing the possibilities conferred by the legislature for the tredestination, besides being mentioned some forms of collection and inspection of the Government by the taxpayer. Regarding the methodology used, the research will be bibliographical, documentary and jurisprudential, with consultations to the specialized books and the academic productions on the subject, consult the Federal Constitution and the pertinent Legislation, as well as analysis of relevant judgments the subject.

Keywords: Contribution of Intervention in the Economic Domain. CIDE-fuel. Tredestination
Deviation from purpose.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 10 |
| 2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS..... | 12 |
| 2.1 Aspectos Gerais | 12 |
| 2.1.1 Breve histórico das contribuições | 12 |
| 2.1.2 Destinação específica..... | 14 |
| 2.1.3 Base de cálculo, Fato gerador e Materialidade nas Contribuições Sociais..... | 14 |
| 2.1.4 Natureza jurídica das Contribuições Sociais | 16 |
| 2.1.5 Regime parcialmente “tributário”..... | 18 |
| 2.1.6 Aspecto da solidariedade nas Contribuições sociais | 20 |
| 2.2 Aspectos Constitucionais expressos das Contribuições Sociais | 22 |
| 2.3 Contribuições Sociais em espécies | 23 |
| 2.3.1 Contribuições Sociais Previdenciárias | 24 |
| 2.3.1.1 Contribuições Sociais gerais | 25 |
| 2.3.2 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas | 25 |
| 2.3.3 Contribuições de Intervenção no domínio econômico | 26 |
| 3 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO..... | 28 |
| 3.1 Aspectos Gerais | 28 |
| 3.2 Intervenção no Domínio econômico | 33 |
| 3.2.1 Da ordem jurídica econômica | 33 |
| 3.2.2 Domínio econômico | 34 |
| 3.2.3 Modalidades e pressupostos de intervenção | 35 |
| 3.3 Extrafiscalidade tributária..... | 39 |
| 3.4 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Combustíveis e Derivados | 41 |
| 3.4.1 Breve introdução | 41 |
| 3.4.2 Emenda Constitucional nº 33/2001 e o §4º do art. 177..... | 43 |

| | |
|--|-----------|
| 4 CIDE-COMBUSTÍVEL E SUA DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL | 44 |
| 4.1 Breve histórico..... | 44 |
| 4.2 Aspectos gerais | 45 |
| 4.3 Alteração de alíquota por decreto presidencial e o princípio da legalidade..... | 46 |
| 4.4 Possibilidades de instituição e destinação legal da CIDE-combustível..... | 49 |
| 4.5 Jurisprudência do STF | 51 |
| 4.5.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925..... | 51 |
| 4.5.2 Desvinculação das Receitas da União (DRU) e o art.76 do ADCT | 53 |
| 4.5.3 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.628..... | 55 |
| 4.6 Tredestinação das CIDE-combustíveis | 55 |
| 4.6.1 Tipos de desvio..... | 58 |
| 4.7 Decreto nº 9.101/2017 e aumento da arrecadação | 60 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 62 |
| REFERÊNCIAS | 64 |

1 INTRODUÇÃO

As contribuições sociais são espécies tributárias que foram e continuam sendo alvo de diversos questionamentos doutrinários, quanto a sua natureza jurídica, por exemplo, por se tratar de uma figura que diverge sobremaneira dos tributos clássicos, como os impostos. Partindo desse pressuposto, abordar sobre essa espécie tributária sempre é assunto relevante no meio jurídico.

No presente trabalho, pretende-se abordar acerca das características gerais das contribuições sociais, bem como seus aspectos mais relevantes, como sua validação finalística, inerente inclusive a CIDE-combustível, espécie que será analisada de forma mais aprofundada.

No segundo capítulo serão examinadas as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs), subespécie das contribuições sociais que contém as CIDE-combustíveis. Aquelas são utilizadas pela União em situações em que haja algum desequilíbrio da economia, com o intuito de regulá-la, visando alcançar os princípios, projetos e fins constitucionais estabelecidos, por exemplo, no art. 170 da Carta Magna. Explicar-se-á, ainda, acerca da função extrafiscal de tais exações e sobre como as mesmas são utilizadas para intervenção estatal no domínio econômico.

Será ressaltado, ainda, que no cenário econômico atual, a maioria dos tributos não apresenta o aspecto unicamente fiscal, caracterizado pela mera angariação de recursos aos cofres públicos, é evidente a presença da função extrafiscal em diversos tributos, modificando o paradigma de que os tributos tem função exclusiva de arrecadar recursos ao Estado. Assim, ambas as funções existem em maior ou menor grau em todas as espécies tributárias.

Quanto à CIDE-combustível, que será explanada no terceiro capítulo, é utilizada para controlar as inconstâncias que o setor petrolífero traz a economia do país como um todo. Tal figura apresenta previsão constitucional no artigo 177 da CRFB/88, que traz as hipóteses interventivas, qual seja, as possibilidades de sua instituição, além de determinar que as receitas arrecadadas devem ter destinação vinculada a atividade que deu ensejo a sua instituição. Entretanto, é comum a utilização desses recursos para finalidades distintas das estabelecidas na Constituição Federal. Dessa forma, tal contribuição é utilizada com finalidade meramente arrecadatória que destoa da sua essência e discriminação constitucional e tem seus recursos destinados a setores e finalidades diversos.

No julgamento da ADI nº 2.925/2003, o Supremo Tribunal Federal (STF) concedeu interpretação conforme a constituição no sentido de que a abertura de crédito

suplementar deve ser destinada as finalidades enumeradas em rol taxativo do art.177, parágrafo 4º, alíneas a, b e c da CF/88.

Apesar desse entendimento clássico do STF, os recursos da CIDE-combustíveis continuam sendo utilizados em outras finalidades que não as constitucionais, inclusive foram criados mecanismos, que também serão tratados no capítulo terceiro, para reforçar esse desvio.

Pelos motivos já expostos e que serão especificados adiante, o tema do desvio de finalidade das CIDE-combustíveis permanece atual, pois os desvios continuam a ocorrer e as finalidades a que a referida contribuição pretende atender estão longe de serem satisfeitas.

Quanto à metodologia, foi realizada pesquisa bibliográfica pertinente, análise da Constituição Federal quanto aos dispositivos que regram a matéria, bem como da legislação específica. Também foi realizada análise de alguns julgados relevantes para explanar o tema.

2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As contribuições sociais são tributos com características próprias que as diferenciam dos tributos clássicos, ou seja, impostos e taxas. São, contudo, figuras tão relevantes ao Direito Tributário quanto aquelas, por isso a explanação sobre suas características específicas é importante no meio jurídico.

2.1 Aspectos Gerais

Cabe analisar alguns de seus aspectos gerais para que se entenda as finalidades e diferenças entre essas figuras tão relevantes e os demais tributos.

2.1.1 Breve histórico das contribuições

Historicamente, a instituição das contribuições sociais partiu da necessidade de um Estado que atuasse positivamente no fornecimento e na manutenção de direitos sociais. As prestações relacionadas a esses direitos são custeadas, em parte, pela cobrança das contribuições sociais, que devem respeitar determinadas finalidades predeterminadas. Finalidades essas que se consubstanciam na essência das contribuições especiais, não podendo delas se desvincular, conforme será explanado mais adiante.

O que se observava era a cobrança de impostos, atentando-se prioritariamente às vedações ao poder de tributar, bem como aos aspectos negativos da tributação, como aos princípios da legalidade em sentido estrito, que dita não poder haver instituição de impostos sem lei anterior que o estabeleça; da irretroatividade, que impede que lei nova institua ou aumente tributo incidente sobre fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, entre outros.

Assim, o principal ponto de análise em direito tributário eram os impostos, sendo caracterizados pela subsunção do fato à norma tributária por meio do fato gerador, atingindo o patrimônio privado do contribuinte sem a exigência de contraprestação estatal específica. A respeito do tema, Marco Aurélio Greco afirmou:

Outras figuras que, hoje, pertencem ao gênero tributo, nos primórdios do Direito tributário não merecem igual preocupação, pois, nestas, o caráter imperativo é menos explícito, na medida em que há subjacente, um caráter contraprestacional que faz com que (...), o pagamento retribua o serviço usufruído ou vantagem obtida.¹

Referido autor fazia alusão às taxas e contribuições de melhoria que, com o passar o tempo, passaram a integrar o conceito de tributo em decorrência da necessidade de controle

¹ GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições, (uma Figura “Sui Generis”)**, São Paulo: Dialética, 2000, p.154.

de legalidade das verbas arrecadadas pelo Estado. Na mesma linha do raciocínio anterior, também se utilizava o critério do fato gerador para determinar o conceito de tributo, o que deu origem ao “regime jurídico tributário”.

Após esse momento, o Estado, antes preocupado apenas em arrecadar recursos através da cobrança dos impostos, passou a tomar uma postura diferenciada no sentido de se voltar ao âmbito econômico e social. Assim, passou a ser preocupação estatal instituir tributos para atuação direta nesses setores e para isso era necessária uma característica essencial que os demais tributos não possuíam: a destinação ligada a uma finalidade específica. Sobre o tema Hugo de Brito Machado Segundo aduz:

Constatada a insuficiência desse modelo de Estado, e a necessidade de ações positivas por parte do Poder Público, as contribuições teriam surgido como forma de impor ao Estado não apenas deveres negativos, abstenções, mas também deveres positivos a serem observados como condição de validade para a cobrança do tributo.²

Partindo desse pressuposto, foram criadas as contribuições sociais, que apresentam características próprias além da mera abstenção quando da elaboração e aplicação, tendo em vista que tal figura necessita observar seu aspecto finalístico. Dessa forma, ao contrário dos impostos, é preciso se atentar a finalidade que a Constituição Federal deu à contribuição, sujeito a consequência de ser desvirtuada quanto a essa característica essencial.

As contribuições de caráter econômico tinham natureza parafiscal, servindo como uma forma de controle estatal em certos ramos da economia. Enquanto as sociais eram cobradas por entidades específicas, responsáveis por atuar em certas atividades predefinidas, que passaram a ser os sujeitos ativos da relação tributária. Nota-se que essas novas contribuições não tinham escopo de atender à necessidades estatais específicas, mas sim, buscavam atuar em áreas diversas inclusive do domínio privado, sendo direcionadas a assegurar os chamados direitos de igualdade e solidariedade, nomenclaturas relacionadas às mudanças advindas com a Revolução Francesa. Direitos esses, antes esquecidos na Idade Média, época em que as exações eram voltadas a atender aos interesses pessoais dos senhores feudais, e, após, nos países que adotavam o Regime Absolutista, centralizado no monarca e nas prioridades específicas do reino.

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 83.

2.1.2 Destinação específica

É característica inerente à contribuição, segundo doutrina e jurisprudência sobre o tema, a afetação específica do produto de sua arrecadação à finalidade descrita na lei que a institui, beneficiando segmentos específicos da sociedade, seja categoria econômica, seja social.

Trata-se de verdadeira exceção ao artigo 4º do Código Tributário Nacional que dispõe:

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.

Em verdade, quando se trata de contribuição social, o produto de sua arrecadação deve ser afetado à destinação legal imposta, sendo característica essencial para qualificá-la, sob o risco de ceifar a natureza jurídica fornecida pela Constituição Federal a tal figura.

Sacha Calmon Navarro Coêlho³ ao tratar da semelhança entre as contribuições sociais e os impostos, afirma que aquelas são de “impostos afetados a finalidades específicas”. Hugo de Brito Machado⁴ ensina que “o constituinte vinculou tais contribuições a determinadas finalidades, que assim passaram a integrar a natureza jurídica específica dessas contribuições”. Roque Antonio Carraza⁵ traz ainda que é característica das contribuições a “finalidade que devem alcançar”.

2.1.3 Base de cálculo, Fato gerador e Materialidade nas Contribuições Sociais

A materialidade em matéria tributária diz respeito à atribuição da competência de determinado tributado baseado na ocorrência de fato geradores descritos anteriormente. Dessa forma, as leis que criam e regulam os tributos baseados no critério da materialidade devem atender as matérias especificadas na Constituição Federal para tanto. Tal materialidade pode ser especificada, quando há descrição dos fatos geradores tributados ou residual ou não especificada quando a Constituição em seu art. 154, I estabelece a possibilidade de instituição

³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988- Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993, pp.163/185.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito, em **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v.1, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 33.

⁵ CARRAZA, Antonio Roque, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 510.

de impostos, desde que não coincidam com fatos geradores e bases de cálculo já discriminadas.

Esse, entretanto, não é o único critério de atribuição de competência utilizado para caracterizar os tributos, vale dizer que o Imposto de Guerra, o Empréstimo Compulsório e as Contribuições Sociais apresentam o critério finalístico como forma de validação das leis que os instituem. Assim, Marco Aurélio⁶ aduz que tais leis “estarão em sintonia com a Constituição, e dentro do respectivo âmbito de competência, se atendem às respectivas finalidades idênticas a partir das ‘áreas de atuação’”.

Isso não significa, contudo, que as leis instituidoras estão desobrigadas de apresentar as bases de cálculo das contribuições, pois aquelas são inafastáveis. Não será a base de cálculo, contudo, que a caracterizará. Dessa forma, o critério finalístico é utilizado para verificação da validade da referida lei. Ademais, a validação constitucional é realizada através da efetiva aferição da finalidade descrita na Constituição, enquanto a descrição da base de cálculo e do fato gerador é feita para facilitar a arrecadação e utilização do montante arrecadado, podendo ser questionados no âmbito infraconstitucional, mas não tomando como parâmetro a Constituição Federal.

É vedado que dois tributos caracterizados pela materialidade tenham fato gerador idêntico, porém, um tributo validado pela finalidade pode apresentar mesmo fato gerador que um tributo validado pela materialidade. Por esse motivo, as contribuições podem apresentar mesmo fato gerador que o já descrito para o ICMS (circulação de mercadorias), por exemplo.

Cumprido acrescentar que o fato de a Constituição Federal não ter atribuído especificamente os fatos sobre os quais incidiram as Contribuições Sociais, não significa dizer que as possibilidades de instituição são infinitas, pois a CRFB/88 delimitou um norte a ser seguido pelas leis instituidoras. Assim, essas devem se atentar à compatibilidade com a finalidade buscada; à verificação se a oneração de fato gerador já tributado por imposto não prejudicará a arrecadação daquele, em prol da proteção ao pacto federativo e ao que foi descrito no texto constitucional quanto a sua finalidade, com a consequência de criação de outra contribuição.

⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 12.

2.1.4 Natureza jurídica das Contribuições Sociais

As contribuições sociais estão dispostas nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal, havendo controvérsia, até os dias atuais, quanto a sua natureza jurídica, qual seja, se se trata de tributo ou não.

A priori, é necessário delimitar o conceito de tributo para proceder a uma análise mais acurada acerca da natureza jurídica de tal figura.

O Código Tributário Nacional estabelece o conceito de tributo, extirpando qualquer dúvida doutrinária quanto a sua definição, vejamos:

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

Assim, temos que trata-se de a) prestação de caráter pecuniário, paga em moeda e não através da prestação de serviços, como era comum no passado; b) compulsório, tendo em vista que a obrigação tributária de prestar o tributo advém da lei e não decorre da vontade das partes, como em um contrato do direito civil; c) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, significa afirmar que a prestação deve ser adimplida em dinheiro, que é a forma ordinária de pagamento, não desvirtuando tal característica o fato de a lei enumerar outras formas como a penhora de bens, a adjudicação, por se tratarem de verdadeiras exceções; d) que não provenha de sanção de ato ilícito, o que distancia do conceito de tributo algumas prestações descritas em lei, como as multas por infração, porém os valores auferidos através do exercício de atividades ilícitas são atingidos pelo tributo devido, cita-se o brocardo jurídico da *pecunia non olet* (“o dinheiro não cheira”), máxima utilizada para a cobrança do imposto de renda sobre renda auferida mediante a prática de jogos de azar, por exemplo; e) instituído por lei, sendo determinado por lei e não pela mera vontade das partes, característica inerente ao princípio da legalidade em direito tributário; f) cobrado por atividade vinculada e não discricionária da administração pública, não dependo da vontade da administração na análise da conveniência e oportunidade para que ocorra a cobrança dos tributo.

Nas palavras de Luciano Amaro⁷, “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 25.

É notório o caráter não sancionatório de ilícito do tributo, pois uma de suas características principais consiste em o fato gerador ser proveniente de atos lícitos realizados pelo contribuinte e não relacionados a multas por atos ilícitos ou pela indenização de danos causados ao Estado. Assim, o fato gerador dos tributos consiste em um ato lícito que o Estado optou por tributar por se enquadrar em uma situação específica e determinada pela lei, como a aquisição de riqueza, ter a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel. O poder de tributar conferido ao Estado, por óbvio, sofre várias limitações que buscam proteger o contribuinte do alvedrio do Estado, tais limitações consistem em uma série de princípios que devem ser respeitados por fazerem parte do ordenamento jurídico tributário e estarem situados na Constituição Federal.

Após a breve explanação acerca de tributo no ordenamento pátrio, é relevante tratar da natureza jurídica das contribuições especiais. Com isso, a cobrança de uma contribuição especial não decorre da realização de um ato ilícito, mas da ocorrência de um ato lícito tributável de acordo com a lei, não sendo confundidas com multas administrativas, processuais civis ou penais ou tributárias que têm como razão de ser, a prática de um ato ilícito. Trata-se de prestação pecuniária, expressa em moeda, previamente definida em lei e cobrada através de atividade administrativa vinculada, ou seja, não se encontra no campo de discricionariedade do Estado. Como já visto, as contribuições sociais se enquadram no conceito de tributo disposto no art. 3º do CTN, fato que enquadra sua natureza jurídica no gênero tributo.

Também é válido mencionar que o art. 149 da CRFB/88 está inserido no título VI: Da Tributação e do Orçamento, capítulo I: Do Sistema Tributário Nacional e na seção I: Dos Princípios Gerais, com a seguinte letra:

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.

Dito isso, as contribuições estão submetidas às normas gerais em direito tributário que regem o gênero tributo (art.146, III). Devem atentar-se também aos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade (art.150, I e III) e da anterioridade nonagesimal (art.195, §6º).

Em resumo, a Constituição Federal não estabelece de forma explícita e clara um conceito de tributo tal qual fez o CTN, porém, através da análise dos dispositivos constitucionais que versam sobre o tema, é notório um vislumbre do que vem a ser o tributo,

bem como dos princípios que servem de limite para a atividade tributária. Por sua vez, as contribuições sociais se enquadram tanto nas diretrizes que delimitam a essência dos tributos, quanto se submetem às limitações ao poder de tributar.

Relevante salientar, ainda, algumas opiniões doutrinárias que tratam das contribuições sociais como tributos. Nas palavras de Hugo de Brito Machado⁸ são quatro as “espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais.” Luciano Amaro⁹ entende que “a Constituição, não se preocupou em definir as espécies de tributo nem classificá-las, limitando-se a arrolar”. Ademais, o autor cita as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, bem como as contribuições para custeio do regime previdenciário como espécies de tributo. Já Ives Gandra da Silva Martins¹⁰ enumera cinco espécies de tributo, quais sejam: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Apesar de classificações divergentes, os mencionados autores tratam das contribuições como espécie de tributo.

A discursão acerca da natureza jurídica das contribuições sociais, e de qualquer outra figura no direito tributário, encontra relevância prática na determinação do regime jurídico ao qual ela será submetida.

2.1.5 Regime parcialmente “tributário”

Os conceitos de natureza jurídica e regime jurídico se entrelaçam, porém, não se confundem, Marco Aurélio¹¹ ensina que “a natureza de uma figura jurídica não é dada pelo seu regime jurídico; o regime jurídico é o perfil formal de uma determinada entidade, mas não é a própria entidade”. Dessa forma, figuras de mesma natureza jurídica podem ser submetidas a regimes jurídicos diferentes, enquanto figuras de naturezas diferentes podem estar submetidas ao mesmo regime jurídico.

A Constituição Federal, em seu art.145, estabelece as figuras que trazem de forma expressa como espécies de tributos, dentre elas os impostos. Não há qualquer dúvida na doutrina pátria ou, mesmo na jurisprudência, que os impostos tem natureza jurídica de tributo, porém, mesmo essa figura apresenta regimes jurídicos diferentes aplicados a cada espécie. Um exemplo clássico são os Impostos de Importação e de Exportação que têm função

⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 65.

⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 28.

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição Tributária**, LTr, São Paulo, 2ª ed., 1998, pág.118.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições, (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética. P. 70.

extrafiscal nítida de intervenção no domínio econômico, quem podem ter suas alíquotas alteradas por decreto presidencial, enquanto o Imposto de Renda somente pode ter suas alíquotas majoradas por lei em sentido estrito, respeitando o princípio da legalidade.

Conforme já explicado no tópico anterior, as contribuições apresentam natureza jurídica de tributo, independente de não estarem presentes no rol do art.145 da CRFB/88 ou do art. 5º do CTN, podendo apresentar regimes jurídicos distintos dependendo das características peculiares a cada espécie. Tendo em vista que aquele dispositivo constitucional faz menção aos tributos que poderão ser instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, enquanto as contribuições sociais são instituídas pela União.

Vejam os. O art. 149 da CRFB/88, não aplica todas as limitações ao poder de tributar às contribuições especiais, enumerando apenas algumas como obrigatórias através da referência aos artigos 146, III (aplicação das normas gerais em matéria de legislação tributária, com enumeração de algumas em seus incisos) e art. 150, I (menção a exigência da legalidade em sentido estrito) e III (menção a irretroatividade e a anterioridade geral, com ressalva da anterioridade nonagesimal).

Nas lições de Marco Aurélio¹², “a não submissão ao regime integral implica as contribuições estarem submetidas a um regime apenas parcialmente idêntico ao dos impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Dessa forma, o regime jurídico aplicado às contribuições irá depender da interpretação do sistema tributário e das características de cada espécie de contribuição social.

Relacionando-se com o tema, Humberto Ávila¹³ disserta acerca do Sistema Tributário e da relação entre as normas constitucionais. Vejam os:

(...) A análise sistemática do Direito Tributário Brasileiro foi corretamente conduzida com base em algumas diretrizes metodológicas: o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente matéria tributária, mantém relação com a constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independente de estarem expressa ou implicitamente previstos- e com os direitos fundamentais; os *princípios sistematicamente fundamentais (systemtragenden Prinzipien)*, que mantém vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade.

Concluindo, é através da análise do Sistema Tributário Nacional que é possível a aferição do regime jurídico a qual cada espécie de contribuição estará submetida, embora se saiba que, por se tratar de espécie de tributo, o regime jurídico (conjunto de normas) será composto por normas de direito tributário.

¹² GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições, (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, p. 155.

¹³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.75.

2.1.6 Aspecto da solidariedade nas Contribuições sociais

Apesar de serem consideradas espécies de tributo, as contribuições sociais divergem dos impostos e das taxas, pois ambas advêm do poder de império do Estado, que necessita de recursos para fazer movimentar a máquina estatal. O montante arrecado é utilizado pelo Estado na consecução de seus objetivos básicos, para manutenção da ordem e promoção do progresso e das atividades que são de sua competência.

Enquanto as contribuições são criadas para atender determinadas necessidades específicas, em prol da coletividade. Vale informar que essa visão de um Estado mais preocupado com a faceta social não surgiu abruptamente, mas foi resultado de uma evolução do Estado Liberal não intervencionista para o Estado Social.

É relevante fazer uma diferenciação entre o Estado Liberal e o Estado Social, do qual é característico as contribuições sociais. No Estado Liberal, o denominado “estado mínimo” é aquele em que não há uma eminente intervenção estatal na economia e na vida dos cidadãos, pois a economia seria regulada pelas leis de mercado e o papel do Estado era garantir as liberdades individuais, focando de forma mais incisiva numa abstenção ao invés de visar, sobretudo, ao bem da coletividade.

Já o Estado Social tem por objetivo realizar políticas públicas de inclusão social, atuando, mais evidentemente, de forma positiva na vida dos cidadãos. Esse Estado atua de forma mais direta nos diversos setores existentes, tanto na economia, através da regulação por diversos meios disponíveis, como normas pertinentes ao assunto, buscando controlar as constantes mudanças e crises econômicas decorrentes da inconstância do modelo capitalista, ou mesmo de guerras e outras intempéries. Quanto no âmbito social, com o fornecimento de benefícios sociais, políticas públicas positivas, dentre outros.

Nesse contexto de mudança na atuação estatal, surgiram as contribuições sociais como forma de intervenção do Estado na economia, através das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Por meio delas, as falhas do mercado são corrigidas pela atuação direta do Estado. Ademais, o Estado Social também demonstra preocupação com o setor social e as contribuições sociais previdenciárias, bem como as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas representam uma forma de atuação mais ativa do Estado no que concerne à efetivação do que se costumava denominar de direitos de segunda e terceira dimensão.

A título de esclarecimento, teoria de repartição dos direitos fundamentais em gerações ou dimensões não é uníssona na doutrina, pois todos os direitos tidos como

fundamentais necessitam de atuação estatal, e não de uma mera abstenção para que sejam respeitados. Isso porque todos os direitos apresentam custos para o Estado, ao resguardá-los. Cass Sunstein e Stephen Holmes¹⁴ explicam:

Rights have social costs as well as budgetary costs. A comprehensive study of the costs of rights, therefore, would necessarily devote considerable attention to such nonmonetary costs. But the budgetary costs of rights, treated in isolation from both social costs and private costs, provides an ample and important domain for exploration and analysis.¹⁵

Também defendendo tal posicionamento, George Marmelstein¹⁶ explica que “todas as categorias de direitos fundamentais, sejam os direitos civis e políticos, sejam os direitos sociais, econômicos, ambientais e culturais, exigem obrigações negativas ou positivas por parte do Estado”. Assim, a despeito da classificação dos direitos fundamentais considerada, é sabido que as contribuições sociais são cobradas para atender a finalidades específicas geralmente ligadas à consecução dos direitos sociais.

Feita essa breve explanação, cabe retornar ao tema do presente tópico. Assim, uma das formas de o Estado exercer sua soberania é através do poder de tributar e, com isso, instituir, fiscalizar e arrecadar impostos; através do poder de império, quando o exercício de determinada atividade ou quando determinada situação se enquadra no conceito de fato gerador estabelecido pela norma; e taxas nas situações que exijam contraprestação estatal. No que concerne às contribuições, é perceptível seu caráter.

O caráter social é inerente às contribuições, tendo em vista que no Estado Social há uma preocupação em atender aos anseios da sociedade, conforme aduz Marco Aurélio Greco¹⁷, nas contribuições é notório “o conceito de solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade.”

Em resumo, devem arcar com as contribuições aqueles contribuintes que se encaixarem em um grupo de pessoas com características que as identifiquem como sendo de uma mesma categoria, seja por um critério econômico, profissional ou social. Por se enquadrarem no mesmo grupo, devem contribuir em prol de certa finalidade.

¹⁴ SUNSTEIN, Cass R./ HOLMES, Stephen. **The cost of rights : why liberty depends on taxes**. Library of Congress Cataloging, 1948, p. 21,22.

¹⁵ Tradução livre: “Direitos têm custos sociais e custos orçamentários. Um estudo abrangente dos custos dos direitos, portanto, necessariamente dedicaria atenção considerável a tais custos não monetários. Mas os custos orçamentários dos direitos, tratados isoladamente dos custos sociais e dos custos privados, fornecem um domínio amplo e importante para exploração e análise.”

¹⁶ MARMELSTEIN, George Lima. **Críticas à teoria das gerações (ou mesmo dimensões) dos direitos fundamentais**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4666/criticas-a-teoria-das-geracoes-ou-mesmo-dimensoes-dos-direitos-fundamentais>> Acessado em: 20 de abril de 2018.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições, (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, p. 83.

2.2 Aspectos Constitucionais expressos das Contribuições Sociais

Conforme já explanado, as contribuições têm natureza ora de taxas, ora de impostos, sendo na verdade uma figura distinta das demais espécies de tributo. A Constituição Federal de 1988 conferiu às contribuições uma característica distinta das taxas e impostos, qual seja, o aspecto finalístico das contribuições.

Hugo de Brito Machado¹⁸ afirma:

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

Em suma, o contribuinte arca com uma contribuição para que determinada finalidade, antes estabelecida em lei, seja alcançada e, com isso, seja atendida as necessidades ou interesses de um grupo econômico, social ou profissional.

Quanto às disciplinas constitucionais expressamente aplicáveis às contribuições sociais, os mais evidentes são as limitações ao poder de tributar.

Conforme já mencionado, o art. 149 da CRFB/88 determinou as regras constitucionais expressas que devem ser aplicadas às contribuições sociais, fazendo uma menção aos artigos 146, III e 150, I e III. Tais dispositivos tratam da limitação ao poder de tributar, que nas palavras de Humberto Ávila¹⁹, “são uma espécie das várias limitações estabelecidas ao ente estatal por meio de regras de competência, de princípios, de garantias e de direitos fundamentais”. Para esse autor, as limitações ao poder estatal podem ser negativas (quando resultarem de um dever de abstenção estatal, como a irretroatividade), positivas (quando resultarem de um dever de ação estatal, como a defesa da livre concorrência) e neutras (quando constituem um dever de composição estatal, como na consecução do princípio da impessoalidade).

Já as limitações ao poder de tributar estão dispostas em um capítulo específico (arts. 150 a 152), que se encontra inserto no título referente ao Sistema Tributário Nacional.

Analisando de forma separada, o art.146 em seu inciso III, trata das normas gerais em matéria de legislação tributária, assim, lei complementar pode regular sobre tais matérias, definindo as contribuições e suas espécies, os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes tratadas na alínea “a”. Quanto à alínea “b”, faz referência às matérias reguladas pelo CTN que podem ser veiculadas em lei complementar para tratar das contribuições sócias de forma

¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 422.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.125.

especificam. Já a alínea “c”, faz menção a um “adequado tratamento” às sociedades cooperativas, conceito amplo que devem ser interpretados dependendo do caso e da espécie de contribuição analisada.

O art.150, I trata da legalidade sem sentido estrito, o que implica uma rigidez característica na instituição, modificação e majoração dos tributos, salvo algumas ressalvas, como os tributos com função parafiscal, como o imposto de exportação que pode ter sua alíquota majorada por decreto presidencial.

O art.150, III, trata da vedação a cobrança de tributos de fatos geradores anteriores a vigência da nova lei, dessa forma, lei que indique fato gerador antes não tributável não poderá ser aplicada a fatos consumados antes de sua vigência (princípio da irretroatividade). Também é vedada a cobrança, no mesmo exercício financeiro, de contribuição que tenha sido aumentada ou instituída, porém tratando das contribuições de seguridade social dispostas no art.195, a Constituição Federal confere a anterioridade de noventa dias, segundo a qual, a contribuição não poderá ser cobrada antes dos primeiros noventa dias a contar da publicação.

2.3 Contribuições Sociais em espécies

Com a evolução da visão social de Estado, tornou-se necessária a arrecadação de mais tributos para custear as novas atividades que passaram a integrar o âmbito de atuação do Estado. Aliado a isso, o surgimento de diversas áreas da economia, passivas de serem tributadas, contribuiu para justificar a criação e a necessidade das contribuições sociais, que se mostravam como uma possibilidade de angariar recursos e destiná-los a gastos específicos.

A priori, a instituição das contribuições é de competência exclusiva da União (art.149, caput, CRFB/88), porém, a Constituição Federal estabelece a ressalva da contribuição cobrada de seus servidores para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário, que pode ser instituída pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

As contribuições são dividas conforme a destinação orçamentária e a finalidade específica que estão envolvidas. Vale informar que destinação e finalidade não são sinônimas. Nas lições de Pimenta²⁰:

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

²⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2002, p.18.

Dito isso, há três espécies de contribuições sociais dispostas na Constituição Federal, são elas: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Cada espécie de contribuição deve atuar na área específica em que foi criada, estando vinculada a uma atividade ou órgão que atua como sujeito passivo.

Cabe, assim, analisar resumidamente cada espécie de contribuição social, bem como algumas de suas características gerais. Vejamos:

2.3.1 Contribuições Sociais Previdenciárias

Estão dispostas no art.195, da CRFB/88, e tem como finalidade a seguridade social. Tal dispositivo estabelece, de forma clara, as fontes de custeio, a competência para a instituição, que é residual, esclarecendo, ainda, que será financiada por toda a sociedade.

Trata-se da espécie de contribuição social que mais se diferencia das demais, tendo em vista que é característica típica das contribuições em geral o pagamento por grupos determinados e a afetação a atividades relativas a esses grupos. Contudo, conforme a letra do citado dispositivo, esse tributo será custeado por toda a sociedade. Devido a essa característica, as contribuições previdenciárias são as que mais se assemelham aos impostos, pois o contribuinte que se encaixa no fato gerador deverá arcar com o tributo e não contribuintes pertencentes a certa categoria.

Apesar disso, nota-se a finalidade específica arraigada a essa espécie, pois os valores arrecadados tem como finalidade o financiamento da seguridade social. Além disso, o § 5º atrela o fornecimento de benefícios ou serviços da seguridade a fonte de custeio, o que demonstra uma preocupação do legislador em relacionar o montante arrecado com as atividades que serão fornecidas a partir disso.

Conforme o exposto, é notório que os valores arrecadados são destinados a finalidades específicas o que enquadra essa espécie de contribuição social no conceito de tributo vinculado, as diferenciando dos impostos.

É relevante, ainda, citar exemplos de contribuições sociais voltadas ao custeio da seguridade social: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), contribuição sobre a receita de concursos e prognósticos, contribuição sobre a folha de salários, contribuição para PIS e CPMF.

2.3.1.1 Contribuições Sociais gerais

Acerca da existência de contribuições sociais gerais, Hugo de Brito Machado Segundo²¹ aduz:

A ideia segundo a qual existem contribuições “gerais”, sem finalidade constitucionalmente determinada, encerra uma contradição interna insuperável, porquanto, a contribuição é tributo que se caracteriza precisamente em função dessa finalidade específica. Dizer-se que uma contribuição não tem sua finalidade determinada de modo específico pelo Texto Constitucional é o mesmo que dizer “contribuição que não é contribuição”.

Com isso, não se aceita a existência de contribuições sociais gerais, pois não são vinculadas a uma finalidade específica.

Aroldo Gomes de Mattos²² alerta, ainda que “contribuições sociais “gerais” e “inespecíficas” não são, pois, contribuições juridicamente ditas, mas certamente uma forma velada de cobrança tributária com efeitos confiscatórios”.

Faz-se a ressalva do art. 195 § 4^{o23}, que estabelece a criação de uma contribuição social “geral” com a finalidade de manter ou expandir a seguridade social.

2.3.2 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas

Também conhecidas como Contribuições Sociais Cooperativas, têm como exemplo as contribuições destinadas ao Sesi, Sebrae, Sesc, Senac e a contribuição para a OAB, são de competência exclusiva da União, portanto tributos federais.

De acordo com as lições de Ricardo Lobo Torres²⁴, tratam-se de uma “contraprestação que se deve em razão da assistência prestada pelo Estado à determinado grupo da sociedade, da qual decorra benefício especial para o cidadão que dele participe”.

Dessa forma, uma contribuição especial se encaixa na espécie corporativa quando se observa a relação entre o contribuinte e a entidade que recebe a prestação pecuniária, não bastando apenas averiguar a destinação dos recursos arrecadados, mas a vinculação que existe entre sujeito passivo e sujeito ativo.

As contribuições para o sistema “s”, citadas anteriormente, apresentam mesmo fator gerador e mesma base de cálculo que as contribuições para o INSS, qual seja, a folha de

²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições Sociais “gerais” e a integridade do Sistema Tributário Brasileiro, Grandes Questões atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2002, p.187.

²² MATTOS, Aroldo Gomes de, em **As contribuições no sistema tributário brasileiro**, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética/ Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p.106.

²³ A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, 4^o vl., Rio de Janeiro, Renovar, 2007, p. 517.

pagamento do empregado. Essa dupla tributação, a priori, seria vedado pela Constituição Federal, tendo em vista que o *bis in idem* somente é aceito em nosso ordenamento jurídico se previamente previsto em seu texto. Assim, a Carta Magna autorizou, em seu artigo 240, a retirada do âmbito de abrangência do art.195, que versa sobre as contribuições para a seguridade social, das contribuições compulsórias dos empregados sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculada ao sistema sindical.

Com isso, a CRFB/88 permitiu a incidência de ambas as contribuições na mesma base de cálculo, mantendo a existência das contribuições do sistema “s”, já existentes antes da promulgação da nova Constituição.

Relevante mencionar, ainda, que tanto as contribuições de interesse das categorias profissionais quanto às contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social têm função nitidamente parafiscal, não tendo seus recursos destinados ao Tesouro Nacional, nem a repartição de receitas entre os entes federados. O montante angariado, ao contrário dos impostos, é destinado ao fundo da entidade especial criada para o fim específico, no caso das ditas contribuições corporativas as entidades que representam e vinculam-se a categoria profissional ou econômica respectiva e no caso das contribuições previdenciárias integraram a receita descrita no art. 165, § 5º, III da CRFB/88.

Tais entidades especiais apresentam autorização constitucional para tanto e receita desvinculada do Tesouro Nacional, com a consequência de descaracterização da natureza das mencionadas contribuições caso tais regras não sejam observadas.

2.3.3 Contribuições de Intervenção no domínio econômico

A Constituição Federal consagra a ordem econômica fundada na livre iniciativa, porém, é necessária a intervenção do Estado no âmbito econômico, tendo em vista, que o mercado econômico é repleto de imperfeições que geram sua inconstância, mediante as constates crises econômicas. Diante de tal aspecto do setor econômico, se faz necessária a regulamentação estatal em conjunto com a livre iniciativa como forma de garantir a efetivação dos princípios e preceitos constitucionais.

Como forma de regular as imperfeições no mercado, o Estado utiliza alguns mecanismos interventivos, como a contribuições de intervenção no domínio econômico, em ocasiões que necessitem de sua atuação específica para controlar determinado setor da economia. Dessa forma, há uma atuação conjunta entre a política fiscal e a política econômica.

Vale informar que tal contribuição serve como instrumento de intervenção econômica, atuando de forma diferenciada quando comparada às demais contribuições, embora todas ocasionem em uma interferência, em maior ou menor profundidade, na economia. Durval Aires Filho²⁵ aduz que:

(...) a possibilidade de intervenção do Estado na economia vai decorrer do desenho traçado pela constituição que (...) só permite o modelo nos casos em que a intervenção se justifica para assegurar os primados constitucionais da livre concorrência ou reprimir o abuso de poder econômico.

Quanto à finalidade de tais contribuições, deve ser verificada atentando-se se houve realização da função pretendida, qual seja, a intervenção no domínio econômico e se a destinação dos recursos foi voltada à atividade que deu causa a sua instituição. Ademais, é relevante mencionar que, em virtude de ser um tributo extrafiscal, essa espécie de contribuição social não apresenta finalidade meramente arrecadatória de recursos para que o Estado utilize na consecução de seus fins, mas visa intervir em algum desnível econômico, com o fim de saná-lo. Em caso de desvio de finalidade na sua utilização, fica configurado desrespeito à Constituição Federal, que trata dessa espécie de contribuição em seu art. 149, descrevendo-as como “instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

²⁵ DURVAL FILHO, Aires. Em **As contribuições no sistema tributário brasileiro**, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética/ Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p.180.

3 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Cabe analisar, ainda, as características gerais inerentes a espécie de contribuição social que engloba as CIDE-combustíveis, qual seja, as contribuições de intervenção no domínio econômico.

3.1 Aspectos Gerais

A Constituição Federal de 1988 outorgou competência para instituição e cobrança de impostos, taxas e contribuições de melhoria a todos os entes da federação. Ao estabelecer a cobrança das contribuições sociais, porém, limitou a União, único ente federativo que detém competência tributária para tanto, inclusive no que concerne às contribuições de intervenção no domínio econômico. Com a ressalva da contribuição para custeio da previdência e seguridade social dos servidores estaduais, que pode ser cobrada pelos respectivos Estados e da contribuição para iluminação pública que pode ser cobrada pelos Municípios, prevista no art. 149- A ²⁶, parágrafo único, da CRFB/88.

Todavia, há de se mencionar que a defesa da ordem econômica não cabe unicamente a União, mas deve ser observada por todos os entes federados, conforme art. 23²⁷ da CRFB/88. Assim, os entes podem atuar na economia, atentando a seu âmbito de competência, de forma a fiscalizar, regular ou planejar determinada área econômica que esteja necessitando de uma maior atenção por parte do Poder Público. Dito isso, a União sozinha tem competência para instituir, cobrar, arrecadar e transferir os recursos provenientes das CIDEs, enquanto os demais entes podem atuar no domínio econômico utilizando-se de outros meios.

Trata-se de faculdade para legislar, conferida à União, com instituição atrelada à necessidade de interferência na economia. Tal competência é indelegável, não havendo possibilidade de transferência para outro ente.

Quanto à base de cálculo, o art.149, da CRFB/88 não discriminou fatos que pudessem ser tributados, deixando a critério de a União optar pelas situações que necessitem de interferência econômica. Isso, contudo, não significa afirmar que o legislador ordinário

²⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 149-A: Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

²⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público;

pode instituir CIDEs em desconformidade com os preceitos e objetivos dispostos na Constituição Federal, tendo em vista que deve sempre se atentar às finalidades constitucionalmente previstas, que ensejam a instituição e cobrança de determinada contribuição. Assim, o legislador deve utilizar-se de meios adequados que não esbarrem ou privem direitos alheios para alcançar os fins almejados. Apesar do modelo de validação finalística inerente às contribuições, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado²⁸ alertam:

Isto não significa, contudo, que as contribuições possam ter qualquer fato gerador. Seu suporte fático há de estar relacionado com a finalidade que justifica a cobrança da exação, hipótese na qual pode ocorrer, eventualmente, sobreposição de incidência a algum imposto, sem por isso mostrar-se inválida a contribuição.

Conforme já mencionado, as CIDEs podem ter base de cálculo idênticas a de outros tributos com fatos geradores já discriminados, tendo em vista que as contribuições são tributos validados pelas finalidades constitucionalmente previstas e não pelo critério da materialidade (enumeração de possíveis fatos tributáveis). Como exemplo, temos o Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) previsto no decreto-lei 2.404/87²⁹, trata-se de uma contribuição de intervenção no domínio econômico que incide sobre o frete de transporte marítimo, fato já tributado pelo ICMS no art. 155, par. 2, IV da, CRFB/88. O Supremo Tribunal Federal (STF)³⁰ manifestou-se pela constitucionalidade de tal contribuição, mesmo que tenha mesma base de cálculo que o ICMS.

Cumprе reforçar que se deve atentar a alguns fatores para que tal coincidência de base de cálculos ocorra, como a verificação de que a cobrança da CIDE não está afetando a arrecadação usual do imposto, pois uma possível alteração na receita do ente federativo responsável pela instituição e cobrança do tributo pode afetar o equilíbrio do pacto federativo. Caso isso ocorra, não será possível a continuação da cobrança da CIDE em decorrência do respeito à federação. Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado³¹ disserta que “com a hipertrofia das contribuições, de cuja arrecadação não participam os estados nem os

²⁸ 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*. p. 302-3.

²⁹ BRASIL. Decreto-lei 2.404/1987. Art. 1º O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) destina-se a atender aos encargos da intervenção da União nas atividades de navegação mercante nos termos deste decreto-lei.

Parágrafo único. A intervenção de que trata este artigo consiste no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras.

³⁰ Recurso extraordinário 177.137-2/ RS, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ. 18.04.1997.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/ Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. p.10.

municípios, tende-se a abolir a federação. E se caminha no sentido de tornar inútil o sistema de garantias constitucionais tributárias.”

O que se observa é que os impostos estaduais e municipais, como o ICMS e o ISS, apresentam critérios mais rígidos para majoração, no caso, por resolução do Senado ou lei complementar nacional. Tais entes não podem, ademais, criar novos impostos. Enquanto a União pode instituir contribuições sociais, que são tributos validados pela finalidade, sem fatos geradores tributáveis pré-definidos e sem necessidade de repartição de receitas com os demais entes. Por esse motivo, deve haver cautela quando da instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico com fatos geradores idênticos a de impostos já existentes. Sobre o assunto, Humberto Ávila³² disserta:

(...) No caso das contribuições, a Constituição optou pela técnica da delimitação de comportamentos vinculados a finalidades e, não, pela delimitação única de finalidades. Essa constatação é decisiva para o exame jurídico das contribuições, na medida em que a instituição de regras vinculadas a fins estabelece limites muito diversos daqueles decorrentes da imediata instituição de fins sem vinculação a comportamentos: enquanto nessa hipótese o Poder Legislativo pode escolher os meios para promover os fins, naquela ele está previamente vinculado ao meio constitucionalmente escolhido. Isso significa, por exemplo, que a solidariedade social não poderá ser utilizada para justificar a instituição ilimitada de contribuições sociais – nem direta, nem indiretamente.

Dito isso, para atender as suas respectivas finalidades, as contribuições devem utilizar-se de um meio suficiente e adequado para tanto, não podendo o legislador escolher qualquer meio sem se atentar a determinadas questões.

Por exemplo, a coincidência de bases de cálculo. Essa pode ocorrer com outros impostos, mas não com contribuições já existentes, pois se subentende que a turbulência no domínio econômico já está sendo manejada por uma CIDE com finalidade específica para tanto. Também não deve ocorrer a tributação de fatos idênticos com contribuições que busquem atender a finalidades diversas. Isso, para que determinado setor não seja onerado de forma demasiada.

O constituinte originário elegeu bases de cálculos para os impostos de competência da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a priori, tais bases de cálculos não podem ser idênticas as de outros impostos. Contudo, a Constituição Federal estabeleceu as contribuições sociais, que são voltadas a atender certas finalidades já dispostas em seu texto e, por isso, podem ter mesma base de cálculo que os impostos. Já as

³² ÁVILA, Humberto. **Contribuições na Constituição Federal de 1988**. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *As Contribuições no sistema tributário nacional*. p. 313.

contribuições entre si não podem ter bases de cálculos idênticas, a menos que seja permitido no próprio texto constitucional.

Cumpra mencionar, ainda, a opinião de Geraldo Ataliba³³ sobre o tema. Para o autor, há vinculação entre o fato gerador e uma finalidade estatal, devendo haver relação entre o sujeito passivo e uma ação estatal, mesmo que não haja exigência nesse sentido na Constituição Federal. Vejamos:

Já tivemos oportunidade de deixar explícito nosso pensamento: a h.i. das contribuições é uma atuação estatal indireta e mediamente referida ao obrigado (e referida mediante um elemento ou circunstância intermediária), quer dizer: ou (1) é uma consequência ou efeito da ação estatal que toca o obrigado, ou (2) uma decorrência da situação, status, ou atividade do obrigado (sujeito passivo da contribuição) que exige ou provoca a ação estatal que estabelece o nexo entre esta (ação) e aquele (obrigado).

Por fim, é pertinente mencionar que as contribuições de intervenção no domínio econômico devem atentar-se à capacidade econômica do contribuinte, não devendo ser cobrada de forma a prejudicar o exercício de tal atividade, nem ferir o direito à propriedade. Assegurado pela Constituição Federal em seu título VII da Ordem Econômica e Financeira, capítulo I dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, art. 170³⁴, II e IV.

Deve-se atentar, ainda, aos postulados da proibição ao excesso, da proporcionalidade e da razoabilidade. A proibição ao excesso se refere à limitação quanto à restrição aos direitos fundamentais, embora tais direitos não sejam absolutos, há um limite para a restrição dos mesmos. Quanto à proporcionalidade, se exige que os meios aplicados sejam razoáveis, adequados e necessários para se atender aos fins pretendidos, assim “a aplicação do princípio da proporcionalidade pressupõe a tensão latente e efetiva de bem protegido através de uma medida, e um bem prejudicado pela prática dessa medida”, segundo Vitalino Canas³⁵. Já a razoabilidade é “parâmetro de valoração dos atos do poder público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: justiça”, para Luís Roberto Barroso³⁶.

Assim, os sujeitos passivos das contribuições de intervenção no domínio econômico devem ter correlação com o âmbito econômico que a contribuição precisa corrigir,

³³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: ed. Malheiros editores, p. 161.

³⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Art.170: A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência.

³⁵ CANAS, Vitalino. **Proporcionalidade (princípio da)**. In: **Dicionário Jurídico da Administração Pública**. Lisboa, v. 6, 1994, p. 22.

³⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 5. Ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003. P. 224.

por esse motivo deve atentar-se à razoabilidade, porém, deve-se fazer distinção entre as classes oneradas de acordo com o caso e com o setor que se pretende equilibrar com a contribuição. Já a proporcionalidade está atrelada aos meios utilizados.

Após a breve explanação acerca das regras que devem ser seguidas pelas contribuições de intervenção no domínio econômico, cumprem mencionar algumas normas que não devem ser aplicadas as mesmas, quais sejam: a capacidade contributiva a isonomia.

O princípio da capacidade contributiva, para Roque Antonio Carrazza³⁷ “determina a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes.”. Mencionado autor explica, ainda, que tal princípio apresenta estreita correlação com os impostos, pela letra do art. 145, § 1º³⁸ da CRFB/88, contudo pode aplicado para graduar as bases de cálculo das taxas e contribuições de melhoria também.

Isso ocorre, pois os impostos são tributos exigidos quando é observada a ocorrência do fato gerador pelo sujeito passivo, é constatado um aumento de riqueza e dessa forma o imposto é cobrado. Nesse aspecto, o princípio da capacidade contributiva é aplicado como critério de fixação da base de cálculo de acordo com a capacidade econômica dos sujeitos passivos, de forma objetiva. Já as contribuições sociais, conforme já explicado, são tributos validados pela finalidade ao qual estão atreladas e a Constituição Federal não enumerou fatos gerados ao dispor sobre as mesmas. Por esse motivo, é aplicado o postulado da vedação ao excesso, como critério de limitação na cobrança das contribuições, tendo maior relevância que o princípio da capacidade contributiva que é relacionado à ocorrência de um fato gerador pré-determinado e não à busca pela finalidade constitucional.

Já o princípio da isonomia, está relacionado ao princípio da capacidade contributiva, servindo como um limite para aferição da base de cálculo. Como as contribuições são tributos validados pela finalidade, deve-se atentar à isonomia dentro do grupo que se pretende cobrar o tributo e com isso corrigir as intempéries do mercado econômico. Para Marco Aurelio Greco³⁹, “a isonomia não deveria ser aferida no momento da instituição da contribuição, mas sim, no modo de ratear o respectivo encargo financeiro entre os integrantes do grupo, segundo critérios que fossem coerentes à vista das características do

³⁷ CARRAZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 96.

³⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

³⁹ GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições, (uma Figura “Sui Generis”)**, São Paulo: Dialética, 2000, p.204.

grupo”. Ou seja, o autor faz referência ao critério material do princípio, segundo o qual se devem tratar os diferentes conforme suas peculiares desigualdades, esse tratamento diferenciado, porém, não feriria a Constituição Federal.

3.2 Intervenção no Domínio econômico

Cabe analisar, também, uma característica relevante inerente às contribuições de intervenção no domínio econômico, qual seja, a intervenção no domínio que as CIDEs realizam com o intuito de regular setores econômicos que se encontram em desequilíbrio.

3.2.1 Da ordem jurídica econômica

Com advento da Revolução Francesa, houve a ruptura do Antigo Regime monarquista e dos imensos privilégios conferidos à nobreza e ao clero, surgindo uma época de ascensão da burguesia e, com isso, maior atenção aos direitos de liberdade, com enfoque na proteção à propriedade privada e aos contratos. O Estado não intervencionista agia apenas para garantir os direitos fundamentais consagrados a todos, a saber, os direitos às liberdades. Essas mudanças ocasionaram a imposição de uma nova ordem econômica, na qual não havia uma maior proteção aos direitos dos trabalhadores.

Posteriormente, o Estado Liberal não intervencionista foi sendo modificado, o que culminou no Estado Social, que confere maior enfoque ao trabalhador e à garantia da efetivação de seus direitos. Assim, foi tornando-se necessária a regulação jurídica da ordem econômica, o que demonstrou nova faceta do capitalismo liberal. Tal panorama ocasionou uma necessidade cada vez maior de regulação da economia pelo Estado.

No século XX, surgiu a necessidade de criação das sociedades empresariais e da diversificação das formas contratuais existentes. No início do mencionado século, emergiu a Primeira Guerra Mundial que, como resultado, trouxe crise econômica, desemprego, aumento da inflação, dentre outras consequências aos países envolvidos, tornando necessária a regulação do Estado para a recuperação do setor econômico, atentando-se também à assistência aos cidadãos através da garantia aos direitos sociais.

Nesse breve panorama histórico, explica-se a necessidade da regulamentação jurídica da ordem econômica. Eros Grau⁴⁰ conceitua ordem econômica como um “conjunto de princípios jurídicos de conformação do processo econômico”, trazendo o conceito de ordem

⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

econômica como integrante da ordem jurídica. Já Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁴¹ apresenta duas acepções sobre ordem econômica:

a) Parte do ordenamento jurídico que regula o comportamento dos sujeitos que realizam atividade econômica representando um conjunto de normas jurídicas que versam sobre determinado objeto, ou melhor, a pertencente ao dever-ser; b) Parcela da realidade empírica, cuja, expressão pertence ao mundo do ser, ou seja, uma realidade fática.

A Constituição Federal estabelece uma série de princípios que regulam a ordem econômica, dispostos no art. 170, estabelecendo que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Tais princípios também servem como fundamento para instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico. Assim, as finalidades reservadas à ordem jurídica econômica estão dispostas nesses princípios constitucionais. Sobre o assunto, Luís Eduardo Schoueri⁴² afirma:

O reconhecimento da força positiva dos princípios de Direito Econômico implica o dever de o Estado, na sua atuação sobre o domínio econômico, conformá-lo ao modelo buscado pelo Constituinte. Este dever espalha-se por todo o campo da atuação estatal. (...) Se a luta pela proteção das necessidades sociais é uma tarefa do Estado social, então a promoção do bem-estar social não só o é constitucionalmente permitida, mas exigida.

Concluindo, o art.170 da CRFB/88 é dotado de normatividade, pois é composto por princípios que devem ser respeitados pelo ordenamento jurídico vigente, tanto no âmbito infraconstitucional, quando pela sociedade. Ademais, como a intervenção deve ser pautada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, deve-se verificar a necessidade da intervenção, se atende às finalidades constitucionais e buscar a valorização do trabalho humano e a proteção à livre iniciativa.

3.2.2 Domínio econômico

A priori, faz-se necessária a conceituação de domínio econômico. Tal conceito não foi discriminado na Constituição Federal. J.M. Sidou⁴³ conceitua como “poder de um indivíduo, de um grupo de indivíduos ou do Estado, com força para dirigir certos setores da economia, em detrimento da iniciativa privada”. Dessa forma, o domínio econômico tem âmbito de atuação prioritária pelos particulares. O Estado, porém, pode atuar, nos casos de

⁴¹PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 32.

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁴³ SIDOU, J.M. Othon (Presidente da ABLJ). **Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

desregulação do mesmo, de forma a tentar trazê-lo à normalidade, ou em casos previstos no texto constitucional. Vale citar o art. 173, da CRFB/88, que estipula os casos de exploração direta de atividade econômica pelo Estado e traz como objetivo, ainda, reprimir o abuso do poder econômico.

Resumindo, o domínio econômico é o conjunto de atividades realizadas pela iniciativa privada, enquanto o Estado tem seu âmbito de atuação voltado aos serviços públicos (domínio público).

Há autores que procuram conceituar domínio econômico abrangendo a realização de atividades pelo Poder Público, como Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁴⁴, que afirma que “não é sinônimo de atividade privada, podendo abranger os serviços públicos”, no caso dos serviços públicos impróprios. Essa visão não se mostra a mais equânime, pois, para haver intervenção estatal, é necessário que a área que se pretende intervir não esteja naturalmente no âmbito de atuação estatal, mas sim, no âmbito de atuação da iniciativa privada.

3.2.3 Modalidades e pressupostos de intervenção

Existem algumas formas de intervenção do Estado na economia como o já citado art. 173⁴⁵ da CRFB/88. Ele dispõe sobre a atuação conjunta entre Estado e particulares, só sendo permitida quando for necessária aos imperativos da segurança nacional ou à relevante interesse coletivo. Essa atuação ocorre por meio das empresas estatais e o Estado não se encontra em posição de superioridade em relação aos particulares.

O §1º do mencionado dispositivo demonstra que essa modalidade de intervenção é pautada no princípio da subsidiariedade, com submissão das empresas estatais ao regime jurídico privado. O § 4º estabelece a repressão ao abuso do poder econômico, que deve ser realizada pelos Estados e pela União.

⁴⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 32.

⁴⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 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. § 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre (...). § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. § 3º A lei regulamentará as relações da empresa pública com o Estado e a sociedade. § 4º - lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. § 5º A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

As formas de intervenção até então mencionadas são tipos diretos, não servindo para serem utilizadas para a instituição de contribuições sociais, pois advém do poder de império do Estado de impor determinadas normas aos particulares.

O art. 174 estabelece quatro tipos de intervenções, a saber, a normatização, a fiscalização, o incentivo e o planejamento. Essas formas de intervenção são diretas, não sendo utilizadas para justificar a instituição das contribuições sociais interventivas. Nessa categoria que, para Lucia Valle Figueiredo⁴⁶ também se enquadra o controle ou tabelamento de preços que é uma das formas interventivas, enquadrando-se na modalidade fiscalização, acrescenta-se, também, a normatização ao tabelamento de preços, pois o ente estatal estabelece uma norma que deve ser respeitada.

Também se cita o monopólio, disposto no art. 177 da CRFB/88, que se trata da privatização das atividades pela União descritas em seus incisos. Seu § 1º, por sua vez, trata da possibilidade de contratação pela União de empresas estatais ou privadas para a realização das atividades previstas nos incisos I a IV do mesmo artigo. Essa contratação é regulada pelo § 2º desse artigo. Essas formas de intervenção não podem ser utilizadas para a instituição das CIDEs, pois tratam de atuação estatal direta, justificada pela Constituição Federal, sendo, portanto, parte do âmbito de competência do Estado.

Lucia Valle Figueiredo⁴⁷ cita que a “normalização do abastecimento, por meio de requisição, é uma das maneiras interventivas, e, às vezes, repressiva.” A normalização, também chamada de controle de abastecimento, serve para controlar a quantidade de matérias primas, produtos e serviços disponíveis ao consumidor.

Também temos a defesa do consumidor (art. 5º, inciso XXXII), a desapropriação-sanção (art. 182, § 4º, III). Essas formas de intervenção não são relevantes ao presente trabalho, pois elas não são concretizadas através da instituição das CIDEs.

Dessa forma, é notória a utilização das CIDEs quando há necessidade de intervenção indireta, assim, tais contribuições são utilizadas como instrumento jurídico-tributário para arrecadação de recursos que servirão para interferir no setor necessário, atuando como fonte de custeio para financiar a intervenção.

As intervenções realizadas pelo Estado encontram limites nos princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito, a saber, a cidadania, os valores sociais do trabalho e a dignidade da pessoa humana. Dito isso, o Estado não pode intervir de forma a

⁴⁶ FIGUEIREDO, Lucia Valle. Em **As contribuições no sistema tributário brasileiro**, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética/ Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p.392.

⁴⁷ FIGUEIREDO, Lucia Valle. Em **As contribuições no sistema tributário brasileiro**, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética/ Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p.392.

desrespeitar os princípios consagrados no texto constitucional, bem como os dispostos no art. 170, já explicado anteriormente. Por outro lado, em um país de veemente desigualdade e constantes crises econômicas, não é possível que se deixe o mercado regular-se livremente sem a intervenção do Estado, que se mostra essencial nesse aspecto.

Ainda sobre limites da intervenção, Celso Ribeiro Bastos⁴⁸ explica:

(...) as causas que determinam a intervenção deverão ser periodicamente revistas, a fim de evidenciar-se se elas ainda subsistem. De fato, por motivo de segurança nacional pode o Estado assumir uma atividade, considerando que naquele momento o setor privado não tenha condições de satisfazê-la. Mas a evolução do próprio setor privado nas suas diversas variáveis – econômicas, tecnológicas e financeira- poderá já num segundo momento deixar de justificar a assunção de atividade. Neste caso ela deve ser devolvida aos particulares, por falta de suporte constitucional.

Prosseguindo, nem todas as formas de intervenção ocorrem por meio da utilização das CIDEs, havendo duas maneiras de utilizá-las para tanto, quais sejam, o seu manejo como forma de arrecadar recursos para que ocorra a intervenção econômica e a sua utilização como própria forma de intervenção. Sobre o assunto, Marco Aurélio⁴⁹ ensina:

(...) no campo econômico, a “atuação da União pode consistir numa atuação material ou numa atuação de oneração financeira. Se a atuação for material, a contribuição servirá para fornecer recursos para o exercício das atividades pertinentes e para suportar as despesas respectivas; se a atuação for no sentido de equilíbrio ou equalização financeira, a contribuição será o próprio instrumento da intervenção.

Tal entendimento é corroborado pela letra do art. 149, da CRFB/88, que estabelece a possibilidade de criação das contribuições de intervenção no domínio econômico para servir como instrumento de sua atuação na respectiva área. Assim, a Constituição Federal não limitou a criação das CIDEs como meio unicamente arrecadatório, mas também possibilitou sua utilização como próprio instrumento interventivo. Sobre o assunto, Bellan⁵⁰ explica, ainda:

A intervenção poderá, então, consubstanciar-se na própria exigência da CIDE (nos moldes da extrafiscalidade exercida por meio do II, IE, IPI e IOF) ou em alguma atividade material a ser realizada pela União Federal com emprego dos recursos arrecadados.

Quanto à utilização das CIDEs como instrumento de intervenção, é justificável pela extrafiscalidade característica desse tributo. Vale dizer que os impostos apresentam função eminentemente fiscal, qual seja, de arrecadação de recursos aos cofres públicos, por

⁴⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição Federal**. 7, vol.2, ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.65.

⁴⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, p. 83.

⁵⁰ BELLAN, Daniel Vitor. Contribuições de intervenção no domínio econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.78, p.23.

esse motivo, eles são cobrados quando se nota aumento de riqueza pelo contribuinte ao realizar um fato gerador e enquadrar-se na hipótese de incidência tributária. As CIDEs, contudo, não se resumem nesse esquema aplicado aos impostos, pois apresentam a função extrafiscal em evidência.

Assim, as CIDEs não são criadas visando à arrecadação de recursos para o Estado, mas sim, visando atender a determinado fim, por isso o montante arrecado é vinculado à atividade que deu origem a sua instituição. Por óbvio ocorrerá a angariação de recursos financeiros, porém, tais recursos servirão para atender ao fim a que a contribuição almeja, servindo como verdadeiro instrumento de intervenção estatal na economia.

Apenas determinados motivos podem ser levantados para que se justifique a criação e cobrança das CIDEs utilizadas como instrumento de intervenção, vale dizer, quando ocorrer alguma espécie de crise em setor específico da economia e amparado por legislação pertinente e pelos princípios constitucionais tributários que poderá resultar em um abalo de determinado setor econômico. Assim, o objetivo ou finalidade da contribuição é atuar no setor econômico, procurando sanar desequilíbrio que afeta algum grupo econômico, que pode expandir-se a um setor da economia, com intuito de estabilizar tal setor econômico.

Por conseguinte, deve-se atentar a alguns pressupostos para que seja possível a instituição de uma CIDE, quais sejam: a atenção à finalidade constitucional destinada ao tributo, o meio utilizado para tanto deve ser adequado para o alcance do fim pretendido, a criação e cobrança da contribuição devem ser o meio menos gravoso ao contribuinte na busca da finalidade almejada e o montante do tributo cobrado deve ser hábil em resultar uma intervenção eficiente.

Misabel Derzi⁵¹ acrescenta os seguintes pressupostos:

Devem ter uma configuração especial e não difusa. De modo que é exatamente a leitura desses princípios que vai nos dar o perfil dessa intervenção do Estado no domínio econômico. Em primeiro lugar, a intervenção há de ser feita por lei; em segundo lugar, o setor da economia deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que possa configurar um ato de intervenção no domínio econômico. E as finalidades são exatamente aqueles princípios arrolados no Capítulo da Ordem Econômica entre outros, lembremos, assegurar a livre concorrência, reprimir o abuso do poder econômico, reprimir o aumento arbitrário dos lucros, assegurar ou proteger a empresa brasileira, especialmente, diz a Constituição; a empresa brasileira de capital nacional de pequeno porte.

⁵¹ DERZI, Misabel. Contribuições. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 48, 1989, p. 228-229.

Dessa forma, a intervenção no domínio econômico deve atentar à legalidade, ser feita nas áreas destinadas à iniciativa privada e se atentar aos princípios norteadores da ordem econômica.

Concluindo, a forma de intervenção que autoriza a utilização das CIDEs como forma de interferência no domínio econômico é a indireta, que não decorre do exercício do poder de império do Estado em realizar atividades típicas do mesmo e discriminadas na Constituição Federal. Assim, a Constituição Federal não estabeleceu de forma taxativa, ou mesmo exemplificativa, as possibilidades de utilização das CIDEs para tanto, por esse motivo é necessário que se atenda aos pressupostos já enumerados no presente tópico para criá-las e cobrá-las, observando os princípios norteadores do Estado Democrático de Direito e da Ordem Econômica.

As contribuições de intervenção no domínio econômico também podem ser utilizadas para intervir nos setores econômicos através dos recursos arrecadados, ao contrário do exemplo anterior em que a contribuição em si é o instrumento de intervenção estatal. Nesse caso, os recursos arrecadados comporão o caixa de algumas entidades (pessoas jurídicas ou fundos) criadas para tal fim. Tais recursos deverão necessariamente ser revestidos nas finalidades as quais se vinculam.

Cumprido reforçar que as contribuições não são tributos fiscais, portanto, não são instituídas visando à mera arrecadação de recursos aos cofres públicos, ao contrário, tem função prioritariamente extrafiscal, estando ligadas a uma finalidade específica. Assim, deve-se destinar os recursos arrecadados aos fins constitucionalmente previstos, qual sejam, os atrelados à interferência estatal que visará reequilibrar o domínio econômico. Deve atentar, ainda, aos requisitos já explicados no presente tópico. Caso a contribuição perca sua razão de existir, por exemplo, se o setor econômico a que ela visava equilibrar retornar a sua normalidade e a contribuição passar a servir como meio meramente arrecadatório, tal contribuição perderá sua natureza de tributo finalístico, devendo parar de ser exigida dos contribuintes da mesma.

3.3 Extrafiscalidade tributária

No Direito Tributário Brasileiro, os tributos podem apresentar três funções, segundo Hugo de Brito Machado⁵² são elas: fiscal (arrecadação de recursos financeiros para o Estado), extrafiscal (interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Curso de direito tributário. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 75.

simples arrecadação de recursos financeiros), parafiscal (arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções, próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas).

Conforme já tratado, o Estado necessita de recursos para executar suas funções básicas, para gerência da sua própria estrutura interna, bem como para a efetivação de seus objetivos políticos, sociais e econômicos. Por esses motivos é de absoluta relevância ao Estado que institua tributos para angariar recursos que serão destinados à sua manutenção. Essa função de arrecadação sem atenção a um fim específico e em que os recursos serão destinados à pessoa jurídica de direito público que o instituiu é chamada de fiscal. Contudo, a mencionada função não é suficiente para obtenção e alcance dos fins pretendidos, o que tornam necessárias as funções parafiscal e extrafiscal, que serão explanadas adiante.

Roque Carrazza⁵³ explica, que “quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da parafiscalidade”. O mencionado autor aduz, ainda, que tais tributos podem apresentar natureza jurídica de imposto, taxa ou contribuição de melhoria a depender da materialidade presente na hipótese de incidência tributária.

Geraldo Ataliba⁵⁴ ao explicar o significado de parafiscalidade afirma ocorrer quando:

(...) a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (...) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública.

Com relação à função extrafiscal, está mais relacionada ao intuito de tentar conceder ao tributo uma função além da mera arrecadação de verbas aos cofres públicos, pois visa intervir em determinados setores. Assim, o Imposto de Importação (II) tem suas alíquotas ajustadas visando proteger a indústria brasileira, o controle das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) também é realizado para controlar o consumo, ou aumentá-lo em tempos de recessão, por exemplo. A função extrafiscal também é utilizada no Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) para garantir a observância da função social da

⁵³ CARRAZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 648.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: ed. Malheiros editores, 1998, p. 76-77.

propriedade, além da majoração de tributos sobre o cigarro para controlar o consumo. Sobre o assunto, Simone Martins Sebastião⁵⁵ aduz que:

(...) o fim maior da 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.

Diante de todo o exposto, há que se concluir que as contribuições de intervenção no domínio econômico tem função extrafiscal, conforme explicado por Hugo de Brito Machado⁵⁶. De forma que uma contribuição que tenha como objetivo principal arrecadar recursos ao Estado, não pode ser tida como contribuição de intervenção no domínio econômico.

Cumpra, ainda, mencionar que a extrafiscalidade e fiscalidade tributária estão presentes em todos os tributos, apesar de uma função sobressair com relação outra dependendo da natureza jurídica do tributo. Assim, é notória a função fiscal do Imposto de Renda (IR) que tem como base de cálculo os proventos de qualquer natureza, a saber, a aquisição de riqueza pelo contribuinte, porém apresenta também viés extrafiscal indireto quando norteia o comportamento do contribuinte em algum sentido, por exemplo, quando o aumento da alíquota inibe determinado comportamento. Já o Imposto de Importação apresenta função prioritariamente extrafiscal, mas há que se concordar que o aumento das suas alíquotas ocasionam mais recursos financeiros aos cofres públicos.

3.4 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Combustíveis e Derivados

As contribuições de intervenção no domínio econômico incidentes sobre combustíveis e derivados são espécies de CIDEs que visam o reequilíbrio dos setores econômicos afetados com desequilíbrios provenientes do setor petrolífero.

3.4.1 Breve introdução

O art. 177, inciso I, da CRFB/88 estabelece que a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos constituem monopólio da União. A priori, as atividades relativas ao manuseio do petróleo e seus derivados seriam exclusivas da

⁵⁵ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2007, p.133.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.423.

União, contudo, o §1º⁵⁷ do mesmo dispositivo relativizou o monopólio descrito no caput. Assim a lei nº. 9.478/ 1997, em seu art. 5º⁵⁸, com redação dada pela Lei nº 12.351, de 2010, dispondo sobre a possibilidade de concessão, autorização ou contratação sob regime de partilha de produção para realização das mencionadas atividades, cedendo a cargo da União a sua regulação e fiscalização.

Dessa forma, a consecução das atividades relativas ao petróleo e seus derivados serão realizadas através de concessão, autorização ou contratação. Isso significa dizer que essas atividades serão exploradas pelo Estado de forma direta em decorrência da segurança nacional e dos princípios que norteiam a ordem econômica, dispostos no art.170 da CRFB/88. O Estado atuará, ainda, como agente normativo e regulador da atividade econômica, de acordo com o seu art. 174⁵⁹ também no setor petrolífero.

A Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) é o órgão regulador das atividades referentes às indústrias de petróleo, gás natural e de biocombustíveis. Tal órgão apresenta algumas finalidades, quais sejam : instituir portarias, resoluções e instruções normativas com normas que regulem as questões relativas a seu âmbito de atuação; garantir a execução das normas que regulam as indústrias mencionadas, bem como realizar licitações e realizar contratos com as concessionárias das atividades.

O exercício dessas atividades, contudo, demandam custos que devem ser arcados em parte com os valores arrecadados pela Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Combustíveis e Derivados, também denominadas de CIDE-combustíveis. Tais contribuições são validadas pela finalidade a que se destinam, por esse motivo, devem ter os recursos arrecadados voltados à intervenção no domínio econômico que justificou sua instituição, intervenção essa, relacionada ao setor de petróleo e seus derivados. Essa espécie de tributo é criada por lei ordinária e tem âmbito de atuação inserido nas competências destinadas a União.

É relevante realizar uma breve análise da Emenda Constitucional nº 33 de 2001, que foi responsável pela instituição da CIDE-combustível no ordenamento jurídico brasileiro.

⁵⁷ Art.177, § 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei.

⁵⁸ Art. 5º As atividades econômicas de que trata o art. 4º desta Lei serão reguladas e fiscalizadas pela União e poderão ser exercidas, mediante concessão, autorização ou contratação sob o regime de partilha de produção, por empresas constituídas sob as leis brasileiras, com sede e administração no País.

⁵⁹ 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.

3.4.2 Emenda Constitucional nº 33/2001 e o §4º do art. 177

A EC33/2001 acrescentou o §4º ao art. 177 da CRFB/88, instituindo a CIDE-combustível e, com isso, conferindo uma nova competência para criar tributos à União. Trata-se de contribuição de intervenção no domínio econômico referente às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, com os requisitos especificados em seus incisos.

No inciso I, alínea “b”, do citado parágrafo, o constituinte derivado estabeleceu que a alíquota da CIDE-combustível pode ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não necessitando atender, ainda ao estabelecido no art. 150, III, “b”. Assim, a emenda em comento excepcionou a aplicação do princípio da legalidade, pois suas alíquotas podem ser modificadas por decreto presidencial, bem como do princípio da anterioridade disposto no citado art. 150, III, “b” da CRFB/88, o que autoriza sua exigência ao contribuinte no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que a criou ou majorou. Enquanto a alínea “a” estabelece a alíquota diferenciada por produto ou uso, também denominada alíquota específica.

Já o inciso II trata da destinação dos recursos arrecadados, assunto que será abordado posteriormente.

Dessa forma, a EC 33/2001 possibilitou a incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis e seus derivados, destinando ao legislador infraconstitucional a oportunidade de editar as normas necessárias para que o novo tributo pudesse ser exigido.

4 CIDE-COMBUSTÍVEL E SUA DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL

Conforme se depreendeu com o exposto até então, a finalidade constitucional atribuída às contribuições sociais é talvez umas das características mais relevantes dessas espécies de tributo. Por isso, cabe analisar as finalidades atribuídas às CIDE- combustíveis e como deve ocorrer a destinação dos recursos arrecadados com as mesmas.

4.1 Breve histórico

As contribuições de intervenção no domínio econômico foram instituídas pelo constituinte originário na Constituição Federal, assim, por óbvio, desde o advento da CRFB/88 essas figuras já estavam presentes, podendo ser instituídas e cobradas. A contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre combustíveis e derivados, contudo, somente foi acrescentada ao texto constitucional com a Emenda Constitucional nº 33/2001, conforme já explanado no capítulo anterior. Anteriormente era cobrada a Parcela de Preço Específica (PPE) que era voltada ao controle e manutenção do setor petrolífero.

Após a inclusão da CIDE- combustível na Constituição Federal, no ano de 2001, era necessária a criação de uma lei ordinária para que passasse a ser instituída e cobrada de forma efetiva. Nesse panorama foi editada a lei ordinária nº 10.336/2001, oito dias após a publicação da Emenda Constitucional nº 33/2001 no Diário Oficial da União. Assim, foi instituída a contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível.

A lei nº 10.336/2001 definiu o contribuinte do novo tributo em seu art. 2º, a saber, o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos relacionados no art. 3º⁶⁰, estabeleceu no art. 5º as alíquotas específicas a serem cobradas a depender do tipo de combustível, e no art. 9º regulou a possibilidade do Poder executivo de reduzir ou restabelecer, conforme teto do art. 5º, as alíquotas específicas de cada produto.

Após a Emenda Constitucional nº 42/2003 acrescentou o inciso III ao art.159 e fixou a porcentagem de vinte e cinco por cento do produto da arrecadação da CIDE-combustível para os Estados e o Distrito Federal. Dentro do montante destinado ao Estado,

⁶⁰ BRASIL. Lei nº 10.336/2001. Art. 3º: A Cide tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no art. 2º, de importação e de comercialização no mercado interno de: I – gasolinas e suas correntes; II - diesel e suas correntes; III – querosene de aviação e outros querosenes; IV - óleos combustíveis (*fuel-oil*); V - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e VI - álcool etílico combustível.

vinte e cinco por cento passou a ser devido aos seus Municípios, o que foi estipulado no § 4º do mesmo artigo, também acrescentado pela emenda.

A lei nº 10.833/2003 acrescentou um novo contribuinte para CIDE- combustível em seu art.22, além de fazer modificações nos parágrafos 2º, 3º e 4º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001, acrescentou o art. 8ª-A na mesma lei, dentre outras alterações.

Foi editada, ainda, a lei nº 10.866/2004 que acrescentou os 1º-A e 1º-B à lei 336/2001, regulamentando de forma mais específica a repartição e a destinação do produto da arrecadação. Além de regulamentar a partilha e transferência dos recursos entre Estados e Municípios. A partir da edição dessa lei foi possível a realização das transferências descritas pela emenda 42/2003.

Posteriormente, com a edição da Emenda Constitucional nº 44/ 2004 o inciso III do art. 159 foi alterado novamente de forma a modificar o percentual destinado aos Estados e o ao Distrito Federal de 25% (vinte e cinco por cento) para 29% (cinte e nove por cento). Houve, contudo, manutenção do percentual estabelecido pela EC 42/2003 ao acrescentar o § 4º, do mencionado artigo.

Também apresenta relevância quanto à matéria ora em análise a instrução normativa SRF nº 422, de 17 de maio de 2004 que dispõe sobre a incidência, apuração e exigência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.336, de 2001, que trata sobre fato gerador, contribuintes responsáveis, base de cálculo, isenções, alíquotas, apurações pagamentos, dentre outras matérias acerca da CIDE-combustível.

Feita essa breve explanação acerca da legislação mais importante que regula a CIDE- combustível, cabe mencionar algumas características gerais da mesma.

4.2 Aspectos gerais

É pertinente a análise de alguns elementos da exação ora em análise, dentre eles o fato gerador descrito no art. 3º da lei 10.336/2001 que estabelece que tal figura incidirá sobre as operações realizadas pelos contribuintes, de importação e de comercialização no mercado interno de gasolinas e suas correntes; diesel e suas correntes; querosene de aviação e outros querosenes; óleos combustíveis (*fuel-oil*); gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e álcool etílico combustível.

A base de cálculo varia a depender da quantidade de mercadorias, importadas ou comercializadas no mercado interno, podendo ser expressa nas unidades de medidas estabelecidas nos Anexos I e II da IN RFB (Receita Federal) nº 422, de 2004. As alíquotas,

conforme já mencionado, são diferenciadas conforme o produto comercializado e estão dispostas no art. 5º da lei 10.336/2001, conforme já posto na Constituição Federal, pela EC nº 33/2001, a possibilidade de sua diferenciação pelo produto ou uso (art.177, § 4º, I, a).

Quanto ao critério temporal (pagamento do tributo), a CIDE-combustível deve ser paga na data de registro da Declaração de Importação (DI), no caso de importação ou quando se trata de comercialização no mercado interno, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, conforme art. 6º da lei 10.336/2001.

Ademais, há possibilidade de dedução do valor a ser pago realizado tendo por base o valor global da CIDE pago nas importações realizadas no mês. Dessa forma, será reduzido do montante da CIDE incidente na comercialização, o valor da Cide pago na importação dos produtos e o incidente quando da aquisição dos produtos de outro contribuinte. É considerada a totalidade dos produtos importados e comercializados e não separadamente por espécie de tributo.

4.3 Alteração de alíquota por decreto presidencial e o princípio da legalidade

O art. 177, § 4º, I, b da CRFB/88 estabelece a possibilidade de alteração da alíquota da CIDE-combustível por ato do Poder Executivo, dessa forma, não lhe é aplicado o disposto no art. 150, III, b. Este dispositivo trata do princípio da legalidade e não permite a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Pelo princípio constitucional tributário da legalidade, nenhum tributo pode ser instituído ou aumentado sem a edição de lei voltada para tanto e visa “garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (Fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.”⁶¹ Assim, o princípio em análise visa a proteção dos direitos fundamentais do sujeito passivo da obrigação tributária. O mencionado autor afirma, ainda, que “no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão de Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”, sendo relevante, inclusive, para o respeito e harmonia ao princípio federativo.

Acerca do princípio da legalidade em sentido estrito, isto é, a necessidade de lei formal para a instituição de tributos, Humberto Ávila⁶² comenta:

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. malheiros editores. 2012, pag32.

⁶² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.177.

A reserva constitucional de lei é vinculante para todos os Poderes estatais: ela deve ser observada tanto para a instituição e aumento quanto para a fiscalização e cobrança de tributos. Isso vale tanto para a instituição e aumento de tributos quanto para o estabelecimento de exonerações tributárias. Nesse sentido, é inconstitucional o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços instituído por decreto.

Cabe mencionar que parte da doutrina entende ser inconstitucional a exceção ao princípio da legalidade acrescentada ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 33/2001, dentre esses autores cita-se Roque Antonio Carrazza⁶³:

Inconstitucional, (...) a “exceção” criada pela Emenda Constitucional 33, de 11.12.2001, no que concerne à 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. Esta Emenda Constitucional acrescentou ao art. 177 da Lei Maior um § 4º, “permitindo” que tal tributo tenha sua alíquota “reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo” (art. 177, § 4º, I, b). Essa possibilidade de conceder isenções e de revoga-las fere o princípio da separação dos Poderes.

Luciano Amaro⁶⁴ ao abordar o tema comenta que essa exceção ao princípio da legalidade faz referência apenas às mudanças de alíquotas e não às bases de cálculos das mesmas:

Mesmo em relação aos tributos cujas alíquotas, nas citadas circunstâncias, podem ser alteradas sem lei formal, é preciso sublinhar que sua criação depende, em todos os aspectos, de definição em lei (formal), mesmo quanto às alíquotas. Não pode a lei criar o tributo sem lhe precisar a alíquota. Definida esta na lei, juntamente com os demais aspectos do tipo legal (e completado, assim, o quadro de providências reclamadas do legislador para legitimar formalmente o tributo), pode o Executivo, nos casos excepcionados, alterar a alíquota fixada pela lei.

O mencionado autor aduz, ainda, que há limites para a modificação das alíquotas da CIDE-combustível, tendo em vista que a Constituição Federal apenas faz referência à redução e ao restabelecimento das alíquotas e não à majoração. Dessa forma, o teto do aumento seria aquele já previsto na lei que instituiu a CIDE.

Cumprido acrescentar que as demais exceções ao princípio da legalidade foram estabelecidas na Constituição Federal pelo constituinte originário, são elas: imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbios e seguros, ou relativos a títulos e valores mobiliários. Tais impostos podem ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo, respeitados os limites impostos em lei.

⁶³ CARRAZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 334.

⁶⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 177.

Há autores que entendem que os princípios constitucionais tributários tratam de verdadeiras cláusulas pétreas, razão pela qual não podem ser preteridos sequer por emendas constitucionais, pois seriam direitos fundamentais do contribuinte. Cita-se a opinião de Luiz Araujo e Vidal Serrano:

(...). São regras que limitam o poder de tributar, garantindo, indiretamente, o direito de propriedade. Por tais mandamentos, há garantia de que o Estado, através da tributação, não poderá atuar em determinadas situações. Portanto, trata-se de garantia individual, que deve ser entendida como cláusula pétrea, pois decorrência do direito de propriedade.⁶⁵

Na mesma linha do raciocínio anterior Misabel Derzi⁶⁶ também afirma pela impossibilidade de acréscimo de exceções aos princípios constitucionais tributários, dentre eles o da legalidade, mesmo que por emenda constitucional, por se tratarem de garantias individuais:

A grande massa de imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, §4º, da Constituição.

Ademais, há que se mencionar posicionamentos diversos dos aqui já mencionados, como o de Ives Gandra da Silva Martins⁶⁷, que em parecer já afirmou pela constitucionalidade da exceção ora abordada, referindo-se ao princípio da anterioridade, que de igual forma foi excepcionado pela Emenda Constitucional nº 33/2001:

A contribuição de intervenção no domínio econômico tem caráter regulatório, (...), o que vale dizer, só se justifica em casos excepcionais, tendo, portanto, como seu nome determina, a função de “intervir” num mercado de livre concorrência. O mesmo caráter regulatório (...) reveste as contribuições de intervenção no domínio econômico, razão pela qual entendo que tal perfil da imposição levou o constituinte a dele retirar a proteção da anterioridade para o contribuinte.

Concluindo esse questionamento presente em seu parecer, Ives Gandra conclui afirmando que “não afeta cláusula pétrea o artigo 177, § 4º, I, “b”, sendo rigorosamente constitucional”.

⁶⁵ ARAUJO, Luiz Alberto David e NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 315.

⁶⁶ DERZI, Misabel. In BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 71.

⁶⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Emenda Constitucional n. 33/2001 - Inteligência das disposições sobre a CIDE e o ICMS nela incluídos – Parecer**. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00696>> Acessado em: 07 de maio de 2018.

Ora, se a possibilidade de alteração das alíquotas por decreto diz respeito tão somente a sua minoração, pois o teto é fixado pela lei que institui a exação, a priori não se estaria fugindo da regra da legalidade, que versa sobre a proibição da instituição ou aumento por meio diverso da lei em sentido estrito. Vê-se que a Constituição Federal não faz referência a diminuição das alíquotas pelo Poder Público ao tratar do princípio da legalidade. Ademais, essa opção legislativa de possibilitar a redução da alíquota por decreto apresenta função extrafiscal e regulatória, inerente às contribuições de intervenção no domínio econômico, na medida em que conferiu ao Poder Executivo maior celeridade na atuação no setor petrolífero que sofre inúmeras inconstâncias em virtude da oscilação do preço do petróleo e da notória influência das CIDE-combustíveis no preço dos combustíveis, o que prejudica diretamente o contribuinte da contribuição em análise.

A despeito disso, cumpre informar, que a questão continua polêmica, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal (STF) ainda não se manifestou diretamente sobre tal dispositivo.

4.4 Possibilidades de instituição e destinação legal da CIDE-combustível

Após a análise das características mais relevantes que envolvem as CIDES e as CIDE-combustível, cabe explanar acerca de, talvez, sua característica mais essencial, isto é, a afetação constitucional da CIDE-combustível. Sabe-se que as contribuições de intervenção no domínio econômico apresentam destinação legal específica, bem como são criadas para atender a finalidades também específicas. Dessa forma, ao ser instituída, a CIDE-combustível deve estar vinculada à finalidade que ensejou sua criação.

Diferente dos impostos, a CIDE-combustível não apresenta fatos geradores já descritos no texto constitucional, por se tratar de tributo validado pela finalidade, por esse motivo a destinação legal ou afetação constitucional apresentam grande importância para esses tributos.

Assim, o art. 177 § 4º, inciso II estabelece a opção legislativa pela vinculação da receita arrecadada às seguintes finalidades: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Tal dispositivo foi repetido na lei 10.336/01, em seu art. 1º, §1. Verifica-se que a característica da intervenção no domínio econômico presente na exação está vinculada às alíneas citadas, ou seja, a destinação dos

recursos arrecadados às finalidades estabelecidas na lei é essencial para que a contribuição atinja sua finalidade.

Analisando brevemente as finalidades específicas, tem-se:

O art. 177, §4º, II, “a”, CF, e o art. 1º, §, I da Lei nº 10.336/01, indicam que o produto da arrecadação da CIDE- combustível deve ser destinado ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo. O legislador entendeu que o citado âmbito econômico apresenta relevância suficiente para que parte do montante da CIDE seja destinado ao pagamento de subsídios a esse setor, isso porque, tais combustíveis são de absoluta relevância não só ao transporte de pessoas, mas também ao de mercadorias diversas; assim, uma crise nessa esfera pode se espalhar para diversos outros setores econômicos, como o agrícola que necessita de meios de transporte para escoar os produtos.

Os art. 177, §4º, II, “b”, da CRFB/88 e o art. 1º, §1º, II da Lei nº 10.336/01 determinam a segunda hipótese de afetação legal, qual seja, o “financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás”. O art. 4º da lei 10.632/02⁶⁸ apontou que os projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás que devem ser realizados com os recursos da CIDE serão administrados pelo Ministério do Meio Ambiente, além de delimitar o âmbito de abrangência. Tais medidas tornam-se necessárias, tendo em vista a visível degradação do meio ambiente e a necessidade de preservação para as futuras gerações, até porque, conforme o art. 170, IV da CRFB/88, a defesa do meio ambiente é princípio norteador da ordem econômica. Assim, a alínea em análise pretende alcançar a utilização sustentável do meio ambiente através da cooperação entre o Estado e os particulares.

Os art. 177, §4º, II, “c”, da CRFB/88 e art. 1º, §1º, III da Lei 10.336/01 apontam a destinação dos recursos ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

⁶⁸ BRASIL. Lei nº 10.632 /2002. Art. 4º Os projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás a serem contemplados com recursos da Cide, conforme estabelece a alínea "b" do inciso II do § 4º do art. 177 da Constituição Federal, serão administrados pelo Ministério do Meio Ambiente e abrangerão: I – o monitoramento, controle e fiscalização de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras; II – o desenvolvimento de planos de contingência locais e regionais para situações de emergência; III – o desenvolvimento de estudos de avaliação e diagnóstico e de ações de educação ambiental em áreas ecologicamente sensíveis ou passíveis de impacto ambiental; IV – o apoio ao desenvolvimento de instrumentos de planejamento e proteção de unidades de conservação costeiras, marinhas e de águas interiores; V – o fomento a projetos voltados para a preservação, revitalização e recuperação ambiental em áreas degradadas pelas atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados; VI – o fomento a projetos voltados à gestão, preservação e recuperação das florestas e dos recursos genéticos em áreas de influência de atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados. VII - o fomento a projetos voltados à produção de biocombustíveis, com foco na redução dos poluentes relacionados com a indústria de petróleo, gás natural e seus derivados. (Incluído pela Lei nº 11.097, de 2005).

Assim, o art. 1º da Lei 10.636/02 criou o “Fundo Nacional de Infraestrutura de Transportes – FNIT” que é responsável pelo recebimento e administração dos recursos voltados aos programas que visam à infraestrutura de transportes e o art. 6º⁶⁹ da mesma lei determinam os objetivos essenciais e diretrizes quando da aplicação das receitas da CIDE nos referidos programas. Essa finalidade específica apresenta uma tentativa de melhoria da qualidade do transporte para atender melhor a população.

4.5 Jurisprudência do STF

É relevante mencionar alguns julgados do Supremo Tribunal Federal que são relevantes ao tema. Vejamos:

4.5.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925

Acerca do tema em questão, o STF já se manifestou em sede da ação direta de constitucionalidade nº 2.925⁷⁰ de 2003, dispondo que “a abertura de crédito suplementar deve ser destinada as três finalidades enumeradas no art. 177, §4º, II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Carta Federal”.

A ADI n 2.925, com pedido de liminar, foi ajuizada pela Confederação Nacional do Transporte (CTN) em face do art.4º, I, “a”, “b”, “c” e “d”⁷¹ da Lei 10.640/ 2003 (Lei

⁶⁹ BRASIL. Lei nº 10.336/2001. Art. 6º A aplicação dos recursos da Cide nos programas de infra-estrutura de transportes terá como objetivos essenciais a redução do consumo de combustíveis automotivos, o atendimento mais econômico da demanda de transporte de pessoas e bens, a segurança e o conforto dos usuários, a diminuição do tempo de deslocamento dos usuários do transporte público coletivo, a melhoria da qualidade de vida da população, a redução das deseconomias dos centros urbanos e a menor participação dos fretes e dos custos portuários e de outros terminais na composição final dos preços dos produtos de consumo interno e de exportação.

⁷⁰ PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.** (ADI 2925, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005 PP-00010 EMENT VOL-02182-01 PP-00112 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96)

⁷¹ BRASIL. Lei nº 10.640/2003. Art. 4º Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos suplementares, observados os limites e condições estabelecidos neste artigo e desde que demonstrada, em anexo específico do decreto de abertura, a compatibilidade das alterações promovidas na programação orçamentária com a meta de resultado primário estabelecida no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2003, para suplementação de dotações consignadas: I - a cada subtítulo, até o limite de dez por cento do respectivo valor, mediante a utilização de recursos provenientes de: a) anulação parcial de dotações, limitada a dez por cento do

Orçamentária Anual da União). Sustentando que a abertura de suplementação de créditos determinada pela lei orçamentária não poderia abranger os recursos arrecadados pela CIDE-combustível, pois contrariaria o art. 177, §4º, II, CRFB/88, que apresentaria rol de destinação taxativo. Pleiteava, ainda, em sede de liminar que o Poder Executivo deixasse de aplicar 10% (dez por cento), valor previsto na LOA, dos referidos créditos com o que foi arrecadado com as CIDEs.

Dessa forma, tal artigo permitia que, no limite 10% em cada subtítulo, os recursos arrecadados com a CIDE-combustível poderiam ser aplicados na “anulação parcial de dotações”, “reserva de contingência, inclusive de fundos e de órgãos e entidades das Administrações direta e indireta” e “excesso de arrecadação de receitas diretamente arrecadadas, desde que para alocação nos mesmos subtítulos em que os recursos dessas fontes foram originalmente programados”. Argumentava a autora que esse quadro ensejava desvio das finalidades previstas constitucionalmente, o que dava ensejo à inconstitucionalidade do dispositivo.

Preliminarmente, a Relatora Ministra Ellen Gracie defendeu pelo não conhecimento da ADI, por sustentar que a lei orçamentária não é dotada dos critérios de abstração e generalidade necessários para a análise concentrada de inconstitucionalidade inerente as ADIs, afirmou, ainda, que as normas concretas da lei orçamentária possibilitariam a modificação do orçamento pelo Executivo, durante o exercício. Abrindo divergência, o Ministro Marco Aurélio apontou ser necessária a análise do mérito da ADI, pois uma lei orçamentária estava conflitando com a Constituição Federal. Por fim, a ação foi conhecida.

Vale mencionar que, até esse momento, o STF não conhecia de ADI contra lei orçamentária, o que demonstrou mudança de posicionamento da suprema corte.

Quando da análise de mérito, a Relatora Ministra argumentou pela improcedência do pedido, citando o art.8º, parágrafo único, da Lei de Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) que dispõe que “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”.

Assim, se as importâncias de reserva de contingência e de excesso de arrecadação dos recursos da CIDE-combustíveis respeitarem as finalidades constitucionais a elas atreladas,

valor do subtítulo objeto da anulação, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo; b) reserva de contingência, inclusive de fundos e de órgãos e entidades das Administrações direta e indireta, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, e no § 6º deste artigo; c) excesso de arrecadação de receitas diretamente arrecadadas, desde que para alocação nos mesmos subtítulos em que os recursos dessas fontes foram originalmente programados, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal; e d) até dez por cento do excesso de arrecadação;

poderão ser utilizadas através da abertura de créditos suplementares, com a devida autorização específica nesse sentido, e se houver lei apontando que os recursos da exação somente serão destinados às finalidades próprias, não restando configurada violação ao art. 177, §4º, II, da CRFB/88. Dessa forma, a análise quanto ao desvio das receitas deveria ser realizada no caso concreto. Concluiu afirmando que o “instrumento orçamentário (...) não é incompatível com as finalidades constitucionais da espécie tributária contribuição”⁷².

Já o Ministro Marco Aurélio apontou a inconstitucionalidade da lei orçamentária, pois dispôs sobre a utilização dos recursos como créditos suplementares, enquanto o rol da destinação das CIDE-combustíveis é exaustivo. Na mesma linha, o Ministro Cezar Peluso votou pela não manutenção de interpretação que o Governo possa se utilizar para deixar de cumprir a Constituição Federal, afirma ainda que a aplicação do limite ao teto de 10% é inconstitucional, pois este deve ser aplicado dentre as três hipóteses constitucionais. Finalizou afirmando não vincular ou amarrar o Governo quanto aos seus gastos, porém, este não pode se utilizar dos recursos das CIDE-combustíveis da forma como pretende através da lei orçamentária.

Por fim, “o Tribunal, por maioria, julgou procedente, em parte, a ação para dar interpretação conforme a Constituição, no sentido de que a abertura de crédito suplementar deve ser destinada às três finalidades enumeradas no artigo 177, §4º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Carta Federal”⁷³.

Cumprido informar, que a Ação Direta de Inconstitucionalidade apresenta efeito vinculante quanto aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal (art. 28, parágrafo único, da lei 9.868/99)⁷⁴.

4.5.2 Desvinculação das Receitas da União (DRU) e o art.76 do ADCT

A Desvinculação das Receitas da União (DRU) foi incluída no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) pela Emenda Constitucional nº 27/2000,

⁷²Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925. Distrito Federal. 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266953>>. Acessado em 10 de maio de 2018.

⁷³Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925. Distrito Federal. 2003. op. Cit.

⁷⁴BRASIL. Lei 9.868/99. Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão. Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

através da inclusão do art. 76⁷⁵. A DRU é utilizada pelo Governo para organização de compras e controle da inflação, esse mecanismo permite a utilização de parte do orçamento em despesas que o Governo considerar relevantes. Tal artigo permite a desvinculação de 30% (trinta por cento) do valor da arrecadação das contribuições de intervenção no domínio econômico à finalidades distintas das quais foram instruídas.

Sobre o tema é importante mencionar o Recurso Extraordinário nº 566.007⁷⁶, em sede de Mandado de Segurança em que se argumentava pela inconstitucionalidade do art. 76, do ADCT, onde foi concedida Repercussão Geral, e julgado no sentido de que há “ausência de correlação entre a alegada inconstitucionalidade da DRU e o direito à desoneração tributária proporcional à desvinculação”.

Em resumo, o STF julgou o recurso extraordinário afirmando que a questão principal não era a constitucionalidade do art. 76, do ADCT, mas sim, se o valor desviado pode ser desvinculado ou devolvido ao contribuinte. Assim, foi decidido que:

Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária. 3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011.

Por conseguinte, a partir desse julgamento, é permitida a desvinculação de 30% do valor dos recursos arrecadados com as CIDE-combustíveis a finalidades distintas das estabelecidas no art. 177, §4º, II, da CRFB/88, que se trata de rol taxativo, conforme já decidido no julgamento da ADI nº 2.925, o que demonstra flagrante afronta ao texto constitucional.

Apesar de não adentrar no mérito da constitucionalidade do art. 76, do ADCT, permitir a desvinculação de receitas sem possibilidade de desvinculação ou retorno do montante pago ao contribuinte, significa ceifar do texto constitucional sua efetividade prática,

⁷⁵ Redação atual dada pela Emenda Constitucional nº 93/2016: BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

⁷⁶ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 566007, Relatora: Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, Acórdão eletrônico Dje-028, divulg. 10-02-2015, public 11-02-2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719221>> Acessado em: em 10 de maio de 2018.

resultando em aparente desrespeito a Constituição Federal que é a Lei Maior de nosso ordenamento jurídico.

4.5.3 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.628

A ADI 5.628⁷⁷ foi ajuizada pelo Governador do Acre e põe em cheque a constitucionalidade do art. 1-A da Lei federal nº 10.336/2001, com redação dada pela Lei 10.866/2004. Assim, versa sobre a inconstitucionalidade da expressão “parcela desvinculada nos termos do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”, que vão de encontro com os artigos 159, inciso III e § 4º, 160 e 177, § 4º, da CRFB/88, foi alegado que repartição dos recursos obtidos com as CIDE-Combustíveis não pode ser minorada da forma apontada no art. 76 do ADCT. Conforme a ação, a atual letra do art. 76 do ADCT, ao invés de entregar 29% da receita auferida com a CIDE, a União apenas estaria dispondo aos Estados e ao Distrito Federal de 20,3%, o que demonstraria afronta ao federalismo cooperativo apontado na Constituição Federal.

No dia 19 de dezembro de 2016 foi deferida a medida cautelar:

(...) para suspender, até o julgamento definitivo da presente ação direta, a eficácia da parte final do art. 1º-A da Lei 10.336/01, na redação conferida pela Lei 10.866/04, no que determina a dedução da “parcela desvinculada nos termos do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias” do montante a ser repartido com Estados e Distrito Federal na forma do art. 159, III, da CF.

Afirma, ainda, o relator que não há problemática quanto há interpretação do art. 76, do ADCT, que se coaduna, a priori, com a regra do art. 159, III, da CRFB/88. Contudo, ao determinar “a dedução das parcelas referentes à DRU do montante a ser repartido com Estados e Distrito Federal, o comando veiculado na parte final do art. 1º-A da Lei 10.336/01 incorre em aparente contraste com o art. 159, III, da CF”.

4.6 Tredestinação das CIDE-combustíveis

Retomando brevemente, já foi mencionado que a finalidade da CIDE-combustível "se apresenta como fato gerador acessório do tributo, inserido na respectiva hipótese de incidência, e, portanto, dele inseparável"⁷⁸ Ademais, é notório o caráter interventivo das CIDE- combustíveis no sentido de controlar as inconstâncias do setor

⁷⁷ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.628. Distrito Federal. 2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5097864>> Acessado em: 10 de maio de 2018.

⁷⁸ DOMINGUES, José Marcos; MOREIRA, Clara Gomes. **Contribuição de intervenção no domínio econômico combustíveis. Afetação constitucional da receita. Contingenciamento e tredestinação.** Revista de direito internacional economico e tributário. Brasília, v. 4, n. 2, p. 219 - 236, dez. 2009, p. 225.

econômico provenientes de crises no setor petrolífero, o que se depreendeu da análise das finalidades específicas no tópico atinente ao assunto. Essa interferência no âmbito econômico demonstra a função social do tributo em análise e como tal, deve ser respeitada. Por esses motivos, é vedada a destinação da receita arrecadada com as CIDE-combustíveis para outros fins.

A título de esclarecimento essa “destinação desconforme com o plano inicialmente previsto”⁷⁹ também é chamada de trestinação.

Sabe-se que mesmo a utilização de parte dos recursos utilizados com as CIDE-combustíveis seja empregado com despesas extras, não previstas no orçamento ou que com fundo insuficiente para tanto, essa utilização deve ser feita com maior rigidez, pois o Governo não pode dispor da forma que bem lhe aprouver, desrespeitando os limites constitucionais, pois mesmo a reafetação do excesso deve ser condicionada às finalidades impostas na CRFB/88.

O STF já se pronunciou nesse sentido na citada ADI 2.925. Humberto Ávila comenta, ainda:

É justamente porque a adequação deve ser verificada no momento da edição da lei, para a maioria dos casos e em nível abstrato, que a constatação prévia e abstrata, de um desvio de destinação compromete sua função de meio para promover finalidades. Esse comprometimento (...) pode ser verificado na própria lei que instituiu a contribuição ou noutra lei que regule, em caráter abstrato e com pretensão de permanência, o destino da arrecadação.⁸⁰

Assim, por ser tributo validado pela finalidade, é relevante a atenção ao destino da arrecadação, pois este está atrelado à função social da CIDE-combustível, com bem aduz Luciano Amaro⁸¹:

(...) Ou seja, nem se pode ignorar a destinação (como se se tratasse, sempre e apenas de uma questão meramente financeira), nem se pode cercar o direito tributário com fronteiras tão estreitas que não permitam indagar do destino do tributo nos casos em que esse destino condiciona o próprio exercício da competência tributária.

Com isso, os tributos não existem simplesmente para atingir seu viés arrecadatório, pois essa figura, independente da espécie, apresenta de igual modo viés social, na medida em que a tributação ocorre para arrecadar receita para que o Estado possa cumprir suas funções básicas. Além de tratar de Estado Democrático de Direito e de ser um Estado social, que visa à atenção a políticas públicas, e programas sociais. No que pertine a CIDE-

⁷⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 21. ed. revista, ampliada e atualizada até 31/12/2008. Rio de Janeiro: Editora Lumen Iuris, 2009, p.841.

⁸⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.75.

⁸¹ AMARO, Luciano. **Conceito e classificação dos tributos**. In Revista de Direito Tributário. N. 55. São Paulo, 1991. p. 285.

combustível, é notória sua preocupação com políticas ambientais, voltadas, por óbvio, a proteção do meio ambiente, conforme se depreende do próprio texto constitucional e da procura da melhoria da infraestrutura de transportes. Ambas as finalidades citadas são voltadas, em graus diferentes, a qualidade de vida das pessoas, o que demonstra a função social da contribuição.

Pelo exposto, quando ocorre desvio de verbas para consecução de finalidades diversas, por conseguinte, as funções que, a priori, deveriam ser alcançadas pela contribuição são preteridas em detrimento de outras não atreladas aos objetivos do tributo. Isso ocasiona desrespeito à função social do tributo.

A título de comparação, menciona-se a tredestinação em Direito Administrativo que ocorre na desapropriação. A desapropriação de um imóvel particular pela Administração Pública encontra embasamento no art. 5º, XXIV da CRFB/88 e ocorre quando, por motivos de interesse público, necessidade pública ou interesse social, o Poder Público expropria o imóvel de um particular em prol do bem comum, com pagamento de indenização. Pode ocorrer, entretanto, que o imóvel seja desapropriado e não seja destinado à finalidade que justificou a expropriação, caracterizando a tredestinação.

Assim, vê-se que a tredestinação na desapropriação encontra semelhança com a tredestinação que ocorre com as CIDE-combustíveis, principal objeto de análise do presente trabalho, na medida em que a finalidade inicial que deveria ser buscada pelo Poder Público é desatendida. No caso do Direito Administrativo é possibilitada a retrocessão, ou seja, o desapropriado pode exigir de volta o imóvel tomado que não está atendendo as finalidades estabelecidas. No Direito Tributário, porém, essa possibilidade não existe, na medida em que nos casos de desvio da exação não há possibilidade de devolução do montante desviado ao contribuinte.

Isso demonstra um ponto de mudança que deve ocorrer quanto à tredestinação da CIDE-combustível e das contribuições sociais para que sobrevenha a possibilidade de devolução do que foi pago pelo contribuinte em prol de determinada finalidade e, ao final, não foi cumprida pelo Poder Público. Portanto, se existe essa possibilidade no Direito Administrativo, o Direito Tributário necessita se adequar e promover essa devolução como forma de incentivar a correta destinação dos recursos da exação.

4.6.1 Tipos de desvio

Após a decisão em sede do Recurso Extraordinário nº 566.007, que tornou possível a desvinculação de 30% do montante arrecadado com as contribuições de intervenção no domínio econômico a finalidades não constitucionalmente previstas, através da Desvinculação das Receitas da União (DRU). O desvio do mencionado percentual passou a ser aceito sem que a CIDE em si se tornasse inconstitucional. Sobre o tema, cita-se o posicionamento de Humberto Ávila:

(...) a destinação deve ser estabelecida em lei. O desvio concreto e posterior da destinação, a rigor, não diz respeito a validade do tributo, mas ao cumprimento de normas administrativas e financeiras. Se houver, ainda que parcial, não há comprometimento com a validade do tributo, mas responsabilidade por má gestão de recursos.

Nesse panorama cabe mencionar algumas formas possíveis de tredestinação, a título de esclarecimento.

Uma das hipóteses de tredestinação é a realizada através de Lei Orçamentária, conforme já se explanou, no julgamento da ADI 2.925 foi afastada interpretação que permitisse o desvio de recursos arrecadados com as CIDE- combustíveis em finalidades distintas das enumeradas taxativamente no art. artigo 177, §4º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”.

Também se mencionam os desvios continuados realizados pela Administração Pública. Conforme já mencionado, por serem tributos finalísticos, a priori quando atingida a finalidade pretendida esvai-se a necessidade de continuar a cobrança do tributo, visto que os meios tornaram-se inadequados ao fim. Assim, nos casos em que o Governo desvia os recursos, advém a possibilidade de responsabilização dos agentes públicos. Os desvios contínuos, contudo, tiram a razão de ser da contribuição de intervenção no domínio econômico e igualam tais figuras aos impostos com função fiscal, tributos matérias, que apresentam função meramente arrecadatórias. A mera responsabilização dos agentes envolvidos mostra-se insuficiente, nesses casos reiterados, pois o desvio ocorrido retira a finalidade da contribuição, que teve suas diretrizes determinadas pela Constituição Federal.

Outro exemplo, já abordado, consiste na desvinculação de receitas das contribuições, o que ocorreu, por exemplo, com a criação da Desvinculação das Receitas da União (DRU) acrescentada ao ADCT pela Emenda Constitucional nº 27/2000 em seu art. 76. Dessa forma, o desvio do excesso é aplicado a finalidades diversas da intervenção no domínio econômico que ela foi criada para equilibrar, o que implica, novamente na utilização das

contribuições como se impostos fossem, o que contraria a característica essencial das contribuições como tributos finalísticos. Assim, percebe-se clara divergência entre as características constitucionais atribuídas às contribuições e a desvinculação de receitas instituída pela DRU, por exemplo, contrariando, inclusive, limitação ao poder de tributar.

Com intuito de embasar o que foi até então exposto, cabe citar alguns dados acerca do tema. Segundo análise mensal divulgada no site da Fazenda Nacional⁸², a arrecadação de receita com as CIDE-combustíveis em dezembro de 2017 foi de 448 milhões de reais e em janeiro de 2018 foi de 445 milhões de reais.

Já no sítio do Tesouro Nacional⁸³, encontra-se planilha denominada “Receitas de Contribuições - 1994 a 2017”, na qual consta que a arrecadação no mês de janeiro de 2018 foi de 361.937.961,92 de reais e no mês de fevereiro correspondeu a 413.926.881,17 de reais.

Assim, percebe-se que a arrecadação com as CIDE-combustíveis apresenta volume elevado, porém as finalidades que esse montante deveria atender não estão sendo priorizadas e sequer cumpridas em sua totalidade. Para ratificar essa afirmação, cita-se dados divulgados no boletim estatístico da Confederação Nacional do Transporte (CTN), referente ao primeiro mês do ano de 2018, que informou que dos 1.735.411 quilômetros que compõem a malha rodoviária brasileira, apenas 213.591 quilômetros daquelas são pavimentadas.

Por conseguinte, percebe-se que a melhoria da infraestrutura de transporte, bem como a realização de projetos ambientais eficazes, não são atendidas, pois são constantes as alegações do Governo pela falta de verba para tanto, apesar do considerável volume de arrecadação com esse tributo.

Por fim, cumpre mencionar a dificuldade em agregar dados acerca da quantidade de arrecadação de tributos e acerca da distribuição desses valores para pesquisa. Conforme se nota pelos valores citados, estes apresentam divergência entre os sítios mencionados, o que demonstra a dificuldade de analisá-los. Além de que no sítio do Tesouro Nacional foi preciso somar os valores referentes a cada base de cálculo para resultar em um valor final. Enquanto, na verdade, essas informações deveriam estar presentes de forma clara e acessível a toda a população em atenção ao princípio da transparência, no caso, quanto à arrecadação de tributos e aos gastos públicos. Isso demonstra, ademais, que a tese defendida por Misabel Derzi, no início dos anos 1990, quanto a uma “parafiscalidade obrigatória” aplicada às contribuições

⁸² Pesquisa realizada no sítio da Receita Federal. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2018/janeiro2018/analise-mensal-jan-2018.pdf>> Acessado em: 15 de maio de 2018.

⁸³ Pesquisa realizada no sítio do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/series-historicas>> Acessado em: 15 de maio de 2018.

para custeio da seguridade social, poderia abranger as demais contribuições sociais, pois sua utilização facilitaria o controle da tredestinação, bem como evitaria sua prática. A tese, contudo, não prevaleceu na jurisprudência.

Ainda quanto ao princípio da transparência, este é inerente ao Estado Democrático de Direito e essencial à concretização da democracia e da cidadania de forma efetiva. Contudo, o que se nota é o desinteresse do Governo em divulgar esses dados de forma acessível e clara, para que a população não tenha fácil acesso às informações ou mesmo para evitar fiscalizações futuras.

Essa conjuntura dificulta a fiscalização dos valores arrecadados com as contribuições sociais, bem como se estão sendo destinadas às finalidades constitucionais. Além do total do valor desviado pelo Governo, se condiz ou não com o teto legal.

4.7 Decreto nº 9.101/2017 e aumento da arrecadação

Visando à elevação da arrecadação e o cumprimento da meta fiscal, o Governo optou pelo aumento das alíquotas das PIS/ COFINS sobre combustíveis, o que foi concretizado pela instituição do Decreto nº 9.101/2017. Foi publicada Nota oficial conjunta, divulgada pelos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, no dia vinte de julho de 2017, informando que o aumento geraria um adicional de R\$ 10,4 bilhões⁸⁴.

As CIDE-combustíveis e as contribuições sociais PIS/ COFINS incidentes sobre combustíveis são tributos distintos, nota-se, ademais, que o governo optou pelo aumento das alíquotas da PIS/COFINS, pois o objetivo maior consistia em tentar reequilibrar as contas públicas através do aumento da arrecadação. Além de que, ao contrário das CIDE-combustíveis que devem ter 29% do montante arrecadado repartido com aos Estados, as PIS/ COFINS não apresentam essa obrigatoriedade de divisão, de modo que toda receita arrecadada é utilizada pela União, característica essencial nesse caso, pois o objetivo maior é o cumprimento da meta fiscal.

Essa opção do Executivo reforça a tese de que no cenário econômico e político atual é preferível a cobrança de tributos que apresentam, sobretudo, o viés arrecadatório acentuado. Além disso, a utilização de contribuição, que está inserida no âmbito de competência da União; com exceção da CIDE-combustível que apresenta dispositivo expresso ordenando a repartição de receitas entre os demais entes; demonstra a preferência pela exação, pois não é necessária a mencionada repartição, na medida em que toda a receita arrecadada

⁸⁴ Informação retirada do sítio da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/julho/nota-oficial-20-07-2017>> Acessado em: 15 de maio de 2018.

pertence à União, além de ser de mais fácil instituição, por não ser um tributo baseado na materialidade dos fatores geradores (como os impostos), mas sim, com qualificação finalística acentuada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, a tredestinação das CIDE-combustíveis se mostra um relevante ponto de análise, posto que apesar de ter sido instituída há anos, o desvio continua sendo uma realidade em nosso ordenamento jurídico.

Diante da análise dos dispositivos citados, da doutrina e jurisprudência pertinente ao tema, é notório que o constituinte derivado optou por conferir umas das características mais essenciais das contribuições sociais às CIDE-combustíveis, isto é, a necessidade de validação finalística para a sua instituição. Para tanto, a própria Constituição Federal apresentou um rol exaustivo, presente art. 177, §4º, II, alíneas “a”, “b” e “c”, enumerando as hipóteses em que a receita proveniente da exação poderia ser empregada, de forma a esgotar as possibilidades. Cumpre reforçar que não era imprescindível que o legislador apresentasse essas hipóteses, pois seria incumbência da lei instituidora, entretanto, optou por fazê-lo como forma de reforçar o caráter finalístico da contribuição e sua taxatividade. A lei instituidora da exação (lei nº 10.336/2001), por sua vez, repetiu o rol já determinado na CRFB/88, em seu art. 1º, § 1º.

A ADI nº 2.925 de 2003, analisada no tópico pertinente, trata-se de decisão de absoluta relevância, pois o STF realizou interpretação conforme a Constituição Federal afirmando pela taxatividade do art. 177, §4º, II e suas alíneas. Apesar da citada decisão com efeito vinculante, a DRU autorizou a desvinculação de 30% do valor arrecadado com as contribuições de intervenção no domínio econômico, inclusive a CIDE-combustível, para serem utilizados em outras finalidades.

Conforme posicionamento do STF sobre a DRU, também analisado no presente trabalho, independente de o artigo 76 do ADCT, que versa acerca da DRU, ser inconstitucional ou não e mesmo que haja a tredestinação da CIDE, não haveria devolução do montante desviado. Autorizar essa desvinculação de receitas, por si só demonstra flagrante desrespeito à CRFB/88. Ademais disso, nos casos de desvio, o que poderia ocorrer seria a responsabilização dos envolvidos, mas não a devolução ao contribuinte ou a realocação dos valores.

Essa decisão retira a aplicabilidade prática do art. 177, §4º, II da CRFB/88, bem como tende a desvirtuar umas das principais características das contribuições sociais, qual seja, sua validação finalística e as aproxima dos impostos que são os principais tributos voltados à arrecadação de recursos ao Estado. Por óbvio, os impostos são de absoluta

relevância para a manutenção estatal, bem como os tributos em geral, conforme as lições de Hugo de Brito Machado⁸⁵:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Porém, cada tributo apresenta uma função que em maior ou menor grau pode ser fiscal ou extrafiscal e as CIDE-combustíveis apresentam dominância da função extrafiscal, ou seja, não visam à mera arrecadação de verba aos cofres públicos, mas a interferência em determinado setor econômico que se encontra desequilibrado, no caso das CIDE-combustíveis o controle do setor petrolífero e as inconstâncias que esse setor traz aos demais setores econômicos.

Por conseguinte, o desvio desses recursos relativiza a função extrafiscal das CIDE-combustíveis e as aproxima aos impostos que apresentam função fiscal em grau mais elevado.

Ademais, conforme citado, o montante arrecadado com as CIDE-combustíveis é vultoso, porém, as finalidades pretendidas com sua instituição não estão sendo atendidas, por conta dos constantes desvios dos valores a outros gastos.

Por fim, mesmo que a sociedade cobre a devolução do montante da CIDE-combustível desviado, a devolução não é possível, pois o STF já se posicionou pela negativa de tal pretensão, então mesmo que haja movimentação nesse sentido os recursos não serão devolvidos ao contribuinte, nem realocados às finalidades constitucionais.

Por conseguinte, a forma mais efetiva de evitar a tredestinação é a cobrança, pelo contribuinte, da regular criação e instituição das CIDE-combustíveis através das leis orçamentárias e a destinação descrita na mesma, pois a má aplicação posterior dos valores não ocasionará a responsabilidade de devolução ou realocação do que foi desviado.

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.24.

REFERÊNCIAS

Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925. Distrito Federal. 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266953>>. Acessado em 10 de maio de 2018.

Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.628. Distrito Federal. 2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5097864>> Acessado em: em 10 de maio de 2018.

AMARO, Luciano. **Conceito e classificação dos tributos.** In Revista de Direito Tributário. N. 55. São Paulo, 1991.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAÚJO, Luiz Alberto David e NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Saraiva, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 5. ed. São Paulo: ed. Malheiros editores, 1998.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição.** 5. Ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição Federal.** 7, vol.2, ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BELLAN, Daniel Vitor. **Contribuições de intervenção no domínio econômico.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.78.

BRASIL. Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

_____. Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências.

_____. Lei nº 10.632, de 27 de dezembro de 2002. Abre aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, em favor dos Ministérios da Previdência e Assistência Social e do Trabalho e Emprego, crédito suplementar no valor global de R\$ 374.647.346,00, para reforço de dotações constantes da Lei Orçamentária vigente.

_____. Lei nº 10.640, de 10 de janeiro de 2003. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício de 2003.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 566007, Relatora: Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, Acórdão eletrônico Dje-028, divul. 10-02-2015, publicado: 11-02-2015. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719221>> Acessado em: em 10 de maio de 2018.

CANAS, Vitalino. **Proporcionalidade (princípio da)**. In: **Dicionário Jurídico da Administração Pública**. Lisboa, v. 6, 1994.

CARRAZA, Antonio Roque, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 21. ed. revista, ampliada e atualizada até 31/12/2008. Rio de Janeiro: Editora Lumen Iuris, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988- Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

DERZI, Misabel. **Contribuições**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 48, 1989.

DOMINGUES, José Marcos; MOREIRA, Clara Gomes. **Contribuição de intervenção no domínio econômico combustíveis. Afetação constitucional da receita. Contingenciamento e tredestinação**. Revista de direito internacional economico e tributário. Brasília, v. 4, n. 2, p. 219 - 236, dez. 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições, (uma figura “Sui Generis”)**, São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito, em **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v.1, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiro, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**, São Paulo: Dialética/ Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003..

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições Sociais “gerais” e a integridade do Sistema Tributário Brasileiro, Grandes Questões atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2002.

MARMELSTEIN, George Lima. **Críticas à teoria das gerações (ou mesmo dimensões) dos direitos fundamentais**. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/4666/criticas-a-teoria-das-geracoes-ou-mesmo-dimensoes-dos-direitos-fundamentais>> Acessado em:20 de abril de 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Emenda Constitucional n. 33/2001 - Inteligência das disposições sobre a CIDE e o ICMS nela incluídos – Parecer**. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00696>> Acessado em: 07 de maio de 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição Tributária**, LTr, São Paulo, 2ª ed., 1998.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2002.

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

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2007.

SIDOU, J.M. Othon (Presidente da ABLJ). **Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

SUNSTEIN, Cass R./ HOLMES, Stephen. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Library of Congress Cataloging, 1948.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, 4º vl., Rio de Janeiro, Renovar, 2007.