



**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU***

**CIDE COMBUSTÍVEL – ANÁLISE SOB O PRISMA CONSTITUCIONAL**

**FELIPE RIBEIRO DE MELLO**

**Brasília/DF**

**2016**

**FELIPE RIBEIRO DE MELLO**

**CIDE COMBUSTÍVEL – ANÁLISE SOB O PRISMA CONSTITUCIONAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado perante o Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, como exigência para a obtenção do grau de Especialista em Direito Constitucional.

**Brasília/DF**

**2016**

## FELIPE RIBEIRO DE MELLO

### CIDE COMBUSTÍVEL – ANÁLISE SOB O PRISMA CONSTITUCIONAL

Trabalho de conclusão de curso apresentado perante o Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, como exigência para a obtenção do grau de Especialista em Direito Constitucional.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_, com menção\_\_\_\_(\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

## RESUMO

A análise da CIDE Combustível sob o aspecto constitucional se mostra relevante em virtude de grandes discussões doutrinárias a respeito, bem como os vultosos valores que são aferidos pela União. Objetivou-se neste estudo determinar o campo de atuação da referida contribuição no Direito brasileiro, utilizando-se como base as disposições constantes na Constituição Federal, sendo realizada uma pesquisa exploratória com abordagem qualitativa. O trabalho aborda as Contribuições Especiais, da qual faz parte a CIDE Combustível que, por sua vez, restou analisada sob os aspectos relativos às mitigações dos princípios da legalidade e anterioridade. Outrossim, a destinação dos valores arrecadados com a exação também fora analisada, pois é cediço que tal tributo possui afetação de receita, importando em possível inconstitucionalidade se as destinações obrigatórias não forem materialmente realizadas. A metodologia usada no presente trabalho é eminentemente dogmática, abordando os pontos doutrinários, jurisprudenciais e legislação correlata ao tema.

Palavras-chave: Direito Constitucional, Direito Tributário, Espécies Tributárias, CIDE Combustível.

## **ABSTRACT**

Analysis of Fuel's CIDE under the constitutional aspect shows itself relevant by virtue of huge doctrinal discussions about, as well as the huge values that are measured by the Union. The objective of this study was to determine the field of performance of this contribution in the Brazilian Law, using as basis the provisions in the Federal Constitution, being performed an exploratory research with a qualitative approach. The work emphasizing the Special Contributions, to which it belongs the Fuel's CIDE, in turn, was analyzed under the aspects relating to the mitigations of the principles of legality and anteriority. Moreover, the destination of the amounts collected with the exaction was also analyzed, for it is certain that such tax of income has affectation, matter on possible unconstitutionality if the destinations are not mandatory materially held. The methodology used in this study is highly dogmatic, addressing the points of doctrine, jurisprudence and legislation related to the theme.

Keywords: Constitutional Law, Tax Law, Tax Species, CIDE of Fuels

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	07
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	11
1.1 Regra-matriz de incidência.....	13
1.2 Função social dos tributos.....	17
2. BREVES COMENTÁRIOS ACERCA DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	20
2.1 Impostos.....	21
2.2 Taxas.....	23
2.3 Contribuição de Melhoria.....	25
2.4 Empréstimo Compulsório.....	26
3. CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....	28
3.1 Contribuições Sociais.....	30
3.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico.....	33
3.3 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.....	36
3.4 Contribuição de iluminação pública.....	38
4. ANÁLISE DA CIDE COMBUSTÍVEL SOB O PRISMA CONSTITUCIONAL	40
4.1 Mitigações aos princípios da legalidade e anterioridade.....	42
4.2 Destinação dos recursos arrecadados e sujeitos passivos.....	45
4.3 Supremacia da Constituição.....	47
4.4 Tredestinação dos recursos arrecadados.....	48
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
REFERÊNCIAS.....	56

## INTRODUÇÃO.

O sistema tributário brasileiro, estampado na Constituição Federal de 1988, leciona em seu artigo 145 que os tributos são classificados em impostos, taxas e contribuições de melhoria, todos de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Todavia, a doutrina moderna e a jurisprudência pacificada do Supremo Tribunal Federal informam que, além dos aludidos tributos deve-se acrescentar as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, onde a competência é exclusiva da União, salvo para o custeio dos servidores públicos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, hipótese em que a competência será dos respectivos entes políticos.

Sendo as contribuições especiais uma espécie tributária, urge trazer à baila que estas são subdivididas pela própria Constituição Federal, vide artigo 149, em sociais, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e de intervenção no domínio econômico, sendo que em todas as hipóteses há afetação de receitas. Ademais, houve a inclusão de uma nova contribuição, que é a de iluminação pública, todavia, a competência não mais é da União, mas sim dos Municípios e do Distrito Federal.

Em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico, especialmente no que se refere aos combustíveis, a Carta Magna conferiu especial tratamento, visto que o artigo 177, § 4º, traz suas características gerais e impõe um norte a ser seguido pelo legislador infraconstitucional, de modo que suas receitas serão destinadas aos objetivos constitucionalmente traçados.

Não obstante tal tratamento, ou seja, a afetação explícita da receita obtida, importante indagar se há possibilidade de a norma infraconstitucional instituir outra destinação aos valores arrecadados. Portanto, seria juridicamente possível e até mesmo constitucional outorgar destino diverso ao montante arrecado via CIDE Combustível?

Como se vê, a magnitude da questão supramencionada trouxe a necessidade de refletir sobre a intrincada e importante demanda no âmbito do Direito

Tributário, bem como dos julgados existentes no Superior Tribunal de Justiça (STF). Alias, é importante ressaltar que a questão trazida à baila não se encontra pacificada.

Nesse passo, em que pese a interpretação conferida à norma constitucional ser bastante restrita, tendo em vista o tratamento exaustivo conferido ao tema, já houve inúmeras tentativas de diversificar a destinação dos valores arrecadados com a CIDE Combustível, sendo que o Pretório Excelso já rechaçou tal tentativa via Ação Direta de Inconstitucionalidade 2925/DF (cujo objeto eram dispositivos da Lei Orçamentária Anual do ano de 2003, tombada sob o número 10.640, de 2003).

Contudo, ainda persistem interpretações forçadas dos Poderes Executivo e Legislativo tendentes a expandir os destinos de tal exação e contrariar frontalmente os ditames constitucionais, motivando a propositura da ADI 3970/DF.

Dentro de tal perspectiva, mostra-se de rigor a análise de maneira ampla das espécies tributárias reconhecidas pelo direito brasileiro e definir o campo de atuação especificamente da CIDE Combustível, o que será observado nos capítulos 02 e 03 da presente obra. Outrossim, torna-se necessário para o deslinde deste trabalho apresentar a exação mencionada ante os dispositivos da Lei Maior, abordando suas origens históricas e sua conceituação

Por consequência do estudo na seara constitucional, resta patente que as destinações de tal contribuição devem ser estritamente respeitadas, pois as hipóteses são exaustivas e impõem a afetação obrigatória de sua receita, subjugando finalidades diversas e não amparadas pelo texto constitucional. Por fim, ante o possível quadro de desobediência às hipóteses trazidas pela CF, representa-se deveras importante verificar se a tredestinação dos recursos angariados se mostra de maneira constitucional.

A CIDE Combustível é objeto de inúmeras discussões doutrinárias em virtude de possíveis inconstitucionalidades, no entanto, no Supremo Tribunal Federal não há qualquer ação direta visando declarar inconstitucional tal exação.

Noutra ponta, a contribuição em análise é revestida de grande carga social, já que as suas finalidades são voltadas para o pagamento de subsídios a preço ou transporte de combustíveis, além de financiar projetos voltados ao meio ambiente e infraestrutura dos transportes.

Assim, o tema em debate tem o condão de propiciar amplas discussões doutrinárias que podem chegar ao STF e, de forma direta, afetar de uma só vez determinados ramos da economia, além da sociedade como um todo, que em sua maioria, utiliza combustíveis para as suas rotineiras atividades.

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO.

O direito tributário hoje está em uma posição autônoma em relação ao direito financeiro, contudo, nos arcaouços dessa ciência está arraigada uma importante relação teórica no que tange às origens das receitas.

Há basicamente duas modalidades de receitas públicas, que são a originária e a derivada. A originária caracteriza-se pela obtenção de receita diante da exploração do próprio patrimônio do Estado, sendo que neste caso a atuação estatal se dará de forma como se este fosse particular, não exercendo seu poder de império.

De outro lado, a receita derivada decorre justamente do poder de império que se encontra nas mãos do Estado, que atua dotado de interesse público. Por tal razão, está acima do indivíduo nas relações jurídicas, podendo adentrar na esfera patrimonial do contribuinte e retirar parcela de tal patrimônio, independentemente de sua vontade, em virtude da supremacia do interesse público.

De tal capacidade expropriatória, também advém a própria conceituação legal de tributo, que resta estampada no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei número 5.172, de 1966), senão vejamos:

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. ([www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br))

A compulsoriedade, como se pode verificar, está intrinsecamente ligada ao aludido poder de império, sendo tal característica de receita derivada adjetivada pela imposição estatal, consubstanciando-se em um direito do Estado e um dever do contribuinte.

Outrossim, do citado art. 3º do CTN nascem as demais características dos tributos como a prestação pecuniária que deve ser em moeda ou valor que possa ser nela expreso. Daí torna-se certo que não se admite o pagamento do tributo de

forma in natura ou in labore, tendo como exceção a causa de extinção do crédito tributário prevista no artigo 156, inciso XI do CTN, que admite a dação em pagamento de bens imóveis<sup>1</sup>.

Da mesma maneira, admite-se a utilização de indexadores econômicos como forma de expressão do valor do tributo, tendo em vista a plena e obrigatória conversão de seu valor em moeda.

De outro lado, a dicção legal de maneira interpretativa aduz que tributo não é punição, tampouco multa, já que não é sanção pela prática de nenhum ato ilícito, não tendo natureza jurídica sancionatória.

Há também a necessidade de previsão legal para a instituição do tributo, sendo tal lei, em regra, ordinária, contudo, a Constituição Federal estabeleceu hipóteses que poderá haver tributação com a instituição de Medida Provisória (desde que haja a devida conversão) ou Lei Complementar, consoante artigos 62, § 2º e 153, inciso VII, por exemplo, ambos da Carta Política.

Por fim, relevante destacar que a cobrança do tributo se dará por intermédio de atividade praticada pelo agente público de modo vinculado, não havendo espaços para a discricionariedade. Dessa forma, o agente público restará completamente balizado pela lei de regência, devendo orientar sua atuação de modo estrito.

Após tais breves considerações iniciais acerca do direito tributário, urge trazer sua conceituação, sempre balizada pela relação ente o Estado e o contribuinte, sendo que de acordo com Sabbag (2011, p. 39):

direito tributário é a ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.

---

<sup>1</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:  
XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Carvalho (2005, p. 15) estatui que: “*direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos*” (CARVALHO, 2005, p. 15).

Difini (2008, p. 4), após trazer à colação algumas definições de outros estudiosos da matéria tributária e fazer ligação entre esta e conceitos de finanças e direito financeiro, aponta que “*direito tributário é o ramo do direito público que abrange as relações sobre imposição, fiscalização e arrecadação de tributos entre as entidades de direito público e sujeitos passivos da relação tributária*”. (DIFINI, 2008, p. 4).

Ademais, o direito tributário serve para frear os anseios expropriatórios do Estado, impondo-lhe limitações ao seu poder de tributar.

### **1.1 Regra-matriz de incidência**

De início, em se tratando do estudo acerca da regra-matriz de incidência, necessário se faz ter como norte os estudos de Paulo de Barros Carvalho sobre o tema, visto sua singular relevância e única perspicácia para direcionar corretamente o leitor ao entendimento da matéria.

A previsão geral e abstrata prevista em lei e a própria ocorrência do fato gerador, segundo Carvalho (2005, p. 242), são nomenclaturas que detém equívocos em sua acepção semântica, cuja correta terminologia seria, respectivamente, hipótese tributária e fato jurídico tributário.

Por outro lado, também há a divisão em norma tributária em sentido estrito e normas tributárias em sentido amplo. Por norma tributária em sentido estrito se entende como sendo “*àquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal*” (CARVALHO, 2005, p. 242).

Já as normas tributárias em sentido amplo, também nos dizeres de Carvalho (2005, p. 241), são todas as demais normas que podem incidir na relação

entre o Fisco e o contribuinte, sejam elas relacionadas ao lançamento, prazos, formas de recolhimento, datas, entre outras.

Por conseguinte, a norma tributária em sentido estrito, ou seja, o núcleo do tributo, é estruturada na fórmula da hipótese e consequência. Assim, segundo Carvalho (2005, p. 242):

haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

Portanto, haverá o antecedente normativo, chamado de descritor, e haverá também a própria consequência no mundo factual desse antecedente, que é chamado de prescritor. Tanto a hipótese como a consequência (descritor e prescritor, respectivamente) são fundadas em critérios, que para a hipótese se dividem em critérios material, temporal e espacial. Já para a consequência a divisão se consubstancia em critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota), consoante as valiosas lições de Carvalho (2005, p. 242 e 243).

Portanto, ter-se-á por ocorrida a relação jurídico-tributário entre o sujeito ativo e o passivo quando houver, segundo Carvalho (2005, p. 250), “*a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)*”.

Pois bem, acerca dos critérios, primeiramente deve-se analisar aqueles relativos à hipótese. Sobre o critério material tem-se que é aquele comportamento de pessoas físicas ou jurídicas que praticarão atos passíveis de tributação. Carvalho (2005, p. 250/252) leciona que sempre será formado por um verbo e seu complemento, citando como exemplo vender mercadorias e industrializar produtos.

Já o critério espacial da hipótese, por outro lado, se relaciona com o local onde deva ocorrer o fato, sendo certo que para determinados tributos o legislador não desceu às minúcias para detalhá-lo (como o IPTU), todavia, em relação a outros tributos houve detalhamento, tendo em vista sua especial relevância.

Em relação ao critério temporal tem-se que este é o identificador do tempo do fato jurídico. Ou seja, determina quando este fato jurídico tornou-se relevante para o Direito Tributário, capaz de gerar uma obrigação tributária.

Carvalho (2005, p. 264-265), compreende “*o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto - o pagamento de certa prestação pecuniária*”.

Mas não é só.

Diante da perfectibilização dos critérios acima mencionados, ter-se-á a subsunção tributária, que é caracterizada como a integral ocorrência no mundo fático daquilo que resta esposado na norma. Vinha (2006, p. 93) estabelece que:

identificados, no plano fático, os três critérios identificadores da hipótese tributária, ocorrerá o fenômeno da subsunção da descrição do fato à descrição normativa. Se a norma possuir a qualidade de abstração e generalidade, então regulará, respectivamente, uma infinidade de condutas de diversos indivíduos. Toda vez que um indivíduo praticar o fato descrito na hipótese normativa, exatamente igual ao nela previsto, então essa conduta passou a ser relevante para o Direito, pois seu fato se enquadrou na hipótese prevista na norma, ou seja, subsumiu-se à conduta descrita na hipótese.

Em que pese as sobressalentes críticas, tem-se que os critérios necessários para a formação da hipótese se encontram presentes, restando elencar os critérios faltantes referentes à consequência, seguindo, neste tema, a densa obra de Paulo de Barros Carvalho.

O primeiro critério acerca da consequência é o critério pessoal, onde se analisa quem é dotado de qualidade jurídico-tributária para estar presente na

relação. Sobre o sujeito ativo deve-se analisar se é o próprio ente competente para instituir o tributo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), se resta presente a hipótese da parafiscalidade, sendo que a capacidade tributária ativa será deslocada para outra pessoa jurídica, que pode, inclusive, ser de direito privado ou, ainda, se se trata de uma pessoa física.

Nestes termos, Carvalho (2005, p. 301) leciona que:

o sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política - são as pessoas políticas de direito constitucional interno - dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeito de direitos, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo.

No que tange ao sujeito passivo, há uma dicotomia entre o contribuinte e o responsável tributário, sendo que o contribuinte é aquela pessoa física ou jurídica que praticou o ato antevisto pela norma geral e abstrata. Já o responsável tributário é a pessoa física ou jurídica que não praticou o ato apostado na norma tributária, todavia, em virtude de lei, está responsável pela obrigação tributária.

Por sua vez, o critério quantitativo se mostra sob a junção de dois institutos tributários, a base de cálculo e a alíquota. Por base de cálculo entende-se que *“é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se a alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”* (CARVALHO, 2005, p. 331-332).

A alíquota a seu turno, consoante Vinha (2006, p. 95), é o valor, geralmente expresso em forma de fração ou percentagem que, multiplicada pela base de cálculo, identifica o valor da obrigação. É a fatia que o Estado pretende reter para si, a título e tributo, da conduta praticada pelo sujeito passivo. É na fixação da alíquota, seja fixa ou progressiva, que o Estado desenvolve o princípio da igualdade tributária, igualando iguais ou desigualando desiguais, de acordo com a capacidade contributiva de cada cidadão.

Ademais, apenas em breve parêntese, ressalta-se que as alíquotas (critério quantitativo) podem ser instituídas ad valorem ou de maneira específica, como se verá adiante.

Assim, estando presentes os critérios descritores e prescritores, a incidência tributária restará apta a dar início a obrigação tributária, que será procedida de lançamento, podendo ou não, alcançar a fase executiva, que resta delimitada pela Lei 6.830/80.

## **1.2 Função social dos tributos**

Sendo o tributo receita derivada aparentemente seu escopo seria única e exclusivamente arrecadatório, o que não deixa de ser verdade, porém, em determinados casos, além de arrecadar, busca-se almejar certos meios para que o Estado alcance seus objetivos.

Muricy e Chiesa (2011, p. 471/473) lecionam que a Carta Política elencou deveres constitucionais, que podem ser explícitos ou implícitos, buscando-se alcançar o bem-estar social, salientando que a origem histórica de tributo era uma penalidade imposta aos povos vencidos em uma guerra, deixando evidente que tributo sempre fora visto como um encargo a ser suportado, todavia, em Roma havia uma espécie de consenso acerca do pagamento de tributo.

Mais adiante Muricy e Chiesa (2011, p. 475) aduzem que *“a arrecadação de tributos, como fonte de financiar algumas dessas obrigações é, sem dúvida, dos mais importantes papéis que o Estado desempenha”*.

Nesse amplo campo de atuação do Estado na busca do bem comum e na consecução dos seus objetivos, entende-se que os tributos podem ter sua função social dividida em três aspectos: fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade.

Como é corriqueiro, a fiscalidade é forte característica da tributação pátria, tendo em vista que grande parte das exações nacionais decorrem da materialização do poder de império do Estado.

A fiscalidade tributária, na dicção de Sabbag (2011, p. 75):

visa à finalidade eminentemente arrecadatória, representando o mero tráfego de montante pecuniário, a título de tributo, que sai do patrimônio do destinatário da exação de modo compulsório em direção aos cofres públicos.

Paulsen (2012, p. 18), além de delinear qualidades de forma simétrica à transcrição acima, estabelece que os tributos, repisando sua classificação como receitas derivadas, são a principal fonte de riqueza do Estado, que por sua vez, pode ser classificado como Estado Fiscal ou Estado Tributário.

Já a extrafiscalidade se singulariza por um objetivo mais determinado do que a mera arrecadação e, conseqüente, viabilização dos programas escolhidos pelo Estado.

Carvalho (2005, p. 234-235), leciona que extrafiscalidade é caracterizada da seguinte forma:

no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.

Por seu turno, parafiscalidade está intrinsecamente ligada ao sujeito ativo da exação, decorrente do artigo 119, do Código Tributário Nacional, podendo-se conceituar parafiscalidade, nas lições de Carvalho (2005, p. 237) como:

o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares.

Difini (2008, p. 2010) manifesta-se no sentido de que o legislador equivocou-se ao misturar conceitos diversos, como competência e capacidade tributária. Nesse sentido, continua o aludido doutrinador (DIFINI, 2008, p. 210):

competência tributária é a parcela de poder atribuída pela Constituição a cada uma das pessoas que compõem o Estado Federal (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir determinados tributos. Compreende a competência legislativa plena, apenas com as limitações estabelecidas na Constituição e nas normas gerais de direito tributário.

Já a capacidade tributária ativa é a aptidão para arrecadar tributos.

Portanto, em síntese, é parafiscal o tributo *“quando a lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos”* (ALEXANDRE, 2010, p. 99).

## **2. BREVES COMENTÁRIOS ACERCA DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL.**

Hodiernamente, é pacífico que as espécies tributárias no Brasil são divididas em cinco grupos, sendo eles: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Não obstante a hoje sedimentada – ao menos na jurisprudência - divisão das espécies tributárias, já houve períodos delimitados no estudo tributário em que se advogava no sentido de que haveria duas ou três espécies.

Para a teoria dualista, os impostos seriam divididos em apenas dois grupos: os que tinham vinculação de receita e os que não gozariam de tal vinculação. Dessa forma, portanto, somente haveria taxas e impostos.

Por sua vez, a teoria tripartida acrescenta a existência de contribuições de melhoria junto às taxas e aos impostos, sendo que os demais tributos deveriam se enquadrar em uma dessas espécies. Salienta-se que a dicção do artigo 4º do CTN reforçou tal entendimento<sup>2</sup>.

Paulsen (2012, p. 34) afirma que o artigo 145 da Carta Magna se refere tão-somente aos tributos que podem ser instituídos tanto pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por óbvio, dentro dos limites de competência também estabelecidos pela Constituição.

Continua o referido autor afirmando que os artigos 148 e 149, que tratam dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, respectivamente, têm seu âmbito de competência mais reduzido, já que somente a União pode instituí-los. Assim, em que pese a restrição acerca da competência, não há como afirmar que tais exações não seriam tributos.

---

<sup>2</sup> Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Sabbag (2011, p. 399) leciona brilhantemente que:

o critério da pentapartição prestigia os tributos finalísticos – os empréstimos compulsórios e as contribuições (art. 149, CF) -, ou seja, exações em que a denominação e a destinação são destacadas pelo próprio legislador constituinte, não tendo relevância para a identificação do fato gerador do tributo, como ocorre com os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Dessa forma, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais são formas excepcionais em relação ao disposto no artigo 4º do CTN, já que a destinação das receitas é qualidade intrínseca de ambos os tributos.

Em outras palavras, tem-se que há tributos com fato gerador não vinculado a uma atividade estatal (impostos), tributos vinculados a uma atividade estatal (taxas e contribuições de melhorias) e tributos também não vinculados com uma determinada atividade do Estado, mas com receita afetada (contribuições e empréstimos compulsórios).

Ante a exposição acima delimitada, necessária se faz realizar uma breve incursão nas espécies tributárias mencionadas, elencando suas características mais determinantes.

## **2.1 Impostos**

Acerca dos impostos, tem-se que estes são qualificados pela ausência de qualquer atividade por parte do Estado para com o contribuinte. Desta feita, o contribuinte adimple com a obrigação tributária não porque houve alguma prestação por parte do Estado, mas sim pelo simples fato de ter de pagar o imposto, já que incorreu em alguma hipótese de incidência que, por sua vez, originou o fato gerador da exação.

Vinha (2006, p. 96) esclarece que:

por não dependerem de uma atividade estatal, os impostos acabam por incidir sobre fatos jurídicos que denotem a capacidade econômica do contribuinte, de forma a suportar a incidência do tributo. Dentre esses fatos, pode-se visualizar os eleitos pelo constituinte nos art.

153, 155 e 156 da Constituição Federal como sinalizadores de capacidade econômica do contribuinte e que acabam por serem tributados pelos entes estatais, tais como: ter renda, circular mercadoria, prestar serviço, ser proprietário de veículo automotor dentre outros, todos capazes de presumir a capacidade econômica do contribuinte.

Outra particularidade referente aos impostos é a aplicação do princípio da capacidade contributiva. A Constituição Federal em seu artigo 145, § 1º, estabelece tal princípio, senão vejamos:

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. (www.planalto.gov.br)

Sabbag (2011, p. 158), citando Torres (2005, p. 94), leciona que tal princípio traz à lume a ideia de que *“cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”*. Ademais, salienta-se que o aludido princípio tem aplicação também no que se refere às taxas e às contribuições sociais.

Deve-se abrir um pequeno parêntese acerca da expressão “sempre que possível” inserta no texto constitucional. Reiteradamente encontram-se equívocos no sentido de que a intenção do constituinte era conferir a reserva do possível à capacidade econômica do contribuinte do sujeito passivo.

Entretanto, a reserva do possível refere-se ao caráter pessoal e não à capacidade econômica do contribuinte, que sempre deverá ser respeitada. Frota (2006, p. 93), ensina que:

toda a questão reside em saber o alcance da expressão “sempre que possível”, utilizada no § 1º, do art. 145, da Constituição. É certo que nem sempre é possível dar a um imposto o caráter pessoal. A graduação segundo a capacidade econômica, todavia, é possível sempre, e não apenas em relação aos impostos federais.

Sabbag (2011, p. 162), citando Baleeiro, prescreve que o aludido dispositivo:

deve orientar o estudioso no sentido de que a expressão “sempre que possível” não confere poder discricionário ao legislador, mas designa, sim, por meio do advérbio “sempre”, um inafastável grau de imperatividade no comando, “deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte”.

Por fim, cumpre evidenciar a aplicação de outro princípio constitucional à espécie, qual seja, o da não afetação de receitas, insculpido no art. 167, inciso IV da CF.

O entendimento de tal dispositivo é de que as receitas decorrentes de impostos não poderão ser afetadas a determinadas finalidades, ressalvados os casos expressamente previstos na própria Constituição. A par de tal situação, a lei orçamentária será o instrumento incumbido para destinar os recursos dos impostos e não a lei que criou determinado imposto (PAULSEN, 2012, p. 36).

## **2.2 Taxas.**

No tocante às taxas, o artigo 145, inciso II da Constituição possui a seguinte redação:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;  
(www.planalto.gov.br)

Por seu turno, o CTN no artigo 77 possui redação semelhante à dicção constitucional, também subdividindo a taxa em taxa de polícia e taxa de serviço público.

A competência para a instituição da taxa vai depender da atividade que vier a ser prestada pelo ente político, se, por exemplo, a atividade prestada for ligada à União, por óbvio esta será a competente para instituí-la.

Ressalta-se que a taxa é um “*tributo vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular*”, consoante leciona Sabbag (2011, p. 413).

A taxa não pode ter base de cálculo idêntica a dos impostos, nos termos do artigo 145, § 2º da Constituição, todavia, consoante o enunciado nº 29 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal não há vício de inconstitucionalidade entre parcial similitude da base de cálculo de determinada taxa com a de imposto, desde que a semelhança não seja integral.

Pela redação trazida pelo dispositivo constitucional, assim como pelo prescrito no CTN, o fato gerador da taxa será ou o exercício do poder de polícia por parte do Estado (ainda que não se comprove a efetiva fiscalização individual, segundo já decidiu o Supremo Tribunal Federal<sup>3</sup>) ou a utilização de serviço público específico e divisível, efetivamente prestado ou meramente posto à disposição do contribuinte.

Por serviço público específico entende-se como aquele que o sujeito passivo é identificado, ou seja, se destina especificamente a determinado contribuinte, por tal razão, entende-se que é adjetivado pela singularidade, também chamada de *ut singuli*.

Já a questão da divisibilidade se caracteriza como sendo “*serviço quantificável, que traz um benefício individualizado para o destinatário da ação estatal*” (SABBAG, 2011, p. 421).

Em síntese, Sabbag (2011, p. 421) leciona que “*serviço divisível, necessário para a instituição da taxa, é o suscetível de utilização individual pelo contribuinte, e específico é o destacável em unidade autônoma*”.

Por fim, importante ressaltar as lições trazidas por Paulsen (2012, p. 37), prescrevendo que o valor referente à taxa não pode variar, ao contrário do que

---

<sup>3</sup> Recurso Extraordinário nº 416.601, sob relatoria do Ministro Carlos Velloso.

ocorre com os impostos, salvo em função do montante relativo ao custo da atividade do Estado.

### **2.3 Contribuição de melhoria.**

Com relação à outra espécie tributária, a contribuição de melhoria se caracteriza por ser um tributo em grande desuso, pois não é bem visto aos olhos da sociedade, tampouco dos entes que o podem instituir, já que possui um viés pouco eleitoreiro.

Prevista no artigo 145, inciso II da Constituição Federal e nos artigos 81 e 82 do CTN, a contribuição de melhoria pode ser instituída tanto pela União, quanto pelos Estados, Distrito Federal e Municípios quando houver valorização imobiliária decorrente de uma obra pública realizada.

Paulsen (2012, p. 38) justifica tal tributação em virtude de certa razoabilidade, entendendo que não seria medida justa a sociedade inteira arcar com a obra (já que o montante utilizado é público) sendo que o benefício seria para apenas parcela da coletividade.

Há dois limites que a contribuição de melhoria deve respeitar: um é o limite global, ou seja, o produto da arrecadação do tributo não poderá exceder o custo da obra. O outro limite é o individual, indicando que o sujeito passivo terá de arcar somente com a efetiva valorização imobiliária, tenda em vista que a base de cálculo do tributo será justamente a referida valorização.

Coelho (2004, p. 644), estabelece que a valorização deva ser assim entendida: *é erigida como a vantagem obtida pelo particular, mas, em contrapartida, o custo da obra não poderá nunca ser superado pelo somatório das contribuições de melhoria cobradas dos proprietários.*

Citando novamente Paulsen (2012, p. 39) tem-se que o fato gerador do referido tributo é misto, já que deve haver a obra pública e, em decorrência de tal, poderá haver valorização imobiliária. Ressalte-se que se não houver qualquer tipo

de valorização para o imóvel, não se poderá sequer mencionar a instituição do tributo, pois não ocorreu, em tese, qualquer valorização do imóvel.

Por fim, salienta-se que o valor da obra nunca poderá ser custeado pela contribuição de melhoria, sendo que tal valor já estava previsto no orçamento do ente competente. Sua verdadeira finalidade é conceder aos cofres públicos os valores gastos com a obra, de modo a “*devo/ver*” ao Estado o montante gasto.

#### **2.4 Empréstimo compulsório.**

Em sede de empréstimo compulsório, previsto no artigo 148 da Constituição, verifica-se que a competência para sua instituição não é comum aos entes federados, mas somente à União e mediante lei complementar.

Para haver a possibilidade de cobrança do tributo, a Carta Magna elencou as hipóteses de tributação nos incisos I e II do aludido artigo constitucional, senão vejamos:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.  
(www.planalto.gov.br)

Ressalte-se que as hipóteses trazidas não são os respectivos fatos geradores, mas somente circunstâncias que podem dar ensejo à exação. O correspondente fato imponible será disciplinado na própria lei complementar que o instituir.

Sabbag (2011, p. 487) citando Amaro assevera que “*o fato gerador não é a guerra, ou a calamidade pública, nem o investimento público, mas qualquer situação abstrata, prevista na lei, como capaz de deflagrar a relação jurídico-tributária*”.

Nesta tributação, verifica-se a vinculação da receita obtida à despesa que originou sua instituição, sendo que Paulsen (2012, p. 40) ensina que o empréstimo compulsório tem seu escopo na necessidade de a União fazer frente aos gastos referentes às hipóteses constitucionais.

Há de se ressaltar que a hipótese de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, insculpida no inciso I, do artigo 148, da Constituição, se mostra como exceção ao princípio da anterioridade e da anterioridade qualificada, nos termos do artigo 150, § 1º também da CF. Dessa forma, tão logo haja a publicação da lei, poderá a União cobrá-lo dos indigitados sujeitos passivos.

De outro lado, hoje é remansoso o entendimento de que a devolução do empréstimo compulsório deverá se dar em espécie, ou seja, em dinheiro, não podendo ser devolvida em bens móveis, imóveis ou até mesmo títulos públicos da União.

Quanto às contribuições especiais trazidas pelo constituinte no artigo 149 e parágrafos, frisa-se que sua análise será realizada no capítulo subsequente, visto seu imperioso destaque para o presente trabalho.

### 3. CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.

As contribuições, espécie tributária cuja competência é, em regra, da União, são divididas em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Entretanto, o constituinte derivado acresceu no ano de 2002, por intermédio da emenda constitucional número 39, a contribuição de iluminação pública, cuja competência não é da União, mas sim dos Municípios e do Distrito Federal.

Alexandre (2010, p. 82) manifesta-se no sentido de que: *“a denominação doutrinária ‘contribuições especiais’ visa diferenciar tais espécies tributárias das já estudadas contribuições de melhoria”*.

Paulsen (2012, p. 40) compartilha o entendimento de Alexandre acerca da diferenciação de nomenclatura, complementando que devem ser chamadas de contribuições especiais ou apenas contribuições.

O referido autor leciona que em algumas oportunidades o Estado atua não para a coletividade (custeada por impostos), nem para um grupo específico e divisível (custeado por taxas), mas sim para grupos de contribuintes cujas finalidades são específicas, sendo que esta é a seara das contribuições especiais, ressaltando que tais contribuições são dotadas de critérios distributivos, ou seja, podem variar de acordo com a capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

Sabbag (2012, p. 497) também leciona neste sentido, prescrevendo que: *“se a referibilidade for indireta, sendo desenvolvida para ao atendimento do interesse geral, porém deflagrando um especial benefício a uma pessoa ou grupo de pessoas, ter-se-á contribuição”*.

Há um ponto determinante no estudo das contribuições que é a sua finalidade. Paulsen (2012, p. 43) leciona que a destinação estabelecida pela Constituição não pode ser modificada pelo legislador infraconstitucional, pois estar-se-ia retirando todo o amparo conferido às contribuições pela própria Carta Magna.

Difini (2008, p. 54) traz o entendimento de que:

enquanto é vedada constitucionalmente a vinculação de impostos a fim determinado (“a órgão, fundo ou despesa” – CF, art. 167, IV, apenas com as exceções mencionadas no próprio dispositivo, decorrentes de outras normas constitucionais), é da essência das contribuições sua destinação com exclusividade aos fins específicos, expressamente previstos na legislação que as institui. Este, talvez, o mais importante traço diferencial entre tais contribuições e impostos, pois também nas contribuições (ao contrário das taxas) não há necessariamente contraprestação específica em favor do contribuinte que as satisfaz. Assim, por exemplo, na contribuição previdenciária a cargo de empregador, em que eventual benefício não será alcançado a este, mas ao empregado.

No mesmo sentido “*observa-se que as contribuições sociais possuem finalidades específicas, relacionadas com a realização de políticas públicas que busquem efetivar os objetivos sociais inseridos no Texto Constitucional. Isto é, financiam a realização de atividades públicas voltadas à persecução das finalidades do Estado Social. Ademais, algumas contribuições são dirigidas a entidades que atuam de forma paralela ao Estado, o que leva parte da doutrina a caracterizá-las como parafiscais, conforme já visto anteriormente. Assim, algumas dessas contribuições possuem natureza parafiscal, embora o adjetivo especial represente de maneira mais precisa as contribuições do art. 149 e 195 da CF*” (VINHA, 2006, p. 127).

Acerca das características gerais que circundam as contribuições especiais, Sabbag (2011, p. 500) leciona que a instituição desse tipo de exação deve se dar por lei ordinária, ressalvado o caso de contribuição residual para a seguridade social, que a exemplo dos impostos residuais, deve ser versada sob a forma de lei complementar.

Continua a respeitado autor lecionando acerca da anterioridade tributária, que deve ser observada por todas as contribuições, contudo, há exceções no que tange à CIDE Combustível (no que se refere a redução e restabelecimento de alíquotas) e às contribuições da seguridade social, que não obedecem a anterioridade anual, mas respeitam a nonagesimal.

Por fim, em relação ao princípio da capacidade econômica, Sabbag (2011, p. 500) informa que *“é indubitável que se pode unir o princípio em comento a outros tributos, e. g., às contribuições para a seguridade social – no caso de diferenciação de alíquota em função de atividade econômica, utilização de mão de obra ou porte da empresa”*.

### **3.1 Contribuições sociais.**

As contribuições sociais são hodiernamente caracterizadas como um dos mais importantes tributos no cenário nacional, tanto pelo ponto de vista econômico, como pelo ponto de vista acadêmico. É cediço que grande parte das receitas auferidas pela União advém do pagamento das contribuições sociais.

Necessário prescrever que no tocante às contribuições sociais, há uma subdivisão em virtude da especificidade de cada tema. Tal subdivisão fora delimitada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 138.284/CE que assim determinou:

- Contribuições Sociais Gerais;
- Contribuições da Seguridade Social;
- Outras Contribuições Sociais.

As contribuições sociais gerais são destinadas à atuação da União dentro do campo social e, segundo o STF, fazem parte as contribuições para o Serviço Social Autônomo e para o salário-educação.

A análise da contribuição do salário-educação deve pautar-se pelo delimitado no artigo 212, § 5º da Constituição Federal, onde resta estipulado que *“a educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei”* (www.planalto.gov.br).

Dessa forma, resta constitucional e legalmente subsidiado o acréscimo pecuniário destinado para a manutenção e desenvolvimento da educação básica no

país, agregando importante auxílio ao sempre defasado orçamento para a educação.

Já em relação ao Serviço Social Autônomo, também conhecido como Sistema “S”, que fazem parte o SESC, SESI, SENAI entre outros, tem-se que, segundo Alexandre (2010, p. 86):

são pessoas jurídicas de direito privado, não integrantes da administração pública, mas que realizam atividades de interesse público e, justamente por isso legitimam-se a ser destinatários do produto da arrecadação de contribuições, conforme previsão expressa do art. 240 da CF, nos termos abaixo transcritos:  
Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

Ato contínuo, diante da natureza privada, resta evidente que tal contribuição é notadamente caracterizada pela parafiscalidade, já que o ente tributante destina o montante da arrecadação a pessoa diversa, que, neste, caso será uma pessoa jurídica de direito privado.

Sabbag (2011, p. 522) adverte que tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, há severas dissonâncias quanto a real classificação tributária desta exação, sendo que parte da doutrina, incluindo o respeitado autor, posiciona-se no sentido de que se trataria de contribuição de interesse das categorias profissionais, contudo, a corte constitucional e o Superior Tribunal de Justiça sustentam que se trata de contribuição social geral, da forma que fora estudada neste trabalho acadêmico.

Por seu turno, as Contribuições da Seguridade Social, elencadas no artigo 195 da Constituição, também de acordo com Alexandre (2010, p. 84) “são relacionadas às bases econômicas sobre as quais podem incidir (fontes de financiamento)”, contudo, salienta-se que o tema não será estudado de maneira aprofundada, advertindo-se que somente as características gerais serão aqui tratadas.

Para Sabbag (2011, p. 523):

o orçamento da seguridade social é composto de receitas oriundas de recursos dos entes públicos (financiamento indireto) – por meio dos impostos – e de receitas hauridas das contribuições específicas (financiamento direto). Estas últimas são instituídas por lei, com respaldo constitucional, para o custeio da seguridade social (art. 195 da CF c/c art. 11, da Lei n. 8.212/91).

Nesse diapasão, toda a sociedade, de forma direta ou indireta, financia a seguridade social, o que revela a concretização do princípio da solidariedade neste gravame.

O artigo 195, § 6º da Constituição da República, enfatiza que as contribuições de que trata o caput serão cobradas após o interregno de 90 (noventa) dias de sua instituição, contudo, não precisarão obedecer ao primado do artigo 150, III, 'b' da CF, que traz à lume o princípio da anterioridade anual das exações.

Acerca da forma de instituição das contribuições, Alexandre (2010, p. 85) assevera que para aquelas:

cujas fontes já constam da Constituição, vale a regra geral: a utilização de lei ordinária. Esse entendimento é pacífico no STF.

Por bastante esclarecedor, transcreve-se o seguinte excerto de voto do Ministro Carlos Velloso:

“Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: por que não são impostos, não há exigência no sentido de que os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar” (STF, Tribunal Pleno, RE 148.754/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.06.1993, DJ 04.03.1994).

Em síntese, portanto, se a Carta Política estipulou as bases econômicas para a instituição da contribuição, esta se dará por intermédio de lei ordinária, seguindo a regra geral. No entanto, caso não esteja prevista na CF, o veículo normativo da instituição será a lei complementar, visto que será uma contribuição nova, nos termos do artigo 194, § 4º combinado com o art. 154, inciso I, ambos da Constituição.

Por fim, apenas a título elucidativo, as fontes de custeio de tais contribuições sociais são subdivididas, segundo a CF, em:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;
- II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos.
- IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. ([www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br))

Por outro lado, as ditas “outras contribuições sociais”, como nomeadas pelo Pretório Excelso, são aquelas que a União – tão somente ela, poderá instituir de maneira residual e mediante lei complementar, com visto acima, em virtude da combinação dos artigos 194, § 4º e 154, inciso I, da CF.

### **3.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico.**

Com origem no direito germânico, a CIDE representa a uma das formas de manifestação do estado do bem-estar social. Com viés intervencionista, o estado do bem-estar social sucedeu, de certa forma, a onda liberal que ditou a elaboração das Constituições brasileiras de 1824 e 1891.

Tedeschi e Bassoli (2007, p. 176) lecionam que: *“no Brasil, tal tributo aparece pela primeira vez na Constituição de 1934, até porque, as duas Constituições Federais promulgadas anteriormente (1824 e 1891) sofreram enorme influência do liberalismo econômico, inibindo qualquer tipo de intervenção por parte do Estado na economia”*.

Por conseguinte, Vinha (2006, p. 132) assevera que *“nessa esteira, o Texto Constitucional de 1934 sedimenta pela primeira vez a regulação das atividades econômicas por parte do Estado, possibilitando a sua intervenção no setor privado para garantir os princípios da justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna e, ainda, a preservação da liberdade econômica (...)”*.

Salienta-se que nos idos de 1934 a intervenção estatal não se mostrava como hoje se conhece, era apenas um embrião para que o Estado pudesse ter

mecanismos interventivos e regular em determinadas situações a economia. Naquela época a intervenção possível se resumia apenas à possibilidade de instituição de contribuição de melhoria em decorrência de uma obra pública.

Na Constituição de 1937, houve a primeira aparição da nomenclatura “*intervenção do Estado no domínio econômico*”, em que pese não ter sido criado um verdadeiro tributo interventivo. No ano de 1946, com a promulgação da nova Carta Política por Eurico Gaspar Dutra, não houve qualquer menção à instituição do aludido tributo (VINHA, 2006, p. 132 e 133).

Somente em 1967, logo após o golpe militar, houve a possibilidade de instituição de uma contribuição por motivos de segurança nacional (cuja atuação é bastante ampla) ou para organização de determinados setores.

Diante de tal quadro, Vinha (2006, p. 134) articula que:

a intervenção do Estado ganhou novos ares, tendo como principal motor a realização da justiça social, baseada nos princípios da liberdade de iniciativa, valorização do trabalho humano, função social da propriedade, harmonização e solidariedade entre capital e trabalho, desenvolvimento econômico e repressão ao abuso do poder econômico (...)

A Constituição de 1988, no artigo 149 em concomitância com os artigos 3º e 170, traz a possibilidade de intervenção econômica do Estado, por intermédio da CIDE, quando os princípios do artigo 170 estejam sendo violados ou quando os objetivos fundamentais também estejam em vias de serem aviltados.

Após breves considerações históricas da CIDE, verifica-se que o próprio nome da exação já bem apresenta seu caráter extrafiscal, visto que é uma forma de o Estado, mais precisamente a União, intervir na economia nacional, quer impulsionando certos comportamentos, quer freando-os.

Como prevista no artigo 149 da Constituição, a competência para instituição, a exemplo das outras contribuições lá previstas é somente da União, não necessitando, como já visto, de uso de lei complementar, bastando lei ordinária, já

que a própria CF disciplina o tema, não se tratando, por conseguinte, de nova contribuição.

Por oportuno, importante ressaltar que, assim como em relação às contribuições sociais, consoante artigo 149, § 2º da CF, não haverá incidência sobre as receitas oriundas de exportação (regra recorrente ao longo do texto da Carta Magna); entretanto, terão incidência sobre a importação de produtos estrangeiros, assim como serviços e poderão ter alíquotas ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro ou alíquota específica, de acordo com a medida adotada, *verbi gratia*, litros, metros cúbicos e outras.

Acerca da extrafiscalidade presente nas CIDE, Alexandre (2010, p. 88) esclarece que *“nas CIDE, a intervenção ocorre pela destinação do produto da arrecadação a uma determinada atividade, que, justamente por conta desse ‘reforço orçamentário’ tem-se por incentivada”*, sendo esta maneira peculiar em relação ao citado instituto, já que a extrafiscalidade é caracterizada pelo desestímulo ou estímulo de determinadas condutas.

De forma didática, tem-se que *“na medida em que os princípios da Ordem Econômica, inseridos no art. 170 e os princípios do art. 3º, ambos da Constituição Federal, não estão sendo exercitados pela iniciativa privada em suas relações econômicas, o Estado poderá intervir para restabelecer o controle em prol do desenvolvimento social. Para tanto, poderá utilizar-se da contribuição interventiva para alcançar esses objetivos e realizar suas políticas públicas necessárias para o alcance de suas finalidades”* (VINHA, 2006, p. 128-129).

Como exemplo de CIDE instituídas no Brasil, tem-se a CIDE Combustível, que a posteriori será estudada de maneira aprofundada, a CIDE Royalties, a CIDE destinada ao INCRA e a Condecine, que é a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional.

### **3.3 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.**

São contribuições adimplidas a favor de determinadas categorias de trabalhadores (profissionais) ou de empregadores (econômicas), também chamadas de contribuições corporativas ou profissionais. Mais uma vez, consoante artigo 149 da Constituição Federal, a competência para a instituição é da União, de acordo com Sabbag, (2012, p. 521).

No entanto, em que pese a competência tributária, há aqui a presença da parafiscalidade, ou seja, não é a União que detém a capacidade tributária ativa, mas sim a pessoa jurídica dotada por lei de tal atributo.

Os exemplos mais marcantes desta exação são a contribuição para fiscalização das profissões regulamentadas e a contribuição sindical. A contribuição para fiscalização das profissões regulamentadas tem por objetivo fiscalizar e controlar tais profissões, apesar do ditame constitucional de conferir liberdade no exercício de qualquer profissão, trabalho ou ofício.

A par de tal fiscalização, foram criadas pessoas jurídicas de direito público, sob a forma de autarquias, para que a entidade parafiscal, que é dotada de capacidade tributária, seja beneficiada com a arrecadação de tal exação, com objetivo fiscalizatório e controlador, prestando imensurável serviço à comunidade, sendo caracterizada como de interesse público.

Destaca-se a atuação da Ordem dos Advogados do Brasil, que conforme entendimento da Corte Política, possui natureza *sui generis*, não sendo caracterizada como autarquia, tampouco outra forma de pessoa jurídica, seja de direito público ou privado.

Assim, para a OAB a contribuição anual não é considerada tributo e, portanto, diferentemente dos outros conselhos de classes, não pode lançar mão de execuções fundamentadas na Lei 6.830/80, devendo instrumentalizar seu direito obedecendo às disposições constantes acerca da execução no Código de Processo Civil.

Por seu turno, a contribuição sindical é tratada nos artigos 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, decreto-lei nº 5.452/1943, sendo singularizada pelo jargão popular de “*imposto sindical*”, que é equivalente a um dia de trabalho dos contribuintes.

Infere-se que “*na condição de sujeito ativo, destaca-se o Ministério do Trabalho que, valendo-se de lançamento por homologação, impõe aos empregadores descontá-la de seus empregados e recolhê-la à Caixa Econômica Federal. Não perca de vista que o sindicato é mero destinatário do produto de arrecadação, não podendo ocupar o plano da sujeição ativa*”, de acordo com Sabbag (2011, p. 505).

A par de tal exação, imperioso diferenciá-la da contribuição confederativa, que apenas é cobrada dos filiados de determinado sindicato, não possuindo quaisquer traços tributários, sendo, portanto, voluntária, contratual e plenamente vinculada ao direito privado.

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal editou o enunciado 666 de sua súmula, determinando que “*a contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo*”, dirimindo todas e quaisquer dúvidas acerca da natureza jurídica da contribuição confederativa.

### **3.4 Contribuição de iluminação pública.**

A contribuição de iluminação pública, trazida pela emenda número 39 de 2002, acrescentou o artigo 149-A ao texto da Lei Maior, buscando apaziguar uma batalha entre o Poder Judiciário e os Poderes Legislativo e Executivo, já que estes insistiam em buscar receitas para cobrir os gastos com a iluminação pública mediante a instituição de taxas.

A toda evidência, a espécie tributária taxa não tem vocação para dar supedâneo ao tipo de exação que se buscava instituir, já que o serviço buscado não tem como ser dividido, tampouco especificado para cada contribuinte beneficiado.

Dessa forma, houve a declaração de inconstitucionalidade de várias leis que assim instituíram o custeio pelo serviço de iluminação pública. Posteriormente, o Supremo editou o enunciado 670 de sua súmula, ditando que “*o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa*”.

A competência para trazer ao mundo jurídico tal contribuição, chamada de CIP ou COSIP, é dos Municípios e do Distrito Federal e, como de praxe, mediante lei ordinária.

O parágrafo único do aludido artigo constitucional, traz a possibilidade de a cobrança ser integrada à fatura de energia elétrica dos contribuintes, o que de acordo com a obra de Sabbag (2012, p. 544) inibe os consumidores de adimplirem uma e a outra não, caracterizando serviços casados, impossibilitando, assim, eventual litígio entre as partes na relação tributária.

Para Sabbag (2012, p. 543) a CIP ou COSIP deve ser encarada como constitucional, visto que ainda não há manifestação em sentido contrário pelo Pretório Excelso, bem como pelo princípio de que as normas devem ser consideradas constitucionais até que haja declaração de eventual incoerência com o texto da Lei Maior.

Sabbag (2012, p. 543) aduz, ainda, que:

as dúvidas que lançamos são singelas diante da vaguidão conceitual do serviço de “iluminação pública”: qual será a base de cálculo do gravame? Que alíquota será razoável? Quem é o sujeito passivo? Se o tributo é sinalagmático, como fica a questão da referibilidade?

Em que pese as inúmeras discussões doutrinárias a respeito de possível inconstitucionalidade da exação ora em estudo, enquanto não há declaração pelo Supremo, “trata-se na verdade de uma nova (quarta) espécie de contribuição: contribuição municipal e distrital para custeio do serviço de iluminação pública” (DIFINI, 2008, p. 58).

#### 4. ANÁLISE DA CIDE COMBUSTÍVEL SOB O PRISMA CONSTITUCIONAL.

O artigo 177, § 4º da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33 de 11 de dezembro de 2001, trouxe ao mundo jurídico as bases constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidentes sobre atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, doravante chamada apenas por CIDE Combustível.

A par da diretriz constitucional, houve a elaboração da Lei 10.336, de 20 de dezembro de 2001, já no apagar das luzes do Congresso Nacional, indicando a importante fonte de receita para o governo federal, que consoante a dicção do inciso III e § 4º do artigo 159, da Constituição, a União deverá repartir 29% (vinte e nove por cento) da arrecadação aos Estados e Distrito Federal, sendo que os Estados deverão repassar aos seus Municípios 25% (vinte e cinco por cento) daquilo que lhe fora repartido.

Outra inovação legislativa se deu com a edição da Lei 10.636, de 30 de dezembro de 2002, cuja elaboração abarcou a criação do Fundo Nacional de Infraestrutura de Transportes – FNIT, que ficou incumbido de financiar programas de investimento em infraestrutura de transportes.

Com o advento da referida Emenda Constitucional, o parágrafo 4º do artigo 177 da Constituição ficou com a seguinte redação, in verbis:

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

I – a alíquota da contribuição poderá ser:

- a) diferenciada por produto ou uso;
- b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

II – os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
- b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- c) ao financiamento de programas de infra-estrutura [sic] de transportes. ([www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br))

Antes, porém, de adentrar às diretrizes constitucionais do gravame em estudo, impõe-se apenas tecer breves comentários sobre a forma legal que revestiu a CIDE Combustível, qual seja, lei ordinária e não complementar.

Dispõe o artigo 150, inciso I da Constituição Federal que é vedado aos entes políticos instituir ou majorar tributo sem lei que lhe dê supedâneo. É imensurável a importância de tal limitação aos entes tributantes, já que primo *ictu oculi* a elaboração de uma lei envolve fases e discussões bastante amplas, o que enseja um maior estudo sobre os impactos que dela irão ocorrer para a sociedade.

Nesse contexto, o artigo 146, também da CF, prescreve o campo de atuação de lei complementar em sede de direito tributário, regulando que cabe à ela dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos aptos a tributar, perfazer a regulação ao poder de tributar e estabelecer normas gerais sobre direito tributário.

Tal encargo coube ao Código Tributário Nacional, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que à época de sua elaboração tomou forma de lei ordinária, contudo, com o advento da promulgação da atual Carta Política, fora recepcionado como lei complementar.

O inciso III, alínea “a”, do aludido artigo 146 da CF, estipula que a lei complementar *“ainda deverá descrever a hipótese de incidência, sua base de cálculo e quem serão os contribuintes sobre os quais recairão estes impostos”* (VINHA, 2006, p. 145).

Por consequência, a CIDE Combustível, assim como as outras contribuições, não necessitarão serem instituídas mediante lei complementar, pois não se enquadram nas hipóteses em que a Constituição obrigou o uso de tal formalidade legal, outrossim, a própria redação do art. 177, § 4º da CF, não trás nenhuma disposição acerca deste ou daquele revestimento legal, bastando, portanto, mera lei ordinária para sua devida instituição.

O texto Constitucional prescreve ainda que a alíquota da CIDE Combustível poderá ser diferenciada pelo produto ou pelo uso a que se destina, determinando claramente o caráter extrafiscal do presente gravame. No que tange a esse critério quantitativo, em que pese o constituinte no artigo 149, III, da Carta Magna, ter aberto possibilidade de as alíquotas serem ad valorem ou específicas para as contribuições especiais, o legislador da CIDE Combustível optou pela alíquota específica, tomando por base as medidas descritas no artigo 5º da Lei 10.336/01.

#### **4.1 Mitigações aos princípios da legalidade e anterioridade.**

No que tange ao princípio da legalidade, nota-se que a Constituição optou por conferir ao gravame em estudo a possibilidade de a alíquota ser minorada ou restabelecida por ato por Poder Executivo, mediante a utilização de decreto.

De fato, notadamente pretendeu o constituinte derivado conferir uma agilidade maior ao Poder Executivo, pois não havendo necessidade de lei para reduzir ou restabelecer a alíquota, realça-se, de maneira mais contundente, a intenção de intervenção quase imediata do Estado no domínio econômico relacionado aos combustíveis lato sensu.

Há entendimentos doutrinários que acenam no caminho de que, entre outros motivos, seria inconstitucional a possibilidade de o Executivo reduzir ou restabelecer a alíquota da CIDE Combustível, pois haveria avilte letal ao princípio da legalidade tributária.

Em que pese exigir-se a presença de lei para a instituição e majoração dos tributos, *in casu*, não há enquadramento em tal circunstância prescrita no corpo da Carta Política. O constituinte derivado tão somente concedeu a mera possibilidade de minoração ou restabelecimento da alíquota por ato do Poder Executivo, não outorgando poder algum para que haja majoração.

Evitando-se a prolixidade, mas sendo o tema relevante para o deslinde da possível inconstitucionalidade da exação por violação ao princípio da legalidade,

Sabbag (2011, p. 75) após discorrer acerca do fenômeno da extrafiscalidade leciona no sentido de que:

diante do exposto, o princípio da legalidade tributária poderá ser mitigado, em situação excepcional de extrafiscalidade, permitindo-se ao Poder Executivo a flexibilização no manejo de alíquotas de certos gravames regulatórios.

Ademais, acerca do princípio da legalidade estampado na Constituição Federal por intermédio do art. 150, inciso I, Carvalho (2005, p. 158) manifesta-se da seguinte forma:

em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

Interpretando-se o anseio da CF, claramente se verifica que não há necessidade de lei para a redução de alíquota, pois a obrigatoriedade encontra-se presente somente para instituição ou majoração dos tributos já existentes.

Importante rememorar, conforme já abordado, que o próprio direito tributário deve impor limites ao poder de tributação do Estado. No entanto, a limitação se dá quando há agravamento da situação fiscal do contribuinte e não quando ocorre uma benesse para este, como no caso de minoração da alíquota.

Desta forma, mesmo diante do brilhantismo daqueles que defendem a inconstitucionalidade da exação por violação à legalidade, torna-se patente que não se encontram quaisquer vícios às prescrições constitucionais, tampouco às cláusulas pétreas – que abarcam os princípios contidos no artigo 150 da Carta Política, deixando, à toda evidência, a constitucionalidade acerca da possibilidade de redução de alíquota por ato do Poder Executivo.

No ponto que se refere ao princípio da anterioridade, insculpido pelo constituinte no art. 150, inciso III, alínea “b”, novamente encontram-se argumentos para que, por mais um motivo, seja a exação sub examine declarada inconstitucional.

Paulsen (2012, p. 92) entende que para o princípio da anterioridade anual, assim como para o princípio da legalidade, não é cabível tais mitigações em virtude de que ambos são considerados cláusulas pétreas, visto que consubstanciaram em garantias fundamentais do contribuinte e, portanto, seriam nitidamente inconstitucionais.

Todavia, não obstante aos estudos que taxam de inconstitucional a CIDE Combustível, entende-se que não padece tal tributo de vícios. Mais uma vez, Sabbag (2012, p. 108), com a clareza que lhe é peculiar, caminha no sentido de que por se tratar de tributo extrafiscal, não haveria quaisquer vícios, já que a CIDE Combustível estaria lado a lado de impostos nitidamente reguladores, como o II, o IE, o IPI e o IOF.

Mais adiante, Sabbag (2012, p. 109) ensina que:

as alíquotas da CIDE-Combustível, incidentes sobre atividades de importação ou comercialização de petróleo (e derivados), gás natural (e derivados) e álcool combustível, passarão ao largo do princípio constante do art. 150, III, "b", da CF – o postulado da anterioridade tributária anual –, quando houver sua redução e seu restabelecimento.

Outrossim, a razoabilidade se mostra como instrumento apaziguador de possíveis conflitos de normas constitucionais, pois, segundo Martins, citado por Vinha (2006, p. 189), apesar deste se manifestar de maneira contrária, a exceção ao princípio da anterioridade anual se justificaria, pois:

no conflito de princípios, a proporcionalidade determina que o princípio da razoabilidade deva prevalecer sobre o princípio da anterioridade, na medida em que a CIDE precisa adotar medidas urgentes para poder regular o mercado, o que não poderia esperar pelo exercício seguinte para poder gerar seus efeitos interventivos.

Portanto, repisa-se que mesmo diante dos densos estudos abordando possível inconstitucionalidade relacionada à mitigação do princípio da anterioridade anual na CIDE Combustível, evidencia-se a constitucionalidade da norma atacada, já que se trata de tributo extrafiscal e, diante de tal qualidade, torna-se necessária certa abreviação do lapso temporal normalmente enfrentando para a instituição ou

majoração de tributos, devendo haver obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal ou qualificada, respeitando a não surpresa por parte do contribuinte.

#### **4.2 Destinação dos recursos arrecadados e sujeitos passivos**

O artigo 177, § 4º da Constituição Federal, é claro ao informar os destinos dos recursos arrecadados com a CIDE Combustível, sendo evidente que em função do princípio da constitucionalidade ou supremacia da constituição, o legislador não poderá modificar o destino de tais verbas. Nesse contexto, o parágrafo primeiro do art. 1º da Lei 10.336/01, em estrita obediência à dicção constitucional, reproduziu *ipsis litteris* os destinos estipulados na Carta Política, sendo eles:

- pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
- financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

O subsídio aos preços ou ao transporte de combustíveis se mostra como importante mecanismo de competitividade e redução de custos para os produtores nacionais, ademais, em um país cujas dimensões geográficas são colossais e o sistema viário é o grande motor dos transportes nacional, evidente que subvencionar tal atividade se mostra em consonância com os princípios da ordem econômica estampados no artigo 170 da CF, em especial à própria defesa nacional, em virtude do transporte de bens e pessoas.

Sobre os projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e gás, urge salientar que não se trata de uma espécie de compensação pelo danos ambientais causados pelos referidos ramos de atividade econômica, no entanto, pode-se afirmar que busca o constituinte derivado minorar os já graves prejuízos suportados pelo meio ambiente.

O art. 225 da Constituição Federal é demasiado claro ao impor que o meio ambiente é de uso comum do povo e que é direito de todos tê-lo de modo

equilibrado, entretanto, a responsabilidade não é somente do Estado, mas sim de toda a coletividade.

Por outro lado, é princípio da ordem econômica a defesa do meio ambiente, de modo que contrapondo os aludidos dispositivos constitucionais, somados à finalidade da exação em estudo, alcança-se a exegese de que a CF determina que o desenvolvimento econômico deve se dar lado a lado à preservação ambiental, devendo ser amplamente observado que o meio ambiente não se resume a um entrave à evolução econômica.

Já o terceiro destino da receita originada pela CIDE Combustível é o financiamento de programas de infraestrutura de transportes, conceito estritamente ligado à primeira finalidade. Tal finalidade se mostra deveras relevante, já que é cediço que as condições de tráfego para as pessoas e bens deve ser uma preocupação constante do Poder Público, não só no aspecto viário, mas também aquaviário, aeronáutico e outros.

Vinha (2006, p. 170) assevera que *“procurando viabilizar o desenvolvimento econômico, a CIDE destina parcela de sua receita ao custeio de projetos de infra-estrutura [sic] de transportes em todos os seus segmentos, mediante a criação do Fundo Nacional de Infra-Estrutura [sic] de Transportes – FNIT, vinculado ao Ministério dos Transportes (art. 10 da Lei nº 10.636/02)”*.

Acerca dos contribuintes da presente exação tem-se o *“produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, que realizarem operações de importação e de comercialização, no mercado interno de vários combustíveis, quais sejam: gasolinas e suas correntes; diesel e suas correntes; querosene de aviação e outros querosenes; óleos combustíveis (fuel-oil); gás liquefeito de petróleo, incluindo o derivado de gás natural e de nafta, e o álcool etílico combustível”* (SABBAG, 2011, p. 515).

Deve ser enaltecido que a análise do presente tributo deve ser sempre elaborada em extrema proximidade ao princípio da proporcionalidade, salientando-se que *“tal princípio vincula a todo tempo a exação à necessidade da medida*

*interventiva em determinado setor econômico, a adequação da mesma ao alcance desse objetivo, bem como à estrita proporcionalidade entre o meio, no caso o tributo, e o fim, que é a intervenção no domínio econômico” (GOMES, 2008, p. 151).*

### **4.3 Supremacia da Constituição.**

O princípio da supremacia da constituição ou simplesmente princípio da constitucionalidade advém da ideia de que todos os atos emanados pelo Estado devem ser balizados pela Constituição Federal, em respeito ao Estado Democrático de Direito, que tem previsão expressa no corpo da Carta Política.

Por consequência, todas as disposições infraconstitucionais devem, de forma obrigatória, ser compatíveis com a Constituição, de modo que a integridade do arcabouço legal e todos os pronunciamentos do Poder Judiciário e do Executivo devem ser harmônicos às disposições constitucionais.

Nessa esteira, Kelsen (1998, p. 155), principal representante da escola positivista do Direito, concebeu a chamada Teoria Escalonada do Ordenamento Jurídico, lecionando que:

a ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental - pressuposta. A norma fundamental - hipotética, nestes termos - é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora.

Assim, fundamentou-se a ideia de que a Constituição deve ser o paradigma de toda a legislação, não podendo ser suprimida por qualquer uma das espécies legislativas.

Nesse sentido, para dar validade à Constituição, entende-se que para a Lei Maior ter validade ela deveria ser amparada por outra norma, que fora

denominada de norma fundamental hipotética, sendo esta uma norma pressuposta que validava a existência da Constituição (KELSEN, 1998, p. 155).

A seu turno, Silva (2005, p. 122) leciona que o princípio da constitucionalidade:

exprime, em primeiro lugar, que o Estado Democrático de Direito se funda na legitimidade de uma Constituição rígida, emanada da vontade popular, que, dotada de supremacia, vincule todos os poderes e os atos deles provenientes, com as garantias de atuação livre de regras da jurisdição constitucional.

Com efeito, tem-se que tal princípio é dotado de uma cogência que impede que todos os atos, em sentido lato, emanados pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário sejam desconformes à Constituição. Por oportuno, convém frisar-se que esses atos devem ser formal e materialmente harmônicos à Lei Maior.

Portanto, o princípio da supremacia da Constituição revela-se como pressuposto que todas as disposições infraconstitucionais devem acatar, sob pena de ulterior possibilidade declaratória de inconstitucionalidade e, por consequência, impossibilidade de exteriorização dos seus esperados efeitos normativos.

#### **4.4 Tredestinação dos recursos arrecadados.**

Tredestinação é circunstância em que se pode afirmar que houve algum desvio de finalidade entre o objetivo da norma e o efetivo resultado alcançado. Comumente estudada no direito Administrativo em cadeiras relativas à desapropriação, a tredestinação, segundo Mello (2009, p. 884), citando diretamente José dos Santos Carvalho Filho, significa “*destinação desconforme com o plano inicialmente previsto*”.

Na situação que ora se passa a estudar, a tredestinação ocorrerá quando os valores decorrentes da CIDE Combustível forem utilizados de forma diversa daquela prevista pela Constituição Federal, desvirtuando os objetivos por ela traçados.

Cumpra ressaltar que é requisito de validade da exação em exame o fiel destino dos vultosos montantes arrecadados, sendo que a inobservância certamente acarretará desvio de receita pública, o que enseja a responsabilização do agente público ligado ao fato.

Tedeschi e Bassoli (2007, p. 182), sinalizam que *“ao se esquivar de suas finalidades originárias, o tributo deixa de cumprir com sua função social e conseqüentemente acaba por distanciar ainda mais a justiça fiscal, passando a servir meramente como fonte arrecadatória do Estado, trazendo por terra a razão de ser do tributo”*. Ademais, ressaltam os referidos autores que, assim agindo, haverá frontal desacordo à Carta Magna, importando em inconstitucionalidade.

A natureza da CIDE Combustível é justamente a de captar recursos financeiros e, posteriormente, destiná-los aos objetivos que foram delimitados na CF e corroborados em sua lei de instituição.

Dessa forma, Gomes (2008, p. 151) adverte que:

a destinação do produto arrecadado com as CIDEs deve estar configurada também no plano fático, não bastando, portanto, a previsão em abstrato da norma que as instituir, por meio da norma financeira paralela à regra-matriz, devendo, necessariamente, a lei orçamentária que determinar a aplicação dos recursos arrecadados atender ao fim que ensejou a criação desse tributo.

Assim, não basta simplesmente haver previsão legal – e, neste caso, constitucional, para que os valores decorrentes da exação sejam destinados a determinadas finalidades, torna-se imprescindível que os referidos valores sejam efetiva e materialmente destinados às referidas finalidades.

Como já mencionado ao longo deste trabalho acadêmico, a Lei 10.336/01 determinou que fosse estipulado critérios e diretrizes para a aplicação dos recursos. Os critérios e diretrizes foram estabelecidos objetivamente na Lei 10.636/02, que também criou um fundo (FNIT) que, a partir de 2003, seria incumbido de gerir os valores decorrentes da arrecadação.

Entretanto, em que pese a intenção do disposto na CF e nas referidas leis, as quantias arrecadadas com o tributo em questão nem sempre são devidamente direcionadas às suas finalidades, desvirtuando por completo a CIDE Combustível em virtude de redestinação.

Acaso a intenção do constituinte derivado fosse criar simplesmente uma nova fonte de receita, certamente não teria lançado mão de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, pois, como cediço, suas receitas são afetadas, diferentemente dos impostos.

No ano de 2003 houve a edição da lei 10.640 (Lei Orçamentária Anual), que em seu artigo 4º, inciso I, estipulou a abertura de créditos suplementares com recursos originados, dentre outros fundos, da CIDE Combustível, agindo em manifesto descompasso com o destino traçado pela CF dos valores obtidos da exação estampada no art. 177, § 4º.

Diante da possibilidade de inconstitucionalidade, houve a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade, cujo legitimado foi a Confederação Nacional dos Transportes. A ADI 2925/DF tinha o objetivo de declarar inconstitucional o referido 4º, inciso I, alíneas “a” a “d” da LOA de 2003.

O STF por maioria, entendeu que o artigo 177, § 4º, inciso II, alíneas “a” a “c”, da CF, detém característica de exaustividade, de modo que não comporta destinação diversa das que foram trazidas pelo texto constitucional, ementando o julgado da seguinte forma:

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) (www.stf.jus.br)

Mesmo ante a simples leitura do artigo constitucional em voga, houve a necessidade de o Pretório Excelso declarar inconstitucional interpretação da lei orçamentária que desvirtue a destinação da CIDE Combustível, pois pretendia-se ampliar as fontes de receita de maneira contrária ao estipulado na CF.

Em que pese o STF ter declarado que a destinação dos recursos decorrentes da CIDE Combustível é exaustiva e, portanto, estritamente finalística, ainda há severas tredestinações dos aludidos recursos, de forma de Moura e Gon (2007, p. 71) afirmam que em 2005 o Ministério dos Transportes utilizou R\$ 2,2 bilhões provenientes da CIDE Combustível, todavia, *“desse montante, R\$ 1,78 bilhão foi destinado à infra-estrutura [sic], o restante serviu para pagar salários, encargos sociais e até mesmo a detetização [sic] da unidade do DNIT (departamento nacional de infra-estrutura [sic] de transportes) de Pernambuco, com dispensa de licitação, no valor de R\$ 750,00. O Ministério dos Transportes afirma que apenas seguiu o orçamento estipulado pelo Ministério do Planejamento”*.

Santi, Piscitelli e Mascitto (2008, p. 61), em estudo dedicado aos efetivos destinos da CIDE Combustível, avaliaram, por intermédio dos Orçamentos da União dos anos de 2002 a 2006, como estavam sendo utilizados tais recursos e chegaram à conclusão que *“os gastos dos recursos da CIDE Combustíveis não ficaram concentrados em investimentos. Somente essa constatação já seria suficiente para se cogitar de ofensa ao texto da Constituição.”*

Continuam os referidos autores aduzindo que aparentemente os entes e órgãos beneficiados com a destinação dos recursos teriam relação direta com a destinação traçada pela CF, visto os respectivos objetivos institucionais de tais entes e órgãos. No entanto, houve também destinação dos recursos a Ministérios que não guardam relação alguma com a destinação de CIDE Combustível.

Apenas a título de exemplo, no ano de 2006 houve a devida aplicação de apenas 56,4% dos recursos angariados com a exação sob análise, perfazendo um total de R\$ 3.529.585.099,51 (SANTI; PISCITELLI; MASCITTO, 2008).

Como claramente se verifica, a destinação da verba decorrente da instituição da CIDE Combustível não está sendo veiculada da forma como resta prevista na Constituição Federal, havendo manifesta tredestinação de tais recursos, importando, ao menos em princípio, em inconstitucionalidade da exação.

Por conseguinte, em decorrência do total desvirtuamento do tributo, houve propositura de nova ADIN (tombada sob o nº 3970/DF), desta vez pelo Procurador-Geral da República, objetivando que seja declarada inconstitucional, sem redução de texto, qualquer exegese admitindo a tredestinação dos recursos originados pela CIDE Combustível, observando-se estritamente a destinação que a eles devem ser dados.

Ressalta-se que ainda não houve julgamento, apesar da adoção do rito abreviado na tramitação da ADI, conforme o artigo 12, da Lei 9.868/99, sendo, por conseguinte, sequer analisado o pedido de medida liminar pleiteado pelo PGR.

Importante evidenciar que em 2007 houve a promulgação da EC 56, que modificou a redação do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, determinando a desvinculação de 20% (vinte por cento) da arrecadação da União sobre impostos, contribuições sociais e também sobre as contribuições de intervenção no domínio econômico.

É de se salientar que possível aspecto de inconstitucionalidade deste artigo do ADCT, em virtude de manifesta contrariedade ao disposto no texto constitucional no artigo 177, § 4º e seus incisos, em especial o inciso II, não será tema abordado nesta pesquisa, que busca traçar as principais características da CIDE Combustível.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.**

Ao longo deste trabalho acadêmico buscou-se analisar a CIDE Combustível sobre seu viés constitucional, apontando suas características e feições que a singulariza até mesmo diante de outras contribuições presentes no Direito Tributário pátrio.

Para tanto, foram abordadas questões iniciais sobre o Direito Tributário, em especial acerca da conceituação legal de tributo trazida no artigo 3º do CTN, bem como a própria conceituação de Direito Tributário nas palavras de respeitáveis doutrinadores.

Adiante, verificou-se que, embora aparentemente a Constituição Federal tenha adotada a teoria tripartite sobre as espécies tributárias, a doutrina majoritária e o próprio Supremo Tribunal Federal, encampam a tese de que no Brasil vige a teoria pentapartite, pois, não obstante o artigo 4º do CTN, deve-se adotar como critério de discrimen se o fato gerador (fato jurídico tributário) é vinculado a alguma atividade estatal, se o valor arrecadado terá uma destinação específica e se haverá restituição do dinheiro.

Não se trata de uma classificação absoluta, importando que todas as outras estivessem equivocadas, mas sim de apenas escolha de critérios que irão qualificar as espécies tributárias. Assim, os tributos são divididos em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

Doutro lado, em razão das finalidades que são buscadas com a tributação, é de rigor a busca da função social que cada tributo desempenha na economia e também na sociedade. Alguns podem ter fins meramente arrecadatários, onde se objetiva tão somente a aferição de renda por parte do Estado. Há também a figura da parafiscalidade, que significa que o ente tributante é uma pessoa política que detém a competência tributária, mas o sujeito ativo da exação é outra, dotado de capacidade tributária.

Ato contínuo, ainda há a figura da extrafiscalidade, onde o Estado busca, além da arrecadação de verbas, intervir na economia de modo a estimular ou desestimular certos ramos, como desde o ano de 2009 se tem visto no Brasil, tendo como grande enfoque a redução da alíquota do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

Esta é justamente a grande característica das contribuições especiais, com destaque para a CIDE Combustível, onde se busca a intervenção sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, com vistas a destinar os recursos obtidos a certos fins que estão disciplinados na Carta Magna.

Acerca da CIDE Combustível, é cediço que a competência para sua instituição é somente da União, não necessitando de lei complementar, mas sim mera lei ordinária, visto que não se trata de contribuição residual, pois já resta prevista expressamente no texto constitucional.

É importante salientar que a CIDE Combustível é exceção ao postulado da legalidade, pois não há necessidade de previsão legal para reduzir ou restabelecer sua alíquota, bastando a expedição de Decreto do Poder Executivo. A fundamentação para garantir tamanha flexibilidade reside no próprio caráter de extrafiscalidade da exação.

Outrossim, deve-se atentar que a Constituição não concedeu poderes ao Executivo para majorar o tributo, mas simplesmente reduzir ou restabelecer a alíquota anterior.

Outra mitigação relevante em relação aos princípios constitucionais tributários é acerca da anterioridade anual. O disposto no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da CF, não se aplica ao tributo em exame, entretanto, não se pode olvidar de sua plena obediência ao princípio da anterioridade qualificada, sendo certo que somente poderá ser cobrado após o interregno de noventa dias de sua instituição. Mais uma vez, a fundamentação para não taxá-la como inconstitucional se dá no aspecto extrafiscal da exação, acrescido do estudo da razoabilidade, já que o tributo

tem seu nascedouro na necessidade de intervenção estatal, o que exige dinamicidade da União.

É de se observar que a própria CF, cujo texto também fora transcrito em sua integralidade na Lei 10.336/01, determina as destinações que o produto da arrecadação dever sofrer, já que a CIDE Combustível é tributo nitidamente finalístico.

O artigo 177, § 4º, da CF, confere que o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e financiamento de programas de infraestrutura de transportes serão os únicos destinos aceitos para os montantes percebidos com a exação, o que já fora inclusive referendado do Pretório Excelso.

Todavia, é recorrente o mau uso da verba arrecada via CIDE Combustível, o que contraria frontalmente o disposto no artigo 177, § 4º, inciso II e alíneas, da Constituição.

Diante de tal quadro de tredestinação por parte dos agentes públicos responsáveis, a própria existência da CIDE Combustível fica assolada pelo desvirtuamento do texto constitucional, já que suas finalidades não estão sendo observadas e cumpridas a contento, desvirtuando, inclusive, a própria natureza jurídica do gravame.

Dessa forma, para não restar adjetivada como inconstitucional, a CIDE Combustível não pode ter seu produto tredestinado, ainda que a verba seja alocada em benefício da sociedade, pois, de qualquer forma, haverá a configuração de ilícito, ferindo diretamente os objetivos previamente elencados pela Lei Maior.

## REFERÊNCIAS.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4. ed. São Paulo: Método. 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional, 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acessado em: 13 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, 5 de out. de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acessado em: 16 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2925 com decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal do Brasil. Ministra Relatora: Ellen Gracie. Ministro Relator para Acórdão: Marco Aurélio. Partes: Requerente: Confederação Nacional do Transporte - CNT; Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Data do julgado: 19 dez. 2003. Data da publicação: 04 mar. 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2143106>> Acesso em: 03 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 134.284 com decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal do Brasil. Ministro Relator: Carlos Velloso. Partes: Recorrente: União Federal; Recorrido: Petróleo Dois Irmãos LTDA. Data do julgado: 1º jul. 1992. Data da publicação: 28 ago. 1992. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1517963#>> Acesso em: 26 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 416.601 com decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal do Brasil. Ministro Relator: Carlos Velloso. Partes: Recorrente: Associação Gaúcha de Empresas Florestais - AGEFLOR; Recorrido: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA. Data do julgado: 10 ago. 2005. Data da publicação: 30 set. 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=416601&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 21 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 666. A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo. Disponível em:

<[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_601\\_700](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700)>. Acesso em: 25 out.2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva. 2005.

COÊLHO. Sasha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2004.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2008.

FROTA, Rodrigo Antônio da Rocha. O Princípio da Capacidade Contributiva no Âmbito das Contribuições Especiais. 2006. 124f. Dissertação (Conclusão do Curso de Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2006. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1278340402.pdf>>.

Acessado em: 25 set. 2012.

GOMES, Flávia Helena. Das implicações tributárias do desvio de finalidade na destinação do produto arrecadado com a CIDE-combustíveis. Revista de Direito Público. Londrina: Universidade Estadual de Londrina, v. 3, n. 3, n. 144-162, set./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10963/9645>>. Acessado em: 09 out. 2012.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. Contribuição de Iluminação Pública. Estudos Doutrinários. Fortaleza. 2003. Disponível em: <[http://187.58.65.138/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc\\_id=87](http://187.58.65.138/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=87)>. Acessado em: 31 out. 2012.

MELLO. Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2009.

MOURA, Carolina Maria Melo de; GON, Diego Souza. Desvio de finalidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre combustíveis. Revista de Direito Público. Londrina: Universidade Estadual de Londrina, v. 2, n. 1,

n. 63-74, jan./abr. 2007. Disponível em:  
<<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/11473/10207>>.

Acessado em: 20 set. 2012.

MURICY, Sarah Raquel Alves; CHIESA, Clélio. A Função Social do Tributo: Contribuição do Super Simples Para o Desenvolvimento Socioeconômico. Revista Jurídica Cesumar – Mestrado. Maringá: Centro Universitário de Maringá, v. 11, n. 2 p. 471-480, jul./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.cesumar.br/pesquisa/periodicos/index.php/revjuridica/article/viewFile/1815/1416>>. Acessado em: 30 out. 2012.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

\_\_\_\_\_, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. Tributação, responsabilidade fiscal e desenvolvimento: direito à transparência. Estudo sobre a destinação da CPMF e da CIDE-Combustíveis. 2008. Cadernos DIREITO GV; 2008, v. 5, n. 1. São Paulo: Direito GV. 2006. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2828/caderno%20direito%201.pdf?sequence=1>>. Acessado em: 09 out. 2012.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TEDESCHI, Thiago Conte Lofredo; BASSOLI, Marlene Kempfer. O regime jurídico das contribuições de intervenção no domínio econômico frente ao sistema tributário nacional brasileiro. Revista de Direito Público. Londrina: Universidade Estadual de Londrina, v. 2, n. 3, p. 175-184, set./dez. 2007. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/11371/10180>>.

Acessado em: 06 out. 2012.

VINHA. Thiago Degelo. A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente Sobre Combustíveis e Derivados. 2006. 206f. Dissertação (Conclusão do curso de Mestrado em Direito) – Programa de Mestrado em Direito, Universidade de Marília, São Paulo. 2006. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1278340947.pdf>>.

Acessado em: 25 set. 2012.