

**CIDE-COMBUSTÍVEIS: AFETAÇÃO, TREDESTINAÇÃO, REDUÇÃO DA
ALÍQUOTA E IMPACTOS ECONÔMICOS**
*CIDE-FUELS: AFFECTION, TREDESTINATION, REDUCTION OF TAX RATE AND
ECONOMIC IMPACTS*

*Elaine Cristina Sotelo Fachini**

*Maria de Fátima Ribeiro***

*Cintya Nishimura Durães****

Resumo: A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, tem natureza tributária controversa no Código Tributário Nacional. Entretanto, o artigo 149, da Constituição Federal de 1988, consolida essas contribuições como sendo prestações pecuniárias, compulsórias e regulatórias, portanto, um tributo. O presente trabalho tem por escopo abordar a CIDE-combustíveis quanto à sua afetação, tredestinação, redução da alíquota e impactos econômicos, como os decorrentes do caso da paralização do setor de transporte rodoviário em todo país em maio de 2018. Justifica-se a escolha do tema por ser atual e de relevância ante a necessidade de uma solução efetiva para o caso em tela. Para auferir o que foi exposto, utilizar-se-á a metodologia hipotético-dedutiva, sendo a coleta dos dados realizada em bibliografias pertinentes à temática. Levanta-se a hipótese de que a redução da alíquota da CIDE-combustíveis gera impactos econômicos em razão de estar sendo utilizada como meio arrecadatório, contrariando sua destinação específica e caráter de excepcionalidade, por meio da Desvinculação de Receitas da União – DRU. Concluiu-se que as CIDES têm servido para cobrir despesas orçamentárias oriundas do desequilíbrio financeiro dos governos em exercício desde 1994, quando foi instituída a DRU.

Palavras-chave: CIDE-Combustíveis; Afetação; Tredestinação; Redução de Alíquota.

Abstract: The Contribution of Intervention in the Economic Domain - CIDE, has controversial tax nature in the National Tax Code. However, Article 149 of the Federal Constitution of 1988 consolidates these contributions as pecuniary, compulsory and regulatory benefits, therefore a tribute. The purpose of this paper is to address CIDE-fuels in terms of their affectation, taxation, reduction of the tax rate and economic impacts, such as those caused by the paralysis of the road transport sector in every country in May 2018. The choice is justified of the theme for being current and of relevance to the need for an effective solution to the case on screen. In order to obtain what has been exposed, the hypothetical-deductive methodology will be used, and the data collection will be done in bibliographies pertinent to the theme. The hypothesis arises that the reduction of the CIDE-fuel rate generates economic impacts because it is being used as a collection medium, contrary to its specific destination and character of exceptionality, through the Unbounding of Union Revenues - DRU. It was concluded that the CIDES have served to cover budgetary expenditures arising from the financial imbalance of the governments in office since 1994, when the DRU was established..

Keywords: CIDE-Fuels; Affectation; Tredestination; Reduction of Tax Rate.

1* Mestranda do Programa de Mestrado em Direito, da Universidade de Marília – UNIMAR, bolsista PROSUP/CAPES. Especialista em Docência no Ensino Superior pela Universidade de Marília – UNIMAR. Graduada em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR – Marília/SP.

2** Pós-Doutora em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa, Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP e docente do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito da Universidade de Marília - UNIMAR – Marília/SP.

3*** Mestranda do Programa de Mestrado em Direito, da Universidade de Marília – UNIMAR, bolsista PROSUP/CAPES. Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC. Graduada em Direito pelo Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM – Marília/SP.

1 INTRODUÇÃO

A Contribuição de Intervenção no domínio econômico – CIDE é espécie de tributo pelo qual o Estado visa corrigir desequilíbrios econômicos no mercado preservando-se a livre concorrência. Essa contribuição passou a incidir sobre os combustíveis a partir da Emenda Constitucional n. 33/2001, com a finalidade principal de custear investimentos em infraestrutura de transportes.

As CIDEs, como a combustíveis, apesar de controversas dentro do Código Tributário Nacional - CTN, em relação a sua natureza tributária, consolidou-se na Constituição de 1988, no Capítulo I do Sistema Tributário Nacional, com o artigo 149, o entendimento de que tais contribuições são prestações pecuniárias compulsórias, regulatórias e, portanto, sim um tributo.

A CIDE-combustíveis foi instituída pela Lei 10.336, de 19 de dezembro de 2001, e regulamentada pela Lei 10.636, de 30 de dezembro de 2002. Sendo referenciada e admitida como intervencionista, por meio do fundamento dado no artigo 149 da Constituição Federal, advindo da função que o Estado de Direito se reveste com o direito de intervir na economia para corrigir falhas no mercado econômico ou, em situação específica, que exijam manifestação da União.

Com a projeção da CIDE-Combustíveis dentro do mercado econômico, tendo características de tributo, o Estado se harmoniza com o sistema tributário nacional, podendo dessa forma intervir no domínio econômico. A alíquota das CIDES pode variar perante a circunstância que faz necessária a intervenção estatal na economia, sendo a mesma de caráter regulatório. Com afetação própria, ou seja, finalidade específica, a elas vinculadas através de Lei Ordinária, porém ocorrendo a tredestinação dos recursos levantados, através de Lei Orçamentária.

A ocorrência de constantes aumentos nos preços dos combustíveis, no primeiro trimestre de 2018, provocou elevação no custo dos transportes rodoviários, levando os trabalhadores do setor a uma paralização que causou complicações na movimentação de produtos para abastecimento do país. Frente a essa situação, o Estado utilizou de seu poder de livre manipulação da CIDE-combustível, reduzindo sua alíquota sobre o diesel, para dar uma alternativa paliativa ao problema, porém, não efetiva.

O presente estudo tem por escopo esclarecer a afetação constitucional, a tredestinação da finalidade da CIDE-combustíveis, bem como os impactos econômicos gerados pela redução da alíquota, tendo em vista que a contribuição, embora seja de caráter excepcional, vem sendo

arrecadada com o intuito de cobrir despesas orçamentárias, por meio da Desvinculação das Receitas da União – DRU.

Para aferir o que foi exposto, adota-se a metodologia hipotético-dedutiva e análise qualitativa dos dados colhidos em bibliografias pertinentes à temática. O estudo ora proposto, divide-se em quatro itens: o primeiro possui caráter conceitual acerca da CIDE-combustíveis e suas características; o segundo abrange a afetação constitucional da CIDE-Combustíveis, pois a mesma tem caráter finalístico; o terceiro estuda a predestinação e contingenciamento dessa finalidade; o quarto aborda os impactos econômicos resultantes da redução da alíquota da CIDE-combustíveis para o orçamento público brasileiro.

A utilização da contribuição de intervenção no domínio econômico, de caráter excepcional, como complemento para o orçamento público por meio de DRU, em face do crescimento das despesas, pode ser considerada correta, nos moldes como vem sendo feita? Considerando que a CIDE é um tributo extrafiscal, a diminuição em sua arrecadação pode gerar impactos econômicos?

A redução da contribuição sobre o valor do diesel colocou fim ao movimento grevista que instalou o caos social no território brasileiro. Entretanto, as consequências deixadas pelos dias parados, como o desabastecimento de mercadorias, acrescidas da providência emergencial tomada pelo governo federal para pôr fim ao episódio atingiram o orçamento público do ano de 2018 e se estenderá para 2019.

2 CIDE-COMBUSTÍVEIS

A Constituição prevê as contribuições sociais como competência exclusiva da União, abrangendo também a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, pois a mesma, sendo contribuição, alcança determinada atividade econômica, nesse caso a dos combustíveis, como instrumento de atuação em área respectiva, conforme dispõe o artigo 149 da Constituição Federal de 1988. Ao se falar em domínio econômico, tratamos do setor privado. Já a atividade econômica do Estado, manifesta-se pela prestação de serviços públicos ou pelo desenvolvimento de atividades econômicas em sentido estrito.

Corroborando no entendimento sobre a CIDE, considera-se que:

[...] a CIDE é espécie de tributo de uso excepcional e temporário, que se

caracteriza por sua finalidade, qual seja, a de servir como instrumento da intervenção da União Federal em setores descompassados ou desregulados do mercado, nos quais referido descompasso esteja inviabilizando a livre iniciativa ou outros princípios com os quais esta deva conviver equilibradamente. A intervenção realizada pela CIDE deve ocorrer tanto através de sua incidência, de forma extrafiscal, como através do custeio de órgão estatal incumbido dessa intervenção. Finalmente, referida contribuição não se pode prestar como instrumento arrecadatório, nem representar invasão direta ou indireta na competência tributária de outros entes federados (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 33).

Percebe-se que à União cabe intervir no domínio econômico de forma direta, explorando as atividades econômicas por meio de suas empresas, ou indireta, disciplinando a ação das empresas privadas. No campo dos serviços públicos, tributa-se por meio de taxas. Já em relação à atividade econômica em sentido estrito, a União atua com as contribuições interventivas, direcionando os contribuintes a contribuírem com o interesse coletivo, o que torna esses tributos um instrumento da extrafiscalidade.

São exemplos de intervenção contributiva a CIDE-combustíveis, relativa às atividades de comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool carburante, e a Cidetecnologia, relativa à exploração de patentes, uso de marcas, fornecimento de conhecimentos tecnológicos ou prestação de assistência técnica no caso de contratos que impliquem transferência de tecnologia (CARRAZA, 2013). Nesse sentido:

No período anterior à Constituição de 1988, a tributação sobre combustíveis era restrita ao Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes Líquidos e Gasosos (IUCLG). Grande parte da receita deste imposto federal era distribuída entre União, estados e municípios, o que veio a possibilitar o desenvolvimento de um amplo programa de estradas federais (TORRES; CAVALCANTI; AMORIM, et al., 2003, p. 128).

A CIDE-combustíveis foi instituída pela Lei 10.336, de 19 de dezembro de 2001, e regulamentada pela Lei 10.636, de 30 de dezembro de 2002. Estabelecendo que, sobre a comercialização no mercado interno e a importação de gasolina e suas correntes; diesel e suas correntes; querosene de aviação e outros querosenes; óleos combustíveis (fuel-oil); gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta e álcool etílico combustível, têm como sujeitos passivos da obrigação tributária as pessoas físicas ou jurídicas que produzam, formulem ou importem essas substâncias.

A referida contribuição pode ser direcionada ao setor de exploração e produção de petróleo, gás natural e biocombustíveis, possuindo como uma de suas finalidades o financiamento do programa de infraestrutura de transportes, embora não seja aplicada com efetividade.

Segundo Torres, Cavalcanti, Amorim, et al. (2003, p. 128): “A CIDE, na realidade, transfere a carga tributária do setor petróleo para o produtor, desonerando a distribuição e comercialização dos produtos”. Os autores defendem ainda que:

Com a cobrança da CIDE, a partir de janeiro de 2002, a alíquota do PIS foi reduzida a zero quando referente a operações de venda efetuadas por distribuidoras de gasolina ou por comerciantes varejistas que transacionem gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes. Da mesma forma, as alíquotas da COFINS desoneraram a distribuição e comercialização dos produtos do setor (TORRES; CAVALCANTI; AMORIM, et al., 2003, p. 129).

Pode-se dizer que as CIDEs são contribuições regulatórias, utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar determinadas situações que exijam a intervenção da União na economia do país. Desse modo:

Em conclusão, não há dúvida de que se tratam as Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs) de instrumento de planejamento econômico, a ser utilizadas para regular o funcionamento do mercado, na hipótese de desequilíbrio, de sorte que esta intervenção possibilite a redução das falhas produzidas pelo mercado, garantindo a concretização dos programas e fins estabelecidos no Art. 170 da Constituição Federal (ANDREOTTI; VITA, 2013, p. 181).

Assim, a intervenção das CIDEs concretiza os objetivos previstos na Constituição Federal, atentando aos valores e princípios da ordem econômica, transformando-a em um instrumento apto a corrigir as falhas de mercado. Verifica-se que a CIDE-combustível está vinculada à correção das falhas de mercado ligadas ao setor petrolífero, onde os recursos arrecadados sejam destinados à concretização dos objetivos destacados (GRECO, 2001).

A contribuição do setor petrolífero torna-se um incentivo aos bens públicos quando relacionados à infraestrutura de transportes. A incidência do tributo sobre os combustíveis provoca um aumento no custo do transporte, mas, também, levanta recursos para o Estado investir em infraestrutura, como a conservação de vias e rodovias, financiamento para melhorias no transporte coletivo, dentre outros, sendo exatamente essa uma das finalidades da CIDE-combustíveis.

Os valores arrecadados pelas CIDEs são repartidos entre estados e municípios por força constitucional. Porém, os critérios de distribuição definidos em lei são complexos e fazem com que a atuação do Estado seja de forma associada, produzindo efeitos distributivo e estabilizador limitados, causando baixa eficiência na gestão dos recursos.

Em relação à extrafiscalidade, as CIDEs atuam como forma de indução aos consumidores, auxiliando nos objetivos de política fiscal, levando-os a consumir mais ou menos produtos. O aumento da alíquota na CIDE-combustíveis faz o preço aumentar, fator que reduziria o consumo, mas, tratando-se de um bem essencial, com demanda inelástica, isto é, pouco sensível à variação de preços, essa medida não é tão eficiente para controlar a demanda consumerista.

Sendo então um tributo extrafiscal, a CIDE tem como objetivo a regulação pelo Estado do mercado de combustíveis, por meio da intervenção no domínio econômico a partir da quebra do monopólio da União, desde o ano de 2001. Com isso, empresas privadas passaram a explorar o petróleo e seus derivados.

Segundo ensina Carrazza:

[...] a intervenção no domínio econômico poderá dar-se para assegurar a livre concorrência, para defender o consumidor, para preservar o meio ambiente, para garantir a participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios no resultado da exploração, nos respectivos territórios, de recursos minerais etc. (CARRAZZA, 2013, p. 675).

Em relação às CIDEs, tem-se a redução de alíquota, e não sua isenção. A isenção tributária decorre de lei e de acordo com o artigo 175, do Código Tributário Nacional – CTN - é definida como forma de exclusão do crédito tributário ou uma forma de parcela das hipóteses de incidência da norma tributária. As CIDEs já estão vinculadas à redução por meio de decreto do poder executivo.

O § 4º, acrescido pela Emenda Constitucional n. 331/2001 ao art. 177, no capítulo dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, acrescenta outros "requisitos" a serem atendidos pela lei que instituir a contribuição, já aí referida as atividades de importação e de comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível: a alíquota pode ser diferenciada por produto ou uso, podendo ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o art. 150, 111, b (princípio da anterioridade) [...] (AMARO, 2012, p. 55).

Destaca-se, assim, que as CIDES são contribuições regulatórias, utilizadas como um instrumento do Estado para intervir na economia, frente a algumas situações que exijam a manifestação da União.

3 AFETAÇÃO CONSTITUCIONAL

As CIDES são caracterizadas por serem finalísticas, advindo sua finalidade da Constituição Federal. Assim, no entendimento de Horvath:

[...] deve-se ressaltar que não é qualquer finalidade, ainda que prevista constitucionalmente, que tem o condão de propiciar a criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, mas somente aquelas que a Constituição expressamente autoriza (HORVATH, 2009, p. 43).

Com a correção das falhas de mercado, sendo a finalidade que individualiza as CIDES, evidencia que o produto arrecadado “não se destina a suprir os cofres públicos de recursos financeiros necessários para o custeio das atividades ordinariamente desenvolvidas pelo Estado” (MACHADO, 2012, p. 425).

Carrazza (2013, p. 682-683) destaca que a aplicação dos valores arrecadados por meio da CIDE, tais como, a concessão de subsídios, financiamento de programas ambientais e de infraestrutura de transportes, na verdade, são metas políticas que deveriam ser alcançadas com as receitas gerais da União, e não pela cobrança da referida contribuição.

O autor citado critica o fato de que a CIDE, embora tenha recebido a denominação de contribuição de intervenção no domínio econômico, não passa de um novo tipo de imposto federal, pois não está clara na lei a finalidade interventiva do tributo.

Em sentido oposto, Harada (2017, p. 243-244) afirma que a CIDE possui nítido caráter interventivo na atividade econômica, pois está direcionada à importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

Acerca da destinação dos recursos arrecadados, explana Barreto:

A competência para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, por parte da União, e vi do disposto no art. 149 da Constituição Federal, está atrelada a dicção “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. A necessidade geral de arrecadação não autoriza a instituição de contribuição. O pressuposto constitucional para a sua exigência é a atuação do Estado (*latu sensu*) em área constitucionalmente demarcada. Trata-se de regra de estrutura, delimitadora da

competência impositiva, de um lado, e que enseja, de outro, o necessário controle do destino do produto da arrecadação (BARRETO, 2011, p. 66-67).

Tendo o legislador constitucional vinculado a criação da CIDE à uma finalidade, também obriga o legislador ordinário a prescrever uma destinação específica para a arrecadação, pois, sem a respectiva afetação do recurso à finalidade, a competência mostra-se ilegítima, uma vez que:

[...] da mesma forma que é imprescindível a presença da regra de competência para que seja possível criar uma contribuição, a lei que a cria deve conter a previsão expressa de que o produto da arrecadação irá financiar a finalidade em face da qual ela foi instituída. Segundo entendemos as contribuições, têm elas a destinação do produto de sua arrecadação obrigatoriamente vinculado às finalidades para os quais foram criadas. Deveras, do universo de atividades que o Estado poderia desempenhar, a Constituição de 1988 elegeu algumas e disse que as queria financiadas, além dos recursos ordinários do tesouro (aqui significando receitas provenientes de impostos, no que pertence às receitas tributárias) por contribuições (HORVATH, 2009, p. 49-50).

Assim, a finalidade específica das CIDEs é a intervenção no domínio econômico para corrigir as falhas de mercado. Porém, também há permissão para que o legislador desvincule o valor arrecadado para finalidade diversa, suprimindo sua natureza interventiva, conforme destaca Gama:

É justamente a destinação específica que autoriza a sua criação. Com efeito, se o destino daquilo que se arrecada com esses tributos não for a intervenção específica que ensejou a sua criação, o tributo terá outra natureza, diversa das contribuições. O regime jurídico aplicável, por isso, também será diverso. Assim, será possível falar em imposto ou em qualquer outra espécie de exação, exceto em contribuição interventiva (GAMA, 2003, p. 266).

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico possuem destinação ou afetação constitucional que lhe são próprias. No que diz respeito às CIDE-Combustíveis, esse caráter finalístico assume ainda maior relevo, existindo vinculação ambiental e de infraestrutura dos transportes, advindo de norma constitucional especial e expressa, sendo a instituição, cobrança e emprego do referido tributo, obrigatoriamente, realizar a afetação constitucional.

A Constituição Federal, no artigo 177, parágrafo § 4º, inciso II, dispõe que as receitas auferidas com a cobrança da CIDE-Combustíveis, sejam destinadas ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados do petróleo, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e ao

financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Assim, a finalidade constitucional se apresenta como fato gerador acessório do tributo, inserido na sua incidência.

Como primeira finalidade pode-se citar a importância dos combustíveis para o desenvolvimento econômico do país, pois precipuamente é a principal matriz energética do Brasil, o que torna esses produtos um importante instrumento para indução de estabilidade monetária, atuando no controle das taxas de inflação.

Outra finalidade interventiva proposta tem relação com a externalidade negativa produzida pelo setor petrolífero: os danos ambientais. Com isso, o constituinte tentou internalizar o custo ambiental produzido, para reduzir essa falha de mercado, uma vez que, segundo Nusdeo:

São dois os principais malefícios produzidos pela existência de externalidades. O primeiro é a tendência de os agentes econômicos exteriorizarem todos os seus custos, tais como resíduos poluentes, enquanto buscam internalizar todo e qualquer benefício produzido, inclusive exigindo do Estado subsídios e benefícios fiscais em troca desses benefícios (NUSDEO, 2010, p. 49).

Nesse sentido, vê-se que essa finalidade está ligada com a implantação de medidas de contenção e preservação do meio ambiente, degradados pela comercialização do petróleo e derivados, nos termos do artigo 170 e 225 da Constituição Federal, que embasa a tributação dos agentes poluidores, custeio da diminuição da poluição e a reparação por danos porventura causados ao meio ambiente.

A aplicação desses recursos, serve para fomentar atividades de educação ambiental em relação a distribuição e revenda de petróleo e gás, dirigido à coletividade para a proteção do meio ambiente, nos termos do artigo 225, parágrafo § 1º, inciso VI da Constituição Federal, para financiar ações preventivas de atividades efetivas ou potencialmente poluidoras, promover ações corretivas para o desenvolvimento de planos emergenciais e realizar ações coletivas para revitalização e recuperação ambiental de áreas que tenham sido degradadas, mesmo com a impossibilidade de determinação do causador do dano, tenham recebido a tutela da Administração Pública.

Como última finalidade interventiva, há o financiamento do programa de infraestrutura de transporte. A Constituição Federal no artigo 177, parágrafo § 4º, inciso II, alíneas “a” e “c”, preveem o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e derivados de petróleo e o financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Para isso, o artigo 1º da Lei 10.636/02, instituiu o Fundo Nacional de Infraestrutura de Transportes – FNIT, responsável por receber e gerenciar essas receitas. O artigo 6º da mesma lei determina os requisitos e condições para os programas financiados pela receita, como a redução do consumo de combustíveis automotivos, atendimento mais econômico da demanda de transporte de pessoas e bens, segurança e conforto dos usuários, diminuição do tempo de deslocamento dos usuários do transporte público coletivo, melhoria da qualidade de vida da população, redução dos custos portuários e de outros terminais na composição final dos preços dos produtos de consumo interno e de exportação.

O dispositivo supra, suscita quatro finalidades próprias da afetação em questão, portanto, tem-se que a finalidade da destinação constitucional de infraestrutura dos meios de transporte é a melhora de vida da população. Ichihara destaca que de acordo com o estabelecido pela CF/88: “[...] para que haja intervenção no domínio econômico, é preciso ocorrer situação que exija intervenção, quebrando a regra da livre iniciativa” (ICHIHARA, 2012, p. 94).

Verifica-se que a vinculação dos recursos arrecadados com a CIDE-COMBUSTÍVEL deve-se pelo referido tributo ser finalístico, servindo para atuar na redução das falhas de mercado provocadas pelo setor petrolífero. Portanto, se inexistir destinação dos recursos arrecadados para as respectivas finalidades, o referido tributo transformar-se-á em mero imposto, dado o desvio de finalidade, conforme ensina Tavares:

Se a referida contribuição não estiver lastreada em efetiva intervenção estatal na economia, ou se não houver a destinação de seu produto para essa finalidade específica, então estar-se-á diante de um verdadeiro imposto, devendo ser aplicada as condicionantes constitucionais relacionadas a possibilidade de criação de uma tal modalidade tributária. (TAVARES, 2011, p. 350).

Sendo a constitucionalidade da CIDE-Combustível a vinculação da receita arrecadada às finalidades interventivas, com o destino do produto arrecadado para a atividade ou a situação econômica criada, explorar-se-á, a seguir, o desvio dessa finalidade, ou seja, a trestinação das mesmas.

4 TREDESTINAÇÃO E CONTINGENCIAMENTO

A vinculação dos recursos arrecadados com a CIDE à finalidade para o qual foi instituída é um requisito fundamental para validade do tributo. Contudo, existe desvio do recurso para outras finalidades:

A despeito da ausência de um sistema totalmente transparente sobre o orçamento e os gastos públicos posto à disposição dos cidadãos, é possível inferir, com ajuda do programa Siga Brasil, veiculado pelo site do Senado Federal, que a tredestinação de recursos arrecadados a título de CIDE-Combustíveis. Ou seja, os recursos que ingressam nos cofres públicos em razão da exigência tributária veiculada pela Lei 10.336 não atingem – ao menos em sua integralidade – o destino para o qual esse tributo foi criado (MASCITTO, 2013, p. 106).

Embora, a Constituição Federal, no artigo 177, parágrafo § 4º, inciso II, vincule as receitas da CIDE-Combustível às finalidades interventivas é nítido que a União não respeita o referido requisito, pois realiza tredestinação desses recursos por lei orçamentária, dando um fim incompatível com o referido no texto constitucional.

Assim: “o grande problema da CIDE-Combustível, e que, portanto, pode ser destacado para a realização da presente análise, é a não aplicação do produto arrecadado nas finalidades que motivaram a instituição da exação” (PACE, 2011, p. 223).

Com isso, havendo tredestinação dos recursos arrecadados, tem-se uma quebra da expectativa normativa em razão do desvio em relação à norma constitucional.

Ao desvincular-se o produto da arrecadação de contribuição, suprime-se a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificaram a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados (BARRETO, 2011, p. 118).

Nesse diapasão, tem-se por incoerente aos preceitos legais, permitir que a União tome decisões contraditórias, deturpando a finalidade das contribuições interventivas, possibilitando, a adoção de políticas inadequadas e destituídas de eficiência econômica, pois,

[...] em pleno século XXI, apresenta-se condenável a impune desvinculação das políticas públicas, isto é, a inércia leniente do controlador perante as decisões tomadas com manifesto excesso, desvio ou inoperância. Não se trata – gize-se bem – de realizar um controle direto e substantivo das políticas públicas, porém de sindicá-las, assumidamente, a juridicidade da implementação, ou não, do direito fundamental a boa administração pública (FREITAS, 2009, p. 15).

O desvio da arrecadação deve ser considerado ilegal, mesmo que ocorra por meio de Lei Orçamentária, pois torna o ato administrativo totalmente contrário à lei, em razão do desvirtuamento da CIDE-Combustível dos pactos assumidos com a sociedade ao instituir o referido tributo (PAULSEN, 2017).

Entretanto, a desvinculação de receitas da União – DRU, realizada por meio de propostas de emenda à Constituição por períodos delimitados, conferindo ao governo federal a possibilidade de realocação de receitas obtidas de taxas, contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico, tem sido frequente em razão do crescimento das despesas no orçamento.

A DRU é um mecanismo que permite que parte das receitas de impostos e contribuições não seja obrigatoriamente destinada a determinado órgão, fundo ou despesa. A desvinculação de receitas tornou-se necessária para enfrentar o problema do elevado grau de comprometimento de receitas no orçamento geral da União (DIAS, 2011, p. 6).

Ocorre que, no caso da CIDE-combustíveis, não se pode considerar razoável a utilização dos valores arrecadados com a cobrança desta como fonte emergencial para cobrir os excessos de gastos que sobrecarregam o orçamento público. Sua instituição é restrita à necessidade de intervenção da União nos setores econômicos especificados com destinação constitucionalmente prevista.

Na realidade, a DRU é medida de uso excepcional, destaca Dias (2011, p. 7). Todavia, desde o ano de 1994, quando foi instituída, vem sendo prorrogada, fator que sinaliza descontrole do orçamento público pelos governos, com tendência ao aumento cada vez maior das despesas, o que exigirá mais receitas. O que deveria ser exceção tem se tornado a principal solução para o desequilíbrio financeiro.

De acordo com Oliveira e Rossignoli (2019, p. 414), a partir da Constituição Federal de 1988 percebe-se um aumento na criação de contribuições pela União, visando à recuperação de receitas. São exemplos disso a CPMF e a CIDE, que com a instituição da DRU o governo passou a ter permissão para utilizar 20% de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas, de maneira livre.

Segundo os autores citados, as contribuições sociais são a principal fonte de recursos da DRU, correspondendo a 90% do que é arrecadado. Ora, a necessidade de aumentar as receitas

federais não pode se sustentar indefinidamente em um instrumento que acarretará o aumento da carga tributária.

Em relação ao contingenciamento, tem-se a imposição de restrições à liberação de recursos por política fiscal, isto é:

[...] prevê o congelamento de despesas, quando a arrecadação não atingir o patamar previsto, hipótese em que se deverá fixar regras de controle operacional de custos e demais condições para a transferência de recursos, além da avaliação de resultados dos programas financeiros (SABAG, 2006, p. 94).

Respeitando o princípio da transparência fiscal, o princípio da legalidade e do equilíbrio orçamentário, o contingenciamento deve ser uma exceção, que quando for necessária sua utilização atinja apenas o montante restrito, pelo prazo estritamente necessário e com base em uma decisão transparente.

O contingenciamento arbitrário de receitas importa em violação à afetação constitucional, na medida em que não há emprego da contribuição em seu fim. Apenas em caso de excesso de receita admite-se a formação circunstancial da reserva de contingência, e sua utilização futura deverá estar em conformidade com a afetação constitucional (SABAG, 2006).

Com o desvio de recursos da CIDE através de Lei Orçamentária, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o artigo 4º da Lei 10.640/2003, que autorizava a abertura de créditos suplementares advindos da arrecadação da respectiva CIDE. Assim, a validade da CIDE-Combustível permanece, a uma eventual irregularidade veiculada por lei orçamentária, não comprometendo, portanto, o texto da Contribuição. Nesse sentido,

O desvio concreto e posterior da destinação, a rigor, não diz respeito a validade do tributo, mas ao correto cumprimento de normas administrativas e financeiras. Se houver desvio, ainda que parcial, não há comprometimento com a validade do tributo, mas responsabilidade por má gestão de recursos (ÁVILA, 2003, p. 325).

A responsabilidade jurídica e não apenas política insta a necessidade de prestação de contas, para assegurar à Cidadania Fiscal que os investimentos atuem como alavanca propulsora do desenvolvimento econômico e social, a fim de se garantir o respeito à dignidade humana (SABAG, 2006).

5 IMPACTOS ECONÔMICOS DA REDUÇÃO DA ALÍQUOTA CIDE-COMBUSTÍVEIS NO ORÇAMENTO PÚBLICO BRASILEIRO

A CIDE-combustíveis por ser uma intervenção do poder público nas atividades econômicas com vistas a regular a comercialização do petróleo e seus derivados, dentre outros, possui finalidade específica de incidência extrafiscal. Nesse ínterim, não possui cunho arrecadatório; no entanto, pode produzir reflexos econômicos conforme sua variação.

Toda redução na arrecadação de algum tributo reflete-se irremediavelmente sobre o orçamento público. Todavia, é possível realizar a diminuição da alíquota dentro dos limites financeiros permitidos pela legislação. Cada espécie tributária possui características e requisitos que limitam a alteração que essas produzirão para a sociedade.

De acordo com Coêlho, a cobrança da CIDE é limitada:

As contribuições de intervenção no domínio econômico somente podem ser instituídas pela União se esta efetivamente intervir na ordem econômica, fiscalizando ou fomentando atividades referidas no capítulo da Constituição Federal que trata da ordem econômica e financeira (COÊLHO, 2015, p. 114).

Nesse sentido, a intervenção na economia produzida pela CIDE deve seguir as disposições do artigo 149 da Constituição Federal de 1988. A referida contribuição pode servir também como meio de promoção de objetivos: “[...] a intervenção terá de estar voltada à alteração da situação com vista à realização dos princípios estampados nos incisos do artigo 170 da Constituição Federal” (PAULSEN, 2017, p. 59).

Uma vez que o poder público arrecadou a contribuição em análise, afirma Harada, acerca da destinação do montante:

Por força das alterações introduzidas pela EC no 42/03, a União deverá transferir aos Estados-membros 25% do produto de arrecadação da CIDE, na forma da lei, ficando, entretanto, a utilização dos recursos financeiros recebidos vinculada ao financiamento de projetos de infraestrutura de transportes (art. 159, III, da CF). Os Estados-membros, por sua vez, devem repassar a seus Municípios 25% dos recursos da CIDE que receberem da União. Entende-se que os Municípios devem preservar a mesma destinação dos recursos que lhes são repassados pelos Estados-membros, sob pena de desvio de finalidade dessa contribuição de natureza interventiva. É estranha a ressalva introduzida pelo art. 93 do ADCT, acrescido pela EC no 42/03, dispondo sobre o início da vigência do inciso III do art. 159 da CF, pois a CIDE já havia sido instituída pela Lei no 10.336/01. Como toda contribuição social, a Cide é um tributo vinculado à atuação do Estado. Daí porque o produto de sua arrecadação fica destinado ao atendimento das três finalidades que determinaram sua instituição (inciso II, do § 4o do art. 177 da CF), sob pena de incidir em inconstitucionalidade. (HARADA, 2017, p. 243).

Quanto às alíquotas, a majoração ou a redução deve ser feita após avaliação sobre o orçamento público, visando a prevenção de impactos negativos sobre as finanças públicas. O limite está expresso na Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/2000, artigo 14, que dispõe sobre a renúncia de receita, exigindo-se o acompanhamento da estimativa que a mudança provocará sobre o orçamento financeiro do ano em que ocorre, bem como dos seguintes. Além disso, deve ser apontada como se dará a compensação desses valores.

Em estudo de um caso concreto, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, verificou o impacto da recente paralização dos transportadores rodoviários, no primeiro semestre de 2018, em todos os setores da economia, inclusive no setor tributário, no qual foi analisado o impacto tributário da redução da alíquota da CIDE-Combustíveis sobre o diesel como forma de contornar a situação gerada pela referida manifestação.

A análise baseia-se no fato de que, como já citado, os combustíveis são bens essenciais, estando protegidos pela Constituição Federal, tendo limites a tributação desses itens, porém, não aplicada de forma efetiva a não oneração do mesmo. Ainda segundo o estudo supracitado, deve haver como solução para o embate referente aos combustíveis, a reforma tributária, com redução efetiva de impostos, não somente como uma medida paliativa e temporária, como no caso exposto (IBPT, 2018).

Em atendimento ao clamor dos grevistas e diante do caos social instalado no país, o governo federal decidiu baixar a zero a alíquota da CIDE-combustíveis sobre o diesel, por determinado período de tempo, além de acolher demais reivindicações negociadas com representantes do setor do transporte rodoviário de cargas.

Considera-se que, em regra, a CIDE deve ser instituída excepcionalmente, visto que deve vigorar a livre iniciativa, conforme disciplina o texto da Lei Maior. A situação ensejadora da excepcionalidade, que exija a cobrança da CIDE, deve ter as seguintes características: transitoriedade, caráter de controle ou de intervenção, vinculação da receita, materialidade do fato gerador e contribuintes vinculados à atividade econômica objeto da intervenção, destaca Ichihara (2012, p. 94).

Ocorre que o governo federal já vinha arrecadando a referida contribuição há um tempo, variando sua alíquota em períodos curtos, o que se reflete diretamente sobre o valor cobrado do consumidor final dos produtos taxados com esse tributo. Se a CIDE é excepcional, ou

seja, existe para ser instituída temporariamente, já não haveria cumprido sua finalidade? Haveria algum prejuízo no caso de extinção?

Analisando as decisões tomadas pelo poder público, a resposta parece ser negativa, contrariando a característica de temporalidade da contribuição. Coêlho destaca que:

A União Federal, ao que parece, redescobriu esse filão tributário e tem criado contribuições para os mais diversos fins, como FUST e FUNTTEL (Telecomunicações). CIDE sobre combustíveis (Lei nº 10.336/01), CIDE sobre cinema (CONDECINE), CIDE sobre *royalties*, sem mencionar os diversos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional que preveem a instituição de contribuições destinadas a criar fundos para o financiamento de ações de tratamento aos doentes vítimas de alcoolismo [...] (COÊLHO (2015, p. 114).

No caso da greve no setor de transportes não resta dúvidas de que a CIDE combustíveis está sendo recolhida com intenção de permanência. A postura governamental transparece que a diminuição na arrecadação do valor é preocupante. Em outras palavras, encontrou-se uma nova fonte de renda para incrementar as receitas públicas, como explicado pelo autor supra no trecho acima transcrito, o que se mostra inadequado.

Para compensar o valor que deixa de ser arrecadado com a implantação da medida, o governo afirmou que irá desonerar a folha de pagamento das empresas e extinguir benefícios fiscais para os exportadores, dentre outras medidas. Será que essas providências são suficientes diante dos prejuízos decorrentes dos dez dias de paralisação massiva? Há riscos de ocorrência das “pedaladas fiscais” novamente, por conta desse fato?

Segundo estimativas do governo federal o montante arrecadado por meio da cobrança da CIDE-Combustíveis no período de 2002 a 2012 é de R\$ 76 bilhões de reais. Entre 2012 e 2015 houve redução a zero, em razão dos reajustes sobre a gasolina e o óleo diesel (SENADO, 2018). A partir de janeiro de 2015 foi instituída a cobrança novamente, que passou a ser efetuada a partir de maio de 2018, resultando no movimento grevista no setor dos transportes rodoviários de cargas.

Os impactos da paralisação dos profissionais dos transportes rodoviários levaram o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, analisar os aspectos fiscais, ou seja, quanto da perda de arrecadação tributária, bem como em relação aos negócios que deixaram de ser realizados durante o período de greve.

De acordo com Gilberto Luiz do Amaral, Presidente do Conselho Superior do IBPT, estima-se que mais de três bilhões, oitocentos e sessenta e dois milhões de reais não foram

arrecadados, atingindo projetos, folha de pagamentos e outras despesas previstas no orçamento a serem cobertas por esses recursos financeiros. (IBPT, 2018).

A economia brasileira também sofreu uma redução considerável na movimentação, calculando-se aproximadamente a queda de vinte e seis bilhões de reais, prejudicando tanto os comerciantes quanto os consumidores, uma vez que o abastecimento de mercadorias deixou de ser realizado, além da expressiva perda de alimentos perecíveis. (IBPT, 2018).

O país atravessa momento delicado em sua situação econômica com diminuição do emprego e da renda. A população anseia por mudanças que em curto prazo restabeleçam o equilíbrio. O ato de paralisação dos transportadores rodoviários de cargas emitiu um sinal forte para o governo de que não é possível esperar mais por mudanças nas estruturas políticas, econômicas e tributárias.

De outro viés, decisões apressadas e sob pressão podem conduzir a distorções na prestação de contas do administrador público. Considerando-se que o governo em exercício à época estava na reta final de seu mandato, pretendendo entregar ao próximo uma aparente situação de equilíbrio no orçamento público, abriu-se espaço para que aquele se valesse de instrumentos ilegais de manipulação dos dados, como as pedaladas fiscais, com o intuito de se prevenir de eventual responsabilização fiscal na gestão das finanças públicas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificou-se em relação às CIDEs, que a Constituição as prevê como competência exclusiva da União; sendo uma contribuição, alcança determinada atividade econômica, nesse caso a dos combustíveis, como instrumento de atuação em área respectiva, conforme dispõe o artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

Concluiu-se, por meio do presente estudo, que à União cabe o poder de intervir no domínio econômico, podendo, em relação à atividade econômica em sentido estrito, atuar por meio das contribuições interventivas, que conduzem os contribuintes a contribuírem com o interesse coletivo, sendo esses tributos um instrumento da extrafiscalidade, como exemplo, a CIDE-combustíveis, relativa às atividades de comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool carburante.

Buscou-se, também, a compreensão acerca das alíquotas da CIDE-combustíveis, constatando-se que essas podem ser reduzidas por meio de decretos do poder Executivo como forma de intervenção no domínio econômico para correção de falhas no mercado, ou em situações específicas, como o caso proposto da redução da alíquota CIDE-combustíveis sobre o diesel.

Estudou-se que os recursos arrecadados estão vinculados à finalidade específicas, sendo o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e derivados de petróleo, financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e do gás, financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

A vinculação interfere na política monetária, pois possibilita equalizar o preço do combustível e combater a inflação. Nesse caso, não existe correção de falha de mercado, mas sim um instrumento de política monetária, como também a trestinação dessas finalidades.

Já em relação a desvinculação das receitas da União – DRU, vimos que foi uma medida para ser de uso excepcional, porém, desde sua instituição, vem sendo prorrogada e utilizada para sanar o déficit orçamentário público que só tende aumentar e com a necessidade de uma fonte de receitas para sanar esses déficit, essa desvinculação faz parte da solução e não da exceção.

A CIDE-combustível, sendo contribuições regulatórias utilizadas como instrumento do Estado para intervir na economia em situações especiais, como o ocorrido na paralização dos transportadores rodoviários, que são responsáveis pela maioria das movimentações de produtos para abastecimento do país, foi utilizada pelo Estado por meio de seu poder de livre manipulação, a redução da alíquota, como uma alternativa paliativa ao problema, sendo agora necessária uma efetiva e, porque não dizer, real solução para o caso estudado.

A incidência da CIDE-combustíveis que ao ter a alíquota majorada desencadeou no aumento sucessivo do preço pago pelo consumidor final sobre o combustível, deixa claro que o meio utilizado pelo governo federal não serve para cobrir desfalques orçamentários, pagamentos de dívidas públicas e outros compromissos. Diante da elevação dos valores abriu-se espaço para a manifestação popular, que pressionando o governo conseguiu temporariamente retirar a incidência, embora economicamente as consequências tenham sido desastrosas para a sociedade toda.

Alterou-se o orçamento público com reflexos diretamente sobre compromissos assumidos pelo governo tendo em vista a redução da alíquota. Para tentar compensar a perda decidiu-se onerar outros setores, embora haja dúvida se a medida será suficiente em relação aos valores que deixaram de ser arrecadados.

A situação econômica do país com alto desemprego e baixa renda leva a população a demonstrar seu descontentamento, especialmente diante das constantes elevações de preços dos produtos essenciais como é o caso dos combustíveis, sinalizando para o governo a urgência por mudanças nas estruturas políticas, econômicas e tributárias.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ANDREOTTI, Paulo Antônio Brizzi; VITA, Jonathan Barros. CIDE Combustível: reflexões após a ADI 2925/DF. In: CLARK, Giovani; SOUZA, Felipe Chiarello de; OPUSZKA, Paulo Ricardo (Coord.). *Direito e Economia*. Florianópolis: Funjab, 2013. p. 169-194.
- ÁVILA, Humberto. As contribuições no sistema tributário brasileiro. in: MACHADO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética: 2003.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2011.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 27 set. 2018.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional – CTN*. Lei Ordinária 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 out. 2018.
- BRASIL. *Lei 10.336, de 19 de dezembro de 2001*. Institui a CIDE-Combustíveis. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LEIS_2001/L10336.htm. Acesso em: 02 out. 2018.
- BRASIL. *Lei 10.636, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a aplicação dos recursos da CIDE-Combustíveis. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10636.htm. Acesso em: 02 out. 2018.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação de Receitas da União, ainda necessária?* Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/242403>. Acesso em: 10 abr. 2019.
- FREITAS, Juarez. *Discrecionabilidade Administrativa e o Direito Fundamental à Boa Administração Pública*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

- GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico: parâmetros para a sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 11-31.
- HARADA, Kyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 26ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.
- HORVATH, Estevão. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2009.
- IBPT. INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *IBPT analisa impactos da greve dos caminhoneiros na arrecadação fiscal*. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2643/IBPT-ANALISA-IMPACTOS-DA-GREVE-DOS-CAMINHONEIROS-NA-ARRECADACAO-FISCAL>. Acesso em: 01 out. 2018.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MASCITTO, Andréa. *Consequências Jurídico-Tributárias do Desvio das Receitas de Contribuições: Análise sob enfoque da CIDE-Combustível*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. Federalismo Fiscal no Brasil: da Teoria Federalista à Crise Econômica. *Revista Jurídica*, v. 01, nº 54, Curitiba, 2019, p. 395-424. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/3315/371371807>. Acesso em: 12 abr. 2019.
- PACE, Ricardo. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico: direito, economia e política*. Porto Alegre: Fabris, 2011.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SABBAG, César de Moraes. *Orçamento e Desenvolvimento. Recurso Público e dignidade humana: o desafio das políticas desenvolvimentistas*. São Paulo: Millennium, 2006.
- TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Método, 2011.
- TORRES, David; CAVALCANTI, Carlos Eduardo Gonçalves; AMORIM, Luiz Antonio Moroni, et al. *Revelando o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: SINAFRESP, 2003.

Recebido em: 30/04/2109

Aprovado em: 27/08/2019

Editor Geral:
Dr. Leonardo da Rocha de Souza

Editores executivos:
Dr. Alejandro Knaesel Arrabal
Layra Linda Rego Pena