Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Direito

PRISCILLA GRACE YANG

COMPETÊNCIA, REFERIBILIDADE E PROPORCIONALIDADE NA CIDE-TECNOLOGIA: ANÁLISE CONSTITUCIONAL E JURISPRUDENCIAL À LUZ DO TEMA 914 DO STF

Brasília
2026

PRISCILLA GRACE YANG

COMPETÊNCIA, REFERIBILIDADE E PROPORCIONALIDADE NA CIDE-TECNOLOGIA: ANÁLISE CONSTITUCIONAL E JURISPRUDENCIAL À LUZ DO TEMA 914 DO STF

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria.

Brasília
2026

FOLHA DE APROVAÇÃO

PRISCILLA GRACE YANG

COMPETÊNCIA, REFERIBILIDADE E PROPORCIONALIDADE NA CIDE-TECNOLOGIA: ANÁLISE CONSTITUCIONAL E JURISPRUDENCIAL À LUZ DO TEMA 914 DO STF

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data da aprovação: 26/06/2026

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria - Orientador
Mestre e Doutor em Direito Público
Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB)

Professor Doutor Pedro Júlio Sales D'Araújo - Avaliador
Doutor em Direito Econômico e Financeiro
Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB)

Professora Doutoranda Paula Nayara de Oliveira da Silva - Avaliadora
Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento

DEDICATÓRIA

Dedico o presente trabalho a Deus, à 엄마, 이이슬, ao 아빠, 양석환, e à minha irmã, Cristina Yang.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Paulo Yang e Patrícia Lee, por terem sido minha base em todas as fases da vida. Agradeço pelo amor, pelo cuidado, pelos conselhos, pelos sacrifícios e pela confiança depositada em mim mesmo quando o caminho parecia incerto. Muito do que sou e do que conquistei até aqui nasceu do exemplo, da presença e da dedicação de ambos.

À minha irmã, Cristina Yang, pela parceria de vida e pela presença constante. Obrigada por estar comigo nos momentos difíceis, por tornar os dias mais leves e por compartilhar comigo a alegria das pequenas e grandes conquistas.

Ao meu namorado, Alisson Leal, pelo companheirismo, pela paciência e pelo carinho ao longo desta etapa. Agradeço por sua presença constante, pelo apoio nos momentos difíceis e por ter tornado essa jornada mais feliz.

Aos meus amigos Aline, Anne, Ana, Carol, Caroline, Marcos, Regislene, Vitor e Enzo, pela amizade, pela escuta e pela companhia durante todos esses anos. Cada um, à sua maneira, tornou esse caminho mais especial.

Ao corpo docente da Faculdade de Direito e a todos os colegas e amigos que fizeram parte da minha formação, agradeço pelas trocas, pelos aprendizados e pelas experiências compartilhadas ao longo dessa trajetória.

À equipe do Torreão, Machado e Linhares Dias, do Figueiredo e Velloso, do Gabinete do Ministro Edson Fachin e do Veirano, por todas as oportunidades de aprendizado, crescimento profissional e amadurecimento pessoal.

Por fim, agradeço ao meu professor orientador, Luiz Alberto Gurgel de Faria, pela condução atenciosa, gentil e cuidadosa deste trabalho, bem como pela disponibilidade e pelas valiosas contribuições ao longo de sua elaboração.

RESUMO

O presente trabalho analisa a constitucionalidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre remessas ao exterior relacionadas à transferência de tecnologia (CIDE-Tecnologia), com especial enfoque no julgamento do Tema 914 da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. A pesquisa adota abordagem qualitativa, por meio de revisão bibliográfica, análise legislativa e exame da jurisprudência constitucional, com o objetivo de investigar os limites da competência da União para instituir contribuições interventivas e os critérios de referibilidade e proporcionalidade como parâmetros de controle de validade das CIDEs. Para tanto, parte-se do estudo das contribuições especiais no sistema tributário brasileiro, destacando-se a relevância da finalidade, da destinação da arrecadação e da relação entre o grupo onerado e a atuação estatal financiada como elementos estruturantes dessa espécie tributária. Delineadas essas premissas, analisa-se a evolução da jurisprudência constitucional relativa às contribuições de intervenção no domínio econômico, especialmente nos casos da CONDECINE, do AFRMM e da CIDE-Combustíveis, cuja apreciação permite identificar os critérios gradualmente adotados pelo Supremo Tribunal Federal para definir os limites da tributação finalística e da intervenção estatal na ordem econômica. Esse percurso fornece o contexto necessário para a compreensão do julgamento do RE 928.943, em que a Corte examinou a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia e enfrentou diretamente questões relacionadas à competência tributária da União, à finalidade da contribuição e à exigência de referibilidade. A análise do julgamento demonstra que o Supremo Tribunal Federal consolidou interpretação mais flexível acerca da referibilidade nas contribuições de intervenção no domínio econômico, sobretudo ao admitir a incidência da exação mesmo na ausência de benefício direto ou individualizável aos contribuintes. Conclui-se, assim, que, embora a decisão reconheça a legitimidade da intervenção estatal voltada ao desenvolvimento científico e tecnológico, ela também produz relevantes repercussões para o sistema tributário brasileiro, na medida em que flexibiliza critérios tradicionalmente utilizados para distinguir contribuições e impostos e amplia o espaço de atuação das contribuições finalísticas.

Palavras-chave: Contribuições especiais. Jurisprudência constitucional. CIDE-Tecnologia. Tema 914. Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

This paper examines the constitutionality of the Economic Intervention Contribution levied on foreign remittances related to technology transfer (CIDE-Tecnologia), with particular emphasis on Theme 914 of general repercussion, judged by the Brazilian Federal Supreme Court. The research follows a qualitative approach, based on bibliographical review, legislative analysis and examination of constitutional case law, in order to investigate the limits of the Union's taxing power to create economic intervention contributions, as well as the role of referability and proportionality as criteria for assessing the validity of CIDEs. To this end, the study first examines the place of special contributions within the Brazilian tax system, emphasizing the relevance of purpose, earmarking of revenue and the connection between the taxed group and the state action financed by the contribution as structural elements of this tax category. Once these premises are established, the paper analyzes the development of constitutional case law on economic intervention contributions, especially in the cases involving CONDECINE, AFRMM and CIDE-Fuels, which make it possible to identify the criteria gradually adopted by the Supreme Court to define the limits of taxation linked to specific purposes and of state intervention in the economic order. This framework provides the necessary basis for understanding Extraordinary Appeal No. 928.943, in which the Court examined the constitutionality of CIDE-Tecnologia and directly addressed issues concerning the Union's taxing competence, the purpose of the contribution and the requirement of referability. The analysis of the judgment shows that the Supreme Court adopted a more flexible understanding of referability in economic intervention contributions, particularly by allowing the levy to apply even in the absence of a direct or individualized benefit to taxpayers. It is therefore concluded that, although the decision recognizes the legitimacy of state intervention aimed at scientific and technological development, it also has significant consequences for the Brazilian tax system, since it relaxes criteria traditionally used to distinguish contributions from taxes and broadens the scope of contributions linked to specific constitutional purposes.

Keywords: Special contributions. Constitutional case law. CIDE-Technology. Theme 914. Brazilian Federal Supreme Court.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....1
1. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO....3
1.1. A ORDEM ECONÔMICA INAUGURADA PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988..... 3
1.2. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....6
1.3. O CONCEITO DE "TRIBUTO" NO DIREITO BRASILEIRO E A DISTINÇÃO ENTRE TRIBUTO VINCULADO E NÃO VINCULADO.....9
1.4. AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO SISTEMA CONSTITUCIONAL.....13
1.5. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E SUA POSIÇÃO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....15
1.6. CONCLUSÕES PARCIAIS.....18
2. COMPETÊNCIA, REFERIBILIDADE, PROPORCIONALIDADE E CONTROLE DE VALIDADE DAS CIDES.....20
2.1. ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....20
2.2. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO PARA INSTITUIR CIDEs..... 26
2.3. O CRITÉRIO DA REFERIBILIDADE.....29
2.4. O CRITÉRIO DA PROPORCIONALIDADE.....35
2.5. CONCLUSÕES PARCIAIS.....39
3. A JURISPRUDÊNCIA SOBRE CIDES E A CONSTRUÇÃO DO DEBATE SOBRE REFERIBILIDADE E PROPORCIONALIDADE..... 40
3.1. A CONDECINE..... 40
3.2. O AFRMM.....46
3.3. A CIDE-COMBUSTÍVEIS..... 50
3.4. CONCLUSÕES PARCIAIS.....54
4. A CIDE-TECNOLOGIA E O JULGAMENTO DO TEMA 914 DO STF..... 57
4.1. ESTRUTURA NORMATIVA, FUNDAMENTOS E FINALIDADE DA CIDE-TECNOLOGIA.....57
4.2. O JULGAMENTO DO RE 928.943 (TEMA 914 DA REPERCUSSÃO GERAL).... 62
4.3. VOTO DO MIN. LUIZ FUX.....69
4.4. VOTO DO MIN. FLÁVIO DINO.....74
4.5. DO RESULTADO DO JULGAMENTO.....77
5. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS..... 86
CONCLUSÃO..... 94
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....97

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 atribuiu à União competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico como instrumentos de atuação em setores específicos da ordem econômica, vinculando essa espécie tributária à realização de finalidades constitucionalmente qualificadas. Diferentemente dos impostos, cuja legitimidade se relaciona à manifestação de riqueza do contribuinte e ao financiamento geral das atividades estatais, as contribuições especiais possuem estrutura marcada pela destinação da arrecadação e pela necessidade de correspondência entre a exação instituída, a finalidade que a justifica e o grupo ou setor chamado a suportar o respectivo ônus fiscal.

Nesse contexto, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, conhecidas como CIDEs, assumem papel relevante no sistema tributário brasileiro, pois se situam no ponto de encontro entre tributação, intervenção estatal e ordem econômica. Em razão disso, sua instituição não se legitima apenas pela existência de lei formal ou pela simples indicação de uma finalidade pública, exigindo também a observância de limites materiais capazes de impedir que essa espécie tributária seja utilizada como mecanismo ordinário de arrecadação. E, entre esses limites, destacam-se os critérios da competência tributária, da referibilidade e da proporcionalidade, que funcionam como parâmetros de controle da validade das contribuições interventivas e como instrumentos de preservação da distinção entre as diferentes espécies tributárias.

A relevância do tema tornou-se ainda mais evidente com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 928.943, submetido à sistemática da repercussão geral sob o Tema 914, no qual o Supremo Tribunal Federal examinou a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia, incidente sobre remessas ao exterior relacionadas à transferência de tecnologia. A controvérsia colocou em discussão os limites da competência da União para instituir contribuições interventivas, especialmente diante da ampliação da base de incidência da exação e da necessidade de verificar se a contribuição guardava relação suficiente com a finalidade de fomentar o desenvolvimento científico e tecnológico nacional.

Diante desse cenário, o presente trabalho tem por objetivo analisar a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia à luz do Tema 914 do Supremo Tribunal Federal, investigando de que forma os critérios da competência, da referibilidade e da proporcionalidade foram compreendidos pela Corte e quais consequências essa interpretação produz para o sistema tributário brasileiro. Busca-se, em especial, examinar se a decisão,

embora compreensível diante da relevância constitucional do desenvolvimento científico e tecnológico, contribui para a flexibilização dos elementos que tradicionalmente distinguem as contribuições especiais dos impostos, sobretudo ao atribuir maior centralidade à destinação da arrecadação em detrimento de uma exigência mais rigorosa de vínculo entre o grupo onerado e a atuação estatal financiada.

Para tanto, a pesquisa adota abordagem qualitativa, desenvolvida por meio de revisão bibliográfica, análise legislativa e exame da jurisprudência constitucional, com especial atenção aos precedentes da Suprema Corte relacionados às contribuições interventivas. Com isso, o estudo parte da compreensão das contribuições especiais no sistema tributário brasileiro, passa pela análise dos critérios de competência, referibilidade e proporcionalidade, examina julgados relevantes sobre a CONDECINE, o AFRMM e a CIDE-Combustíveis e, ao final, concentra-se na estrutura normativa da CIDE-Tecnologia e no julgamento do Tema 914.

O trabalho está organizado em cinco capítulos. O primeiro apresenta as bases constitucionais e tributárias necessárias à compreensão das contribuições especiais, com destaque para a ordem econômica inaugurada pela Constituição de 1988, os princípios constitucionais tributários, o conceito de tributo e a posição das contribuições no sistema brasileiro. O segundo capítulo examina a competência da União para instituir CIDEs e os critérios da referibilidade e da proporcionalidade como parâmetros de controle de validade dessas exações. O terceiro capítulo analisa a jurisprudência constitucional relativa a outras contribuições interventivas, especialmente a CONDECINE, o AFRMM e a CIDE-Combustíveis, a fim de identificar a evolução do entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. O quarto capítulo volta-se especificamente à CIDE-Tecnologia e ao julgamento do RE 928.943, com a análise dos principais fundamentos adotados pela Corte. Por fim, o quinto capítulo examina as consequências práticas da decisão, especialmente quanto ao enfraquecimento da referibilidade, à centralidade assumida pela destinação da arrecadação e aos impactos sistêmicos decorrentes da aproximação entre contribuições interventivas e impostos com receita afetada.

1. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A investigação das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico ("CIDEs"), bem como a compreensão de sua função e de seus desdobramentos no ordenamento jurídico, pressupõe o exame das premissas constitucionais que conformam a atuação estatal na economia e estruturam o sistema tributário nacional, razão pela qual sua análise não pode ser dissociada do contexto histórico-constitucional em que se insere nem da arquitetura normativa delineada pelo constituinte originário, o que impõe, como ponto de partida, a compreensão da ordem econômica inaugurada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ("CRFB").

1.1. A ORDEM ECONÔMICA INAUGURADA PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988

O Estado Fiscal contemporâneo, enquanto expressão institucional do Estado Democrático de Direito, consolida-se como resposta histórica às insuficiências reveladas pelos modelos que o antecederam, especialmente o Estado Liberal, marcado pela centralidade do indivíduo e pela contenção da intervenção estatal nos domínios econômico e social, e o Estado Social, caracterizado pela ampliação dessa intervenção com vistas ao atendimento mais direto das demandas coletivas[1].

O Estado Liberal, por sua vez, apesar de alicerçado sobre os pilares iluministas da liberdade e da igualdade, acabou por estruturar uma realidade marcadamente excludente, na medida em que tais garantias, em sua aplicação concreta, não foram asseguradas de forma universal e, assim, permaneceram restritas às camadas sociais privilegiadas e numericamente minoritárias, revelando, por conseguinte, um descompasso entre a formulação teórica e a realidade social da época[2].

Em sentido oposto, o modelo de Estado Social, embora tenha sido construído com a finalidade de mitigar essas distorções por intermédio de um intervencionismo estatal mais robusto, terminou (ao menos em diversas experiências históricas) por favorecer a hipertrofia do aparato estatal e a concentração de poder na mão de poucos, com a consequente

---

[1] NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (coord.). Sustentabilidade fiscal em tempos de crise. Coimbra: Almedina, 2011. p. 24

[2] MORAES, Ricardo Quartim de. A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. Revista de informação legislativa, v. 51, n. 204, p. 269-285, out./dez. 2014. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/509938

fragilização das liberdades individuais e a abertura de espaço para práticas autoritárias, corruptas e, em casos extremos, totalitárias[3].

Nesse contexto, o término da Segunda Guerra Mundial representou um ponto de inflexão decisivo ao evidenciar a urgente necessidade de um novo paradigma institucional, capaz de assegurar os direitos fundamentais e as garantias sociais sem que isso implicasse o sacrifício da liberdade individual, revelando-se insuficientes, por si sós, tanto a lógica abstencionista do liberalismo clássico quanto o intervencionismo exacerbado próprio de determinadas experiências do Estado Social.[4]

É dessa superação histórica que emerge o Estado Democrático de Direito, cuja singularidade reside justamente na tentativa de harmonizar liberdade individual e igualdade material, de modo que o exercício do poder público deixe de se basear na estrita legalidade formal do Estado vigente e passe a submeter-se, também, aos valores constitucionais que informam a vida coletiva, em uma ordem na qual a liberdade já não pode ser compreendida em termos meramente isolados, mas em sua dimensão social e institucional.

Sob a égide desse novo paradigma que se desenvolve a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ("CRFB"), documento que institucionaliza a busca pelo exercício efetivo de direitos fundamentais e pela redução das desigualdades por meio de um ordenamento democrático, abrangendo desde as garantias individuais até os direitos sociais e políticos[5].

Desse modo, a transição para o Estado Democrático não representa um retorno ao individualismo próprio do liberalismo clássico, tampouco mera reedição do intervencionismo característico do Estado Social, mas exprime uma compreensão mais sofisticada de que o desenvolvimento nacional pressupõe a existência de um Estado apto a promover condições materiais para o exercício da liberdade em sentido coletivo, sem, com isso, anular a autonomia individual necessária ao desenvolvimento econômico, social e cultural.[6]

Essa inflexão repercute diretamente na própria conformação da ordem econômica nacional, que, nos termos dos artigos 170 a 181 da CRFB, estrutura-se sobre a valorização do

---

[3] Afirma Bonavides (2007, p. 184) que "*a Alemanha nazista, a Itália fascista, a Espanha franquista, o Portugal salazarista foram Estados sociais. Da mesma forma, Estado social foi a Inglaterra de Churchill e Attlee, os Estados Unidos, em parte, desde Roosevelt, a França, com a Quarta República, principalmente o Brasil, desde a Revolução de 1930"*

[4] BONAVIDES, Paulo. Do Estado liberal ao Estado social. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.p. 202-204.

[5] MORAES, Ricardo Quartim de. A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. Revista de informação legislativa, v. 51, n. 204, p. 269-285, out./dez. 2014. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/509938

[6] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 15

trabalho humano e a livre iniciativa, sem perder de vista a finalidade de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, de modo que a atividade econômica passa a ser disciplinada por uma lógica que concilia liberdade econômica com responsabilidade constitucional.

Como consequência dessa reconfiguração, o fenômeno tributário também passa a ser compreendido para além de sua função arrecadatória, assumindo papel instrumental na sustentação material das finalidades estatais, o que impõe ao sistema tributário um ônus adicional de racionalidade e complexidade, pois exige do Estado a difícil tarefa de compatibilizar a obtenção de recursos indispensáveis à preservação da atividade econômica privada e da esfera de autonomia dos indivíduos que nela atuam.[7]

É nesse contexto, também, que o tributo deixa de ser concebido apenas como imposição estatal voltada ao custeio da máquina pública e passa a ser compreendido, em sentido mais amplo, como o "preço da liberdade", legitimando-se na medida em que se revele necessário à manutenção de uma ordem social, sem se converter, contudo, em instrumento de opressão fiscal ou de comprometimento injustificado das bases materiais da livre atuação econômica.[8]

Em consequência desse entendimento, compreende-se que a eventual ineficiência estatal no tratamento das demandas públicas, por exemplo, não pode servir de fundamento para a expansão ilimitada da carga tributária, sob pena de se instaurar uma lógica perversa em que o aumento da arrecadação deixe de corresponder à efetivação de direitos e passe a produzir, em contrapartida, mera compressão da atividade econômica e da liberdade patrimonial dos contribuintes.

Dessa legitimação funcional decorre, por via de consequência, a necessidade de se estabelecerem barreiras rígidas à pretensão arrecadatória estatal, de modo a assegurar que a tributação não ultrapasse a fronteira do patrimônio e da dignidade do contribuinte. É nesse cenário que institutos como o princípio da capacidade contributiva e o sistema de imunidades constitucionais, a título ilustrativo, deixam de ser regras técnicas e assumem uma centralidade relevante no ordenamento, funcionando como garantias de que a tributação não aniquilará a própria liberdade que ela se propõe a sustentar.

---

[7] SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tributação e Liberdade". In. Vladimir da Rocha França; André Elali; Artur Cortez Bonifácio. Novas Tendências do Direito Constitucional. Curitiba: Juruá, 2011, p. 483

[8] SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tributação e Liberdade". In. Vladimir da Rocha França; André Elali; Artur Cortez Bonifácio. *Novas Tendências do Direito Constitucional.* Curitiba: Juruá, 2011, p. 486.

A esse respeito, mostra-se especialmente relevante a advertência de Schoueri[9] no sentido de que as imunidades, por exemplo, não devem ser compreendidas a partir de dispositivos isolados, uma vez que sua disciplina decorre da confluência de diversos textos constitucionais e de valores amplamente prestigiados pela ordem constitucional, de modo que:

> "A proposta que se faz é que não se entendam as imunidades a partir da leitura de dispositivos isolados. Posto que relevantes, estes não são os únicos veículos das normas de imunidades. Estas decorrem da confluência de uma série de textos inseridos na Constituição. Nos dispositivos concernentes à imunidade, revelar-se-ão valores altamente prestigiados pela Constituição. Nem por isso são eles suficientes para que se determine qual a norma aplicável. Proteção à concorrência, capacidade contributiva e outros princípios prestigiados pelo texto constitucional contribuirão para que se conheça a extensão da imunidade."

Em outras palavras, a estrutura do sistema tributário deve orientar-se por finalidades que permitam ao Estado exercer suas funções essenciais com o menor custo social e econômico possível, razão pela qual o desenho das normas fiscais deve buscar, simultaneamente, eficiência econômica, simplicidade administrativa e equidade distributiva, de modo que a tributação cumpra sua função constitucional sem produzir distorções excessivas no mercado.[10]

Até porque, conforme visto, a tributação não pode ser compreendida apenas como mecanismo de obtenção de receita, mas como instrumento juridicamente condicionado à realização de fins constitucionalmente legítimos, o que exige que sua instituição, interpretação e aplicação permaneçam submetidas a parâmetros materiais de racionalidade, proporcionalidade e justiça fiscal.

Em síntese, no paradigma do Estado Democrático de Direito, a atuação estatal na economia somente se justifica quando exercida em conformidade com as finalidades e limites fixados pela Constituição, o que exige que a tributação, especialmente quando utilizada como instrumento de intervenção, seja controlada por regras e princípios que funcionem, ao mesmo tempo, como fundamento de validade da ação estatal e como contenção contra o exercício arbitrário do poder.

1.2. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A compreensão do sistema tributário como unidade normativa exige o exame dos princípios que lhe conferem coerência interna e sentido jurídico, uma vez que tais vetores, em

---

[9] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 489

[10] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 26.

articulação com as normas descritivas, sustentam a estrutura do ordenamento e orientam a interpretação e a aplicação de cada uma de suas manifestações concretas. Essa percepção decorre do fato de que, conforme a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello[11], o princípio deve ser compreendido como um "mandamento nuclear de um sistema", consistindo em uma disposição fundamental que se irradia sobre as demais normas para conferir-lhes espírito e sentido:

> "Princípio - já averbamos alhures - é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo."

Sob essa ótica, os princípios exercem um papel de importância ao atuarem como orientadores diretos da interpretação e da aplicação das leis, exigindo que o exercício do poder de tributar se amolde estritamente à lógica constitucional. E, no âmbito do Direito Tributário, essa premissa revela-se ainda mais sensível, pois é por meio da força normativa dos princípios que se concretiza o paradigma do Estado Democrático de Direito anteriormente delineado, assegurando que a tributação, embora necessária à realização das finalidades estatais, se desenvolva de forma juridicamente ordenada, sem permitir que a pretensão arrecadatória se sobreponha às liberdades individuais ou à segurança das relações jurídicas.

Nesse contexto, a análise dos princípios constitucionais tributários revela-se indispensável para a compreensão das espécies tributárias e de seus respectivos regimes jurídicos, na medida em que são esses postulados que preservam o equilíbrio entre a prerrogativa estatal e a de proteção do contribuinte, circunstância que assume especial relevo no caso das CIDEs, pois, conforme será aprofundado em capítulos posteriores, tratando-se de tributos vocacionados à intervenção no domínio econômico, sua legitimidade não depende apenas da observância das limitações tributárias clássicas, mas também da compatibilidade material com os valores que estruturam a ordem econômica, visto que, sempre que o legislador pretenda intervir nesse campo, o interesse público invocado deverá guardar *"relação de conformidade com os valores albergados pela Carta Magna"*[12].

---

[11] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. pp. 986-987

[12] PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Contribuições de intervenção no domínio econômico. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17.

Feitas essas considerações, o primeiro desses vetores[13] é o princípio da legalidade tributária, consagrado nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CRFB, que se projeta como uma das manifestações mais elementares da segurança jurídica ao estabelecer que toda incursão estatal sobre o patrimônio privado depende de prévia autorização legislativa, impedindo, assim, o exercício de um poder impositivo arbitrário, imprevisível ou dissociado do processo democrático de produção normativa[14].

Essa exigência, embora indispensável, não basta para esgotar o juízo de legitimidade da tributação, pois a conformidade formal da tributação não afasta, por si só, a necessidade de que o ônus fiscal seja distribuído de maneira materialmente justa, razão pela qual o sistema também se submete ao princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição, que orienta o legislador na seleção dos fatos tributáveis e na repartição dos encargos públicos segundo a aptidão econômica dos contribuintes, de modo a compatibilizar a arrecadação com os objetivos de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, sem converter a tributação em fator de agravamento das desigualdades sociais[15].

Não se esgota aí, porém, o regime constitucional de contenção do poder de tributar, uma vez que, para além da relação entre Estado e contribuinte, a tributação também se insere em uma estrutura federativa que condiciona a própria repartição das competências impositivas, de sorte que o princípio federativo, fundado no artigo 1º da CRFB e protegido como cláusula pétrea pelo artigo 60, § 4º, inciso I, da Constituição, impede que a competência tributária seja utilizada como mecanismo de invasão da esfera jurídica de outro ente ou de desarticulação do pacto federativo, impondo que cada pessoa política atue apenas dentro dos limites e finalidades que lhe foram constitucionalmente atribuídos.[16]

Ao lado da legalidade, da justiça fiscal e da repartição constitucional de competências, a tributação também deve ser interpretada à luz dos princípios gerais da ordem econômica delineados no Título VII da Constituição Federal, os quais, conforme anteriormente delimitado, estabelecem que a atividade econômica, fundada na valorização do trabalho

---

[13] Vale ressaltar, nesse ponto, que os princípios aqui examinados não pretendem esgotar a totalidade dos vetores normativos que informam e estruturam o sistema tributário brasileiro. Trata-se, em verdade, de uma seleção dos princípios que, pela sua pertinência temática e pela sua relevância para a compreensão da controvérsia analisada, mostram-se mais diretamente relacionados ao objeto do presente estudo.

[14] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 233 - 235

[15] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 22

[16] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 262

humano e na livre iniciativa, deve orientar-se à asseguração de uma existência digna, conforme os ditames da justiça social.

Nessa linha, toda atuação relacionada à ordem econômica (seja ela proveniente do Estado, seja praticada por agentes privados) deve guardar conformidade com esses princípios, sob pena de incorrer em desvio de finalidade e, por conseguinte, em inconstitucionalidade, pois, em um sistema constitucional que prestigia a livre iniciativa e admite a intervenção estatal apenas em moldes justificados, a ingerência pública no domínio econômico não pode ser concebida como expediente ordinário de ampliação arrecadatória, mas como atuação excepcional, cautelosa e materialmente vinculada aos parâmetros constitucionais que legitimam sua ocorrência.

Sob essa perspectiva, evidencia-se que a legitimidade da tributação não se limita à mera gestão administrativa, mas reclama compatibilidade material entre a tributação, os limites constitucionais que a conformam e, quando pertinente, às finalidades às quais se vincula a atuação estatal - afinal, em uma ordem que prestigia a livre iniciativa e submete a intervenção pública a parâmetros definidos, o exercício do poder de tributar somente se justifica quando orientado à realização dos valores e objetivos que a Constituição se comprometeu a proteger.

Fixadas, assim, as balizas principiológicas que conformam e limitam o exercício do poder de tributar no Estado Democrático de Direito, torna-se possível avançar para a análise do conceito jurídico de tributo, a fim de examinar, em seguida, a forma pela qual o sistema brasileiro estrutura suas espécies tributárias e, dentro delas, a posição peculiar ocupada pelas contribuições especiais.

1.3. O CONCEITO DE "TRIBUTO" NO DIREITO BRASILEIRO E A DISTINÇÃO ENTRE TRIBUTO VINCULADO E NÃO VINCULADO

A delimitação do conceito de tributo no direito brasileiro constitui etapa indispensável para a compreensão das espécies tributárias (mais especificamente, as contribuições especiais), pois somente a partir da identificação dos elementos essenciais da exigência tributária se torna possível distinguir as hipóteses em que a atuação estatal sobre o patrimônio privado se legitima como tributação daquelas em que assume natureza jurídica diversa.

Nessa perspectiva, entende-se que o tributo pode ser compreendido como relação jurídica obrigacional entre Estado e contribuinte, surgida a partir da ocorrência de situação fática prevista em lei e voltada à exigência de prestação pecuniária que, dotada de regime

jurídico próprio e desprovida de caráter sancionatório, se destina a prover o ente público dos meios necessários à persecução de seus fins.[17]

Desse entendimento decorre a positivação legislativa do conceito no artigo 3º do Código Tributário Nacional ("CTN"), segundo o qual:

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

Pois bem. Desta definição normativa, depreende-se que o tributo configura relação jurídica cujos elementos fundamentais revelam que: (i) se trata de prestação pecuniária compulsória, imposta por força de lei, o que a distingue das sanções por ato ilícito, uma vez que a obrigação tributária decorre da ocorrência de fato lícito previsto no ordenamento, e não da imposição de penalidade; e (ii) sua cobrança se opera mediante atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que a autoridade fazendária, destituída de margem de discricionariedade, deve atuar em estrita observância aos parâmetros legais previamente fixados para a constituição do crédito tributário.

Somado a isso, considerada a tutela constitucional conferida ao direito de propriedade, o tributo deve ser rigidamente compreendido à luz dos princípios anteriormente examinados, de modo a distingui-lo de outras figuras que também interferem na esfera patrimonial, mas o fazem sob fundamentos e regimes jurídicos diversos. Nesse sentido, não se confunde com a multa, que ostenta natureza punitiva, nem com a desapropriação, que pressupõe prévia e justa indenização pela perda do bem, tampouco com o confisco, que representa absorção excessiva ou desproporcional da riqueza, ao passo que o tributo legítimo se apresenta como parcela patrimonial exigida coercitivamente para o custeio das finalidades públicas constitucionalmente admitidas.[18]

A definição do conceito de tributo, no entanto, não se esgota na identificação de seus elementos gerais, sendo igualmente necessário examinar o critério pelo qual se determina a natureza jurídica específica de cada exação, matéria disciplinada pelo artigo 4º do CTN, segundo o qual essa qualificação decorre do respectivo fato gerador, sendo irrelevantes, para

---

[17] COSTA, Regina H. Curso de Direito Tributário - 16ª Edição 2026. 16. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551770593. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551770593/. p. 91

[18] COSTA, Regina H. Curso de Direito Tributário - 16ª Edição 2026. 16. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551770593. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551770593/. p. 92

esse fim, tanto a denominação e as características formais adotadas pela lei quanto a destinação legal do produto arrecadado:

> 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.

Com isso, o artigo 4º do CTN desloca o eixo da análise para a materialidade dos tributos, exigindo que o intérprete desconsidere os rótulos normativos e investigue a essência jurídica da obrigação tributária a partir de sua hipótese de incidência (fato gerador em abstrato) e de sua base de cálculo, elementos que, em conjunto, permitem identificar a real natureza do tributo e impedem que o legislador oculte, sob nomenclaturas artificiais, exigências que, na essência, pretendam contornar limitações de competência, legalidade ou regime jurídico.[19]

Ressalta-se que essa diretriz deve ser compreendida à luz do contexto histórico e normativo em que foi formulada, pois a afirmação de que a destinação do produto arrecadado seria irrelevante para a qualificação jurídica da exação reflete, em larga medida, uma concepção moldada sobretudo a partir do regime dos impostos, já que, tratando-se de tributos não vinculados e voltados ao custeio de serviços públicos gerais, sua causa jurídica se exaure, em regra, na manifestação de riqueza revelada pelo contribuinte, tornando a aplicação posterior da receita elemento externo à definição de sua natureza.[20]

Nessa lógica, a irrelevância da destinação do produto arrecadado opera, no campo dos impostos, como técnica de simplificação dogmática, concentrando a análise jurídica na materialidade da hipótese de incidência e na capacidade contributiva revelada pelo contribuinte, sem subordinar a validade da exação à vinculação específica da receita, característica incompatível com a estrutura dos tributos não vinculados.[21]

Ocorre que esse quadro sofre inflexão relevante no sistema constitucional inaugurado em 1988, no qual a destinação do produto arrecadado passa a assumir papel decisivo para a definição e, sobretudo, para a legitimidade de determinadas espécies tributárias, notadamente os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, casos em que a validade da exigência tributária já não pode ser dissociada da despesa, da finalidade ou do setor

---

[19] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 161

[20] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 161

[21] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 136

constitucionalmente indicado para justificar sua instituição, conforme revelam o artigo 148, parágrafo único, e os artigos 149, 149-A, 177, § 4º, e 195 da CRFB.

Nessas hipóteses, a destinação deixa de ocupar posição meramente administrativa ou acidental e passa a integrar o núcleo de validade da própria exigência, uma vez que o fundamento constitucional da tributação não reside apenas na aptidão do ente para instituí-la, mas também na vinculação entre a cobrança, a finalidade protegida pelo constituinte e, em certos casos, o grupo ou setor alcançado pela atuação estatal.

Nesse contexto, a sistematização das espécies tributárias passa a exigir distinções adicionais e mais rígidas, entre elas a diferenciação entre tributos vinculados e não vinculados a uma atividade estatal, pois, enquanto nos primeiros a legitimidade da cobrança depende da realização de atuação específica do Estado (como ocorre com as taxas), nos segundos a hipótese de incidência se limita a revelar manifestação de riqueza do contribuinte, independentemente de qualquer contraprestação direta ou serviço estatal individualizável.[22]

Ao lado dessa classificação, revela-se igualmente útil a distinção entre tributos de arrecadação vinculada e de arrecadação não vinculada, na medida em que certos tributos, embora não dependam de atuação estatal específica em favor do contribuinte, possuem receita constitucionalmente afetada a determinada finalidade, ao passo que outros integram livremente o caixa geral da Administração, como ocorre com os impostos, cuja arrecadação não se submete, em regra, a destinação específica nem se vincula a benefício individualizado ou referibilidade direta.

A título exemplificativo, o pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (“IPVA”), não impõe ao Estado o dever jurídico de destinar o produto arrecadado à melhoria das rodovias utilizadas pelos veículos tributados, pois sua receita se incorpora ao orçamento geral para o custeio de despesas públicas universais, ao passo que contribuições sociais como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) possuem arrecadação vinculada ao financiamento da seguridade social, o que evidencia que, no sistema constitucional vigente, a destinação da receita pode adquirir relevância jurídica decisiva conforme a espécie tributária considerada.

A partir dessa compreensão, segundo a qual a finalidade passa a integrar a própria estrutura de validade de determinados tributos e a condicionar o exercício legítimo do poder de tributar, impõe-se o exame das espécies tributárias em particular, pois é justamente por

[22] ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 15. ed. São Paulo: JusPodivm, 2021. p. 122

meio dessa diferenciação que se poderá compreender como o sistema brasileiro organiza a repartição de competências e estabelece a fronteira entre tributos de arrecadação livre e tributos funcionalmente vinculados a finalidades sociais ou econômicas.

1.4. AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO SISTEMA CONSTITUCIONAL

A estrutura do Sistema Tributário Nacional, sob a égide da Constituição de 1988, organiza-se em torno de cinco espécies tributárias distintas (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais), classificação consagrada na doutrina como "teoria da pentapartição" e acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nos seguintes termos:

> "As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4o), são as seguintes: a) os impostos (C.F., art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1.de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág, 4o), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5o, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)" (STF, RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 01.07.1992, DJ 28.08.1992)

No interior dessa classificação, os impostos ocupam posição central como principal fonte de financiamento das atividades gerais do Estado, distinguindo-se por sua natureza não vinculada, já que não dependem, para sua legitimidade, de atuação estatal específica em favor do contribuinte nem de destinação predeterminada de sua arrecadação, incidindo, antes, sobre manifestações de riqueza juridicamente eleitas pelo legislador e permitindo ao ente competente alocar os recursos arrecadados segundo as prioridades da administração pública.

Sob essa lógica, a repartição de competências manifesta-se de forma clara, a título exemplificativo, ressalta-se: aquele que aufere renda contribui com a União via Imposto de Renda ("IR"); quem promove a circulação de mercadorias sujeita-se ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ("ICMS") perante os Estados; e o proprietário de imóvel urbano recolhe o Imposto Predial e Territorial Urbano ("IPTU") aos Municípios, e, em todos esses casos, a inexistência de vinculação permite que o ente público aloque livremente a receita conforme as prioridades da administração geral[23].

---

[23] Além dessas competências discriminadas, cabe à União a competência residual (art. 154, I, da CRFB) para instituir novos impostos por lei complementar, desde que respeitados os requisitos de não cumulatividade e a vedação de identidade de fatos geradores ou bases de cálculo com os impostos já previstos.

Em contraste com os impostos, as taxas apresentam natureza vinculada, podendo ser instituídas pelos entes federativos em razão do exercício do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, de modo que a legitimidade da cobrança pressupõe a existência de atuação estatal diretamente referível ao contribuinte, o que explica seu caráter contraprestacional e a vinculação da competência tributária ao ente que efetivamente presta o serviço ou exerce a atividade fiscalizatória.

Na mesma linha de aproximação entre tributação e atuação estatal, as contribuições de melhoria, previstas no artigo 145, inciso III, da CRFB, destinam-se a fazer face ao custo de obras públicas que resultem em valorização imobiliária, razão pela qual seu fato gerador é composto pela conjugação entre a realização da obra e o efetivo acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, não se legitimando, portanto, como mecanismo de arrecadação prévia para custear a intervenção estatal, mas como forma de recomposição, em favor do Poder Público, do enriquecimento individual decorrente de investimento público específico - conforme estabelece o REsp 1326502-RS, de relatoria do Min. Ari Pargendler:

> A instituição de contribuição de melhoria depende de lei prévia e específica, bem como da ocorrência de efetiva valorização imobiliária em razão da obra pública, cabendo ao ente tributante o ônus de realizar a prova respectiva. (STJ. 1ª Turma. REsp 1326502-RS, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 18/4/2013, Informativo 522).

Os empréstimos compulsórios, por sua vez, previstos no artigo 148 da Constituição, ocupam posição peculiar no sistema, pois, embora não se definam necessariamente por uma atuação estatal específica em favor do sujeito passivo, possuem natureza excepcional, são restituíveis e somente podem ser instituídos pela União, mediante lei complementar, nas hipóteses constitucionalmente delimitadas, como calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, circunstâncias que revelam regime jurídico mais rígido e finalidade constitucionalmente qualificada.[24]

A singularidade dessa espécie reside no fato de que, ainda que sua hipótese de incidência não se vincule, em sentido estrito, a uma atividade estatal individualizável, a arrecadação é necessariamente atrelada à despesa que justifica sua instituição, de modo que a validade da exigência não pode ser aferida apenas a partir de sua materialidade, mas também da aderência entre a cobrança e a finalidade constitucional que a autorizou, sendo

---

[24] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 209-214

precisamente por isso que o empréstimo é rejeitado quando não atende a sua finalidade prestigiada[25].

Vê-se, assim, que a classificação das espécies tributárias não se limita à identificação formal de seus nomes ou à enumeração de suas hipóteses de incidência, mas permite apreender regimes jurídicos distintos, ora marcados pela ausência de vinculação a atividade ou finalidade específica, ora estruturados justamente a partir dessa vinculação, o que evidencia que a legitimidade do tributo, em determinados casos, depende não apenas da competência e da materialidade eleita pelo legislador, mas também da conformidade entre a exação e a finalidade constitucional que a sustenta.

A compreensão dessas categorias e de seus respectivos regimes jurídicos permite, por fim, isolar a última espécie do gênero tributário: as Contribuições Especiais. Como se verá, estes tributos distanciam-se da lógica meramente arrecadatória dos impostos e da contraprestação imediata das taxas para se firmarem como instrumentos de intervenção e fomento social, cujas nuances e critérios de validade constituem o objeto central da presente investigação.

1.5. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E SUA POSIÇÃO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A trajetória institucional das contribuições no Brasil remonta à Emenda Constitucional nº 8/1977, que alterou a Constituição de 1967 para incluir as contribuições sociais no âmbito das competências da União, movimento que deu ensejo a intenso debate doutrinário acerca de sua natureza jurídica, especialmente quanto à possibilidade de serem compreendidas como tributos ou, ao contrário, como mecanismos de arrecadação de feição meramente “parafiscal”, alheios ao regime jurídico tributário em sentido estrito. Essa discussão foi pacificada com a Constituição de 1988, que institucionalizou as contribuições no artigo 149, conferindo à União o poder de utilizá-las como instrumentos de atuação em áreas sociais e econômicas específicas.

Nesse ponto, vale rememorar que, embora persista, em parte da doutrina, resistência à inclusão das contribuições no gênero tributário, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se em sentido oposto, reconhecendo-lhes natureza tributária e autonomia no sistema constitucional vigente, como se depreende do seguinte trecho:

---

[25] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 214

> (...) segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (STF, RE 146733/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 29.06.1992, DJ 06.11.1992)

À luz dessa orientação, é possível identificar, no sistema constitucional atual, quatro espécies de contribuições especiais: (i) as contribuições sociais; (ii) as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs); (iii) as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas; e (iv) a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), sendo, em regra, todas elas de competência da União, ressalvadas a contribuição prevista no artigo 149, § 1º, da Constituição, relativa aos regimes de previdência dos servidores dos demais entes federados, e a COSIP, cuja instituição é atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal, nos termos do artigo 149-A.

Essa concentração de competência no plano federal não é casual, revelando a opção do constituinte por reservar à União o manejo de arrecadações voltadas à implementação de finalidades públicas setoriais de maior amplitude, especialmente aquelas que se projetam sobre a ordem social, econômica e corporativa, o que explica por que as exigências por parte do monopólio federal assumem caráter pontual e taxativo.

Nesse contexto, a própria expressão “contribuições especiais” cumpre relevante função sistemática, na medida em que permite distingui-las das contribuições de melhoria, cujo regime jurídico decorre de pressupostos de incidência próprios e muito mais restritos, ao passo que também se afasta da antiga terminologia “contribuições parafiscais”, tradicionalmente empregada para designar exações cuja arrecadação se destinava a entidades situadas fora da Administração Direta, mas voltadas ao desempenho de atividades de interesse públic.[26]

Com o desenvolvimento do sistema constitucional e a ampliação das hipóteses em que essas exações passaram a financiar não apenas entidades paraestatais, mas também órgãos e finalidades diretamente vinculados ao próprio Estado, a noção de parafiscalidade revelou-se insuficiente como critério distintivo, razão pela qual a análise passou a deslocar-se do elemento subjetivo do ente arrecadador ou destinatário da receita para a consideração da finalidade constitucional da contribuição, compreendida em conjunto com a atuação estatal

[26] ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 15. ed. São Paulo: JusPodivm, 2021.p. 92

específica que a fundamenta e com a relação de pertinência entre o grupo onerado e a atividade financiada.[27]

Foi precisamente nessa linha que o Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE 138.284/CE, assinalou que o ponto decisivo para a compreensão da contribuição não reside em quem arrecada o tributo, mas na destinação juridicamente atribuída ao produto de sua arrecadação:

> "o que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (C.F., art. 195, I). A resposta está na própria Lei 7.689, de 15.12.88, que, no seu artigo 1º, dispõe, expressamente, que "fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social." De modo que, se o produto da arrecadação for desviado de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei, certo que uma remota possibilidade do descumprimento da lei não seria capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucional." (STF, Tribunal Pleno, RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, 01.07.1994, DJ 28.08.1992 p. 13.456)

Dessa forma, a nota distintiva das contribuições especiais passa a residir em sua vinculação a um objetivo público constitucionalmente qualificado, o que legitima a imposição da exigência sobre grupo social, econômico ou profissional que mantenha relação de pertinência com a atuação estatal correspondente, relação essa que a doutrina designa por referibilidade e que se traduz na ideia de que determinado setor pode ser chamado a suportar ônus diferenciado porque é, ao menos em tese, beneficiado, afetado ou especialmente relacionado à finalidade perseguida pelo Estado.[28]

Nessa perspectiva, a lição de Paulo Ayres Barreto assume especial relevância, pois identifica a "causa" das contribuições justamente na busca de finalidade constitucional específica, concretizada mediante direcionamento obrigatório da arrecadação a órgão, fundo ou despesa determinada[29], de modo que, diversamente do que ocorre com os impostos, em que a obrigação se satisfaz, em regra, com o recolhimento da prestação, nas contribuições a estrutura de legitimidade da exação encontra-se vinculada à finalidade que lhe dá suporte.

Não obstante, essa relação de pertinência não pode ser compreendida de forma meramente formal ou genérica, sob pena de descaracterizar a própria distinção entre contribuições e impostos. A exigência de referibilidade impõe a existência de vínculo material

---

[27] SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 629-667.

[28] É necessário destacar, contudo, que a regra da referibilidade não se aplica da mesma forma às contribuições destinadas à seguridade social. Embora também tenham fundamento no art. 149 da Constituição, essas contribuições seguem regras próprias previstas no art. 195, o que lhes confere uma natureza distinta, baseada no princípio da solidariedade.

[29] BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 58

minimamente consistente entre o grupo onerado e a atuação estatal financiada, de modo que a contribuição não se converta em simples instrumento de arrecadação geral sob destinação específica.[30]

Desse modo, o elemento finalístico não pode ser tratado como aspecto acidental ou secundário, mas deve ser compreendido como núcleo de sustentação da validade dessas cobranças, já que a contribuição especial somente se legitima enquanto subsistir o vínculo entre a exigência tributária, a finalidade constitucional que a autoriza e o grupo sobre o qual recai o ônus correspondente, de modo que eventual desvio entre a arrecadação e a finalidade que a justifica compromete o fundamento de legitimidade da cobrança, por romper a relação que autoriza impor a determinado grupo um sacrifício patrimonial diferenciado em nome de objetivo público específico.

Rememora-se, ademais, que, no plano da ordem econômica constitucional, essa vinculação assume importância acentuada, uma vez que a Constituição de 1988 não autoriza uma intervenção estatal indiferente ou arbitrária no domínio econômico, mas apenas aquela que se revele compatível com a livre iniciativa, com a valorização do trabalho humano e com a finalidade de assegurar a todos existência digna.

Fixadas, assim, as balizas gerais relativas à posição das contribuições especiais no sistema tributário e à centralidade de sua dimensão finalística, torna-se possível avançar para o exame das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs), espécie que leva ao grau máximo a lógica da tributação orientada por finalidade e que, por isso mesmo, exige investigação mais detida acerca de seus pressupostos constitucionais, de seus critérios de validade e dos limites jurídicos que condicionam sua instituição.

1.6. CONCLUSÕES PARCIAIS

A análise desenvolvida neste capítulo demonstrou que a compreensão do sistema tributário brasileiro e, por consequência, das contribuições especiais, não pode resultar de leitura fragmentada de seus institutos, exigindo, ao contrário, abordagem integrada que considere, de modo articulado, a ordem econômica constitucional, os princípios tributários e a estrutura normativa das espécies tributárias, uma vez que a Constituição de 1988, ao atribuir relevo à atuação estatal na promoção da justiça social e do desenvolvimento nacional, confere à tributação função que ultrapassa a mera arrecadação, ao passo que os princípios constitucionais tributários operam como critérios efetivos de conformação e controle do poder

[30] SOUZA, Hamilton Dias de. Curso de direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p.629-667

de tributar, e as diferentes espécies tributárias se distinguem por elementos próprios que condicionam sua natureza e seu regime jurídico.

Nesse contexto, o exame inicial das contribuições especiais evidenciou que tais exações se diferenciam das demais espécies não apenas por sua conformação normativa, mas sobretudo por sua dimensão finalística, que condiciona a própria legitimidade do exercício da competência tributária, de modo que sua validade não se exaure na observância formal dos requisitos de instituição, mas depende da correspondência entre a exação, a finalidade constitucional que a fundamenta e o grupo sobre o qual recai o ônus fiscal.

Diante desse panorama, revela-se indispensável avançar para a análise dos critérios específicos que delimitam a atuação da União na instituição das CIDEs, especialmente no que se refere à competência tributária, à exigência de referibilidade e à observância da proporcionalidade, uma vez que, é a partir desses vetores que se torna possível avaliar a legitimidade das intervenções estatais no domínio econômico por meio da tributação, bem como identificar os limites jurídicos que impedem a utilização dessas exações como instrumentos de arrecadação desvinculados de sua finalidade constitucional.

2. COMPETÊNCIA, REFERIBILIDADE, PROPORCIONALIDADE E CONTROLE DE VALIDADE DAS CIDES

2.1. ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

As contribuições especiais surgem originariamente como impostos especiais e, conforme delimitado anteriormente, possuem como característica definidora a destinação específica, voltada ao custeio de determinada despesa ou atividade estatal. E, justamente em razão de sua natureza mais flexível, essa figura tributária pode ser identificada em diversos momentos históricos, desde Roma Antiga, onde se cobrava dos isentos da prestação militar uma contribuição destinada à manutenção das tropas e alimentação dos cavalos (o *"aes militari"* e o *"aes aequestri"*, respectivamente), até a Itália do século XIX, que exigia dos proprietários de áreas infestadas pela malária uma contribuição voltada a cobrir os gastos com medicamentos.[31]

Essa mesma lógica também se manifestou no Brasil, uma vez que, desde o período imperial, já se observavam formas de atuação estatal sobre setores específicos, especialmente por meio de políticas tarifárias e de tarifas alfandegárias destinadas à regulação do comércio exterior e à proteção de determinados segmentos produtivos. Nesse cenário, embora ainda não se pudesse falar em contribuições especiais nos moldes atualmente previstos na Constituição, já se percebia a presença de um elemento que posteriormente se tornaria central a essa espécie tributária - a utilização da tributação como instrumento de financiamento e orientação de determinadas atividades econômicas.[32]

Essa relação entre tributação finalística e atuação estatal, contudo, variou conforme o modelo de Estado predominante em cada período histórico, de modo a refletir o paradigma de cada período. A título ilustrativo, durante o Estado Liberal, as contribuições especiais continuaram a se desenvolver, ainda que de forma mais contida em razão da concepção de mínima intervenção estatal sobre a propriedade privada. E, como o Estado se abstinha de interferir na ordem econômica, faltava-lhe espaço para instituir exações que custeassem atividades estranhas à sua esfera tradicional de atuação, o que limitava a expansão dessa figura tributária. Esse cenário, no entanto, se transforma com a ascensão do Estado Social e Intervencionista, momento em que se firmou a necessidade de uma atuação estatal mais incisiva, sobretudo no campo econômico e social (justamente em razão do cenário de

---

[31] FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da parafiscalidade.* Salvador: Livraria Progresso, 1955. p. 26-27

[32] FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro.* 16 ed. São Paulo: Globo, 2004

pós-guerra), ampliando-se também o papel das próprias contribuições especiais como instrumento de financiamento dessas novas atividades.[33]

É justamente nesse ambiente de maior complexidade estatal que ganha relevo a formulação teórica das contribuições especiais. Nessa perspectiva, Paulo Roberto Lyrio Pimenta analisa a obra do economista Emil Sax (*"Grundlegung Der Theoretischen Staatswirthschaft"),* na qual se encontra um importante estudo que viria a dar origem à teoria das contribuições especiais, então denominadas "impostos especiais".

Em sua análise, constata-se, inicialmente, que as consequências de algumas atuações estatais não possuem alcance uniforme, o que faz com que determinados indivíduos ou grupos recebam mais benefícios do que outros. A partir dessa premissa, identifica três hipóteses distintas quanto à destinação das atividades estatais, sendo a primeira aquela que atinge indivíduos identificáveis, um a um, em situação na qual cada destinatário pode ser diretamente individualizado, ao passo que a segunda abarca as atividades dirigidas à coletividade como um todo, sem distinção entre indivíduos, hipótese típica das atuações universais do Estado. Há, ainda, uma terceira categoria, de caráter intermediário, em que a atuação estatal alcança um grupo específico e fechado, formando aquilo que Sax denomina de sub-associação (*"Unterverband"*), e é precisamente nessa hipótese que se localizam os impostos especiais.[34]

Como o benefício atinge um grupo delimitado de destinatários, formando um círculo fechado dentro da coletividade maior, e como dentro desse grupo não é possível medir quanto cada membro se beneficiou da atuação estatal (como nas primeiras duas hipóteses mencionadas), justifica-se que esse grupo participe mais do custeio da despesa, já que extrai proveito mais intenso da atividade pública do que os demais integrantes da coletividade. Esse raciocínio leva à classificação dessas exações como "impostos finalísticos" ou tributos setoriais, expressões que traduzem os dois traços característicos da figura: a vinculação da receita a uma finalidade específica e o alcance limitado a determinado setor ou categoria de contribuintes.[35]

Nesse cenário, a própria nomenclatura "impostos especiais" reflete uma posição tributária típica do Estado Liberal, uma vez que a importância e a aplicação dessa figura eram bastante diversas daquelas que viriam a assumir no Estado Social, momento em que surge o

---

[33] PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Origem e Evolução das Contribuições Especiais no Direito Tributário Positivo e na Doutrina*, 2022. p. 2

[34] SAX, Emil. *Grundlegung Der Theoretischen Staatswirthschaft*. Dr. Muller: Sttutgart, 1887 p. 431

[35] SAX, Emil. *Grundlegung Der Theoretischen Staatswirthschaft*. Dr. Muller: Sttutgart, 1887 p.556-558

fenômeno da parafiscalidade. Nesse novo contexto, ganha força a parafiscalidade como técnica de arrecadação situada em zona menos rigidamente submetida aos controles tradicionais do sistema tributário, voltada à criação de receitas aplicadas em finalidades extraorçamentárias, auferidas por órgãos corporativos, entidades de previdência social ou pelo próprio Estado. E o Estado Fascista representou ambiente especialmente fértil para o desenvolvimento dessa técnica, sobretudo diante das necessidades orçamentárias urgentes que decorreram das duas guerras mundiais, o que reforçou o caráter descentralizado e emergencial dessas contribuições. A parafiscalidade, nesse sentido, traduzia a hesitação dos poderes públicos em organizar um sistema fiscal coerente diante das novas atribuições estatais, valendo-se de uma técnica empírica e oportunista de financiamento.[36]

Essa evolução das contribuições, as quais passam de um imposto "especial" para uma forma de arrecadação mais recorrente, podem ser observadas também no sistema constitucional brasileiro, que durante muito tempo deixou de tratar expressamente das contribuições especiais apesar da existência de arrecadações dessa natureza. A Constituição de 1891, por exemplo, previa apenas impostos e taxas, e ainda que mencionasse as "contribuições concernentes aos telégrafos e correios" atribuídas aos Estados, não chegava a incorporar o conceito moderno de contribuição especial.[37] Por sua vez, a Constituição de 1934[38] manteve esse mesmo modelo e foi além, removendo a referência à competência para instituição de contribuições, orientação que acabou preservada pela Carta de 1937.

---

[36] PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Origem e Evolução das Contribuições Especiais no Direito Tributário Positivo e na Doutrina, 2022. p. 10

[37] Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar: 1 º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira; 2 º) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação; 3 º) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I; 4 º) taxas dos correios e telégrafos federais.
Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 2 º) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.

[38] Art. 6º Compete tambem, privativamente, á União: I, decretar impostos: a) sobre a importação de mercadorias de procedencia estrangeira; b) de consumo de quaesquer mercadorias, excepto os combustiveis de motor de explosão; c) de renda e proventos de qualquer natureza, exceptuada a renda cedular de immoveis; d) de transferencia de fundos para o exterior; e) sobre actos emanados do seu governo, negocios da sua economia e instrumentos de contractos ou actos regulados por lei federal; f) nos Territorios, ainda, os que a Constituição attribue aos Estados; II, cobrar taxas telegraphicas, postaes e de outros serviços federaes; de entrada, sahida e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o commercio de cabotagem ás mercadorias nacionaes, e ás estrangeiras que já tenham pago imposto de importação. Art. 8º Tambem compete privativamente aos Estados: I, decretar impostos sobre: a) propriedade territorial, excepto a urbana; b) transmissão de propriedade causa mortis; c) transmissão de propriedade immobiliaria inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade; d) consumo de combustiveis de motor de explosão; e) vendas e consignações effectuadas por commerciantes e productores, inclusive os industriaes, ficando isenta a operação do pequeno productor, como tal definido na lei estadual; f) exportação das mercadorias de sua proprimeira ducção até o maximo de dez por cento ad valorem, vedados quaesquer addicionaes; g) industrias e profissões; h) actos emanados do seu governo e negocios da sua economia, ou regulados por lei estadual; II, cobrar taxas de serviços estaduaes.

A Constituição de 1946 representa um marco relevante, ao facultar aos entes federados a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria (arts. 15, 19, 28, II, "a", e 29), bem como de *"quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços"* (art. 30, III)[39]. Vale destacar que a Carta de 1946 também autorizou expressamente a União a instituir contribuição previdenciária, cobrada do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as consequências da doença, da velhice, da invalidez e da morte (art. 157, XVI), abrindo espaço expresso para as contribuições especiais, ainda que de forma indireta, já que tais exações eram disciplinadas no Título referente à "Ordem Econômica e Social" e não no capítulo tributário.

Em seguida, a Emenda Constitucional 18/1965, que promoveu uma verdadeira Reforma Tributária, manteve esse panorama ao estabelecer que o Sistema Tributário Nacional seria composto apenas de impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 1º), entendimento que acabou refletido também no Código Tributário Nacional. Como diversas contribuições já existiam e eram exigidas no sistema brasileiro nessa época, editou-se o Decreto-Lei 27/1966 para alterar o art. 217 do CTN e expressamente assegurar a incidência e exigibilidade dessas exações, entre as quais a contribuição sindical, as quotas de previdência, a contribuição para o Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural, a contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e demais contribuições de fins sociais. Dentro desse contexto, a doutrina se dividiu quanto ao verdadeiro propósito do diploma, pois parte dos autores enxergavam no decreto o reconhecimento da natureza tributária dessas contribuições, enquanto outra corrente sustentava o oposto, ou seja, que o objetivo teria sido justamente afastar tal qualificação, controvérsia que se refletiu na própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que inicialmente acolheu a primeira interpretação para depois alinhar-se à segunda corrente[40].

Vale destacar, nesse ponto, que a influência da parafiscalidade era visível em todo esse cenário, na medida em que a capacidade tributária ativa podia ser delegada a pessoas jurídicas de direito público ou privado, fazendo com que as receitas obtidas não integrassem o orçamento geral e fossem aplicadas diretamente nas finalidades estabelecidas. Justamente por não serem tratadas estritamente como tributos, tais exações permitiam contornar limites

---

[39] Art 30 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar: III - quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços.

[40] PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Origem e Evolução das Contribuições Especiais no Direito Tributário Positivo e na Doutrina, 2022. p. 15

constitucionais que de outro modo se imporiam à atuação fiscal do Estado, configurando aquilo que parte da doutrina denomina de "zona cinzenta" ocupada pela parafiscalidade[41].

A Constituição de 1967 manteve essa estrutura ao disciplinar as contribuições separadamente das demais espécies tributárias, embora tenha avançado significativamente ao autorizar não apenas a contribuição previdenciária (art. 158, XVI), mas também a instituição, pela União, de contribuição destinada à intervenção no domínio econômico (art. 157, §9º) e ao custeio de órgãos sindicais e profissionais (art. 159, §1º), configurando o primeiro reconhecimento constitucional expresso da CIDE no ordenamento brasileiro.

A natureza tributária dessas exações apenas foi reconhecida pelo texto constitucional por meio da Emenda Constitucional 1/1969, que as disciplinou dentro do Sistema Tributário Nacional ao prever expressamente, em seu art. 21, §2º, I, a possibilidade de a União instituir *"contribuições, nos têrmos do item I dêste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interêsse da previdência social ou de categorias profissionais"*. Esse reconhecimento, contudo, mostrou-se efêmero, pois a Emenda Constitucional 8/1977 reduziu as hipóteses de instituição das contribuições no art. 21 e, simultaneamente, conferiu competência específica à União para dispor sobre contribuições sociais por meio da inclusão do inciso X ao art. 43, autorizando o Congresso Nacional a regular as exações destinadas a custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, §1º, 175, §4º e 178.

A racionalidade desse entendimento residia na coexistência dos dois dispositivos, pois o art. 43, I já atribuía ao Congresso Nacional competência para legislar sobre tributos em geral, de modo que a criação de inciso específico para tratar das contribuições sociais era interpretada como indicativo de que tais exações não se enquadravam entre os tributos[42].

Diante disso, o Supremo Tribunal Federal sinalizou a perda da natureza tributária dessas contribuições, conforme se extrai do voto do Ministro Moreira Alves no julgamento do RE 86.595/BA[43], no qual se afirmou que, *"de 1966 a 1977 (do Decreto-lei 27 à Emenda Constitucional nº 8), contribuições como a devida ao FUNRURAL tinham natureza tributária. Deixaram de tê-la, a partir da Emenda nº 8"*, entendimento que, embora exarado em *obiter*

---

[41] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira: (centenário de nascimento)*. São Paulo: IBDT, 2019. pp. 117-118

[42] FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação Constitucional de Tributos: pela perspectiva da justiça.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006, p. 58.

[43] STF, RE 86.595/BA, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 07/06/1978, DJ 30/06/1978, voto do Min. Moreira Alves, fl. 1529.

dictum quanto ao regime pós-emenda, passou a influenciar a jurisprudência subsequente da Corte, deixando essas contribuições à margem das garantias próprias do sistema tributário.

Com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, o debate foi reaberto sob a nova moldura constitucional, e parte da doutrina voltou a negar a natureza tributária das contribuições especiais, dessa vez com base em argumento topográfico semelhante àquele utilizado na vigência da EC 8/1977. Como o art. 145 da CF/88 elenca apenas três espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria) e as contribuições especiais foram tratadas separadamente no art. 149, com regime jurídico próprio, sustentava-se que tais exações não constituiriam tributo autônomo, mas figura distinta sujeita a regramento próprio.

Esse entendimento, contudo, não prevaleceu, uma vez que a natureza tributária das contribuições decorre de sua subsunção ao conceito de tributo definido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, segundo o qual 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"*. Como a Constituição Federal utilizou o termo "tributo" sem redefini-lo, acabou por incorporar o conceito veiculado pela legislação complementar, no qual as contribuições especiais se enquadram perfeitamente, conforme visto anteriormente.

Portanto, a circunstância de o art. 145 listar apenas três espécies não exclui as contribuições do gênero tributário, pois aquele dispositivo se refere às espécies que podem ser instituídas por todos os entes federados, ao passo que as contribuições, por serem de competência privativa da União, foram disciplinadas em artigo apartado. Apesar de sua estrutura peculiar, qualificada pela finalidade, e de seu regime jurídico diferenciado, é amplamente reconhecida a natureza tributária das contribuições especiais[44].

Em síntese, a evolução das contribuições especiais revela que essa figura acompanhou a própria transformação do papel do Estado, passando de mecanismo pontual de custeio de determinadas despesas para instrumento relevante de financiamento de atuações estatais específicas. No Brasil, essa trajetória foi marcada por oscilações normativas, doutrinárias e jurisprudenciais quanto à sua natureza jurídica, especialmente em razão da influência da parafiscalidade e da forma como as Constituições anteriores disciplinaram essas exações. Ainda assim, com a Constituição de 1988, consolidou-se o entendimento de que as contribuições especiais possuem natureza tributária, embora submetidas a regime próprio e qualificadas por sua finalidade específica.

---

[44] BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. pp. 35-37

Nesse contexto, a análise histórica e constitucional dessas exações conduz ao exame da referibilidade, critério que permite compreender por que determinado grupo, setor ou categoria pode ser chamado a suportar ônus tributário diferenciado.

2.2. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO PARA INSTITUIR CIDEs

Feitas essas considerações, passa-se ao exame da disciplina constitucional da competência para a instituição das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. O caput do art. 149 da Constituição Federal de 1988 atribuiu à União competência exclusiva para instituir contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, qualificando-as expressamente como instrumentos de sua atuação nas respectivas áreas, o que evidencia, desde logo, que não se trata de competência tributária outorgada de forma neutra ou desvinculada de finalidade, mas de autorização constitucional funcionalmente orientada ao atendimento de objetivos específicos previamente definidos pelo próprio texto constitucional:

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

No que se refere especificamente às CIDEs, a própria nomenclatura constitucional revela sua razão de ser, pois se destinam a viabilizar a atuação estatal no âmbito econômico sempre que presentes circunstâncias que justifiquem essa intervenção. Não se trata, portanto, de mera fonte arrecadatória colocada à disposição da União, mas de instrumento tributário vocacionado ao financiamento de medidas voltadas à organização, correção ou estímulo de determinado setor econômico.

Em hipótese de excessiva concentração de mercado, por exemplo, poderá a União fomentar agentes de menor porte, reduzir barreiras concorrenciais ou incentivar a entrada de novos participantes, buscando recompor ambiente compatível com o princípio da livre concorrência. O que legitima a cobrança, nesse contexto, não é simplesmente a existência de algum reflexo econômico decorrente do tributo, tampouco o fato de produzir efeitos indutivos (característica compartilhada por diversas espécies tributárias), mas a vinculação entre a

arrecadação obtida e a finalidade interventiva constitucionalmente reconhecida (a destinação).[45]

Daí se extrai que a CIDE, especificamente, mantém relação direta com os princípios estruturantes da ordem econômica consagrados na Constituição, entre os quais se destacam a livre iniciativa, a valorização do trabalho humano, a livre concorrência e o planejamento estatal de caráter indicativo para o setor privado. Em consequência disso, sua instituição pressupõe a identificação de um desequilíbrio econômico relevante, de uma insuficiência estrutural do mercado ou da necessidade de indução estatal legitimamente justificada (não se prestando, por exemplo, à repressão de condutas ilícitas, pois para tais hipóteses o ordenamento já prevê mecanismos próprios de fiscalização e sanção)[46]

Nesse ponto, mostra-se elucidativa a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello ao afirmar que a interferência do Estado na ordem econômica pode ocorrer, em linhas gerais, de três formas distintas:

> "Considerando-se panoramicamente a interferência do Estado na ordem econômica, percebe-se que esta pode ocorrer de três modos, a saber, (a) ora, dar-se-á através de seu "poder de polícia", isto é, mediante leis e atos administrativos expedidos para executá-las, como "agente regulador da atividade econômica", caso no qual exercerá as funções de "fiscalização" e em que o "planejamento" que conceber será meramente "indicativo para o setor privado' e 'determinante para o setor público", tudo conforme prevê o art. 174; ora o fará (b) mediante incentivos à iniciativa privada (também supostos no art. 174), estimulando-a com favores fiscais; e ora (c) ele próprio, em casos excepcionais, como logo se dirá, atuará empresarialmente no setor, mediante pessoas que cria para tal fim".[47]

Com efeito, a CIDE aproxima-se sobretudo da modalidade interventiva fundada em incentivos e mecanismos de indução econômica. Isso porque o exercício do poder de polícia encontra, tradicionalmente, nas taxas sua forma típica de custeio, ao passo que a atuação direta do Estado como agente econômico empresarial somente se admite em situações excepcionais relacionadas à segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, nos termos do art. 173. A contribuição interventiva surge, assim, como instrumento intermediário, destinado não à coerção imediata nem à exploração direta da atividade econômica, mas à reorganização de incentivos, ao financiamento de políticas setoriais e à correção de descompassos identificados no funcionamento de determinado mercado.

---

[45] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 231

[46] BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 124

[47] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. pp. 434 e 435.

Em sentido convergente, Eros Grau observa que o conceito de intervenção pressupõe atuação estatal em espaço que, ordinariamente, pertence à iniciativa privada, de modo que o Estado não "intervém" quando presta serviço público típico ou desempenha atividade inserida em sua esfera natural de competências, justamente porque, nessas hipóteses, atua em campo próprio. A intervenção, em sentido técnico, exige o ingresso estatal em área cuja dinâmica ordinária cabe aos agentes privados, razão pela qual as CIDEs somente se justificam quando vinculadas a essa atuação excepcionalmente autorizada pela Constituição.[48]

Nessa linha, se a intervenção pressupõe a atuação do Estado em campo ordinariamente reservado à iniciativa privada, também se faz necessário compreender que ela pode assumir funções distintas, conforme a finalidade constitucional que busca concretizar. Em determinados casos, apresentará caráter negativo, voltado à correção de falhas de mercado e ao aperfeiçoamento do próprio funcionamento do sistema econômico, mediante a superação de (i) falhas de origem física ou cultural, (ii) falhas de origem legal, (iii) falhas de estrutura, (iv) falhas de sinal e (v) falhas de sinal decorrentes de falhas de incentivo. Em outras hipóteses, assumirá caráter positivo, quando não se limita a corrigir distorções já existentes, mas procura estimular desempenho superior ao observado no mercado, impulsionando setores estratégicos, promovendo inovação, ampliando competitividade ou favorecendo processos de desenvolvimento econômico.[49]

Essa distinção é importante porque evidencia que a intervenção econômica não possui conteúdo único nem finalidade abstrata, podendo servir tanto à correção de distorções quanto ao estímulo de determinados setores. A contribuição de Gurgel de Faria é relevante precisamente nesse ponto, pois o autor distingue a atuação estatal em sentido amplo da intervenção propriamente dita, esclarecendo que esta última ocorre quando o Estado ingressa em área ordinariamente atribuída ao setor privado, isto é, no domínio econômico ou na atividade econômica em sentido estrito, ao passo que a prestação ou regulação de serviços públicos corresponde à atuação em campo próprio do Estado.[50]

A partir dessa delimitação, Gurgel de Faria também registra, com apoio em Eros Grau, que a intervenção estatal pode ocorrer por absorção ou participação, por direção ou por

---

[48] GRAU, Eros. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 93-94

[49] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 72-80

[50] FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181 pp. 46-47

indução, sendo esta última caracterizada pelo incentivo ou desestímulo a determinada atividade econômica, inclusive por meio de benefícios fiscais ou de tributação mais gravosa.[51] Portanto, se a intervenção representa uma atuação estatal em esfera que não lhe pertence ordinariamente, e se pode assumir diferentes graus de intensidade e finalidades, sua legitimidade depende de fundamento constitucional concreto, identificável e proporcional à finalidade econômica que se pretende realizar.

Por essa razão, tanto a intervenção de caráter negativo quanto a intervenção de caráter positivo devem permanecer vinculadas aos pressupostos constitucionais que autorizam a atuação estatal no setor privado. Quando a CIDE é instituída para viabilizar determinada intervenção, sua legitimidade depende da permanência dessa relação entre a cobrança, a finalidade arrecadatória específica e o objetivo econômico perseguido. Como consequência desse entendimento, verifica-se que, desaparecidos os pressupostos que justificaram a contribuição (como a necessidade de corrigir, regular ou incentivar determinado mercado), também se esvazia o fundamento constitucional de sua manutenção.[52]

É justamente dessa natureza instrumental e finalística que decorrem dois importantes limites materiais à instituição das contribuições interventivas. De um lado, impõe-se a referibilidade entre o tributo e o setor objeto da intervenção, exigindo-se vínculo minimamente identificável entre os contribuintes chamados ao custeio e a atividade econômica beneficiada, regulada ou impactada pela atuação estatal. De outro, exige-se proporcionalidade entre a medida adotada e a finalidade buscada, de modo que a exação não ultrapasse o necessário para viabilizar a atuação estatal pretendida nem imponha restrições excessivas aos agentes econômicos alcançados.

2.3. O CRITÉRIO DA REFERIBILIDADE

As CIDEs apresentam natureza peculiar no sistema tributário brasileiro, pois o art. 149 da Constituição Federal não delimita, de forma exaustiva, quais fatos geradores podem ser eleitos para sua instituição, tampouco especifica todas as finalidades concretas que autorizariam sua criação. Essa característica torna insuficiente a análise fundada exclusivamente no critério do fato gerador, ainda que o art. 4º do CTN estabeleça que *"a*

---

[51] FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181 p. 48

[52] BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 126

natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação". No caso das contribuições especiais, e particularmente das contribuições interventivas, a identificação do seu regime jurídico exige também a consideração da finalidade constitucionalmente qualificada e da destinação do produto arrecadado. Nesse ponto, importante destacar a seguinte lição de Marco Aurélio Greco:

> "Outra mudança resulta no fato de que passou a ser dada relevância, não tanto à causa dos fenômenos mas, fundamentalmente, aos fins visados com a conduta exigida. Esta é uma característica que afeta diretamente a figura das contribuições. Elas são exigências em que o fim assume relevância maior do que a causa (= fato gerador). Quando a Constituição atribui a competência à União para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuições sociais ou no interesse de categorias profissionais, não está enumerando fatos geradores (materialidades de hipóteses de incidência), mas qualificando fins a serem buscados com a sua instituição."[53]

A partir dessa premissa, depreende-se que a compreensão das CIDEs como instrumentos de intervenção no domínio econômico exige, necessariamente, a análise do critério da referibilidade. Isso porque, se a Constituição autoriza a União a instituir contribuições interventivas como meio de atuação em determinado setor econômico, essa autorização não pode ser interpretada como uma permissão genérica para deslocar a determinados grupos o custeio de despesas públicas indistintas. Ao contrário, justamente por se tratar de uma contribuição especial, e não de um imposto, sua validade depende da existência de uma relação material entre os sujeitos chamados ao pagamento, a atividade estatal financiada e a finalidade interventiva que se pretende realizar.

Essa exigência decorre da própria lógica histórica das contribuições especiais. Conforme visto no capítulo anterior, os impostos especiais surgiram da percepção de que determinadas atuações estatais, embora pudessem repercutir sobre a coletividade, mantinham relação mais intensa com certos grupos ou setores, razão pela qual se admitia que o respectivo custo fosse suportado por aqueles que se encontravam em posição diferenciada. A ideia subjacente, portanto, não era simplesmente arrecadar recursos de forma seletiva, mas reconhecer que, em algumas situações, a atuação pública possui destinatários, beneficiários ou causadores mais próximos, o que permite uma distribuição também diferenciada do ônus fiscal - que passa da coletividade a entes específicos.[54]

É justamente nesse contexto que a referibilidade assume papel central, uma vez que, em linhas gerais, a referibilidade exprime a relação material que deve existir entre o grupo

---

[53] GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000. pp. 37-38

[54] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 228

escolhido como sujeito passivo, a atuação estatal financiada pela contribuição e a realidade econômica que se pretende modificar por meio da intervenção[55]. Se determinada intervenção estatal busca corrigir distorções concorrenciais, fomentar setor estratégico, reorganizar incentivos econômicos ou financiar mecanismos regulatórios voltados a certa atividade, não basta que o legislador invoque objetivo abstratamente legítimo. É necessário demonstrar por que aquele grupo, e não a coletividade em geral, deve suportar o custo da medida. Ausente essa demonstração, a contribuição perde sua nota distintiva e aproxima-se de imposto com destinação específica, o que compromete sua conformidade com o modelo constitucional.

Essa conclusão também se harmoniza com o princípio da igualdade tributária. O art. 150, II, da Constituição Federal veda tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente, mas essa vedação não impede distinções quando os sujeitos se encontram em posições materialmente diversas. E, no caso das CIDEs, a diferenciação somente será legítima se os contribuintes onerados mantiverem relação especial com a intervenção financiada, seja porque integram o setor regulado, seja porque se beneficiam de modo diferenciado da atuação estatal, seja porque sua própria atividade cria custos, riscos ou desequilíbrios que demandam a intervenção do Estado[56].

Exige-se, portanto, correspondência substancial entre a hipótese de incidência, o grupo onerado e a finalidade da arrecadação. Em outras palavras, não basta afirmar que certa contribuição se destina ao desenvolvimento de segmento específico ou ao custeio de determinada política econômica. É indispensável que a estrutura normativa da cobrança revele que os contribuintes selecionados guardam efetiva relação com a realidade econômica que se pretende regular, corrigir ou fomentar.

A comparação com a contribuição de melhoria ajuda a esclarecer essa lógica, ainda que as duas espécies não se confundam. Na contribuição de melhoria, a cobrança se justifica porque determinada obra pública gera valorização imobiliária específica, permitindo que o Estado exija dos proprietários beneficiados parcela correspondente ao incremento patrimonial experimentado. Há, portanto, uma relação perceptível entre atuação estatal, vantagem obtida e sujeito passivo. Nas CIDEs, essa relação não se manifesta necessariamente por meio de benefício patrimonial individualizado, mas deve também haver vínculo setorial suficiente entre a atuação estatal e o grupo chamado ao custeio.

---

[55] Bruno Capelli Fulginiti, Controle substancial de validade das contribuições de intervenção no domínio econômico, tese de doutorado, Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2022, pp. 138-139.

[56] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-16102020-164808/pt-br.html

Por essa razão, também não se pode confundir a referibilidade das CIDEs com a referibilidade própria das taxas. Nas taxas, a cobrança decorre do exercício do poder de polícia ou da utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, o que pressupõe atuação estatal individualizável em relação ao contribuinte. Nas contribuições especiais, diversamente, a atuação estatal não se dirige necessariamente a cada sujeito considerado isoladamente, mas ao grupo ou setor econômico ao qual ele pertence. Ainda assim, a inexistência de benefício individual não elimina a necessidade de vínculo material, pois a contribuição continua dependendo de uma relação diferenciada entre o grupo onerado e a finalidade financiada.

Essa observação permite evitar dois equívocos recorrentes. O primeiro consistiria em exigir das CIDEs o mesmo grau de individualização característico das taxas ou da contribuição de melhoria. O segundo seria dispensar qualquer forma de vinculação concreta sob o argumento de que a intervenção econômica produz efeitos amplos e difusos. Nenhuma dessas posições se mostra adequada, uma vez que a referibilidade das contribuições interventivas é menos individualizada do que a das taxas, mas mais exigente do que a tributação geral por impostos. Situa-se, assim, em plano intermediário, no qual o vínculo não precisa ser pessoal e imediato, mas deve ser objetivo, setorial e racionalmente justificável.

É justamente nesse sentido que a doutrina de Schoueri se mostra relevante. Para o autor, a contribuição especial não se justifica apenas quando houver vantagem econômica direta, mas sempre que existir *"qualquer interesse diferenciado, especial, que alguém tenha em determinada atividade estatal"*[57]. Disso decorre que a referibilidade não se limita aos casos em que os contribuintes recebem vantagem direta e mensurável, abrangendo também hipóteses em que determinado grupo se encontra em posição singular perante a atuação pública.

Essa relação especial pode manifestar-se, de um lado, quando certos sujeitos auferem benefício econômico ou institucional decorrente da atividade estatal, ainda que em dimensão coletiva ou setorial. De outro, pode igualmente ocorrer quando a própria atuação desses agentes provoca custos, riscos, externalidades negativas ou aumento de despesas que tornam necessária a ação regulatória, corretiva ou fomentadora do Estado. O elemento decisivo, portanto, não é a vantagem individualizada, mas a demonstração de que o grupo onerado se encontra mais próximo da finalidade custeada do que a coletividade em geral. Com isso,

---

[57] SOUZA, Hamilton Dias. *Contribuições Especiais.* In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Curso de Direito Tributário.* 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 747

Schoueri faz uma análise da doutrina alemã, que condiciona a validade dessas contribuições à presença de três requisitos centrais:

> "No direito alemão, são conhecidas as *Sonderabgaben*, às quais se nega o caráter tributário, o que implica exigirem fundamentação constitucional que não se confunde com a tributária, i.e., a competência para sua instituição não se confunde com a competência para instituir impostos, derivando, diretamente, da competência para regular a economia. Conforme ensina *Hansjürgens*, são três os critérios definidos pela jurisprudência constitucional alemã para que se autorizem aquelas contribuições: (i) um grupo social somente pode ser tributado por uma contribuição especial quando este grupo for claramente destacável, em virtude de uma situação de interesse comum ou por características comuns (grupo homogêneo); (ii) deve haver uma conexão material (*Sachnähe*) entre o círculo de contribuintes e a finalidade buscada com o tributo, i.e., o grupo tributado deve estar evidentemente mais próximo da finalidade buscada pela contribuição do que a coletividade ou do que outro grupo (responsabilidade do grupo); (iii) a renda gerada com a contribuição deve ser aplicada em algo útil para o grupo (o que não significa que cada membro do grupo deve ter uma vantagem, mas que o grupo deve fruir com os gastos)".[58]

Embora formulados em contexto constitucional diverso, tais parâmetros oferecem importante referência ao direito brasileiro, pois evidenciam que a contribuição especial não pode ser instituída com base em categorias excessivamente abertas ou em finalidades genéricas. Se o grupo não é identificável, não se explica por que ele deve suportar o custo da medida. Se inexiste conexão material entre o grupo e a finalidade, a cobrança assume feição arbitrária. E, se os recursos arrecadados são desviados para finalidades estranhas, rompe-se a relação que legitimava a própria exação.

No caso específico das CIDEs, essa exigência revela-se ainda mais relevante porque a intervenção no domínio econômico frequentemente produz efeitos indiretos e difusos. Políticas de incentivo à inovação, estabilização de preços, desenvolvimento regional ou ampliação da competitividade podem beneficiar não apenas o setor diretamente atingido, mas também consumidores, fornecedores e a economia em sentido amplo. Essa amplitude, contudo, não autoriza a conclusão de que qualquer agente econômico possa ser chamado a contribuir. Se assim fosse, toda intervenção econômica serviria de fundamento para cobranças ilimitadas, esvaziando a função restritiva da referibilidade.[59]

Daí decorre uma das principais dificuldades contemporâneas do tema. Muitas vezes sustenta-se que todos os agentes direta ou indiretamente beneficiados pela intervenção

---

[58] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. p. 229

[59] Bruno Capelli Fulginiti, *Controle substancial de validade das contribuições de intervenção no domínio econômico*, tese de doutorado, Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2022, pp. 138-139.

poderiam integrar o campo de incidência da contribuição. Ocorre que, sem critérios objetivos, a noção de benefício indireto torna-se excessivamente elástica, permitindo que quase qualquer sujeito seja reputado interessado na atividade estatal. Com isso, dilui-se a distinção entre interesse especial e interesse geral, precisamente a diferença que permite distinguir a contribuição do imposto.[60]

O problema não é apenas teórico, tendo em vista que compromete a própria racionalidade do sistema tributário constitucional. Isso porque, conforme analisado, os impostos destinam-se ao custeio das despesas gerais do Estado e, por isso, não exigem vinculação específica entre arrecadação e determinada atividade pública. As contribuições, ao contrário, legitimam-se justamente pela destinação e pela relação entre o grupo onerado e a finalidade financiada. E, quando essa relação é enfraquecida, presumida ou artificialmente ampliada, a contribuição passa a desempenhar função típica de imposto, sem se submeter integralmente às condicionantes políticas e materiais próprias da tributação geral.

Por isso, a referibilidade deve ser compreendida como verdadeiro limite material à competência da União para instituir CIDEs. A simples afirmação legislativa de que determinada cobrança financiará certa política econômica não basta para satisfazer esse requisito. É necessário que a legislação revele, de maneira minimamente verificável, qual setor é objeto da intervenção, porque os contribuintes escolhidos mantêm relação diferenciada com essa atuação e de que modo a arrecadação será aplicada na finalidade invocada como fundamento da cobrança.

Em síntese, a referibilidade impede que as CIDEs sejam utilizadas como instrumentos genéricos de arrecadação sob mera aparência de intervenção econômica. Ela exige que a contribuição permaneça vinculada ao setor, grupo ou atividade cuja posição diferenciada justifica a intervenção estatal, seja como destinatário especial da medida pública, seja como agente cuja atuação gera custos ou desequilíbrios a serem enfrentados. Por isso, nas contribuições interventivas, não basta a existência de competência formal da União nem a invocação abstrata de finalidade economicamente relevante. É indispensável a demonstração de vínculo material entre os contribuintes escolhidos, a atuação estatal custeada e a realidade econômica que se pretende modificar, sob pena de esvaziamento da identidade constitucional da própria CIDE.

Todavia, a presença dessa conexão material, embora necessária e obrigatória, não se mostra suficiente para exaurir o juízo de validade da exação. Ainda que existente relação

[60] Bruno Capelli Fulginiti, *Controle substancial de validade das contribuições de intervenção no domínio econômico*, tese de doutorado, Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2022, p. 95.

legítima entre contribuintes e finalidade pública, subsiste a necessidade de examinar se o meio tributário escolhido é adequado, necessário e equilibrado em face dos fins perseguidos. Surge, assim, o critério da proporcionalidade, destinado a aferir se a intervenção financiada pela contribuição e a própria estrutura da cobrança permanecem dentro dos limites constitucionalmente toleráveis.

2.4. O CRITÉRIO DA PROPORCIONALIDADE

Conforme observado, a legitimidade constitucional das CIDEs não decorre apenas da competência formal conferida à União pelo art. 149 da Constituição Federal, mas da existência de uma finalidade específica, constitucionalmente qualificada, e de um vínculo material entre a cobrança instituída, o grupo onerado e a atuação estatal que se pretende financiar, de modo que, *"alterada a finalidade da exigência altera-se a própria exigência"*[61].

Por essa razão, para além da referibilidade, que exige a demonstração de uma relação objetiva entre os contribuintes chamados ao pagamento e a intervenção econômica realizada, impõe-se também a observância da proporcionalidade, a fim de que a contribuição não apenas se dirija a uma finalidade legítima, mas permaneça adequada, necessária e compatível com os ônus que impõe aos direitos e interesses dos sujeitos afetados.

Nesse contexto, merecem destaque as lições de Humberto Ávila[62], segundo as quais a validade de qualquer ato estatal depende da observância de três critérios fundamentais. O primeiro é a adequação, pois o meio escolhido deve contribuir para a promoção do fim pretendido, já que, se a utilização de determinada medida estatal somente se justifica em razão da finalidade que ela busca realizar, a ausência de contribuição efetiva para esse resultado compromete a própria razão de ser da medida. O segundo é a necessidade, que exige a adoção do meio menos gravoso entre aqueles disponíveis e igualmente aptos à realização do fim, na medida em que o Estado não apenas deve perseguir os objetivos constitucionalmente autorizados, mas também preservar, tanto quanto possível, os direitos dos particulares afetados por sua atuação. O terceiro é a proporcionalidade em sentido estrito, pela qual as vantagens decorrentes da medida devem superar as desvantagens por ela causadas, pois o Estado, obrigado a realizar o conjunto dos princípios constitucionais, não pode adotar meio que, ao final, restrinja mais direitos do que promova valores constitucionalmente protegidos.

---

[61] GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 150.
[62] ÁVILA, Humberto. *Proporcionalidade e Direito Tributário.* Revista Direito Tributário Atual, (25), 83–103. Recuperado de https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578 p. 85

Essa construção parte da premissa de que *"a Constituição não protege apenas um fim, mas vários"*[63], razão pela qual a atuação estatal não pode ser analisada apenas sob a ótica da finalidade imediatamente invocada pelo legislador, como se a promoção de determinado objetivo constitucional autorizasse, por si só, a compressão ilimitada de outros direitos ou princípios igualmente protegidos. A proporcionalidade, portanto, atua como técnica de controle da racionalidade da medida estatal, permitindo verificar se o meio eleito efetivamente promove o fim alegado, se o faz de maneira indispensável ou ao menos necessária diante das alternativas disponíveis e se os benefícios produzidos justificam os sacrifícios impostos.

Para que essa teoria trifásica possa incidir, contudo, é indispensável que a atuação estatal esteja orientada à consecução de uma finalidade concreta, objetivamente identificável e racionalmente verificável, pois o juízo de proporcionalidade somente se estrutura quando há uma relação minimamente controlável entre meio e fim. Em outras palavras, apenas diante de um objetivo determinado é possível aferir se a medida escolhida contribui para sua realização, se existiam alternativas menos restritivas capazes de alcançar resultado equivalente e se os ganhos decorrentes da intervenção superam os ônus impostos aos direitos afetados.[64]

Nessa perspectiva, verifica-se que, sem essa finalidade específica, o exame de proporcionalidade perde seus referenciais objetivos e se transforma em apreciação abstrata, incapaz de oferecer parâmetro seguro de controle da validade do ato estatal, razão pela qual Ávila afirma que, *"sem um meio, um fim concreto e uma relação de causalidade entre eles, o postulado da proporcionalidade não pode ser aplicado em seu caráter trifásico"*.[65]

No Direito Tributário, essa distinção assume especial relevância, pois a aplicação da proporcionalidade depende do efeito e da finalidade da norma tributária examinada. Nas exações de finalidade estritamente fiscal, voltadas primordialmente à arrecadação de recursos para o custeio geral do Estado, o controle tende a se concentrar na proibição de excesso, especialmente para impedir que a tributação assuma caráter confiscatório, que multas sejam fixadas em patamar desmedido ou que a carga tributária inviabilize substancialmente a propriedade, a liberdade econômica ou a própria dignidade do contribuinte. Nesses casos, a finalidade arrecadatória, por ser genérica e indistinta, não fornece densidade suficiente para

---

[63] ÁVILA, Humberto. *Proporcionalidade e Direito Tributário.* Revista Direito Tributário Atual, (25), 83–103. Recuperado de https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578 p. 86

[64] ÁVILA, Humberto. *Proporcionalidade e Direito Tributário.* Revista Direito Tributário Atual, (25), 83–103. Recuperado de https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578 p. 87.

[65] ÁVILA, Humberto. *Proporcionalidade e Direito Tributário.* Revista Direito Tributário Atual, (25), 83–103. Recuperado de https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578 p. 84.

estruturar, em toda a sua extensão, o exame de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.[66]

Diversa, porém, é a situação das normas tributárias dotadas de finalidade externa ou extrafiscal, nas quais a tributação não se limita à obtenção de receita, mas atua como instrumento de indução de comportamentos, correção de distorções econômicas, financiamento de determinada atuação setorial ou conformação da ordem econômica. Nessas hipóteses, precisamente porque há uma finalidade objetivamente determinável e estruturante da relação jurídica, torna-se possível submeter a exação ao teste completo da proporcionalidade. Nas palavras de Ávila, "*no caso de normas jurídicas tributárias que tenham uma finalidade externa, a obediência ao dever de proporcionalidade admite seu caráter trifásico"*, justamente porque há uma finalidade *"objetivamente determinável e estruturante da relação jurídica"*.[67]

É precisamente nesse campo que se inserem as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Por se tratarem de tributos finalísticos e interventivos, as CIDEs não se legitimam apenas pela existência formal de competência tributária da União ou pela possibilidade de intervenção, mas pela demonstração de que a exação constitui instrumento idôneo, necessário e equilibrado para a realização de uma finalidade constitucionalmente autorizada. Essa conclusão é reforçada pelo art. 174 da Constituição Federal, segundo o qual o Estado atua como agente normativo e regulador da atividade econômica mediante *"funções de fiscalização, incentivo e planejamento"*, o que evidencia que a intervenção no domínio econômico não corresponde a uma atuação livre, ilimitada ou indiferenciada, mas a uma atuação juridicamente orientada por finalidades específicas e sujeita a controle material.

Desse modo, a instituição de uma CIDE exige a verificação dos três elementos centrais destacados anteriormente: (i) a adequação da contribuição, a fim de verificar se a cobrança efetivamente contribui para a promoção da finalidade interventiva declarada; (ii) a necessidade da contribuição, para avaliar se a tributação era o meio menos gravoso, entre os instrumentos disponíveis, para alcançar a finalidade pretendida, ou se o Estado poderia ter recorrido a mecanismo regulatório, administrativo, financeiro ou tributário menos restritivo; e (iii) a proporcionalidade em sentido estrito, mediante a comparação entre os benefícios decorrentes da intervenção e os ônus impostos aos contribuintes afetados, de modo que,

---

[66] ÁVILA, Humberto. *Proporcionalidade e Direito Tributário.* Revista Direito Tributário Atual, (25), 83–103. Recuperado de https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578 p. 88.

[67] ÁVILA, Humberto. *Proporcionalidade e Direito Tributário.* Revista Direito Tributário Atual, (25), 83–103. Recuperado de https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578 pp. 100 - 102

quanto mais intensa for a restrição patrimonial ou econômica suportada pelo setor onerado, mais robusta deverá ser a justificação constitucional da medida.

Por essa razão, o controle das CIDEs pela proporcionalidade mostra-se indispensável, sobretudo porque essa espécie tributária é marcada pela finalidade, pela destinação e pela ausência de delimitação constitucional exaustiva quanto aos fatos geradores possíveis. Justamente em razão dessa abertura, a proporcionalidade funciona como limite material à competência da União, impedindo que a contribuição interventiva seja utilizada como instrumento arrecadatório genérico sob aparência de intervenção econômica. Assim como a referibilidade exige vínculo entre o grupo onerado e a atuação estatal financiada, a proporcionalidade exige correspondência racional entre a intensidade da cobrança, a finalidade perseguida e os efeitos concretamente produzidos pela intervenção.

Além disso, a proporcionalidade também se projeta em dimensão quantitativa, na medida em que, se as contribuições devem estar vinculadas ao grupo cuja posição diferenciada justifica a atuação estatal, a carga tributária não pode ser distribuída de forma arbitrária entre sujeitos que se relacionam em graus distintos com a finalidade custeada. Contribuintes que são afetados de maneira diversa pela intervenção, ou que mantêm níveis distintos de proximidade com o setor, o risco, o custo ou o benefício que justificam a cobrança, não devem suportar idêntico ônus fiscal sem justificativa constitucional suficiente. A repartição do encargo deve, portanto, observar não apenas a existência de vínculo setorial, mas também a intensidade dessa relação, sob pena de violação à igualdade tributária e de desnaturação da CIDE.[68]

Em síntese, a proporcionalidade complementa a referibilidade como critério de controle material das contribuições interventivas. Enquanto a referibilidade busca verificar se há vínculo suficiente entre o grupo onerado, a atuação estatal financiada e a finalidade econômica perseguida, a proporcionalidade exige que essa relação se traduza em uma cobrança adequada, necessária e equilibrada em face dos efeitos que pretende produzir e dos ônus que impõe. Somente quando ambos os critérios são observados é que a CIDE preserva sua identidade constitucional como instrumento legítimo de intervenção no domínio econômico, e não como simples mecanismo de arrecadação seletiva travestido de contribuição especial.

---

[68] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro,* p. 364

2.5. CONCLUSÕES PARCIAIS

Das premissas desenvolvidas, conclui-se que a Constituição Federal de 1988 estruturou uma ordem econômica fundada na livre iniciativa, na valorização do trabalho humano e na possibilidade de atuação estatal destinada à correção de distorções, à promoção do desenvolvimento e à realização da justiça social. Nesse contexto, a intervenção do Estado no domínio econômico possui caráter excepcional e finalisticamente condicionado, legitimando-se apenas quando orientada por objetivos constitucionalmente admitidos, como fiscalização, incentivo, planejamento ou, em hipóteses específicas, atuação direta na atividade econômica.

É nesse ambiente normativo que se inserem as CIDEs. Por não constituírem simples instrumentos arrecadatórios, mas contribuições vinculadas à atuação estatal no domínio econômico, sua validade depende da existência de finalidade interventiva específica e de nexo entre a cobrança instituída e a atividade estatal que a justifica. Assim, a competência da União para instituir CIDEs não se traduz em autorização ampla e irrestrita, consistindo em competência materialmente limitada pela finalidade, pela destinação e pela necessidade de controle da relação entre o tributo, o setor onerado e a intervenção realizada. Essas premissas conduzem à análise, no capítulo seguinte.

3. A JURISPRUDÊNCIA SOBRE CIDES E A CONSTRUÇÃO DO DEBATE SOBRE REFERIBILIDADE E PROPORCIONALIDADE

Delimitadas as questões basilares relativas às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e aos seus critérios de validade, faz-se necessário analisar como os conceitos de referibilidade e proporcionalidade têm sido mobilizados pela jurisprudência brasileira na definição dos limites materiais dessa espécie tributária.

Para tanto, parte-se do exame de três contribuições especialmente relevantes para a construção desse debate: a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional ("CONDECINE"), o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante ("AFRMM") e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis ("CIDE-COMBUSTÍVEIS"). A análise desses três casos permite perceber que a referibilidade não se confunde com benefício individual ou contraprestação direta ao contribuinte, mas funciona como critério de aferição da pertinência entre o grupo onerado, o setor econômico afetado e a finalidade interventiva financiada, ao passo que a proporcionalidade atua como parâmetro de controle contra ampliações excessivas da cobrança ou desvios capazes de transformar a contribuição em instrumento arrecadatório genérico.

3.1. A CONDECINE

A Condecine surge no contexto de reestruturação da política estatal de fomento ao setor audiovisual brasileiro, especialmente a partir da Medida Provisória nº 2.228-1/2001, que estabeleceu os princípios gerais da Política Nacional do Cinema, criou a Agência Nacional do Cinema, a Ancine, e instituiu mecanismos próprios de financiamento da atuação da União nesse segmento econômico - sendo que sua criação parte da compreensão de que a produção audiovisual nacional, por envolver simultaneamente atividade econômica, manifestação cultural e circulação simbólica, dificilmente se sustentaria apenas pela lógica ordinária de mercado, sobretudo diante das dificuldades de financiamento, distribuição e exibição enfrentadas por obras nacionais, regionais e independentes.[69]

Nesse cenário, a Condecine foi concebida como contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao custeio de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento da indústria cinematográfica e videofonográfica nacional (art. 2°, I, II). Desde sua origem,

---

[69] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-16102020-164808. pp. 13-14; pp. 135-139

portanto, a contribuição assume uma dupla função, pois, ao mesmo tempo em que constitui fonte de arrecadação vinculada, também opera como instrumento de intervenção estatal sobre um mercado considerado estratégico para a promoção da cultura brasileira e para a organização econômica do setor audiovisual.[70]

Diante desse contexto, a Medida Provisória prevê três modalidades distintas de Condecine, cada uma com hipótese de incidência, contribuinte e grau próprio de conexão com o setor, nos termos do seu art. 32[71]: (i) a Condecine Título, incidente sobre a veiculação, produção, licenciamento e distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, (ii) a Condecine Teles, incidente sobre a prestação de serviços que utilizem meios capazes de distribuir conteúdos audiovisuais, efetiva ou potencialmente, e (iii) a Condecine Remessa, incidente sobre pagamentos, créditos, empregos, remessas ou entregas ao exterior de valores relacionados à exploração de obras cinematográficas e videofonográficas[72]

A distinção entre essas modalidades é relevante porque impede que a referibilidade seja examinada de forma genérica, como se todas as hipóteses de incidência alcançassem o mesmo grupo econômico ou apresentassem o mesmo grau de conexão com a política pública financiada. Ainda que todas se vinculem, em alguma medida, ao desenvolvimento do setor audiovisual, cada uma delas se relaciona de modo diverso com a atuação estatal que pretende custear, razão pela qual a análise da referibilidade exige um exame próprio, ainda que sintético, de cada espécie de Condecine.

No caso da Condecine Título, a referibilidade apresenta-se de forma mais evidente porque a própria hipótese de incidência da contribuição recai sobre atividades que integram diretamente a dinâmica econômica do setor audiovisual, como a veiculação, a produção, o

---

[70] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-16102020-164808. pp. 14-15; pp. 144-148

[71] Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine terá por fato gerador:
I - a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas;
II - a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado, listados no Anexo I desta Medida Provisória;
III - a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos do inciso XIV do art. 1º desta Medida Provisória, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional.

[72] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-16102020-164808. fls. 138-139.

licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais. Assim, o sujeito passivo não é onerado por fato estranho à política pública financiada, mas justamente em razão de sua participação no mercado que a Política Nacional do Cinema pretende organizar, incentivar e fortalecer.[73]

Essa conclusão permanece válida ainda quando a obra explorada é estrangeira, pois a intervenção estatal não se dirige apenas ao produtor nacional individualmente considerado, mas ao ambiente audiovisual brasileiro em sentido amplo, compreendendo também os agentes que licenciam, distribuem, exibem ou exploram economicamente obras audiovisuais no país. Por essa razão, inclusive, a referibilidade, nessa hipótese, não exige a demonstração de benefício direto e individualizado, sendo suficiente a presença de vínculo setorial entre os contribuintes onerados e a atuação estatal custeada pela contribuição.[74]

A situação, contudo, torna-se mais delicada quando a Condecine Título é estendida às obras publicitárias. Para Risolia, nesse caso não há referibilidade suficiente, porque a obra publicitária, embora possa assumir forma audiovisual, não se insere propriamente na finalidade da Política Nacional do Cinema. Sua função econômica é distinta, voltada à promoção de produtos, serviços ou marcas, e não à circulação de obras cinematográficas ou videofonográficas enquanto manifestações culturais ou bens integrantes do mercado audiovisual a ser fomentado. Por essa razão, os titulares de obras publicitárias não compõem, na leitura do autor, o grupo efetivamente afetado pela intervenção estatal financiada pela Condecine, de modo que a cobrança, nessa hipótese, ultrapassa os limites materiais da referibilidade.[75]

A Condecine Remessa, por sua vez, exige uma análise um pouco diferente, pois sua incidência está relacionada a pagamentos, créditos, empregos, remessas ou entregas ao exterior de valores decorrentes da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas. À primeira vista, poderia parecer que essa modalidade se distancia do setor audiovisual nacional, já que envolve valores destinados a produtores, distribuidores ou intermediários estrangeiros. No entanto, o elemento decisivo para a aferição da referibilidade não é a

---

[73] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-16102020-164808. p. 149-152; p. 182

[74] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-16102020-164808. p. 151-152

[75] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-16102020-164808. p. 151-152

localização do beneficiário da remessa, mas a causa econômica que dá origem ao pagamento.[76]

Com efeito, quando a remessa decorre da exploração de obras audiovisuais no mercado brasileiro, o contribuinte participa da cadeia econômica do audiovisual nacional, pois utiliza, licencia, adquire ou explora conteúdo cinematográfico ou videofonográfico em território brasileiro. Ainda que o titular originário dos direitos esteja no exterior, a atividade tributada se realiza em conexão com o mercado audiovisual brasileiro, o que permite reconhecer vínculo suficiente entre a cobrança, o contribuinte e a política pública custeada pela contribuição. Desse modo, a Condecine Remessa não incide sobre uma remessa internacional considerada de forma abstrata, mas sobre remessas vinculadas à exploração econômica de obras audiovisuais no Brasil.

A legitimidade dessa modalidade decorre, portanto, da inserção do sujeito passivo no segmento audiovisual, sendo irrelevante, para esse fim, que a obra explorada seja estrangeira ou que o pagamento seja realizado a beneficiário domiciliado fora do país. O que define a pertinência da cobrança é a exploração da obra no mercado nacional e sua conexão com a Política Nacional do Cinema. Nessa medida, o contribuinte não é chamado a financiar uma política pública alheia ao setor em que atua, mas uma intervenção estatal relacionada ao próprio mercado em que obtém proveito econômico.[77]

A modalidade mais sensível é a Condecine Teles, cuja hipótese de incidência foi formulada em termos mais amplos, alcançando serviços que utilizem meios capazes de distribuir conteúdos audiovisuais, ainda que apenas potencialmente. Essa redação amplia consideravelmente o campo subjetivo da contribuição, pois permite incluir tanto agentes diretamente inseridos na cadeia audiovisual, como os prestadores de televisão por assinatura, quanto empresas de telefonia e comunicação multimídia, cuja atividade principal consiste na oferta de infraestrutura técnica para transmissão de voz, dados e sinais.[78]

A diferença entre esses grupos é essencial para a análise da referibilidade. Nos serviços de acesso condicionado, especialmente na televisão por assinatura, a cobrança parece guardar maior coerência com a finalidade da Condecine, pois tais agentes participam da

---

[76] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-16102020-164808. p. 156 - 158

[77] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-16102020-164808. p. 156 - 158

[78] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-16102020-164808. p. 163 - 166

distribuição organizada de conteúdo audiovisual ao público e se inserem em um regime jurídico relacionado à programação, ao empacotamento e à circulação dessas obras. Nesse caso, há relação material mais clara entre a atividade desempenhada pelo contribuinte e a política pública financiada pela contribuição.[79]

A mesma conclusão, contudo, não se sustenta com a mesma força em relação às empresas de telefonia e comunicação multimídia. Embora essas prestadoras viabilizem tecnicamente o acesso a conteúdos audiovisuais, especialmente por meio da internet, sua atividade não se confunde com a produção, o licenciamento, a programação, o empacotamento ou a distribuição econômica dessas obras. Elas fornecem a infraestrutura pela qual múltiplos conteúdos podem circular, mas essa aptidão técnica não basta para transformá-las, automaticamente, em agentes do mercado audiovisual.[80]

É nesse contexto que se insere o Mandado de Segurança Coletivo nº 1000562-50.2016.4.01.3400, impetrado pelo Sinditelebrasil, no qual se discute a exigência da Condecine em relação às empresas prestadoras de serviços de telecomunicações. A controvérsia é relevante porque explicita, em termos concretos, uma das principais dificuldades associadas à referibilidade nas contribuições de intervenção no domínio econômico, consistente em definir até que ponto a conexão entre o contribuinte e o setor financiado pode ser indireta sem se tornar excessivamente remota.[81]

A tese sustentada pelas empresas partia da premissa de que, se a Condecine se destina ao desenvolvimento da indústria cinematográfica e videofonográfica nacional, sua cobrança deveria recair sobre sujeitos vinculados, ainda que indiretamente, a esse mesmo setor econômico. Sob essa ótica, a mera possibilidade de que conteúdos audiovisuais circulem pelas redes de telecomunicações não bastaria para caracterizar referibilidade suficiente, uma vez que a atividade principal dessas prestadoras consiste na disponibilização de infraestrutura comunicacional, e não na produção, licenciamento, programação ou exploração econômica de obras audiovisuais.

---

[79] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-16102020-164808. p. 168-169

[80] RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. Referibilidade na Condecine. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.2.2018.tde-16102020-164808. p. 170-173

[81] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Seção Judiciária do Distrito Federal. 4ª Vara Federal. *Mandado de Segurança Coletivo nº 1000562-50.2016.4.01.3400*. Impetrante: Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal – SINDITELEBRASIL. Impetrado: Diretor-Presidente da Agência Nacional do Cinema – ANCINE. Brasília, DF, 2016.

Essa discussão, contudo, deve ser lida à luz da orientação do Supremo Tribunal Federal no sentido de que as contribuições de intervenção no domínio econômico não exigem vinculação direta entre o contribuinte e a aplicação dos recursos arrecadados. No ARE 1.304.043 AgR, a Primeira Turma afirmou a validade da legislação relativa à Condecine e registrou que a ausência de vinculação direta entre contribuinte e aplicação dos recursos não compromete, por si só, a legalidade da exação.

> DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONDECINE. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO DIRETA ENTRE O CONTRIBUINTE E OS RECURSOS ARRECADADOS. POSSIBILIDADE. LEGALIDADE DA EXAÇÃO. 1. O acórdão recorrido está alinhado ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido da validade constitucional da legislação relativa à instituição da contribuição social de intervenção no domínio econômico destinada ao setor cinematográfico. 2. As contribuições de intervenção no domínio econômico não exigem vinculação direta entre o contribuinte e a aplicação dos recursos arrecadados. Precedentes. 3. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível, na hipótese, condenação em honorários advocatícios (art. 25 da Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF). 4. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. (STF; Ag.reg. no Recurso Extraordinário com Agravo ARE 1304043 AgR; Relator(a): Roberto Barroso; Órgão Julgador: 1ª Turma; Data da Decisão: 08/04/2021; Data de Publicação: 22/04/2021)

Desse modo, evidencia-se que a controvérsia não deve ser colocada como exigência de benefício individual ou retorno direto às empresas de telecomunicações, mas como problema mais específico de delimitação do grau mínimo de pertinência setorial exigido para que a Cide não se converta em instrumento arrecadatório genérico.

Assim, o caso da Condecine Teles continua relevante para a análise da referibilidade, não porque revela uma exigência de contraprestação direta ao contribuinte, já afastada pela jurisprudência do STF, mas porque permite discutir os limites da vinculação indireta admitida nas CIDEs. A questão central passa a ser, portanto, saber se a aptidão técnica das redes de telecomunicação para transmitir conteúdos audiovisuais é suficiente para inserir essas empresas no setor econômico afetado pela política pública financiada, ou se essa relação permanece demasiadamente instrumental para justificar a imposição da contribuição.

A Condecine, portanto, evidencia que a referibilidade nas CIDEs não pode ser confundida com benefício individual ou contraprestação direta, mas também não pode ser diluída a ponto de permitir a tributação de sujeitos apenas remotamente relacionados à política pública financiada. A partir dessa primeira experiência jurisprudencial, torna-se possível examinar o AFRMM, cuja importância para o debate reside menos na amplitude subjetiva da cobrança e mais na função desempenhada pela destinação específica da arrecadação na identificação da própria natureza jurídica da exação.

3.2. O AFRMM

Em uma perspectiva histórica, o AFRMM surge como parte de um esforço estatal voltado ao fortalecimento da navegação mercante brasileira e ao desenvolvimento da indústria nacional de construção e reparação naval. Sua formação normativa, contudo, não ocorreu de maneira imediata, pois foi precedida por iniciativas destinadas a organizar institucionalmente o setor marítimo nacional e a criar fontes próprias de financiamento para sua expansão, especialmente a partir da criação da Comissão de Marinha Mercante pelo Decreto-Lei nº 3.100/1941 e, posteriormente, do Fundo da Marinha Mercante e da Taxa de Renovação da Marinha Mercante pela Lei nº 3.381/1958.

Nesse contexto, o Decreto-Lei nº 1.142/1970[82] substituiu a antiga taxa pelo AFRMM, estruturando-o como adicional incidente sobre o frete cobrado no transporte aquaviário de cargas em embarcações que operassem em porto nacional, o que evidencia que, desde sua origem, a exação esteve no mínimo associada à intervenção da União nas atividades de navegação mercante e à formação de um mecanismo arrecadatório voltado ao financiamento da renovação da frota nacional e ao apoio de políticas públicas dirigidas ao setor naval brasileiro.[83]

Apesar dessa finalidade setorial, a natureza jurídica do AFRMM foi objeto de controvérsia por longo período, sobretudo porque sua conformação normativa permitia aproximações distintas. De um lado, a própria evolução legislativa do instituto, marcada pela antiga denominação de Taxa de Renovação da Marinha Mercante, poderia sugerir sua compreensão como taxa, embora a cobrança não estivesse propriamente vinculada à prestação de serviço público específico e divisível nem ao exercício regular do poder de polícia. De outro lado, sua incidência sobre o transporte aquaviário de cargas, associada à utilização do frete como base de cálculo, aproximava a exação da lógica de tributação sobre operações econômicas, especialmente da prestação de serviços de transporte, o que levou parte da doutrina a identificar no AFRMM características semelhantes às de um imposto.

---

[82] BRASIL. Decreto-Lei nº 1.142, de 30 de dezembro de 1970. *Altera a legislação referente ao Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante e dá outras providências*. Brasília, DF: Presidência da República, 1970. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1142.htm

[83] ALEXANDRE TOMASCHITZ, Alexandre; TIMM DO VALLE, Maurício Dalri; TREVISAN, Rosaldo. Considerações sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM, à luz da Constituição Federal de 1988. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, RS, Brasil, v. 18, n. 1, p. e4692, 2022. DOI: 10.18256/2238-0604.2022.v18i1.4692. Disponível em: https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4692. Acesso em: 21 maio. 2026.

José Eduardo Soares de Melo, por exemplo, observa que, mesmo sob a perspectiva da Constituição Federal de 1988, o AFRMM apresentaria fisionomia próxima à do ICMS, justamente por considerar como fato gerador a prestação de serviço de transporte de carga e como base de cálculo o preço desse serviço.[84]

Essa leitura, contudo, foi superada pela compreensão de que a destinação específica do produto arrecadado ao financiamento da intervenção da União no setor da navegação mercante e da indústria naval afasta a qualificação do AFRMM como imposto, aproximando-o das contribuições de intervenção no domínio econômico. A distinção é relevante porque, conforme explicado em capítulos anteriores, enquanto o imposto se caracteriza, em regra, pela ausência de vinculação direta de sua receita a uma finalidade específica, a contribuição pressupõe uma afetação, mediante a qual determinado grupo econômico é onerado para custear atuação estatal relacionada ao setor em que se insere.

Foi justamente essa lógica que prevaleceu na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que consolidou o entendimento de que o AFRMM não constitui taxa nem imposto, mas contribuição voltada à intervenção no domínio econômico. Nesse sentido, no julgamento do RE 177.137, o Supremo Tribunal Federal afirmou que o Adicional é contribuição de intervenção no domínio econômico, nos termos do art. 149 da Constituição Federal, afastando a tese de que se trataria de taxa ou imposto e reconhecendo sua autonomia em relação às limitações próprias dessas espécies tributárias:

> Assentado está que o AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149). Não é, portanto, nem taxa nem imposto, mas um terceiro gênero tributário, ou uma subespécie da espécie tributária contribuição RE 138.284-CE, RTJ 143/313). A contribução, não obstante um tributo, não está sujeita à limitação inscrita no § 2º do art. 145 da Constituição. Também não se aplicam a ela as limitações a que estão sujeitos os imposto, em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (C.F., art. 153, 155 e 156), a impedir a bi-tributação. A técnica da competência residual da União para instituir imposto (C.F., art. 154, I), aplicável às contribuições sociais de seguridade, no tocante às "outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social" (C.F., art. 195, § 4º), não é invocável, no caso (C.F., art. 149). Ademais, as limitações ou vedações expressas - C.F., ART. 150, ART. 151 E 152 - não estabelecem a proibição imaginada pela recorrente. E o que me parece definitivo para afastamento do argumento da recorrente é isto: quando a Constituição desejou estabelecer limitação ou vedação referentemente a qualquer tributo e não à suas espécies, ela foi expressa, como, v.g. art. 146, III,"a" (definição de tributos e de suas espécies), art. 150, I (princípio da legalidade tributária), II (regra geral para os tributos), III (cobrança de tributos), art. 151, art. 152, art. 155, § 3º ("À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petrõleo, combustíveis e minerais do País.").
> [RE 177.137, rel. min. Carlos Velloso, P, j. 24-5-1995, DJ de 18-4-1997.]

[84] MELO, José Eduardo Soares de. A Importação no Direito Tributário: impostos - Taxas - Contribuições. São Paulo: RT, 2003, p. 203.

Vale destacar que esse entendimento já encontrava respaldo em precedentes anteriores à Constituição de 1988, nos quais o STF havia reconhecido o AFRMM como contribuição parafiscal específica, vinculada à intervenção no domínio econômico. Entre esses julgados, destacam-se os Recursos Extraordinários nº 81.529, nº 80.023, nº 78.646, nº 78.128, nº 75.972 e nº 77.691, nos quais a Corte afastou a natureza de taxa ou de imposto e reconheceu a especificidade da exação em razão de sua forma de incidência, arrecadação e destinação.

No RE 75.972, o Ministro Thompson Flores (relator do Processo) foi especialmente claro ao afirmar em seu voto que não se cuidava de taxa nem de imposto especial, pois o adicional não era recolhido ao Tesouro com destinação genérica, mas direcionado a finalidades específicas que retornavam em benefício daqueles que se serviam do transporte aquaviário, em especial armadores, embarcadores e donos da carga:

> Preceitos outros, do mesmo Estatuto, evidenciam que não se cuida de taxa, como o reconheceu o julgado referido, nem, a meu ver, de imposto especial, como admitiu. E que não é ela recolhida ao Tesouro, não tem destinação genérica dos tributos, visando atender indistintamente às necessidades públicas.
> Antes, jå na forma de incidir; já na de arrecadar; já na de recolher, por fim, na de destinar, voltando a beneficiar a todos os que dos transportes se servem, e em especial, aos armadores e embarcadores ou domos da carga, afasta a possibilidade de ser ela admitida como tal. (RE 75.972, Rel. Min Rel. Min. Thompson Flores, Tribunal Pleno, julgado em 10/10/1973, DJ 15-05- 1974)

A partir dessa construção jurisprudencial, verifica-se a presença de uma lógica próxima ao conceito de referibilidade, ainda que nem sempre expressamente formulada nesses termos nos julgados mais antigos. Isso porque, esse conceito manifesta-se no reconhecimento de um vínculo entre a atuação estatal financiada pela contribuição e o grupo econômico onerado pela cobrança.

No caso do AFRMM, o vínculo decorre do fato de que a arrecadação se destina ao apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval, setores diretamente relacionados à navegação mercante e ao transporte aquaviário de cargas. Assim, a legitimidade da contribuição não repousa apenas na existência de uma finalidade pública abstrata, mas na conexão entre a cobrança, os sujeitos atingidos e a intervenção estatal financiada.

A discussão sobre a natureza jurídica do AFRMM foi retomada após a Constituição Federal de 1988 porque a nova ordem constitucional passou a exigir a reavaliação dos tributos anteriormente instituídos à luz de uma estrutura tributária mais rígida e sistematizada. Desse modo, embora o Supremo Tribunal Federal já houvesse reconhecido, sob a égide da Constituição anterior, que o AFRMM possuía natureza de contribuição parafiscal voltada à

intervenção no domínio econômico, a Constituição de 1988 passou a disciplinar expressamente as contribuições de intervenção no domínio econômico no art. 149, tornando necessário verificar se o adicional teria sido recepcionado como CIDE ou se, em razão de sua materialidade e de sua base de cálculo ligadas ao transporte aquaviário e ao valor do frete, deveria ser compreendido como imposto.

Nesse novo contexto constitucional, a tese da natureza contributiva da exação foi reafirmada, embora sob moldura jurídica mais precisa. Se antes o STF reconhecia o AFRMM como contribuição parafiscal de intervenção no domínio econômico, após a Constituição de 1988 a cobrança passou a ser compreendida como Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, nos termos do art. 149 da Constituição.

Essa orientação foi reiterada no RE 165.939, no qual o Tribunal afirmou que o AFRMM não é incompatível com o art. 155, § 2º, IX, da Constituição, bem como no RE 197.484, em que se registrou que o Plenário da Corte já havia concluído pela compatibilidade do adicional, disciplinado pelo Decreto-Lei nº 2.404/1987, com as disposições da ordem constitucional vigente.

> O AFRMM não é incompatível com a norma do art. 155, § 2º, IX, da Constituição. Irrelevância, sob o aspecto tributário, da alegação no sentido de que o Fundo da Marinha Mercante teria sido extinto, na forma do disposto no art. 36, ADCT. (RE 165.939, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 24-5-1995, Plenário, DJ de 30-6-1995)

> Adicional ao Frete para a renovação da marinha mercante - AFRMM. O Plenário desta Corte, ao julgar os RREE 165.939 e 177.137, concluiu pela compatibilidade do adicional ao frete para a renovação da marinha mercante - AFRMM, disciplinado pelo Decreto-Lei 2.404/87, com as disposições da atual Constituição. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 197.484, Relator Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 27/02/1996, DJ 03-05-1996)

A própria Lei 10.893/2004, que "Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM, e dá outras providências" preve que o *" AFRMM, instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 2.404, de 23 de dezembro de 1987, destina-se a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras, e constitui fonte básica do FMM"*[85], confirmando a existência de destinação

[85] BRASIL. Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004. Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM, e dá outras providências. Brasília, DF:

específica e juridicamente vinculada, elemento essencial para a compreensão da exação como CIDE, e não como imposto com receita ordinária.

Desse modo, pelo menos à luz da evolução legislativa e jurisprudencial, o AFRMM revela-se como contribuição especial cuja legitimidade depende justamente da preservação do vínculo entre arrecadação, finalidade interventiva e setor econômico onerado.

O AFRMM, assim, contribui para a construção jurisprudencial da referibilidade ao evidenciar que a destinação setorial da receita não é elemento meramente financeiro, mas dado relevante para distinguir a contribuição de outras espécies tributárias. Essa lógica aparece de modo ainda mais intenso na CIDE-Combustíveis, em que a vinculação da arrecadação não decorre apenas da legislação ordinária ou da finalidade histórica da exação, mas de comando expresso da própria Constituição.

3.3. A CIDE-COMBUSTÍVEIS

A CIDE-Combustíveis foi instituída por meio da Lei nº 10.336/2001[86] como contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, bem como álcool etílico combustível, sendo que, nos termos do art. 2º da referida lei, figuram como contribuintes o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis sujeitos à incidência da exação.

Trata-se, portanto, de contribuição interventiva vinculada a um setor econômico específico, cuja instituição se justifica pela necessidade de atuação estatal sobre atividades dotadas de evidente relevância energética, econômica, ambiental e logística.

A peculiaridade da CIDE-Combustíveis, em comparação com outras contribuições de intervenção no domínio econômico, está no fato de que sua disciplina não se encontra apenas no plano infraconstitucional, pois a própria Constituição Federal, em seu art. 177, § 4º, autoriza a instituição da contribuição e estabelece, de modo expresso, a destinação do produto de sua arrecadação:

> Art. 177. Constituem monopólio da União: § 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:

Presidência da República, 2004. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.893.htm

[86] BRASIL. Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível - Cide, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm

> I - os recursos arrecadados serão destinados: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
> a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
> b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
> c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
> d) ao pagamento de subsídios a tarifas de transporte público coletivo de passageiros. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Desse modo, a Constituição não apenas confere competência tributária à União, mas também delimita materialmente o emprego dos recursos arrecadados, vinculando-os a finalidades determinadas, como o pagamento de subsídios a preços ou transporte de combustíveis, o financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e do gás, o financiamento de programas de infraestrutura de transportes e, conforme a redação constitucional atualmente vigente, o pagamento de subsídios a tarifas de transporte público coletivo de passageiros.

Essa estrutura normativa revela que a CIDE-Combustíveis não pode ser compreendida como mera fonte de arrecadação pública, pois sua legitimidade constitucional depende da preservação de uma conexão objetiva entre a exação, o domínio econômico onerado e as finalidades interventivas que justificam a sua instituição. Em outras palavras, diferentemente dos impostos, cuja arrecadação, em regra, não se vincula a uma destinação específica, demonstra-se que a contribuição interventiva pressupõe certa pertinência entre a cobrança realizada e a atuação estatal que se pretende financiar ou viabilizar. No caso da CIDE-Combustíveis, essa pertinência assume contornos ainda mais evidentes considerando que a própria Constituição cuidou de indicar as finalidades às quais o produto arrecadado deve ser destinado.

A Lei nº 10.336/2001 reproduz essa lógica ao estabelecer, já em seu art. 1º, que a contribuição se refere aos arts. 149 e 177 da Constituição Federal, bem como ao prever que o produto de sua arrecadação será destinado, na forma da lei orçamentária, a áreas específicas[87]:

> Art. 1o Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se refere os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional no 33, de 11 de dezembro de 2001.

[87] Interessante ressaltar, ainda, que há debates quanto à possibilidade de alteração de suas alíquotas por intermédio do Poder Executivo (art. 177, §4°, I), atribuindo maior flexibilidade ao tributo e o exceptuando da limitação do art. 150, III, b, que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

> § 1o O produto da arrecadação da Cide será destinada, na forma da lei orçamentária, ao:
> I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;
> II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; (Redação dada pela Lei nº 14.237, de 2021)
> III - financiamento de programas de infraestrutura de transportes; e (Redação dada pela Lei nº 14.237, de 2021)
> IV - financiamento do auxílio destinado a mitigar o efeito do preço do gás liquefeito de petróleo sobre o orçamento das famílias de baixa renda. (Incluído pela Lei nº 14.237, de 2021)

Há, portanto, tanto no plano constitucional quanto no plano legal, uma opção clara por impedir que a arrecadação da CIDE-Combustíveis seja absorvida indistintamente pelo orçamento público, como se se tratasse de receita ordinária de livre disposição.

Apesar desse desenho normativo, a destinação dos recursos arrecadados pela CIDE-Combustíveis foi objeto de controvérsia no julgamento da ADI nº 2.925/DF. A discussão surgiu a partir do art. 4º, I, da Lei nº 10.640/2003, Lei Orçamentária Anual de 2003, que autorizava o Poder Executivo a abrir créditos suplementares até determinado limite, mediante a utilização de fontes como superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotações e reserva de contingência. Em outras palavras, a partir de uma leitura mais flexível da execução orçamentária, sustentava-se que, uma vez incorporada ao orçamento como receita pública, a arrecadação da CIDE-Combustíveis poderia ser manejada dentro da programação financeira da União, especialmente em hipóteses de excesso de arrecadação, contingenciamento ou necessidade de reforço de outras dotações.[88]

O problema dessa compreensão, no entanto, é que ela deslocava a controvérsia para o campo da mera gestão orçamentária e deixava em segundo plano a natureza constitucionalmente vinculada da contribuição. Se a CIDE-Combustíveis já nasce com destinação específica, a técnica orçamentária não pode ser utilizada para neutralizar essa vinculação, sob pena de transformar uma contribuição interventiva em receita genérica, aproximando-a indevidamente da lógica própria dos impostos. Assim, embora a abertura de créditos suplementares seja instrumento ordinário de execução orçamentária, sua utilização encontra limite quando os recursos envolvidos possuem destinação constitucionalmente qualificada.

Foi precisamente essa tensão que o Supremo Tribunal Federal enfrentou na ADI nº 2.925/DF, cuja controvérsia não recaía sobre a constitucionalidade da CIDE-Combustíveis em

---

[88] CARDOSO, Daniel Gatschnigg. MOYSÉS, Eliana Alonso. Contribuição de intervenção no domínio econômico – FUST – um caso de desvio de finalidade. In: LARA, Daniela Silveira. RABELO FILHO, Antônio Reinaldo (Coordenadores). Tributação nas Telecomunicações. MP Editora, ano 2007, p. 85-104.

si, nem sobre a legitimidade de sua cobrança, mas sobre a forma como os valores arrecadados poderiam ser tratados pela Lei Orçamentária, na medida em que a Lei nº 10.640/2003 autorizava a abertura de créditos suplementares em termos que poderiam permitir a realocação dos recursos da contribuição para rubricas estranhas às finalidades expressamente previstas no art. 177, § 4º, II, da Constituição. Em outras palavras, discutia-se se a vinculação constitucional da CIDE-Combustíveis poderia ser flexibilizada pela legislação orçamentária, permitindo que uma receita instituída para financiar finalidades específicas fosse absorvida pela lógica geral do orçamento e utilizada em despesas desvinculadas do campo material que justificava a própria intervenção estatal.

Ocorre que, ao julgar a ação parcialmente procedente, o Tribunal conferiu interpretação conforme à Constituição à Lei nº 10.640/2003, assentando ser inconstitucional interpretação que permitisse a utilização dos recursos da CIDE-Combustíveis em destinação diversa daquela constitucionalmente estabelecida. Nesses termos:

> 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.

Nesse contexto, o voto vencedor do Ministro Marco Aurélio assume especial relevância para a compreensão da referibilidade nas contribuições interventivas. Ao reconhecer que o art. 177, § 4º, II, da Constituição contém destinação fechada para os recursos da CIDE-Combustíveis, o Ministro afastou a possibilidade de que autorização orçamentária genérica fosse interpretada como permissão para livre manejo da arrecadação pelo Poder Executivo. A contribuição, portanto, foi tratada como receita constitucionalmente vinculada às finalidades que justificam a própria intervenção estatal no domínio econômico.

A ADI nº 2.925/DF, assim, oferece fundamento relevante para a tese de que a referibilidade nas CIDEs não exige necessariamente uma correspondência individualizada entre contribuinte e benefício, mas exige, ao menos, uma pertinência objetiva e setorial entre o grupo econômico onerado, a arrecadação obtida e a finalidade constitucional ou legal que legitima a intervenção. No caso da CIDE-Combustíveis, essa referibilidade aparece de forma

intensa, pois a própria Constituição vincula o produto arrecadado a determinadas finalidades, impedindo que a contribuição seja convertida em instrumento arrecadatório desvinculado do setor e dos objetivos que justificaram sua criação.

Desse modo, o precedente evidencia que a flexibilidade própria da execução orçamentária não pode romper a vinculação material das contribuições especiais. Embora o Poder Executivo disponha de instrumentos para ajustar a programação financeira durante o exercício, tais instrumentos não autorizam a descaracterização da natureza finalística da CIDE-Combustíveis.

Em outras palavras, a técnica orçamentária, por mais relevante que seja para a administração das finanças públicas, deve operar dentro dos limites constitucionais da exação, preservando a relação entre a arrecadação, o setor onerado e a finalidade interventiva. Sob esse aspecto, a proporcionalidade atua como critério complementar à referibilidade, pois impede que a flexibilidade da execução orçamentária seja utilizada em medida incompatível com a finalidade constitucional que justificou a própria cobrança. É justamente nessa relação que se manifesta a referibilidade da CIDE-Combustíveis: não como benefício direto ao contribuinte, mas como exigência de coerência constitucional entre a cobrança e o destino dos recursos arrecadados.

3.4. CONCLUSÕES PARCIAIS

A análise da jurisprudência relativa à Condecine, ao AFRMM e à CIDE-Combustíveis permite concluir que o debate sobre as contribuições de intervenção no domínio econômico não se esgota na verificação formal da competência da União para instituí-las, uma vez que a validade dessa espécie tributária também depende da preservação de uma relação materialmente coerente entre o setor econômico onerado, a finalidade interventiva invocada e a destinação dos recursos arrecadados. Nesse sentido, embora o art. 149 da Constituição Federal forneça o fundamento geral das CIDEs, sua legitimidade não decorre apenas da existência de lei instituidora ou da denominação atribuída pelo legislador, pois exige que a contribuição permaneça vinculada a uma atuação estatal dirigida ao domínio econômico sobre o qual recai a intervenção, de modo a evitar que a exação seja utilizada como simples mecanismo arrecadatório desvinculado de finalidade setorial específica.

A Condecine evidencia, em primeiro lugar, a dificuldade de delimitar o grau mínimo de conexão exigido entre o contribuinte e a política pública financiada. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal afasta a necessidade de benefício individual ou de correspondência

direta entre o sujeito passivo e a aplicação dos recursos arrecadados, o que impede a transposição de uma lógica típica das taxas para o campo das contribuições interventivas.

Essa orientação, entretanto, não elimina a exigência de referibilidade, apenas a desloca para um plano objetivo e setorial, no qual o aspecto decisivo passa a ser a existência de pertinência suficiente entre a atividade econômica onerada e o domínio econômico objeto da intervenção estatal. Por essa razão, a discussão em torno da Condecine Teles permanece relevante, pois revela o risco de ampliação excessiva do conceito de pertencimento setorial, especialmente quando a cobrança alcança sujeitos cuja relação com o setor audiovisual decorre apenas da aptidão técnica de transmissão de conteúdos.

O AFRMM, por sua vez, contribui para essa construção a partir de outra perspectiva, ao demonstrar que a destinação específica da arrecadação pode desempenhar papel decisivo na identificação da própria natureza jurídica da exação. A controvérsia em torno de sua classificação como taxa, imposto ou contribuição foi solucionada pela jurisprudência a partir da constatação de que o adicional não se destinava ao custeio genérico das necessidades públicas, e sim ao financiamento de uma política setorial voltada à marinha mercante, à indústria naval e ao transporte aquaviário.

Ainda que os julgados mais antigos não utilizassem expressamente a terminologia contemporânea da referibilidade, sua fundamentação já revelava a percepção de que a legitimidade da cobrança dependia de uma conexão entre a forma de incidência, os sujeitos onerados e a finalidade financiada, o que confirma que a contribuição interventiva deve ser compreendida como instrumento tributário funcionalizado à realização de determinada política econômica.

Por fim, a CIDE-Combustíveis representa o exemplo mais intenso dessa lógica, na medida em que a vinculação entre arrecadação e finalidade decorre de comando expresso da própria Constituição Federal. No julgamento da ADI nº 2.925/DF, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a abertura de créditos suplementares pela Lei Orçamentária não poderia autorizar a utilização dos recursos arrecadados em finalidade estranha àquelas previstas no art. 177, § 4º, II, da Constituição, preservando, assim, a natureza finalística da contribuição mesmo no momento posterior à arrecadação.

Esse precedente é relevante porque evidencia que a referibilidade das CIDEs não se limita à pertinência inicial da hipótese de incidência, alcançando também a destinação dos recursos, de modo que a arrecadação deve conservar vínculo com a finalidade interventiva que justificou a cobrança.

Desse modo, os três casos examinados apontam para uma mesma premissa: a referibilidade nas CIDEs não deve ser compreendida como exigência de benefício direto, individualizado ou mensurável em favor de cada contribuinte, e sim como critério de controle da coerência material entre a tributação e a intervenção econômica financiada.

Essa compreensão permite compatibilizar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que rejeita a necessidade de vinculação direta entre contribuinte e aplicação dos recursos, com a exigência constitucional de que as contribuições especiais preservem sua função própria dentro do sistema tributário. A proporcionalidade, nesse contexto, atua como critério complementar, pois permite verificar se a amplitude da cobrança, a definição dos sujeitos passivos e a utilização dos recursos arrecadados permanecem compatíveis com a finalidade interventiva indicada pelo legislador.

Assim, a jurisprudência analisada não autoriza a conclusão de que a referibilidade seja dispensável nas contribuições de intervenção no domínio econômico. Ao contrário, ela indica que essa referibilidade deve ser compreendida em termos objetivos, setoriais e materialmente controláveis, de forma a demonstrar que o grupo onerado possui relação suficiente com o setor econômico no qual o Estado pretende intervir e que a arrecadação conserva pertinência com essa finalidade.

Essa conclusão é central para a compreensão das CIDEs no sistema constitucional tributário brasileiro, pois preserva a especificidade dessa espécie tributária, impede sua equiparação prática aos impostos e reforça que a intervenção no domínio econômico, quando financiada por contribuição especial, deve observar limites de coerência, finalidade e proporcionalidade.

A partir dessas conclusões, passa-se à análise da CIDE-Tecnologia, cuja relevância para o presente trabalho decorre justamente da possibilidade de verificar como os critérios de referibilidade e proporcionalidade podem funcionar como parâmetros de controle da contribuição interventiva. Se, nos casos anteriormente examinados, a jurisprudência permitiu identificar diferentes formas de vinculação entre contribuinte, setor onerado e finalidade financiada, a CIDE-Tecnologia exige investigação própria acerca da relação entre a cobrança instituída, os sujeitos alcançados pela exação e a política pública de estímulo ao desenvolvimento tecnológico nacional.

4. A CIDE-TECNOLOGIA E O JULGAMENTO DO TEMA 914 DO STF

Delimitados os conceitos fundamentais das CIDEs e examinados alguns exemplos relevantes de sua aplicação prática pela jurisprudência, passa-se ao tema central do presente trabalho: a CIDE-Tecnologia e o julgamento do Tema 914 pelo Supremo Tribunal Federal.

Rememora-se que a análise desenvolvida até aqui permitiu demonstrar que a referibilidade e a proporcionalidade não constituem categorias meramente abstratas, uma vez que funcionam como parâmetros de controle da coerência material entre a contribuição instituída, o grupo econômico onerado e a finalidade interventiva que justifica a cobrança, razão pela qual, a partir dessa base teórica e jurisprudencial, torna-se possível examinar com maior precisão se a CIDE-Tecnologia preserva vínculo suficiente com o domínio econômico que pretende fomentar, especialmente diante da controvérsia sobre sua incidência em operações envolvendo remessas ao exterior por uso ou exploração de tecnologia, contratos de assistência técnica, *royalties* e serviços correlatos.

Nesse contexto, o estudo do Tema 914 do STF assume importância porque permite avaliar em que medida a Corte reconhece, limita ou flexibiliza os critérios materiais que diferenciam uma contribuição interventiva constitucionalmente legítima de uma exação cuja conformação possa revelar distanciamento excessivo em relação à finalidade constitucional que lhe dá fundamento.

4.1. ESTRUTURA NORMATIVA, FUNDAMENTOS E FINALIDADE DA CIDE-TECNOLOGIA

Conforme delimitado nos capítulos anteriores, o art. 149 da Constituição Federal atribui à União competência para instituir *"contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*", expressão que evidencia a lógica própria dessa espécie tributária, uma vez que, enquanto os impostos são identificados, em regra, pela materialidade de sua hipótese de incidência e pela ausência de vinculação específica do produto arrecadado, as contribuições especiais são compreendidas a partir da finalidade que justificou sua instituição e da atuação estatal que pretendem viabilizar.

No caso das CIDEs, essa característica assume especial relevância, pois a contribuição deve funcionar como instrumento de intervenção da União em determinado domínio econômico, de modo que sua legitimidade depende da preservação de uma relação material

entre a cobrança, o setor atingido, a destinação da arrecadação e a finalidade interventiva constitucionalmente admitida.

É nesse contexto que se insere a CIDE-Tecnologia, que foi instituída pela Lei nº 10.168/2000 com a finalidade de financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Nos termos do art. 1º da lei, o programa tem como objetivo estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e setor produtivo, ao passo que o art. 4º determina que a contribuição será recolhida ao Tesouro Nacional e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico ("FNDCT"), em categoria de programação específica.

Evidente que a estrutura normativa original, portanto, buscava articular a tributação incidente sobre operações internacionais envolvendo tecnologia com uma política pública de fortalecimento da inovação nacional, mediante vinculação do produto arrecadado a fundo voltado ao desenvolvimento científico e tecnológico

Essa finalidade encontra fundamento especialmente nos arts. 218 e 219 da Constituição Federal, segundo os quais o Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas, ao mesmo tempo em que o mercado interno, integrante do patrimônio nacional, deve ser incentivado para viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País.[89] Evidente, portanto, que o critério finalístico, na redação original, estava preenchido.

Tanto é assim que, na redação original da Lei nº 10.168/2000, a contribuição incidia sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior em razão de contratos relacionados à licença de uso, aquisição de conhecimentos tecnológicos ou transferência de tecnologia. O art. 2º da lei, nesse ponto, estabelecia o seguinte:

> Art. 2o Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.
> § 1o Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

[89] CUNHA, Augusto Carlos Rodrigues. CIDE-Tecnologia: paradoxos das abordagens dos seus critérios de validação. In Revista de Direito UPIS. V. 4. Brasília: UPIS. 2006. pp. 94-95

> § 2o A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput deste artigo.
> § 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no *caput* e no § 2º deste artigo.

A partir dessa estrutura inicial, verifica-se que a CIDE-Tecnologia possuía uma referibilidade mais perceptível, pois a cobrança recaía sobre operações relacionadas à aquisição, licença de uso ou transferência de tecnologia estrangeira, enquanto a arrecadação deveria ser destinada ao financiamento de políticas voltadas ao desenvolvimento tecnológico brasileiro. Em outras palavras, a lógica da contribuição consistia em utilizar recursos oriundos de remessas ao exterior vinculadas à tecnologia para fomentar a capacidade científica e tecnológica nacional, o que, ao menos em sua formulação originária, preservava certa coerência entre a hipótese de incidência, o grupo onerado e a finalidade constitucional invocada.

Essa mesma lógica aparecia na destinação do produto arrecadado, uma vez que, pela regra original, os valores deveriam ser recolhidos ao Tesouro Nacional e destinados ao FNDCT - fato que reforçava o caráter finalístico da exação, pois impedia que a arrecadação fosse tratada como receita ordinária de livre disposição e indicava que os recursos deveriam ser empregados na atuação estatal que justificou a criação da contribuição. Posteriormente, a Lei nº 10.332/2001 estabeleceu percentuais de destinação para fundos setoriais específicos de ciência e tecnologia, como agronegócio, saúde, biotecnologia, setor aeronáutico e inovação para competitividade:

> Art. 1o Do total da arrecadação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000, serão destinados, a partir de 1o de janeiro de 2002:
> I – 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio;
> II – 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde;
> III – 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos - Genoma;
> IV – 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico;
> V – 10% (dez por cento) ao Programa de Inovação para Competitividade.

Embora essa alteração tenha diversificado os destinos da arrecadação, a vinculação formal dos recursos permaneceu relacionada ao campo da ciência, tecnologia e inovação, o que preservava, no plano normativo, a justificativa finalística da contribuição. A dificuldade

surge quando se passa da previsão legal à execução concreta dessa destinação, pois estudos indicam que, durante longo período, os valores arrecadados pela CIDE-Tecnologia não foram integralmente aplicados nas finalidades legalmente previstas.

Thiago Del Bel, por exemplo, analisou a arrecadação entre 2001 e 2014 a partir da comparação entre o valor arrecadado com a contribuição, os valores autorizados nas leis orçamentárias anuais para os fundos setoriais do FNDCT e os valores efetivamente empenhados, concluindo que apenas em alguns anos houve cumprimento integral da destinação pela dotação orçamentária, ao passo que, a partir de 2008, a destinação legal deixou de ser observada tanto no orçamento quanto na execução por empenho.[90]

Segundo o levantamento, 24,36% da destinação legal não foi observada pelas leis orçamentárias anuais e 44,60% não foi observada na execução orçamentária por empenho, o que corresponde, respectivamente, a aproximadamente R$ 2,36 bilhões e R$ 4,32 bilhões que deixaram de ser destinados ou executados conforme a finalidade prevista.

E, diante desse contexto, o autor não chega a afirmar conclusivamente a invalidade da contribuição, porém sustenta que esse cenário exige reavaliação pelo Estado e pela sociedade, sobretudo diante da falta de transparência sobre o destino dos valores que não foram efetivamente aplicados nos fundos setoriais. Essa constatação é relevante porque desloca a análise da CIDE-Tecnologia para além do momento de sua instituição: se a contribuição se legitima como instrumento de intervenção justamente por financiar a atuação da União no desenvolvimento tecnológico, o descumprimento sistemático de sua destinação enfraquece a coerência material da exação e coloca em dúvida a preservação de sua natureza jurídica ao longo do tempo.

Pois bem. Para além da controvérsia referente à destinação, a discussão em torno da CIDE-Tecnologia também se intensificou em razão da ampliação de suas hipóteses de incidência pela Lei nº 10.332/2001. Isso porque, além de estabelecer novos percentuais de destinação do produto arrecadado, a referida lei alterou o art. 2º da Lei nº 10.168/2000 para incluir, no campo de incidência da contribuição, pessoas jurídicas signatárias de contratos de serviços técnicos, assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem como pessoas jurídicas que pagassem, creditassem, entregassem, empregassem ou remetessem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior:

---

[90] DEL BEL, Thiago. CIDE-Tecnologia: um Estudo Empírico acerca da Destinação de sua Arrecadação. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 37, p. 413–435, 2017. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-37-18. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/241. Acesso em: 3 jun. 2026.

> Art. 6º O art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:
> "Art. 2º .....
> § 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.
> § 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.
> § 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

Ou seja, a partir dessa alteração, o alcance da CIDE-Tecnologia deixou de se limitar às operações diretamente vinculadas à transferência de tecnologia e passou a abranger remessas internacionais que podem envolver apenas serviços técnicos, assistência administrativa, *royalties* por uso de marca, direitos autorais e outras remunerações sem necessária absorção de conhecimento tecnológico pelo destinatário brasileiro.

Esse alargamento é justamente o ponto mais sensível para a análise da referibilidade, pois a contribuição criada para fomentar o desenvolvimento tecnológico nacional passa a alcançar operações cuja relação com essa finalidade pode ser apenas indireta, remota ou inexistente, a depender do conteúdo concreto do contrato e da natureza da remuneração remetida ao exterior.

O Decreto nº 4.195/2002 concretizou essa ampliação ao especificar, em seu art. 10, os contratos cujos *royalties* ou remunerações estariam sujeitos à contribuição, incluindo fornecimento de tecnologia, prestação de assistência técnica, serviços técnicos, assistência administrativa, cessão e licença de uso de marcas e cessão e licença de exploração de patentes. Diante dessas alterações, a CIDE-Tecnologia passou a operar, na prática, como encargo adicional de 10% sobre um conjunto amplo de transações internacionais, o que gerou profunda insegurança jurídica e levou à instauração de inúmeros processos administrativos e judiciais voltados à definição dos limites da cobrança.[91]

Nesse ponto, a crítica central reside no fato de que a ampliação da base de incidência pode comprometer a natureza interventiva da CIDE-Tecnologia quando alcança operações

[91] De forma resumida, o aspecto material da contribuição pode ser definido em três momentos: (i) na redação original da Lei nº 10.168/2000 (remuneração decorrente de contratos de licença de uso, aquisição de conhecimentos tecnológicos ou transferência de tecnologia), (ii) a partir da Lei nº 10.332/2001 (remuneração de de contratos que envolvam serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior ou que atribuam-lhes *royalties*), e (iii) a partir da Lei nº 11.452/2007 (a remuneração por licença de uso ou de direitos de comercialização ou de distribuição de programa de computador).

sem conteúdo tecnológico efetivo. Se a finalidade da contribuição é financiar e estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, sua incidência deve guardar pertinência com operações relacionadas à transferência, aquisição, exploração ou absorção de tecnologia estrangeira. Quando a cobrança recai sobre remessas desvinculadas desse conteúdo, a contribuição perde densidade finalística e passa a se aproximar de um mecanismo arrecadatório genérico, situação que tensiona os critérios de referibilidade e proporcionalidade desenvolvidos nos capítulos anteriores.

Essa tensão aparece de forma especialmente clara nas operações envolvendo software, *royalties* e serviços correlatos. O software, embora possa envolver conhecimento tecnológico, é juridicamente tratado como bem incorpóreo protegido pelo regime de direitos autorais, de modo que nem toda licença de uso implica transferência de tecnologia. Da mesma forma, *royalties* podem remunerar diferentes espécies de direitos, inclusive direitos sem relação direta com tecnologia, como marcas, direitos autorais ou outros bens intangíveis.

Dessa forma, a trajetória normativa da CIDE-Tecnologia revela uma progressiva tensão entre a finalidade que justificou sua criação e o alcance que a contribuição passou a assumir após as alterações legislativas e regulamentares. É justamente nesse contexto que se insere o julgamento do Tema 914 pelo Supremo Tribunal Federal, cuja relevância está em definir se a CIDE-Tecnologia, especialmente após sua ampliação normativa, permanece compatível com os critérios constitucionais de referibilidade, finalidade e proporcionalidade que condicionam a validade das contribuições de intervenção no domínio econômico.

4.2. O JULGAMENTO DO RE 928.943 (TEMA 914 DA REPERCUSSÃO GERAL)

A tensão descrita no tópico anterior constitui justamente o pano de fundo do RE 928.943, originado do Processo nº 2002.61.14.000071-7, no qual se discutiu a constitucionalidade da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000, posteriormente alterada pelas Leis nº 10.332/2001 e nº 11.452/2007, sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior a título de *royalties*, remuneração por serviços técnicos e assistência técnica, prestados com ou sem transferência de tecnologia.

Torna-se evidente que a controvérsia, portanto, não surgiu de forma isolada, pois refletia exatamente o problema decorrente da ampliação da base de incidência da contribuição, que passou a alcançar operações cuja conexão com a transferência ou exploração efetiva de tecnologia se tornou constitucionalmente controvertida.[92]

---

[92] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Petição inicial no Recurso Extraordinário nº 928.943/SP*. Recorrente: Scania Latin America Ltda. Recorrido: União. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, ID nº 11506594.

Em linhas gerais, a impetrante sustentou a inconstitucionalidade da exigência a partir de quatro fundamentos principais, consistentes na: (i) ausência de intervenção ou regulação estatal sobre atividade econômica determinada, (ii) desvio de finalidade decorrente da utilização dos recursos em atividades que não caracterizariam intervenção no domínio econômico, (iii) inexistência de referibilidade entre o grupo onerado e o setor supostamente beneficiado e (iv) violação ao princípio constitucional da isonomia.

E, a partir desses eixos argumentativos, a tese construída pela contribuinte buscava demonstrar que a contribuição teria se afastado dos limites constitucionais próprios das CIDEs, passando a funcionar como mecanismo arrecadatório desvinculado de uma atuação interventiva materialmente identificável.[93]

No que se refere à inexistência de ação interventiva apta a legitimar a contribuição, a impetrante partiu da premissa de que o art. 149 da Constituição Federal autoriza a União a instituir contribuições de intervenção no domínio econômico apenas como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, o que pressupõe uma interferência estatal sobre atividade econômica privada[94], e não o simples financiamento de atividades constitucionalmente atribuídas ao próprio Poder Público.

Sob essa perspectiva, a intervenção no domínio econômico somente se justificaria quando o Estado atuasse sobre atividade desempenhada por terceiros, com o objetivo de ordenar, corrigir, induzir ou regular determinado setor, de modo que a mera destinação de recursos ao custeio de políticas públicas estatais não seria suficiente para legitimar a cobrança.

É nesse contexto que se insere a crítica à finalidade da CIDE-Tecnologia. Para a impetrante, a Lei nº 10.168/2000, ao instituir o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, direcionou a arrecadação a objetivos relacionados ao ensino superior, à pesquisa científica e à capacitação tecnológica, atividades que estariam compreendidas no âmbito da Ordem Social, e não propriamente no domínio econômico.

Assim, ainda que a contribuição recaia sobre pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos, signatárias de contratos que envolvam

---

[93] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Petição inicial no Recurso Extraordinário nº 928.943/SP*. Recorrente: Scania Latin America Ltda. Recorrido: União. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, ID nº 11506594.

[94] FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181 p. 46-47

transferência de tecnologia, exploração de patentes, uso de marcas, fornecimento de tecnologia, prestação de assistência técnica, serviços técnicos e assistência administrativa, além daquelas que remetam *royalties* a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a destinação dos recursos não revelaria uma intervenção sobre o setor onerado, e sim o custeio de política pública cuja disciplina constitucional já se encontraria prevista em outro campo normativo.

A argumentação ganha maior densidade quando relacionada aos arts. 213, § 2º, 218 e 219 da Constituição Federal, que atribuem ao Estado o dever de promover e incentivar as atividades universitárias, o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológica, bem como ao art. 212, que estabelece percentuais mínimos de aplicação da receita resultante de impostos na manutenção e no desenvolvimento do ensino.

Com base nessa moldura constitucional, a impetrante sustentou que a União não poderia instituir contribuição de intervenção no domínio econômico para financiar atividade que já possui regime próprio de custeio no texto constitucional, sob pena de ampliar indevidamente sua arrecadação por meio de contribuição especial e, ao mesmo tempo, afastar a receita correspondente do regime de repartição aplicável aos impostos, em prejuízo da lógica federativa que informa o sistema tributário nacional.

Essa crítica à finalidade da contribuição conduz diretamente ao problema da referibilidade, pois, se a CIDE deve financiar uma atuação estatal interventiva em determinado setor econômico, deve haver relação material entre o grupo onerado e a atividade financiada. Nessa perspectiva, a impetrante defendeu que os contribuintes somente poderiam ser aqueles que integram o setor objeto da intervenção, que possuem interesse especial na atuação estatal, que geram custos específicos ao Estado ou que dela auferem benefício diferenciado.

Todavia, no caso da CIDE-Tecnologia, a cobrança recai sobre importadores de tecnologia e outros agentes que realizam remessas ao exterior, enquanto os recursos se destinam ao financiamento de universidades e centros de pesquisa, sem que se identifique uma relação setorial direta entre os sujeitos chamados ao pagamento e os beneficiários da política pública financiada pela arrecadação.

A ausência dessa correlação seria ainda mais evidente, segundo a impetrante, porque os importadores de tecnologia não constituiriam, por si mesmos, um setor econômico homogêneo, um ramo industrial específico ou um segmento de mercado suficientemente delimitado para fins de intervenção estatal. Além disso, tais contribuintes não teriam

necessariamente provocado despesas especiais ao Estado, tampouco receberiam benefício diferencial em razão da destinação dos recursos arrecadados, o que enfraqueceria a caracterização da exação como contribuição de intervenção no domínio econômico e aproximaria sua estrutura de um tributo arrecadatório desvinculado de atuação estatal específica.

Ou seja, a referibilidade não aparece no texto apenas como requisito formal, mas como elemento decisivo para distinguir uma contribuição constitucionalmente legítima de uma cobrança que, embora rotulada como CIDE, não preservaria a lógica própria dessa espécie tributária.

A alegação de violação à isonomia complementa esse raciocínio, pois parte da crítica à presunção de que os importadores de tecnologia, pelo simples fato de importarem, deixariam de desenvolver tecnologia nacional ou de cooperar com universidades e centros de pesquisa. Para a impetrante, essa premissa seria inadequada, pois desconsideraria situações em que empresas importadoras também participam de iniciativas de inovação, pesquisa e desenvolvimento tecnológico no Brasil, razão pela qual a cobrança produziria discriminação indevida contra determinado grupo de contribuintes.

Até porque, se a finalidade da contribuição fosse efetivamente incentivar a capacitação tecnológica nacional, seria necessário admitir mecanismos de crédito ou compensação em favor daqueles que comprovadamente colaborassem com esse objetivo, sob pena de tratar de maneira igual situações substancialmente distintas e de impor ônus tributário sem pertinência lógica suficiente com a finalidade constitucional invocada.

A título exemplificativo, a impetrante mencionou a contratação para utilização de marcas, isoladamente considerada, como hipótese que não implicaria transferência de tecnologia nem contribuiria, ainda que indiretamente, para o desenvolvimento tecnológico brasileiro. A incidência da contribuição sobre esse tipo de pagamento evidenciaria, em sua compreensão, a desconexão entre a materialidade tributada e a finalidade alegadamente interventiva, pois o contribuinte seria onerado ainda que a operação não representasse importação de tecnologia, aquisição de conhecimento técnico ou absorção de capacidade inovadora.

A mesma objeção foi estendida aos pagamentos relacionados à licença de exploração de direitos de comercialização e distribuição de software, que, segundo a impetrante, poderiam estar vinculados a direitos autorais ou à prestação de serviços, sem envolver

transferência tecnológica em sentido próprio, o que tornaria ainda mais frágil a justificativa constitucional da cobrança.

A partir desse encadeamento, Associação Brasileira das Empresas de Software, na condição de *Amica Curiae,* sustentou que a CIDE-Tecnologia distorceria as características fundamentais da própria espécie tributária, aproximando-se de um substitutivo oblíquo de imposto, especialmente do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte[95]. Essa crítica é reforçada por Sacha Calmon e André Mendes Moreira, para quem a referibilidade constitui elemento essencial das CIDEs, compreendida como a correlação lógica entre os contribuintes e o benefício financiado pela contribuição. Nas palavras dos autores:

> "Assim, é forçoso concluir que a referibilidade (entendida esta como a correlação lógica entre os pagantes e o benefício trazido pela contribuição) é elemento essencial das CIDEs. Em inexistindo essa contraprestação estatal específica, não há que se falar em tributo vinculado a uma atuação do Estado. Em não sendo tributo vinculado, será imposto (única modalidade prevista no ordenamento jurídico pátrio de tributo não-vinculado a uma atuação estatal). No caso específico da CIDE *Royalties*, o tributo é pago sem que haja qualquer atividade da União de intervenção no domínio econômico. O que há é tão-somente a destinação dos recursos obtidos para um fundo, que poderá ser utilizado para os mais variados fins, conforme se verá com mais detalhes infra".[96]

Com base nessa compreensão, a CIDE-Tecnologia não serviria propriamente para viabilizar uma intervenção econômica do Estado, pois se limitaria a custear uma despesa pública que já era suportada pela União, sem induzir comportamentos, corrigir distorções setoriais ou regular determinado mercado.[97] Com isso, revela-se a importância da tese apresentada pela impetrante, uma vez que a ausência de intervenção econômica efetiva comprometeria simultaneamente a finalidade da contribuição, a definição do grupo de contribuintes, a destinação dos recursos e a própria natureza constitucional da exação.

Em 2016, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da discussão para examinar, com efeito vinculante, a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia e delimitar o perfil constitucional da contribuição incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração

---

[95] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Manifestação da ABES – Associação Brasileira das Empresas de Software como amicus curiae no RE nº 928.943/SP*. Petição nº 12.348/2023. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 2023.

[96] Moreira, André Mendes e Coêlho, Sacha Calmon Navarro. Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE *Royalties*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 89, fev/2003, pp. 71-84. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/inconstitucionalidades-da-contribuicao-de-intervencao-nodominio-economico-incidente-sobre-remessas-ao-exterior-cide-*royalties*/.

[97] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Manifestação da ABES – Associação Brasileira das Empresas de Software como amicus curiae no RE nº 928.943/SP*. Petição nº 12.348/2023. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 2023.

decorrente de contratos de licença de uso, transferência de tecnologia, serviços técnicos, assistência administrativa e *royalties* de qualquer natureza, conforme a disciplina da Lei nº 10.168/2000, posteriormente alterada pela Lei nº 10.332/2001. Ao reconhecer a relevância constitucional da controvérsia, o Ministro Luiz Fux destacou que:

> "a questão constitucional posta à apreciação deste Supremo Tribunal Federal cinge-se à delimitação do perfil constitucional da contribuição incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de contratos que tenham por objeto licenças de uso e transferência de tecnologia, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, bem como *royalties* de qualquer natureza, instituída pela Lei 10.168/2000, e posteriormente alterada pela Lei 10.332/2001. (...) a multiplicidade de casos em que se discute a matéria enseja o exame cuidadoso desta Corte, sob a ótica dos requisitos constitucionais para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico."

Assim, a controvérsia foi cadastrada como Tema 914 da Repercussão Geral, sob a formulação relativa à *"Inconstitucionalidade da CIDE sobre remessas ao exterior, criada pela Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001"*, tendo sido descrita nos seguintes termos:

> Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 5º, caput, XXXV, LIV, LV e LXIX; 146, III; 149; 150, II; 174; 212; 213; 218 e 219 da Constituição Federal, a delimitação do perfil constitucional da contribuição incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de contratos que tenham por objeto licenças de uso e transferência de tecnologia, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, bem como *royalties* de qualquer natureza, instituída pela Lei 10.168/2000, e posteriormente alterada pela Lei 10.332/2001."[98]

A partir dessa delimitação, o Supremo Tribunal Federal negou provimento ao recurso extraordinário e afastou a tese de inconstitucionalidade integral da CIDE-Tecnologia, reconhecendo a constitucionalidade da contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pelas Leis nº 10.332/2001 e nº 11.452/2007.

De forma sintética, a discussão travada entre os Ministros deslocou-se, para a definição dos limites materiais da contribuição, especialmente quanto à possibilidade de sua incidência sobre remessas ao exterior que não envolvessem transferência ou exploração efetiva de tecnologia. Foi justamente nesse ponto que se formou a divergência no âmbito da Corte, relacionada ao grau de referibilidade exigido para que a CIDE-Tecnologia preservasse sua natureza constitucional de contribuição de intervenção no domínio econômico.

---

[98] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 914 da Repercussão Geral: Constitucionalidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE sobre remessas ao exterior, instituída pela Lei 10.168/2000*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [s.d.]. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=914.

De um lado, o voto do Ministro Luiz Fux, relator originário, acompanhado em maior medida pelos Ministros André Mendonça, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, assentou a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia, mas afirmou a necessidade de uma vinculação material mínima entre a hipótese de incidência realizada pelo contribuinte e o objeto da intervenção estatal, nos termos do art. 149 da Constituição Federal.

A partir dessa premissa, o Relator propôs interpretação conforme do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, mediante declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, para restringir a incidência da contribuição às remessas relacionadas à exploração de tecnologia estrangeira e excluir do seu campo de incidência hipóteses estranhas a esse núcleo material, como serviços meramente jurídicos, administrativos ou técnicos, direitos autorais e outras remunerações sem conteúdo tecnológico efetivo.

Em posição intermediária, o Ministro Nunes Marques também ficou parcialmente vencido quanto à tese final, embora tenha se aproximado da corrente majoritária ao reconhecer a constitucionalidade da contribuição e a necessidade de destinação integral da arrecadação à área de Ciência e Tecnologia. Sua divergência residiu na exigência de uma correlação mínima de razoabilidade entre o grupo onerado e a finalidade interventiva, especialmente para afastar a incidência sobre materialidades completamente desvinculadas do campo tecnológico, como direitos autorais sem relação com transferência, exploração ou absorção de tecnologia.

De outro lado, o voto do Ministro Flávio Dino, acompanhado pelos Ministros Cristiano Zanin, Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Edson Fachin e Luís Roberto Barroso, inaugurou a corrente que prevaleceu no julgamento, ao interpretar o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 como opção legislativa legítima de ampliação da base de incidência da contribuição.

Para essa corrente, o elemento constitucionalmente decisivo das CIDEs reside na finalidade interventiva e na vinculação da arrecadação à área de atuação correspondente, e não na exigência de correspondência estrita entre cada fato gerador e o setor diretamente fomentado. Por essa razão, a maioria concluiu que a contribuição poderia alcançar *royalties*, serviços técnicos, assistência administrativa e semelhantes, ainda que não houvesse transferência ou exploração efetiva de tecnologia em todos os casos, desde que a arrecadação fosse integralmente aplicada na área de Ciência e Tecnologia, nos termos da lei.

Feitos esses breves esclarecimentos, passa-se, assim, à análise das correntes formadas no julgamento.

4.3. VOTO DO MIN. LUIZ FUX

No voto proferido pelo Ministro Luiz Fux, Relator originário do RE 928.943, a análise foi inicialmente orientada pela delimitação constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico, especialmente quanto à possibilidade de instituição da CIDE-Tecnologia por lei ordinária e quanto à natureza finalística dessa espécie tributária.

Em primeiro lugar, o Ministro afastou a alegação de que seria necessária lei complementar para a criação da contribuição, invocando a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal no sentido de que as CIDEs podem ser instituídas por lei ordinária, desde que observadas as balizas constitucionais próprias do art. 149 da Constituição Federal, nos termos do RE 632832 AgR, AI 737858 ED-AgR, RE 449233 AgR, RE 492353 AgR e RE 451915 AgR.

A partir dessa premissa, destacou que o traço distintivo das contribuições especiais reside na vinculação entre a hipótese de incidência, o exercício de competência tributária pela União e, sobretudo, a destinação do produto arrecadado ao atendimento da finalidade constitucional que justificou a sua instituição, justamente por se tratar de instrumento de atuação estatal em área determinada.

Com base nessa compreensão, o Ministro Fux reconheceu, em um primeiro momento, a higidez constitucional da CIDE-Tecnologia enquanto contribuição destinada ao financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, instituído pela Lei nº 10.168/2000. Para o Relator, a destinação da arrecadação ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, com a finalidade de financiar programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e setor produtivo, evidencia a conexão entre a contribuição e a promoção do desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Essa finalidade, em sua compreensão, mantém relação direta com os princípios da ordem econômica e com o papel do Estado como agente normativo, regulador e incentivador da atividade econômica, especialmente porque a tributação de valores remetidos ao exterior em remuneração de contratos envolvendo tecnologias ou conhecimentos técnico-científicos originados fora do País pode funcionar como mecanismo de fomento à autonomia tecnológica nacional.[99]

---

[99] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 39-40

Nesse ponto, o voto também enfrentou a alegação de tredestinação dos recursos arrecadados. Embora tenha reconhecido a existência de questionamentos relativos à eventual aplicação insuficiente ou desviada das receitas da CIDE, o Ministro Fux entendeu que essa circunstância, por si só, não seria suficiente para comprometer a validade constitucional do tributo, uma vez que o controle de constitucionalidade da exação deveria recair sobre a legislação que a institui e disciplina, e não propriamente sobre falhas posteriores de execução orçamentária.

Assim, eventual desvio na aplicação concreta dos recursos, caso comprovado, poderia gerar consequências nos planos administrativo, civil e, eventualmente, penal, mas não teria o efeito de macular a regra-matriz de incidência da contribuição, cuja validade permaneceria vinculada à compatibilidade da lei instituidora com a Constituição Federal. Pela mesma razão, a ausência de projetos aprovados ou a execução inadequada da arrecadação não caracterizariam, na visão do Relator, desvio de finalidade imputável à própria lei que criou a CIDE.[100]

Na sequência, o Ministro enfrentou a questão da referibilidade sob duas perspectivas distintas. De um lado, reafirmou a orientação jurisprudencial segundo a qual as contribuições de intervenção no domínio econômico não exigem benefício direto, imediato e individualizado ao contribuinte, pois essa lógica aproximaria indevidamente a CIDE das taxas.[101] De outro lado, ressaltou que a dispensa de referibilidade direta não autoriza a completa desvinculação entre o contribuinte, a hipótese de incidência e a área objeto da intervenção estatal.

Ou seja, para o Ministro Fux, embora não seja necessário demonstrar que o sujeito passivo receberá uma vantagem concreta e individual em razão da arrecadação, ainda deve existir um nexo material mínimo entre o grupo onerado e o campo econômico sobre o qual incide a atuação estatal financiada pela contribuição.

É justamente nessa distinção que se encontra o ponto central de seu voto. Após reconhecer a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia em sua estrutura geral, o Ministro passou a examinar se a ampliação de sua base de incidência, promovida especialmente pela Lei nº 10.332/2001, teria preservado a necessária correlação entre a materialidade tributada e a finalidade interventiva da exação.

---

[100] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 42-43

[101] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 45-46

Diante desse contexto, o Relator concluiu que expressões como "*royalties, a qualquer título"* poderiam conduzir, por via interpretativa, a um alargamento excessivo da incidência, permitindo a cobrança sobre remessas ao exterior que não guardariam relação material com a exploração de tecnologia estrangeira. Nessa linha, a contribuição não poderia alcançar pagamentos vinculados a direitos autorais, exploração de softwares sem transferência de tecnologia ou serviços que não envolvessem exploração tecnológica, pois tais hipóteses estariam fora do núcleo material que justificou a criação da CIDE.[102]

A razão dessa limitação decorre da própria concepção de intervenção econômica adotada no voto. Para o Ministro Fux, a CIDE não pode ser compreendida como instrumento meramente arrecadatório, pois a intervenção estatal por meio dessa espécie tributária deve realizar o interesse público primário a partir de uma dupla dimensão.

De um lado, a contribuição atua pela destinação do produto arrecadado, que deve financiar a política pública correspondente; de outro, opera por sua função extrafiscal, na medida em que a própria cobrança deve desestimular determinada conduta econômica e induzir o contribuinte a aderir ao comportamento constitucionalmente desejado. No caso da CIDE-Tecnologia, essa dupla finalidade somente se realizaria de modo coerente se a incidência recaísse sobre remessas ao exterior vinculadas à exploração de tecnologia estrangeira, pois, nessa hipótese, a tributação teria aptidão para desestimular a dependência tecnológica externa e, simultaneamente, financiar programas de ciência, tecnologia e inovação.[103]

Desse modo, se a finalidade da CIDE-Tecnologia é promover o desenvolvimento tecnológico brasileiro, sua incidência, na visão do Relator, deve permanecer vinculada às remessas realizadas no âmbito de contratos de exploração de tecnologia, com ou sem transferência tecnológica. Apenas nessas situações haveria coerência entre (i) o fato tributado, consistente na remessa relacionada à tecnologia estrangeira, (ii) o efeito extrafiscal pretendido, voltado a desestimular a dependência de tecnologia externa e incentivar a utilização ou o desenvolvimento de tecnologia nacional, e (iii) a destinação da arrecadação ao financiamento de programas de pesquisa, ciência e inovação. Assim, quando a cobrança alcança materialidades alheias a esse eixo, a contribuição perde densidade interventiva e passa a se aproximar de uma exação de caráter predominantemente fiscal.

---

[102] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 47-49

[103] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 50-51

A mesma conclusão foi reforçada a partir dos princípios da igualdade, da razoabilidade e da proporcionalidade, uma vez que, para o Ministro, a eleição dos contribuintes sujeitos à CIDE deve decorrer de critério materialmente justificável, consistente na atuação no setor econômico que motiva a intervenção estatal.

Sob essa perspectiva, as empresas que exploram tecnologia estrangeira poderiam ser chamadas a suportar o ônus da contribuição porque, ao recorrerem a conhecimentos, técnicas ou soluções desenvolvidas no exterior, relacionam-se diretamente com a dependência tecnológica que a política pública busca reduzir e, ao mesmo tempo, podem beneficiar-se, ainda que indiretamente, do fortalecimento da capacidade tecnológica nacional. Assim, a cobrança sobre agentes desvinculados desse setor comprometeria a racionalidade da discriminação tributária e enfraqueceria a coerência constitucional da exação.[104]

O Relator também procurou demonstrar que essa compreensão não contradiz a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a desnecessidade de benefício direto ao contribuinte. Segundo o voto, a referibilidade dispensada pelos precedentes é aquela que exigiria nexo imediato entre o sujeito passivo e o produto da atuação estatal, sob a perspectiva de um benefício individualizado. A referibilidade ainda necessária, por sua vez, é aquela que conecta o contribuinte ou a hipótese de incidência à área objeto da intervenção estatal.

Em outras palavras, a CIDE não precisa produzir retorno direto ao contribuinte, mas deve recair sobre agentes que tenham relação suficiente com o setor econômico cuja regulação, correção ou indução justifica a atuação da União - conforme visto anteriormente.

Essa distinção também foi utilizada pelo Ministro para afastar eventual alegação de contradição com o regime da CIDE-Combustíveis, o qual, conforme já demonstrado, foi validado pelo Supremo Tribunal Federal. No caso dessa contribuição, observou que o tributo incide sobre a importação e a comercialização de combustíveis por produtores, formuladores e importadores, enquanto a arrecadação é destinada a finalidades vinculadas ao próprio setor, como subsídios a preços ou transporte de combustíveis, financiamento de projetos ambientais, programas de infraestrutura de transportes e medidas voltadas à mitigação de externalidades suportadas por famílias de baixa renda.

Desse cotejo, extraiu a existência de correspondência entre fato gerador, contribuinte e atuação estatal custeada, pois a destinação dos recursos se relaciona a programas com

[104] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 53-54

potencial de reversão ao setor tributado ou à compensação de ônus gerados por esse mesmo setor.[105]

A partir disso, o Ministro quer mostrar que há referibilidade na CIDE-Combustíveis, considerando que essa conexão estaria presente porque os agentes que produzem, importam ou comercializam combustíveis estão vinculados à atividade que gera os custos ou externalidades que justificam a atuação estatal. Na CIDE-Tecnologia, a mesma coerência somente se manteria se a contribuição recaísse sobre remessas ligadas à exploração de tecnologia estrangeira, pois apenas esses contribuintes estariam vinculados ao problema econômico que a política pública pretende enfrentar, consistente na dependência tecnológica externa.

Ainda no mesmo raciocínio, o Ministro Fux mencionou a CIDE-SEBRAE como outro exemplo de contribuição cuja constitucionalidade depende da existência de relação entre o grupo onerado e a área objeto da intervenção. No caso, a contribuição voltada à promoção de políticas de integração econômica e desenvolvimento das micro e pequenas empresas é exigida do setor empresarial em geral porque a estrutura econômica mais ampla, composta também por agentes de maior porte, influencia as dificuldades de inserção concorrencial dos pequenos empreendedores.

A referência serve, portanto, para reforçar a ideia de que a referibilidade não se confunde com benefício direto, mas com imputação razoável do custo da intervenção ao grupo cuja atuação se relaciona ao campo econômico em que o Estado pretende intervir.

A partir desse entendimento, propôs a seguinte tese de repercussão geral no Tema 914:

> 1. É constitucional a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE destinada a financiar o programa de estímulo à interação universidade-empresa para o apoio à inovação instituída e disciplinada pela Lei nº 10.168, com as alterações empreendidas pelas Leis nos 10.332 e 11.452, incidente sobre as remessas financeiras ao exterior em remuneração de contratos que envolvem exploração de tecnologia com ou sem transferência dessa. Leis nos 10.332 e 11.452, incidente sobre as remessas financeiras ao exterior em remuneração de contratos que envolvem exploração de tecnologia com ou sem transferência dessa.
> 2. Não se inserem, no campo material da contribuição, as remessas de valores a título diverso da remuneração pela exploração de tecnologia estrangeira, tais quais as correspondentes a remuneração de direitos autorais, incluída a exploração de softwares, sem transferência de tecnologia e de serviços que não envolvem exploração de tecnologia e não subjazem contratos inseridos no âmbito da incidência do tributo[106]

---

[105] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 55-56

[106] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 76-77

Por fim, em razão dos efeitos práticos de sua proposta, o Relator também sugeriu a modulação temporal da declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, para que a restrição do campo material da contribuição produzisse efeitos prospectivos, ressalvadas as ações judiciais e processos administrativos pendentes de conclusão até o marco temporal definido e os créditos tributários ainda pendentes de lançamento relativos a fatos geradores anteriores.

A proposta, contudo, não prevaleceu integralmente no julgamento, uma vez que a maioria do Tribunal acompanhou a divergência inaugurada pelo Ministro Flávio Dino, que adotou compreensão mais ampla quanto à validade da incidência da CIDE sobre as hipóteses previstas na legislação.

4.4. VOTO DO MIN. FLÁVIO DINO

Após o voto do Ministro Luiz Fux, o Ministro Flávio Dino inaugurou divergência parcial quanto à extensão da tese de repercussão geral, embora também tenha reconhecido a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia e negado provimento ao recurso extraordinário.

A divergência, portanto, não se estabeleceu propriamente quanto à validade da contribuição em sua estrutura geral, pois ambos os Ministros admitiram que a exação poderia ser legitimamente instituída para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, mas quanto à possibilidade de restringir o campo de incidência da CIDE às remessas ao exterior vinculadas à exploração de tecnologia estrangeira.

Enquanto o Relator propôs interpretação conforme para excluir hipóteses que não apresentassem esse conteúdo tecnológico, o Ministro Flávio Dino defendeu a preservação da amplitude conferida pelo § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, na redação conferida pela Lei nº 10.332/2001.

A premissa central do voto divergente consistiu na compreensão de que, nas contribuições de intervenção no domínio econômico, o elemento constitucionalmente decisivo reside na finalidade da intervenção e na destinação vinculada da arrecadação, e não necessariamente na correspondência direta entre cada hipótese de incidência e o setor específico que receberá os recursos. A partir dessa perspectiva, o Ministro Flávio Dino distinguiu a CIDE das taxas, afirmando que essa espécie tributária não pressupõe contraprestação direta ao contribuinte nem benefício individualizado ao sujeito passivo, razão

pela qual a ausência de retorno imediato ao setor onerado não seria suficiente para descaracterizar a contribuição.[107]

Essa compreensão levou o Ministro a afastar a limitação proposta pelo Relator quanto ao aspecto material da incidência, uma vez que, para o Ministro Dino, a Lei nº 10.332/2001 realizou uma opção legislativa expressa ao ampliar a base da CIDE para alcançar, além das operações de licença de uso, aquisição de conhecimentos tecnológicos e transferência de tecnologia, também os contratos de serviços técnicos, assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem como os pagamentos, créditos, entregas, empregos ou remessas de *royalties* a qualquer título. Desse modo, a interpretação constitucional da contribuição deveria preservar essa escolha legislativa, salvo diante de inconstitucionalidade manifesta, o que, em sua compreensão, não se verificava.[108]

Essa leitura foi reforçada pela própria justificativa legislativa que acompanhou a alteração normativa, da qual se extrai que o alargamento do campo material da contribuição não decorreu de formulação acidental, mas de escolha consciente do legislador, inserida em rearranjo econômico-fiscal mais amplo, inclusive com a determinação da incidência de alíquota de Imposto de Renda Retido na Fonte no índice reduzido de 15% *"sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes"*.

Nesses termos, foi inclusive destacado trechos da Exposição de Motivos encaminhada ao então Presidente Fernando Henrique Cardoso:

> "19. O projeto de lei prevê ainda a adequação da base de incidência da contribuição, criada pela Lei n° 10.168, de 2000, ampliando sua abrangência de forma a coincidir plenamente com a base de incidência do imposto de renda, com a redução concomitante do mesmo. "19. O projeto de lei prevê ainda a adequação da base de incidência da contribuição, criada pela Lei n° 10.168, de 2000, ampliando sua abrangência de forma a coincidir plenamente com a base de incidência do imposto de renda, com a redução concomitante do mesmo.
> 20. Cabe ressaltar que esta iniciativa permitirá uma maior eficácia no controle e fiscalização da arrecadação da contribuição, bem como uma maior transparência para o contribuinte dos fatos geradores da referida contribuição.
> 21. No mesmo sentido, destaque-se a proposição de dispositivo que reitera o crédito tributário para as empresas inovadoras referente à contribuição incidente sobre *royalties* referentes a contratos patentes e uso de marcas, tornando mais clara a redação vigente em medida provisória em tramitação."

Com efeito, a inclusão de novas hipóteses de incidência veio acompanhada da redução da carga incidente a título de imposto de renda, o que, na compreensão do Ministro,

---

[107] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. p. 82

[108] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. p. 106

evidenciaria a tentativa de conferir maior transparência, previsibilidade e racionalidade ao tratamento tributário das remessas ao exterior, sem que isso representasse, por si só, a criação de encargo incompatível com o regime constitucional das contribuições interventivas.

A comparação com a CIDE-Combustíveis foi utilizada justamente para reforçar essa compreensão mais ampla da referibilidade nas contribuições interventivas, tendo em vista que, ao mencionar que a arrecadação dessa contribuição pode ser destinada a finalidades como infraestrutura de transportes, o Ministro procurou demonstrar que a CIDE não exige uma relação de benefício direto e imediato entre a atividade tributada e o retorno econômico ao contribuinte ou ao setor onerado:

> "A Cide Combustíveis, cujo nome já indica de onde vem a arrecadação, tem como destino algo que nada tem a ver com o setor de combustíveis: asfaltar rua, avenida, estrada. Isso beneficia o setor econômico de combustíveis? Diria até que atrapalha, porque diminui o consumo, não é? Uma estrada lisinha, sem buraco, diminui o consumo. Diminui, na verdade, a compra de combustíveis."[109]

Diante disso, em consonância com sua leitura, afirma que, caso se exigisse identidade estrita entre a origem da arrecadação e o benefício setorial correspondente, seria necessário rever a própria lógica de outras contribuições já admitidas pelo Supremo Tribunal Federal, o que poderia comprometer a estabilidade do regime constitucional das CIDEs:

A partir desse raciocínio, o voto do Ministro Dino conferiu peso especial à segurança jurídica, à previsibilidade e à responsabilidade fiscal, advertindo que decisões tributárias com impacto estrutural devem considerar seus efeitos prospectivos e sistêmicos, sobretudo quando envolvem normas em vigor há longo período e aplicadas de forma reiterada pela Administração Tributária. Nessa linha, argumenta que a restrição proposta pelo Relator poderia irradiar consequências para outras contribuições e para a própria conformação legislativa das CIDEs, razão pela qual, na ausência de incompatibilidade constitucional evidente, deveria prevalecer a presunção de constitucionalidade da lei e a legitimidade da opção feita pelo legislador.

Em outras palavras, e de forma resumida, entendeu-se que a intervenção estatal vinculada à criação da contribuição tributária (no caso, as ações de desenvolvimento científico e tecnológico) integra o aspecto finalístico do tributo e não o suporte fático da incidência tributária, ou seja, o elemento material, de modo que não haveria necessidade de que o fato

---

[109] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. p. 82

gerador da CIDE corresponda a uma contraprestação em favor do contribuinte (característica das taxas) ou que os recursos arrecadados retornem em seu favor mediante serviços de uso geral (característica dos impostos).

No caso, afirma que, ainda que os contribuintes da CIDE em análise não sejam diretamente favorecidos, certo é que as atividades científicas e tecnológicas serão beneficiadas com incentivos direcionados ao desenvolvimento nacional e regional.[110]

Por essa razão, o Ministro Flávio Dino acompanhou o Relator apenas quanto ao reconhecimento da constitucionalidade da contribuição e à necessidade de vinculação da arrecadação à área de Ciência e Tecnologia, mas rejeitou o item da tese que excluía do campo material da CIDE as remessas não relacionadas diretamente à exploração de tecnologia estrangeira. Sua proposta preservou a constitucionalidade da contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pelas Leis nº 10.332/2001 e nº 11.452/2007, e acrescentou, como garantia de coerência finalística, que a arrecadação deveria ser integralmente aplicada na área de atuação Ciência e Tecnologia, nos termos da lei.

Em síntese, enquanto o voto do Ministro Luiz Fux conferia maior densidade à referibilidade material entre o fato tributado e o setor objeto da intervenção, o voto do Ministro Flávio Dino adotou compreensão mais deferente ao legislador, segundo a qual a CIDE se caracteriza essencialmente pela finalidade constitucionalmente vinculada e pela destinação legal da receita.

Por essa razão, a corrente inaugurada admitiu a incidência da contribuição sobre as hipóteses expressamente previstas no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, ainda que não envolvessem, em todos os casos, transferência ou exploração direta de tecnologia, desde que preservada a aplicação integral dos recursos na área de Ciência e Tecnologia.

4.5. DO RESULTADO DO JULGAMENTO

A leitura conjunta dos votos proferidos no Tema 914 permite perceber que o julgamento do RE 928.943 não se organizou em torno de uma oposição simples entre validade e invalidade da CIDE-Tecnologia, ao contrário, todos os Ministros convergiram quanto ao desprovimento do recurso extraordinário e, em alguma medida, quanto à legitimidade constitucional da contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000.

A verdadeira tensão do julgamento situou-se, desse modo, em plano mais refinado, relacionado à extensão do controle constitucional sobre a materialidade da exação e à forma

[110] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. p. 100

de compreender a referibilidade nas contribuições de intervenção no domínio econômico. De um lado, o Ministro Luiz Fux sustentou que a CIDE, embora constitucional, somente poderia incidir sobre remessas dotadas de conexão mínima com a exploração de tecnologia, sob pena de a contribuição se aproximar de um imposto com destinação específica. De outro, o Ministro Flávio Dino deslocou o centro da análise para a finalidade constitucional da arrecadação, compreendendo que a validade da contribuição estaria preservada desde que os recursos fossem integralmente aplicados na área de ciência e tecnologia, sem necessidade de restringir a base de incidência às hipóteses mais tradicionais de transferência tecnológica.

Essa diferença de perspectiva irradiou-se pelos demais votos e permite compreender o acórdão como resultado de uma disputa entre duas concepções de referibilidade. A primeira, acolhida pelo Ministro Luiz Fux e seguida, com diferentes intensidades, pelos Ministros André Mendonça, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, exigia que a hipótese de incidência guardasse pertinência material mínima com o setor objeto da intervenção. A segunda, vencedora no julgamento, foi conduzida pelo Ministro Flávio Dino e acompanhada pelos Ministros Cristiano Zanin, Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Edson Fachin e Luís Roberto Barroso, atribuindo maior peso à destinação finalística da arrecadação e à liberdade de conformação legislativa na definição da base contributiva.

Ainda, entre essas duas posições, o Ministro Nunes Marques formulou uma solução intermediária, pois reconheceu a constitucionalidade geral da CIDE e a centralidade da destinação dos recursos, mas propôs a exclusão dos direitos autorais do campo de incidência, por entender que essa hipótese romperia a correlação mínima entre a contribuição e a finalidade tecnológica que a justifica.

Diante desse contexto, faz-se necessária uma exposição bastante resumida dos votos proferidos durante o julgamento, uma vez que trazem peculiaridades que devem ser levadas em consideração na presente discussão.

O Ministro Zanin acompanhou a divergência inaugurada pelo Ministro Flávio Dino, mas o fez por caminho próprio, especialmente ao relativizar a premissa de que a Lei nº 10.168/2000 teria nascido limitada à transferência de tecnologia em sentido estrito. Em seu voto, observou que a redação originária da lei já contemplava hipóteses distintas de incidência, como a licença de uso e a aquisição de conhecimentos tecnológicos, o que enfraqueceria a leitura segundo a qual a contribuição somente poderia alcançar contratos clássicos de transferência tecnológica. A partir desse ponto, o Ministro Zanin conectou o caso à jurisprudência do STF sobre a desnecessidade de benefício direto ao contribuinte, com

destaque para o Tema 495, relativo à CIDE-Incra, para afirmar que a ausência de retorno individualizado ao sujeito passivo não desnatura a contribuição interventiva.[111]

Sua análise também conferiu amplitude ao próprio conceito de tecnologia, compreendido como realidade dinâmica, capaz de abranger processos, serviços materiais e imateriais e formas contemporâneas de conhecimento aplicado, inclusive no contexto da inteligência artificial. Com isso, o voto dialoga diretamente com o Ministro Flávio Dino ao admitir que o controle da CIDE deve se concentrar na vinculação finalística da arrecadação, ao mesmo tempo em que se afasta do Ministro Luiz Fux ao rejeitar uma limitação rígida da base tributável às operações de transferência tecnológica tradicionalmente compreendidas.[112]

A preocupação institucional ganha maior relevo no voto do Ministro Alexandre de Moraes. Em vez de concentrar sua análise na definição dogmática de tecnologia, o Ministro parte dos efeitos que uma interpretação restritiva poderia produzir sobre o sistema das contribuições interventivas. A seu ver, e em conformidade com o entendimento do voto divergente e do voto do Ministro Zanin, a Lei nº 10.332/2001 ampliou de modo deliberado a base da CIDE para alcançar *royalties*, serviços técnicos e assistência administrativa, razão pela qual a redução dessa amplitude por meio de interpretação conforme somente se justificaria diante de incompatibilidade constitucional clara. Como essa incompatibilidade não foi identificada, o Ministro Alexandre de Moraes preserva a escolha legislativa e adverte que a exigência de correspondência material rígida entre base de incidência e setor financiado poderia desestabilizar outras CIDEs, inclusive a CIDE-Combustíveis. [113]

Por sua vez, a fundamentação do Ministro Gilmar Mendes confere ao julgamento uma dimensão de política constitucional ao relacionar a CIDE-Tecnologia à soberania tecnológica e à autonomia econômica nacional, compreendendo o desenvolvimento científico e inovador como finalidade diretamente vinculada à ordem econômica e à superação da dependência produtiva. A partir dessa premissa, a contribuição passa a ser vista como instrumento legítimo de financiamento de política pública estratégica, cuja validade se apoia na destinação específica do produto arrecadado à intervenção estatal, e não na identidade necessária entre cada fato tributável e o setor beneficiado.[114]

---

[111] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 125 - 127

[112] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. p. 143

[113] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 184-185

[114] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. p. 190

O Ministro André Mendonça, por sua vez, acompanhou o Ministro Fux, mas por uma via própria, centrada na interpretação sistemática do art. 2º da Lei nº 10.168/2000. Para ele, o § 2º, introduzido pela Lei nº 10.332/2001, não poderia ser lido isoladamente, pois se refere à *"contribuição de que trata o caput"*, razão pela qual as hipóteses de incidência ampliadas deveriam continuar vinculadas ao núcleo do caput, isto é, licença de uso, aquisição de conhecimentos tecnológicos e contratos de transferência de tecnologia.

Nesse contexto, o Ministro Mendonça reconhece a constitucionalidade formal da CIDE, a legitimidade da finalidade de fomento à inovação e a desnecessidade de referibilidade direta ao contribuinte, mas entende que a contribuição não pode incidir sobre remessas sem relação com exploração tecnológica. Por isso, aproxima-se do Ministro Fux ao defender a exclusão de direitos autorais, software sem transferência de tecnologia e serviços administrativos ou jurídicos sem conteúdo tecnológico, embora também acolha a preocupação de Dino ao propor item específico determinando que a arrecadação seja obrigatória e exclusivamente aplicada em inovação tecnológica.[115]

A adesão do Ministro Edson Fachin à corrente majoritária decorre de uma compreensão funcional da CIDE-Tecnologia, segundo a qual o desenvolvimento científico, tecnológico e inovador possui relevância econômica própria, ainda que também dialogue com objetivos da ordem social. Essa perspectiva permite reconhecer que os recursos arrecadados não retornam de forma imediata ao grupo de contribuintes que remete valores ao exterior, sem que isso comprometa a natureza interventiva da contribuição, pois o financiamento de pesquisa e inovação tende a fortalecer o ambiente tecnológico brasileiro e, indiretamente, o próprio setor produtivo nacional.[116]

O Ministro Nunes Marques adotou uma posição intermediária. Ele reconheceu a constitucionalidade geral da CIDE e concordou com a necessidade de destinação integral da arrecadação à área de ciência e tecnologia, aproximando-se, nesse ponto, do Ministro Dino; contudo, divergiu da amplitude da tese vencedora ao propor a exclusão dos direitos autorais do campo de incidência. Isso porque, o Ministro compreende que, embora direitos autorais possam ser tratados como *royalties* para certos fins tributários, isso não significa que devam ser equiparados à exploração de tecnologia para fins de CIDE-Tecnologia, pois direitos

---

[115] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 216 -218

[116] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 271-280

autorais dizem respeito à proteção de obras intelectuais, enquanto a exploração tecnológica envolve conhecimentos, métodos e técnicas voltados à produção de bens e serviços.

Sua posição também preserva uma noção de referibilidade mínima, ainda que indireta, entre os contribuintes escolhidos e a finalidade interventiva. Assim, ele não acompanha integralmente o Ministro Fux, porque sua restrição é mais estreita, mas também não adere por completo ao voto do Ministro Dino, porque rejeita uma incidência ampla o suficiente para alcançar direitos autorais desvinculados da finalidade tecnológica.[117]

Por sua vez, o Ministro Dias Toffoli acompanhou o Ministro Fux e formulou a defesa mais sofisticada da corrente restritiva, uma vez que o ponto central de seu voto é justamente a distinção entre referibilidade direta, referibilidade indireta e referibilidade ampla. Para o Ministro Toffoli, as CIDEs não exigem referibilidade direta, como uma contraprestação individualizada ao contribuinte, mas também não admitem referibilidade ampla a ponto de permitir a escolha de qualquer base tributável apenas porque a arrecadação terá destinação legítima. Nesse sentido, afirma que a contribuição interventiva exige uma referibilidade indireta, isto é, uma relação de pertinência entre a finalidade constitucional da intervenção e as atividades ou interesses dos contribuintes. Aplicando essa lógica à CIDE-Tecnologia, o Ministro Toffoli considera legítima a incidência sobre contratos com conteúdo tecnológico, assistência técnica especializada e serviços de alto conhecimento técnico, mas acompanha Fux ao excluir hipóteses como direitos autorais sem vínculo com inovação e serviços administrativos ou jurídicos desprovidos de conteúdo tecnológico.[118]

A Ministra Cármen Lúcia acompanhou o Ministro Fux, em manifestação breve, mas relevante para a formação da corrente vencida ao afirmar aderir à preocupação exposta especialmente pelos Ministros Nunes Marques e Dias Toffoli quanto à necessidade de uma referibilidade mínima entre o contribuinte, o fato gerador e a matéria a ser financiada pela arrecadação. Sua posição, portanto, não exige benefício direto ao sujeito passivo, nem transforma a CIDE em taxa, mas recusa a ideia de que a destinação dos recursos, por si só, seja suficiente para legitimar qualquer base material.[119]

Por fim, para o Ministro Barroso, como a norma posterior ampliou expressamente a base da contribuição, essa escolha legislativa só poderia ser afastada diante de

---

[117] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 249-258

[118] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 281-306

[119] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 307-308

incompatibilidade constitucional clara, o que ele não identificou. Ele também rejeitou a exclusão dos direitos autorais por considerar que isso poderia abrir uma zona de evasão interpretativa em matéria de tecnologia e propriedade intelectual. Assim, embora inicialmente tenha se inclinado à posição de Fux, terminou por aderir a Dino, entendendo que a proteção da ciência, tecnologia e inovação justificava preservar a amplitude legal da contribuição.[120]

Ao final, prevaleceu a tese proposta pelo Ministro Flávio Dino, com a afirmação da constitucionalidade da CIDE destinada ao financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, instituída pela Lei nº 10.168/2000 e alterada pelas Leis nºs 10.332/2001 e 11.452/2007, bem como com a fixação de que a arrecadação deve ser integralmente aplicada na área de ciência e tecnologia. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

> Recurso extraordinário com repercussão geral. CIDE-remessas. Tema nº 914. Contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Lei nº 10.168/2000). Requisitos constitucionais (CF, art. 149, caput).
> I - O caso em apreço 1. Recurso extraordinário interposto por contribuinte, visando afastar a exigibilidade da CIDE-remessas, à alegação de inexistência de ação interventiva do Estado que legitime a cobrança.
> II - A questão em discussão 2. A controvérsia cinge-se a saber se a CIDE-remessas (Lei nº 10.168/2000) observa os requisitos constitucionais (CF, art. 149), considerados os seguintes aspectos: (i) a necessidade, ou não, de vinculação das contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) a ações interventivas específicas. Alega-se que a exação teria sido criada com função fiscal visando ao custeio de serviços públicos comuns (educação); e (ii) a exigência, ou não, de referibilidade da CIDE com os respectivos contribuintes. Sustenta-se que o contribuinte não seria beneficiário direto da intervenção estatal.
> III - Razões de decidir
> 3. Definição. A CIDE-remessas (também chamada de CIDE-*royalties*, CIDE-tecnologia, CIDE-transferências ou CIDE sobre remessas ao exterior) foi criada, há 25 (vinte e cinco) anos, com a finalidade de financiar a ação interventiva do Estado no desenvolvimento tecnológico brasileiro, por meio do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Lei nº 10.168/2000).
> 4. Vinculação da CIDE-remessas ao desenvolvimento científico brasileiro e à redução das desigualdades regionais e sociais. O Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação ajusta-se, com absoluta adequação, à finalidade de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, por meio do custeio, da promoção e do incentivo às atividades de pesquisa e desenvolvimento científico e tecnológico.
> 5. Vinculação à atuação estatal na ordem econômica: ausência de referibilidade direta ao contribuinte. As contribuições tributárias caracterizam-se por sua vinculação constitucional ao atendimento de uma finalidade específica (CF, art. 149, caput). Não há necessidade de que o fato gerador da CIDE corresponda a uma contraprestação em favor do contribuinte (característica das taxas) ou que os recursos arrecadados retornem em seu favor mediante serviços de uso geral (característica dos impostos). É desnecessária a existência de benefício direto em favor dos respectivos contribuintes. Precedentes.

[120] STF, RE 928.943/SP, Tema 914, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, Red. p/ acórdão Min. Flávio Dino, j. 13.08.2025, DJe 16.10.2025. pp. 309-313

> 6. Aspecto Material da regra-matriz de incidência do tributo em análise. Tendo em vista o caráter extrafiscal das contribuições de intervenção no domínio econômico, mostra-se plenamente válida a ampliação da base contributiva da CIDE-remessas (aspecto material), para alcançar não apenas as operações de exploração ou transferência de tecnologia estrangeira, mas também as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de *royalties*, serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes (Leis nºs 10.332/2001 e 11.452/2007). A contribuição de intervenção no domínio econômico caracteriza-se pelo aspecto finalístico (finalidade da intervenção e vinculação das receitas) e não pelo elemento material (fato gerador). Ampliação da base material de incidência da CIDE-remessas realizada com inteira fidelidade aos objetivos extrafiscais da contribuição. Dispositivo e teses
> 7. Recurso extraordinário conhecido e não provido.
> 8. Fixação das seguintes teses:
> I - É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, instituída e disciplinada pela Lei nº 10.168/2000, com as alterações empreendidas pelas Leis nºs 10.332/2001 e 11.452/2007;
> II - A arrecadação da CIDE, instituída pela Lei nº 10.168/2000, com as alterações empreendidas pelas Leis nºs 10.332/2001 e 11.452/2007, deve ser integralmente aplicada na área de atuação Ciência e Tecnologia, nos termos da lei.”
> (RE 928943, Relator(a): LUIZ FUX, Relator(a) p/ Acórdão: FLÁVIO DINO, Tribunal Pleno, julgado em 13-08-2025, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 15-10-2025 PUBLIC 16-10-2025)

Interessante destacar que o resultado do julgamento revela uma inflexão importante na jurisprudência do STF sobre as CIDEs, pois evidenciou que a Corte atribuiu prevalência ao aspecto finalístico da contribuição e reduziu o peso do elemento material da regra-matriz de incidência no controle de constitucionalidade. Essa conclusão fortalece a leitura segundo a qual a destinação constitucional da receita assume papel estruturante nas contribuições especiais, mas também acentua a tensão com a doutrina que vê na referibilidade um limite indispensável para impedir que contribuições interventivas se convertam em impostos setoriais disfarçados.

Em 2026, o julgamento dos embargos de declaração opostos no Recurso Extraordinário manteve orientação desfavorável aos contribuintes e evidenciou a permanência da controvérsia quanto aos limites materiais da CIDE-Tecnologia, especialmente em relação às operações envolvendo direitos autorais e conteúdos audiovisuais. Na ocasião, as associações representativas das emissoras de rádio e televisão, dos jornais e dos editores de livros, respectivamente Abert, ANJ e SNEL, buscaram ingressar no feito como amici curiae para afastar a incidência da contribuição sobre remessas relacionadas a direitos autorais de obras audiovisuais, sob o argumento de que tais operações já se encontrariam submetidas ao campo de incidência da CONDECINE. O Ministro Flávio Dino, contudo, rejeitou a pretensão, por entender que o pedido de admissão havia sido formulado após a fixação da tese de

repercussão geral, entendimento que foi acompanhado pelos Ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Nunes Marques, André Mendonça, Alexandre de Moraes, Edson Fachin e Cristiano Zanin.[121]

A divergência do Ministro Luiz Fux revela, nesse ponto, a persistência da tensão que já havia marcado o julgamento de mérito. Para o Ministro, os embargos deveriam ser conhecidos justamente porque a tese firmada no Tema 914 poderia produzir efeitos sobre hipóteses que não haviam sido suficientemente debatidas no recurso extraordinário, em especial as remessas vinculadas a direitos autorais e conteúdos culturais.

Sua preocupação não se limitava, portanto, à situação específica das entidades postulantes, pois envolvia a própria delimitação do alcance material da CIDE-Tecnologia. Na compreensão do Ministro Luiz Fux, a controvérsia originalmente submetida ao STF dizia respeito a contratos de transferência de tecnologia, assistência técnica e licenciamento industrial, sem exame específico da tributação de direitos autorais ou de obras audiovisuais. Por isso, a eventual extensão da contribuição a essas operações exigiria esclarecimento adicional, tanto sob a perspectiva da legalidade tributária quanto sob a ótica da referibilidade que deve orientar as contribuições de intervenção no domínio econômico.

Apesar da conclusão desse julgamento, ainda permaneciam pendentes, no momento examinado, os embargos de declaração apresentados pela própria Requerente. Nesses aclaratórios, busca-se restringir a incidência da CIDE-*Royalties* aos contratos que envolvam efetiva transferência de tecnologia ou, subsidiariamente, obter o reconhecimento de inconstitucionalidade parcial da interpretação conferida ao art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Também se requer, em caráter sucessivo, a modulação dos efeitos da decisão, com fundamento na segurança jurídica dos contribuintes diante da amplitude conferida à tese do Tema 914 e das alegações relativas à ausência de destinação específica dos recursos arrecadados às finalidades constitucionais de incentivo à inovação tecnológica.[122]

Esse desdobramento confirma que, embora o STF tenha firmado posição majoritária favorável à constitucionalidade ampla da CIDE-Tecnologia, a discussão permanece sensível nos pontos em que a decisão aproxima a contribuição de uma lógica mais finalística e reduz o peso da referibilidade material como limite da competência tributária interventiva.

---

[121] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Segundos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 928.943/SP*. Relator: Ministro Flávio Dino. Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em sessão virtual de 17 a 28 abr. 2026.

[122] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de declaração no Recurso Extraordinário nº 928.943/SP*. Embargante: Scania Latin America Ltda. Embargada: União. Relator: Ministro Flávio Dino. Brasília, DF, 2025. e-Doc nº 83.

Pois bem. Feita a análise dos votos que compuseram o julgamento do Tema 914, percebe-se que a decisão não encerra apenas uma controvérsia específica sobre a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia, pois projeta consequências relevantes sobre a própria estrutura das contribuições de intervenção no domínio econômico. Ao privilegiar a destinação da arrecadação como elemento central de validade da exação, o STF acabou por reduzir o peso da materialidade e da referibilidade como limites da competência tributária interventiva, o que suscita preocupação sob a ótica da legalidade e da segurança jurídica.

Afinal, se o art. 149 da Constituição condiciona as contribuições à atuação em suas respectivas áreas, a incidência de contribuição destinada ao desenvolvimento tecnológico sobre remessas vinculadas a serviços advocatícios, direitos autorais ou outras formas de propriedade intelectual sem conteúdo inovador pode representar uma ampliação excessiva da base tributável, aproximando a CIDE de uma figura arrecadatória genérica.

É a partir dessa tensão, entre finalidade constitucional legítima e risco de criação de tributo por interpretação extensiva, que se passa ao exame das consequências práticas do julgamento, especialmente quanto ao esvaziamento dos critérios de referibilidade, aos limites da legalidade tributária e à possibilidade de expansão das CIDEs para além do campo material que originalmente justificou sua instituição.

5. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS

Conforme demonstrado, as consequências do Tema 914 devem ser compreendidas a partir da tensão que atravessou todo o julgamento: de um lado, a CIDE-Tecnologia foi preservada como instrumento legítimo de financiamento da política pública de ciência, tecnologia e inovação, em uma leitura que confere peso significativo à finalidade constitucional da arrecadação; de outro, essa mesma solução tornou menos rígido o controle sobre a materialidade da exação, permitindo que a contribuição alcance hipóteses de remessa ao exterior que nem sempre guardam conexão direta com transferência, exploração ou aquisição de tecnologia em sentido estrito.

Por essa razão, o julgamento não encerra propriamente o debate sobre os limites constitucionais das CIDEs, apenas desloca seu eixo para uma questão mais sensível, consistente em saber até que ponto uma finalidade pública relevante pode justificar a ampliação da base de incidência de uma contribuição interventiva, sobretudo considerando o papel interventivo do Estado dentro do Estado Democrático de Direito.

A primeira consequência relevante está no próprio critério da referibilidade. Conforme desenvolvido nos capítulos anteriores, a referibilidade funciona como limite material à competência da União para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, uma vez que impede a escolha de qualquer base tributável sob o argumento genérico de que a arrecadação será destinada a uma finalidade constitucionalmente legítima.

No Tema 914, entretanto, prevaleceu uma compreensão mais aberta desse requisito, segundo a qual a relação entre o contribuinte e a política pública financiada não precisa se manifestar por meio de vínculo direto, setorialmente delimitado e imediatamente reconhecível entre a operação tributada e a área objeto da intervenção. Ou seja, observa-se que a referibilidade não é formalmente abandonada, uma vez que a CIDE continua vinculada ao desenvolvimento científico e tecnológico, porém passa a operar de modo mais diluído, quase presumido, a partir da ideia de que o fortalecimento da inovação nacional beneficia o ambiente econômico como um todo.[123]

Esse deslocamento é relevante porque altera a função da referibilidade no controle das contribuições interventivas, uma vez que, tradicionalmente, esse critério servia para verificar se o grupo onerado possuía relação diferenciada com a atividade financiada (AFRMM e Cide-Combustíveis), ao passo que, depois do Tema 914, tende a funcionar como parâmetro de

[123] REDAÇÃO. Base ampla da Cide-*Royalties* preocupa tributaristas. Legislação & Mercados, 2 set. 2025. Disponível em: https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/base-ampla-da-cide-*royalties*-preocupa-tributaristas

baixa intensidade, satisfeito pela existência de uma política pública ampla e pela destinação legal da receita a determinado setor.

A dificuldade, nesse ponto, está em que políticas de inovação, desenvolvimento tecnológico e fortalecimento da capacidade produtiva nacional possuem, por sua própria natureza, efeitos difusos e transversais, alcançando empresas, consumidores, universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo em sentido amplo. Até porque, quanto mais abrangente for o benefício presumido, menor será a capacidade da referibilidade de distinguir interesse especial e interesse geral, precisamente a distinção que impede a conversão das contribuições em instrumentos ordinários de arrecadação.

A referida alteração, também repercute sobre o grau de objetividade exigido para a instituição e o controle das contribuições interventivas, na medida em que a centralidade conferida à destinação da arrecadação tende a reduzir a intensidade do exame sobre a materialidade tributável. O juízo de validade, nesse cenário, deixa de se concentrar na relação concreta entre o fato gerador, o contribuinte e o setor economicamente intervindo, passando a privilegiar a finalidade pública financiada pela receita. Daí decorre o risco de que contribuições sejam estruturadas a partir de bases de incidência menos densas e menos precisamente conectadas ao domínio econômico objeto da intervenção, com fundamento apenas na indicação legislativa de uma finalidade constitucionalmente relevante.

A referibilidade, assim, perde parte de sua função limitadora, pois deixa de atuar como critério objetivo de contenção da competência tributária e passa a ser progressivamente absorvida pela destinação legal da receita, o que amplia a margem de conformação do legislador e torna mais difícil o controle judicial da fronteira entre contribuição interventiva e arrecadação fiscal ordinária.

Daí decorre a segunda consequência prática, relacionada à centralidade assumida pela destinação dos recursos arrecadados. Ao afirmar a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia e, ao mesmo tempo, estabelecer que os valores devem ser integralmente aplicados na área de ciência e tecnologia, o Supremo Tribunal Federal deslocou parte relevante do juízo de legitimidade da contribuição para o controle de sua afetação finalística. Com isso, a amplitude da incidência passa a ser admitida sob o pressuposto de que a receita será efetivamente direcionada ao financiamento da política pública que justifica a própria exação, de modo que a aplicação integral dos recursos deixa de figurar como simples consequência orçamentária e passa a compor o núcleo de sua racionalidade constitucional.

Essa centralidade, contudo, produz um ônus institucional relevante, uma vez que, se a constitucionalidade da CIDE é preservada porque a arrecadação financia ciência, tecnologia e inovação, o controle sobre a destinação dos recursos passa a ser indispensável para a manutenção da coerência do modelo. De forma consequente, eventuais contingenciamentos, desvios ou utilizações genéricas da receita enfraquecem justamente o fundamento que sustentou a validade da contribuição, pois revelam uma dissociação entre a cobrança e a finalidade que autorizou sua instituição. Nesse cenário, a discussão futura tende a se deslocar da incidência em abstrato para o acompanhamento concreto da aplicação dos recursos, abrindo espaço para debates sobre transparência orçamentária, vinculação ao FNDCT e efetividade da política pública financiada pela contribuição – conforme feito no RE 928943.

A rigor, essa consequência revela uma tensão interna do próprio julgamento, tendo em vista que a Corte admite uma base de incidência ampla, aceita uma referibilidade menos intensa e, em contrapartida, reforça a exigência de que a arrecadação seja integralmente aplicada na finalidade legalmente prevista. Com isso, a destinação passa a exercer uma função de contenção que, tradicionalmente, seria desempenhada pela própria materialidade da contribuição, o que torna a aplicação dos recursos elemento decisivo para distinguir uma intervenção constitucionalmente legítima de uma arrecadação ordinária revestida de finalidade setorial.

A dificuldade está em que o controle da destinação ocorre em momento posterior à cobrança, muitas vezes no plano orçamentário e administrativo, enquanto o ônus fiscal é suportado imediatamente pelo contribuinte, circunstância que reduz a capacidade preventiva desse critério e transfere para a fiscalização da execução orçamentária uma parte relevante do controle de constitucionalidade da exação.

Diante desse contexto, passa-se à terceira consequência prática, relacionada ao risco de aproximação funcional da CIDE-Tecnologia a um imposto com receita afetada[124]. Conforme demonstrado nos capítulos anteriores, a distinção entre impostos e contribuições não se esgota na denominação adotada pelo legislador, pois depende da estrutura jurídica da exação, da finalidade que a fundamenta e da existência de uma relação minimamente consistente entre o grupo onerado e a atuação estatal financiada.

Portanto, quando a contribuição passa a incidir sobre remessas internacionais amplas, inclusive em hipóteses nas quais a conexão com transferência de tecnologia é indireta,

[124] GUANDALINI, Giuliano. Como o STF transformou uma contribuição em imposto e aumentou o custo Brasil. *Brazil Journal*, 22 out. 2025. Disponível em: https://braziljournal.com/como-o-stf-transformou-uma-contribuicao-em-imposto-e-aumentou-o-custo-brasil/

mediata ou apenas presumida, sua estrutura econômica se aproxima da lógica dos impostos, nos quais a cobrança se justifica predominantemente pela manifestação de riqueza revelada pelo contribuinte.

Essa aproximação não significa afirmar que a CIDE-Tecnologia tenha deixado formalmente de ser contribuição, pois o STF preservou sua natureza jurídica e reafirmou sua vinculação à política pública de ciência e tecnologia. O problema reside na funcionalidade que a exação passa a assumir no sistema tributário, uma vez que a ampliação da base de incidência, somada à redução da densidade da referibilidade, diminui a distância material entre contribuição interventiva e imposto afetado.[125]

Em outros termos, a contribuição permanece finalisticamente vinculada, mas passa a operar sobre bases de incidência tão amplas que a finalidade da arrecadação se torna o principal elemento de diferenciação em relação aos impostos, deslocamento que fragiliza a arquitetura constitucional das espécies tributárias e amplia a margem da União para instituir cobranças setoriais com vocação arrecadatória.

Esse ponto possui relevância especial também sob a perspectiva federativa, uma vez que a utilização de contribuições como mecanismo amplo de financiamento permite à União concentrar receitas vinculadas sem se submeter, com a mesma intensidade, às regras de repartição próprias dos impostos, o que torna ainda mais sensível a necessidade de preservar critérios materiais de controle.

Em outras palavras, quanto mais a validade da contribuição depender apenas da destinação legal da receita, maior será o risco de que a competência prevista no artigo 149 da Constituição seja utilizada como via preferencial para ampliar a arrecadação federal, em detrimento da coerência do sistema tributário e da distinção constitucional entre espécies tributárias.[126]

No plano da segurança jurídica, o julgamento também produz efeitos ambivalentes. Sob a perspectiva da União, a decisão estabiliza fonte relevante de arrecadação, afasta o risco de devoluções expressivas e preserva política pública existente há mais de duas décadas, o que explica a leitura institucional de que o Tema 914 reforça a previsibilidade fiscal e

---

[125] GUANDALINI, Giuliano. Como o STF transformou uma contribuição em imposto e aumentou o custo Brasil. *Brazil Journal*, 22 out. 2025. Disponível em: https://braziljournal.com/como-o-stf-transformou-uma-contribuicao-em-imposto-e-aumentou-o-custo-brasil/

[126] GUANDALINI, Giuliano. Como o STF transformou uma contribuição em imposto e aumentou o custo Brasil. *Brazil Journal*, 22 out. 2025. Disponível em: https://braziljournal.com/como-o-stf-transformou-uma-contribuicao-em-imposto-e-aumentou-o-custo-brasil/

assegura a continuidade do financiamento de ciência e tecnologia.[127] Sob a perspectiva dos contribuintes, porém, a mesma decisão amplia a zona de incerteza quanto ao alcance concreto da CIDE, especialmente em operações que envolvem contratos complexos, remessas intragrupo, licenciamento de software, serviços técnicos, assistência administrativa, direitos autorais, propriedade intelectual e outras figuras contratuais cuja conexão com tecnologia pode variar conforme a natureza econômica da operação.[128]

Com isso, a segurança jurídica é recomposta em nível macro e tensionada em nível micro: a controvérsia abstrata sobre a constitucionalidade da contribuição perde força, ao passo que ganham relevância as disputas sobre classificação contratual, alcance da tese, efeitos temporais do julgamento, eventual modulação e comprovação da destinação efetiva dos recursos. A decisão, portanto, não elimina a litigiosidade, apenas reorganiza seu eixo em torno de questões mais concretas e tecnicamente fragmentadas.

Vale destacar que essa reorganização tende a produzir efeitos relevantes também na prática empresarial. A partir do Tema 914, a revisão de contratos internacionais deixa de ser uma providência meramente preventiva e passa a integrar a própria gestão do risco fiscal das empresas que realizam remessas ao exterior. A identificação da natureza preponderante da operação, a separação entre serviços técnicos e serviços comuns, a caracterização de *royalties*, a delimitação de contratos de compartilhamento de custos e a documentação da ausência ou presença de conteúdo tecnológico tornam-se medidas indispensáveis para reduzir incertezas e evitar autuações.[129]

A quinta consequência está no aumento de custos das operações internacionais, tendo em vista que a CIDE incide como ônus adicional sobre remessas ao exterior e, em muitos casos, não se comporta como tributo neutralizável na cadeia econômica, já que não é creditável no Brasil, não costuma ser reconhecida como imposto compensável no exterior e não se encontra, em regra, abrangida por tratados destinados a evitar a dupla tributação.[130] Por

---

[127] NOBERTO, Cristiane. STF mantém Cide e garante bilhões para inovação tecnológica. *CNN Brasil*, Brasília, 15 ago. 2025. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/stf-mantem-cide-e-garante-bilhoes-para-inovacao-tecnologica/

[128] REDAÇÃO. Base ampla da Cide-*Royalties* preocupa tributaristas. *Legislação & Mercados*, 2 set. 2025. Disponível em: https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/base-ampla-da-cide-*royalties*-preocupa-tributaristas/

[129] RIBEIRO, Gustavo. *Royalties* para o exterior: como aplicar a tributação IRRF e CIDE nas remessas internacionais. *Tributo Devido*, 8 jul. 2025. Disponível em: https://tributodevido.com.br/portal/*royalties*-para-o-exterior/

[130] PEROBA, Luiz Roberto. O impacto do custo "CIDE" nas transações de produtos/serviços digitais com o Brasil e a reforma tributária do consumo. Portal Reforma Tributária, 17 abr. 2026. Disponível em:https://www.reformatributaria.com/opiniao/o-impacto-do-custo-cide-nas-transacoes-de-produtos-servicos-digitais-com-o-brasil-e-a-reforma-tributaria-do-consumo/

essa razão, sua incidência tende a representar custo efetivo para empresas brasileiras que dependem de serviços, licenças, conteúdo, consultorias, infraestrutura digital, tecnologia estrangeira ou contratos globais celebrados com partes relacionadas ou terceiros domiciliados no exterior.

Esse aumento de custos assume especial relevância em uma economia marcada pela dependência de insumos tecnológicos estrangeiros. Isso porque, em setores intensivos em tecnologia, como software, audiovisual, plataformas digitais, biotecnologia, telecomunicações, mídia, serviços financeiros e infraestrutura em nuvem, a contratação de soluções internacionais muitas vezes constitui condição ordinária de competitividade e inserção no mercado global.

A incidência da CIDE, nessas hipóteses, pode elevar o custo privado de acesso a conhecimento, serviços especializados e estruturas tecnológicas indispensáveis à inovação, criando um paradoxo relevante para a análise constitucional da contribuição, pois o tributo destinado ao fomento da inovação pode, em determinadas situações, encarecer justamente os meios utilizados pelo setor produtivo para inovar. A consequência prática, portanto, ultrapassa a relação bilateral entre contribuinte e Fisco, alcançando a formação de preços, o acesso a serviços digitais, a competitividade empresarial e, em última instância, o consumidor brasileiro.[131]

Essa consequência também recoloca em primeiro plano o critério da proporcionalidade, pois, conforme exposto, a validade da CIDE-Tecnologia não depende apenas da existência de finalidade constitucional legítima, mas também da adequação entre o meio tributário escolhido e o objetivo interventivo que se pretende alcançar. A contribuição pode ser considerada adequada quando a arrecadação efetivamente se destina ao financiamento de políticas de ciência, tecnologia e inovação, uma vez que, nesse caso, há compatibilidade inicial entre a cobrança e o fim constitucional invocado. Contudo, a análise não pode se encerrar nesse primeiro momento, pois uma medida adequada em abstrato ainda pode revelar-se excessiva quando alcança operações cuja relação com o desenvolvimento tecnológico nacional é remota, indireta ou meramente presumida.

É justamente nesse ponto que a proporcionalidade se conecta à referibilidade, pois, quanto mais frágil for o vínculo entre a operação tributada e o setor que se pretende fomentar,

---

[131] PIRES, Cristina Caroline da Silva. Cide-Remessas e Condecine redefinem cenário da economia digital. *Consultor Jurídico*, 19 nov. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-nov-19/cide-remessas-e-condecine-redefinem-cenario-da-economia-digital/

maior deve ser o cuidado na demonstração de que a incidência da contribuição não ultrapassa o necessário para financiar a política pública constitucionalmente autorizada.

A proporcionalidade, portanto, funciona como critério de contenção da finalidade. Isso significa que a relevância constitucional do desenvolvimento científico e tecnológico não deve ser suficiente, por si só, para legitimar qualquer base de incidência escolhida pelo legislador.

Ressalta-se que, ainda que o fim perseguido seja nobre e legítimo, a contribuição somente preserva sua natureza interventiva quando a cobrança se mantém dentro de limites compatíveis com a área econômica em que o Estado pretende atuar, sem impor sacrifício desmedido a contribuintes cuja conexão com essa intervenção seja apenas genérica. Caso contrário, a finalidade passa a operar como fundamento amplo de arrecadação, e não como elemento de controle da competência tributária.

Por essa razão, a proporcionalidade deveria assumir papel mais decisivo no controle das contribuições interventivas. Sem ela, a análise tende a concentrar-se apenas na existência de destinação legalmente prevista, o que reduz a capacidade do sistema de distinguir uma contribuição legítima de uma arrecadação ampla revestida de finalidade constitucional.

Por fim, a soberania nacional aparece como fundamento político-institucional relevante para a legitimação do resultado alcançado pelo STF, conforme destacou o Ministro Gilmar Mendes em seu voto. A decisão foi defendida, em parte, a partir da premissa de que o Brasil ocupa posição vulnerável na economia global, marcada pela exportação de produtos primários e pela importação de tecnologia, conhecimento e infraestrutura digital. Nesse contexto, a CIDE-Tecnologia é apresentada como instrumento de financiamento de uma política pública destinada a reduzir a dependência tecnológica externa, fortalecer a pesquisa nacional e ampliar a autonomia econômica do país. A preocupação com formas contemporâneas de dependência tecnológica reforça essa leitura ao associar desenvolvimento científico, capacidade de inovação e soberania nacional.

A força desse argumento, contudo, depende da efetividade da política pública financiada pela contribuição, pois a soberania tecnológica não se realiza pela simples arrecadação de recursos, exigindo aplicação estável, transparente e eficiente em ciência, tecnologia e inovação. Caso a contribuição seja cobrada de forma ampla e os valores arrecadados não sejam convertidos em desenvolvimento tecnológico concreto, o fundamento da soberania perde densidade e a exação se aproxima de uma arrecadação fiscal ordinária revestida de finalidade estratégica.

Em sentido inverso, quando os recursos são efetivamente aplicados na formação de capacidade científica, no fortalecimento da pesquisa nacional e na redução da dependência tecnológica externa, a CIDE encontra justificativa mais robusta como instrumento de intervenção econômica compatível com os objetivos constitucionais de desenvolvimento nacional.

Em síntese, o Tema 914 produz consequências que ultrapassam a validade da CIDE-Tecnologia e alcançam a própria conformação das CIDEs no sistema tributário brasileiro. O julgamento fortalece a destinação da arrecadação como critério de legitimação e preserva política pública relevante para ciência, tecnologia e inovação, mas, ao mesmo tempo, enfraquece a referibilidade como limite material, reduz o controle de proporcionalidade, aproxima a contribuição de um imposto afetado e amplia incertezas quanto ao alcance de sua incidência.

A decisão, portanto, revela uma escolha institucional clara em favor da preservação da arrecadação vinculada à inovação, embora deixe em aberto o desafio central de impedir que a finalidade nobre da contribuição seja utilizada para justificar uma expansão excessiva da competência tributária interventiva, sem controle suficiente sobre a adequação, a necessidade e a intensidade da medida adotada.

CONCLUSÃO

A análise desenvolvida ao longo deste trabalho permite concluir que o julgamento do Tema 914 pelo Supremo Tribunal Federal ocupa posição relevante na compreensão contemporânea das contribuições de intervenção no domínio econômico, especialmente porque evidencia a tensão entre a legitimidade constitucional de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento científico, tecnológico e de inovação do país e a preservação dos limites que distinguem as contribuições especiais das demais espécies tributárias. Embora a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia possa ser compreendida à luz da importância estratégica da política pública financiada, o caminho adotado pela Corte revela uma interpretação mais flexível dos critérios de validade das CIDEs, sobretudo no que se refere à referibilidade e à proporcionalidade.

Para chegar a essa conclusão, partiu-se, inicialmente, da compreensão das contribuições especiais no sistema tributário brasileiro, a partir de uma leitura integrada da ordem econômica constitucional, dos princípios que limitam o exercício do poder de tributar e da própria estrutura das espécies tributárias. Esse percurso foi necessário porque permitiu demonstrar que, embora todo tributo possua função arrecadatória, nem todas as espécies tributárias se legitimam da mesma forma.

A título exemplificativo, enquanto os impostos se justificam, em regra, pela manifestação de riqueza do contribuinte e pelo financiamento geral das atividades estatais, as contribuições especiais possuem regime próprio, marcado pela vinculação a uma finalidade constitucionalmente qualificada.

Por isso, a peculiaridade dessas exações não está apenas no fato de possuírem destinação específica, característica que também assume relevância em outras figuras tributárias finalisticamente orientadas, como os empréstimos compulsórios, mas na circunstância de que essa destinação integra sua própria estrutura de validade e exige correspondência material entre a contribuição instituída, o objetivo constitucional que a fundamenta e o grupo ou setor chamado a suportar o respectivo ônus fiscal. No caso das CIDEs, essa exigência assume relevo ainda maior, pois a cobrança se justifica como instrumento de atuação estatal no domínio econômico, de modo que a finalidade arrecadatória deve manter vínculo consistente com o setor objeto da intervenção.

A partir dessa base, o exame da competência da União para instituir CIDEs permitiu aprofundar a ideia de que essa autorização constitucional não representa uma competência ampla, neutra ou ilimitada, consistindo, antes, em competência funcionalmente orientada à

atuação estatal no domínio econômico. Nesse contexto, a referibilidade e a proporcionalidade assumem papel decisivo na contenção da atividade legislativa, pois funcionam como critérios destinados a impedir que a contribuição interventiva se converta em mera arrecadação vinculada a uma finalidade genericamente relevante. Enquanto a referibilidade exige vínculo consistente entre o setor onerado e a atuação estatal financiada, a proporcionalidade impõe que a intensidade da cobrança se mantenha compatível com a finalidade interventiva que lhe dá fundamento.

Com essas premissas estabelecidas, a análise da jurisprudência constitucional sobre a CONDECINE, o AFRMM e a CIDE-Combustíveis permitiu observar que o Supremo Tribunal Federal, ao longo do tempo, tem adotado uma compreensão mais flexível da referibilidade, especialmente ao afastar a necessidade de benefício direto, individualizado ou imediatamente mensurável ao contribuinte. A leitura conjunta desses precedentes, contudo, não autoriza concluir que a referibilidade tenha se tornado dispensável nas contribuições interventivas, indicando, antes, que ela passou a ser compreendida em termos objetivos e setoriais, como exigência de coerência material entre a cobrança, a finalidade constitucional invocada e o campo econômico em que se pretende intervir, sem depender da demonstração de benefício econômico direto aos contribuintes. Por isso, os julgados examinados revelam que a destinação da arrecadação é elemento relevante para a legitimação das CIDEs, embora não seja suficiente, por si só, para substituir o controle material da contribuição pela simples indicação de uma finalidade pública, sob pena de aproximar excessivamente as contribuições especiais dos impostos com receita afetada.

É nesse cenário jurisprudencial que se insere o julgamento do RE 928.943, no qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da CIDE-Tecnologia e validou sua incidência sobre remessas ao exterior relacionadas à transferência de tecnologia. A controvérsia examinada pela Corte, portanto, ultrapassava a simples relevância da política pública financiada, pois envolvia questão mais delicada a respeito do grau de conexão exigido entre o fato tributável, o contribuinte onerado e o setor econômico objeto da intervenção. Ao final, prevaleceu a compreensão de que a destinação dos recursos ao desenvolvimento científico e tecnológico nacional seria suficiente para justificar a exação, ainda que o vínculo entre determinados contribuintes e a atuação estatal financiada se apresentasse de forma menos direta.

Desse julgamento decorrem as consequências práticas examinadas ao final do trabalho. De um lado, o Tema 914 preserva uma contribuição vinculada a uma política pública

constitucionalmente expressiva e reconhece a importância do desenvolvimento tecnológico para a soberania nacional, para a inovação e para a inserção competitiva do Brasil no cenário internacional. De outro, a decisão desloca o centro de gravidade do controle das CIDEs para a finalidade e para a destinação da arrecadação, reduzindo a força da referibilidade como limite material da competência tributária e tornando menos rigoroso o exame de proporcionalidade entre a cobrança instituída e a intervenção econômica pretendida.

Esse deslocamento revela o ponto central da conclusão alcançada: a decisão do Supremo Tribunal Federal pode ser compreendida em sua lógica institucional, especialmente diante da relevância da política pública envolvida e da deferência normalmente conferida ao legislador em matéria de intervenção econômica, ainda assim, seus efeitos sobre o sistema tributário brasileiro são relevantes, pois a flexibilização dos critérios de validade das contribuições interventivas amplia o espaço de conformação legislativa e dificulta a identificação de limites mais precisos para a instituição de novas CIDEs. O problema central, portanto, não reside apenas na validade da CIDE-Tecnologia em si, mas no precedente que se forma a partir dela e na possibilidade de que finalidades públicas relevantes passem a justificar bases de incidência cada vez mais amplas.

Ao admitir que uma finalidade constitucionalmente legítima possa sustentar uma base de incidência ampla, mesmo quando o vínculo entre o fato tributável, o contribuinte e o setor economicamente intervindo se mostra menos denso, o Supremo Tribunal Federal preservou a CIDE-Tecnologia ao custo de fragilizar as fronteiras dogmáticas entre as espécies tributárias, aproximando as contribuições de instrumentos ordinários de arrecadação vinculada. Assim, embora a decisão possa ser compreendida em sua lógica institucional e pragmática, seu efeito sistêmico revela uma consequência relevante para o modelo constitucional brasileiro, na medida em que a flexibilização dos critérios de validade das CIDEs amplia a margem de conformação do legislador, dificulta o controle judicial da competência tributária e enfraquece a segurança jurídica que deve orientar a distinção entre tributos finalísticos e impostos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2. ed. Lanham; New York; Toronto; Plymouth: Madison Books, 1999.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: JusPodivm, 2021.

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 25, p. 83-103, [s.d.]. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1578. Acesso em: 11 fev. 2026.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos et al. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Botallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao Estado social*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. [Constituição (1891)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1891. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 19 jan. 2026.

BRASIL. [Constituição (1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1934. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 19 jan. 2026.

BRASIL. [Constituição (1937)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1937. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 20 jan. 2026.

BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 20 jan. 2026.

BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 22 jan. 2026.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jan. 2026.

BRASIL. Decreto-Lei nº 3.100, de 7 de março de 1941. Cria a Comissão de Marinha Mercante e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1941. Disponível em: https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:decreto.lei:1941-03-07;3100. Acesso em: 6 mar. 2026.

BRASIL. Lei nº 3.381, de 24 de abril de 1958. Cria o Fundo da Marinha Mercante e a Taxa de Renovação da Marinha Mercante e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1958. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3381.htm. Acesso em: 6 mar. 2026.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 6 dez. 1965. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm . Acesso em: 3 fev. 2026.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 4 fev. 2026.

BRASIL. Decreto-Lei nº 27, de 14 de novembro de 1966. Acrescenta à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo referente às contribuições para fins sociais. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0027.htm. Acesso em: 7 fev. 2026.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 20 out. 1969. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm . Acesso em: 9 fev. 2026.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.142, de 30 de dezembro de 1970. Altera e consolida a legislação referente à Marinha Mercante e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1970. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1142.htm. Acesso em: 9 mar. 2026.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977. Altera artigos da Constituição Federal, incluindo-se em seu Título V os artigos 208, 209 e 210. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 abr. 1977. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc08-77.htm . Acesso em: 10 fev. 2026.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.404, de 23 de dezembro de 1987. Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e o Fundo da Marinha Mercante, e

dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1987. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2404.htm. Acesso em: 12 mar. 2026.

BRASIL. Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Institui contribuição de intervenção no domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 30 dez. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10168.htm. Acesso em: 15 abr. 2026.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001. Estabelece princípios gerais da Política Nacional do Cinema, cria o Conselho Superior do Cinema e a Agência Nacional do Cinema (ANCINE), institui o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional (PRODECINE), autoriza a criação de Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional (FUNCINES), altera a legislação sobre a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 set. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2228-1.htm. Acesso em: 21 mar. 2026.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 12 dez. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm. Acesso em: 18 abr. 2026.

BRASIL. Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001. Institui mecanismo de financiamento para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio, para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde, para o Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos - Genoma, para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e para o Programa de Inovação para Competitividade, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 20 dez. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/L10332.htm. Acesso em: 20 abr. 2026.

BRASIL. Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 20 dez. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm. Acesso em: 2 abr. 2026.

BRASIL. Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002. Regulamenta a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e a Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 12 abr. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4195.htm. Acesso em: 22 abr. 2026.

BRASIL. Lei nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2003. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 15 jan. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.640.htm. Acesso em: 24 abr. 2026.

BRASIL. Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004. Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e o Fundo da Marinha Mercante (FMM), e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 14 jul. 2004. Disponível

em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.893.htm. Acesso em: 16 mar. 2026.

BRASIL. Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007. Dispõe sobre a prestação de auxílio financeiro pela União aos Estados e aos Municípios, no exercício de 2006, com o objetivo de fomentar as exportações do País, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 28 fev. 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11452.htm. Acesso em: 4 abr. 2026.

BRASIL. Lei nº 14.237, de 19 de novembro de 2021. Institui o Auxílio Gás dos Brasileiros e altera a Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 22 nov. 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14237.htm. Acesso em: 8 abr. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial nº 1.326.502/RS. Relator: Ministro Ari Pargendler. Julgado em 18 abr. 2013. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 25 abr. 2013. Informativo de Jurisprudência do STJ, n. 522, 2013. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?acao=pesquisarumaedicao&livre=%270522%27.cod. Acesso em: 27 fev. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925/DF. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Relator para o acórdão: Ministro Marco Aurélio. Julgada em 19 dez. 2003. Diário da Justiça, Brasília, DF, 4 mar. 2005. Disponível em: https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;plenario:acordao;adi:2003-12-19;2925-2143106. Acesso em: 10 abr. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.304.043/DF. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgado em 8 abr. 2021. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 22 abr. 2021. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br. Acesso em: 25 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Petição inicial no Recurso Extraordinário nº 928.943/SP. Recorrente: Scania Latin America Ltda. Recorrida: União. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [s.d.]. ID nº 11506594. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4882983. Acesso em: 9 maio 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Manifestação da Associação Brasileira das Empresas de Software (ABES) como amicus curiae no Recurso Extraordinário nº 928.943/SP. Petição nº 12.348/2023. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4882983. Acesso em: 12 maio 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de declaração no Recurso Extraordinário nº 928.943/SP. Embargante: Scania Latin America Ltda. Embargada: União. Relator: Ministro Flávio Dino. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [s.d.]. e-Doc nº 83. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4882983. Acesso em: 5 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Segundos embargos de declaração no Recurso Extraordinário nº 928.943/SP. Relator: Ministro Flávio Dino. Julgados em sessão virtual de 17 a 28 abr. 2026. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2026. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4882983. Acesso em: 7 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário nº 75.972/SP. Relator: Ministro Thompson Flores. Julgado em 10 out. 1973. Diário da Justiça, Brasília, DF, 17 maio 1974. Disponível em: https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia. Acesso em: 18 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 77.691. Precedente da Súmula nº 553 do STF. Diário da Justiça, Brasília, DF, 8 mar. 1974. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2405. Acesso em: 19 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 78.128. Precedente da Súmula nº 553 do STF. Diário da Justiça, Brasília, DF, 7 jun. 1974. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2405. Acesso em: 19 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 78.646. Precedente da Súmula nº 553 do STF. Diário da Justiça, Brasília, DF, 17 jun. 1974. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2405. Acesso em: 20 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80.023. Precedente da Súmula nº 553 do STF. Diário da Justiça, Brasília, DF, 18 fev. 1975. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2405. Acesso em: 20 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 81.529. Precedente da Súmula nº 553 do STF. Diário da Justiça, Brasília, DF, 19 set. 1975. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2405. Acesso em: 21 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário nº 86.595/BA. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Julgado em 7 jun. 1978. Diário da Justiça, Brasília, DF, 30 jun. 1978. Disponível em: https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia. Acesso em: 22 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário nº 138.284/CE. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 1º jul. 1992. Diário da Justiça, Brasília, DF, 28 ago. 1992. Disponível em: https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia. Acesso em: 12 fev. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário nº 146.733/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgado em 29 jun. 1992. Diário da Justiça, Brasília, DF, 6 nov. 1992. Disponível em: https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia. Acesso em: 13 fev. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário nº 165.939/RS. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 24 maio 1995. Diário da Justiça, Brasília, DF, 30 jun. 1995. Disponível em: https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia. Acesso em: 23 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário nº 177.137/RS. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 24 maio 1995. Diário da Justiça, Brasília, DF, 18 abr. 1997. Disponível em: https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia. Acesso em: 24 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). Recurso Extraordinário nº 197.484. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgado em 27 fev. 1996. Diário da Justiça, Brasília, DF, 3 maio 1996. Disponível em: https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia. Acesso em: 11 abr. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário nº 928.943/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Redator do acórdão: Ministro Flávio Dino. Julgado em 13 ago. 2025. Tema 914 da Repercussão Geral. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 16 out. 2025. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=914. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 553. O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra "d", inciso III, do art. 19 da Constituição Federal. Aprovada em 15 dez. 1976. Diário da Justiça, Brasília, DF, 3 jan. 1977; 4 jan. 1977; 5 jan. 1977. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2405. Acesso em: 24 mar. 2026.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Mandado de Segurança Coletivo nº 1000562-50.2016.4.01.3400. Impetrante: Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal (SINDITELEBRASIL). Impetrada: Agência Nacional do Cinema (ANCINE). 4ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. Brasília, DF: Tribunal Regional Federal da 1ª Região, [s.d.]. Disponível em: https://pje1g.trf1.jus.br. Acesso em: 28 mar. 2026.

CARDOSO, Daniel Gatschnigg; MOYSÉS, Eliana Alonso. Contribuição de intervenção no domínio econômico: FUST: um caso de desvio de finalidade. In: LARA, Daniela Silveira; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo (coord.). *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 85-104.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CHARNESKI, Heron. Bitributação e competência tributária da União em matéria de contribuições. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 48, p. 152-174, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-48-6. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/876. Acesso em: 17 fev. 2026.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551770593. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551770593/. Acesso em: 25 jan. 2026.

CUNHA, Augusto Carlos Rodrigues. CIDE-Tecnologia: paradoxos das abordagens dos seus critérios de validação. *Revista de Direito UPIS*, Brasília, v. 4, p. 94-95, 2006.

DEL BEL, Thiago. CIDE-Tecnologia: um estudo empírico acerca da destinação de sua arrecadação. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 37, p. 413-435, 2017. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-37-18. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/241. Acesso em: 26 abr. 2026.

FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Globo, 2004.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181. Acesso em: 18 fev. 2026.

FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da parafiscalidade*. Salvador: Livraria Progresso, 1955.

FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação constitucional de tributos: pela perspectiva da justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FULGINITI, Bruno Capelli. *Controle substancial de validade das contribuições de intervenção no domínio econômico*. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. Disponível em: https://doi.org/10.11606/T.2.2022.tde-02022023-183623. Acesso em: 4 mar. 2026.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000.

GUANDALINI, Giuliano. Como o STF transformou uma contribuição em imposto - e aumentou o custo Brasil. *Brazil Journal*, 22 out. 2025. Disponível em: https://braziljournal.com/como-o-stf-transformou-uma-contribuicao-em-imposto-e-aumentou-o-custo-brasil/. Acesso em: 12 jun. 2026.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *A importação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MORAES, Ricardo Quartim de. A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. *Revista de*

Informação Legislativa, Brasília, DF, v. 51, n. 204, p. 269-285, out./dez. 2014. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/509938. Acesso em: 28 jan. 2026.

MOREIRA, André Mendes; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre remessas ao exterior - CIDE Royalties. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 89, p. 71-84, fev. 2003. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/inconstitucionalidades-da-contribuicao-de-intervencao-nodominio-economico-incidente-sobre-remessas-ao-exterior-cide-royalties/. Acesso em: 30 abr. 2026.

NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (coord.). *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

NOBERTO, Cristiane. STF mantém Cide e garante bilhões para inovação tecnológica. *CNN Brasil*, Brasília, DF, 15 ago. 2025. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/stf-mantem-cide-e-garante-bilhoes-para-inovacao-tecnologica/. Acesso em: 11 jun. 2026.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira: centenário de nascimento*. São Paulo: IBDT, 2019. Disponível em: http://ibdt.org.br/biblioteca/wp-content/uploads/2019/09/mioloDoutrinaProfRuyBarbosaNogueira_001-528.pdf. Acesso em: 16 fev. 2026.

PEROBA, Luiz Roberto. O impacto do custo "CIDE" nas transações de produtos/serviços digitais com o Brasil e a reforma tributária do consumo. *Portal Reforma Tributária*, 17 abr. 2026. Disponível em: https://www.reformatributaria.com/opiniao/o-impacto-do-custo-cide-nas-transacoes-de-produtos-servicos-digitais-com-o-brasil-e-a-reforma-tributaria-do-consumo/. Acesso em: 14 jun. 2026.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Origem e evolução das contribuições especiais no direito tributário positivo e na doutrina. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília, v. 16, n. 2, p. 1-20, jul./dez. 2021. Disponível em: https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12948. Acesso em: 25 fev. 2026.

PIRES, Cristina Caroline da Silva. Cide-Remessas e Condecine redefinem cenário da economia digital. *Consultor Jurídico*, 19 nov. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-nov-19/cide-remessas-e-condecine-redefinem-cenario-da-economia-digital/. Acesso em: 15 jun. 2026.

REDAÇÃO. Base ampla da Cide-Royalties preocupa tributaristas. *Legislação & Mercados*, 2 set. 2025. Disponível em: https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/base-ampla-da-cide-royalties-preocupa-tributaristas/. Acesso em: 13 jun. 2026.

RIBEIRO, Gustavo. Royalties para o exterior: como aplicar a tributação IRRF e CIDE nas remessas internacionais. *Tributo Devido*, 8 jul. 2025. Disponível em: https://tributodevido.com.br/portal/royalties-para-o-exterior/. Acesso em: 13 jun. 2026.

RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. *Referibilidade na Condecine*. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-16102020-164808/pt-br.html. Acesso em: 29 mar. 2026.

SAX, Emil. *Grundlegung der theoretischen Staatswirthschaft*. Stuttgart: Dr. Müller, 1887.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro: a contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 359-373. Disponível em: https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Algumas-considerac%CC%A7o%CC%83es-sobre-a-CIDE.pdf. Acesso em: 7 mar. 2026.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771996. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786551771996/. Acesso em: 27 jan. 2026.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: FRANÇA, Vladimir da Rocha; ELALI, André; BONIFÁCIO, Artur Cortez (org.). *Novas tendências do direito constitucional*. Curitiba: Juruá, 2011. p. 486.

SMITH, Adam. *Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Tradução de Conceição Jardim, Maria do Carmo Cary e Eduardo Lucio Nogueira. São Paulo: Abril Cultural, 1974. (Os Pensadores).

SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 629-667.

TOMASCHITZ, Alexandre; TIMM DO VALLE, Maurício Dalri; TREVISAN, Rosaldo. Considerações sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante: AFRMM, à luz da Constituição Federal de 1988. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, v. 18, n. 1, p. e4692, 2022. DOI: 10.18256/2238-0604.2022.v18i1.4692. Disponível em: https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4692. Acesso em: 30 mar. 2026.