



A DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Oswaldo Madinor Torrezan Júnior*

Sumário: 1. Introdução; 2. Breve histórico das contribuições; 2.1 A autonomia das contribuições especiais; 2.2 A relevância da teoria pentapartite; 2.3 O problema das contribuições no Brasil; 3. A regra matriz de incidência tributária das contribuições sociais; 3.1. A hipótese da norma jurídica; 3.2 a relação jurídica tributária; 3.3. O consequente da norma tributária; 3.3.1 O binômio entre hipótese de incidência e base de cálculo; 3.3.2 A alíquota; 3.3.3 Os sujeitos passivo e ativo; 3.4 A regra-matriz das contribuições sociais; 4. A destinação das receitas das contribuições sociais; 4.1 O traço distintivo das contribuições; 4.2 A finalidade das contribuições; 4.3 A destinação das contribuições; 4.4 A restituição das contribuições pagas indevidamente; 5. A evolução jurisprudencial sobre a destinação das contribuições; 5.1 O Recurso Extraordinário nº 138284-8/CE; 6. Conclusões; 7. Referências bibliográficas.

RESUMO: Este artigo busca analisar o papel que as decisões do Supremo Tribunal Federal do Brasil vêm exercendo na flexibilização da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais. Assim, o tema central da pesquisa envolve saber se a União pode destinar o produto da arrecadação das contribuições para a conta única do Tesouro Nacional e se existe ou não diferença entre “destinação” e “finalidade”, conforme vem decidindo o Supremo Tribunal Federal. Para tanto, aborda-se o método do Constructivismo Lógico-Semântico como referencial teórico, partindo-se do corte epistemológico que aduz que o suporte físico que serve de base para a interpretação do exegeta se encontra nos dispositivos de lei e na Constituição, bem como de análise documental através do exame da jurisprudência nacional, como forma de investigar a veracidade dos argumentos levantados na jurisprudência da Suprema Corte, no julgamento paradigmático do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE. Ao final, objetiva-se identificar qual tratamento deve ser dado às contribuições sociais.

Palavras-Chave: Contribuições. Destinação. Finalidade.

ABSTRACT: This article seeks to analyze the role that the decisions of the Supreme Court of Brazil have been playing in making the allocation of the proceeds from the collection of social contributions. Thus, the central theme of the research involves knowing whether the Union can allocate the proceeds from the collection of contributions to the National Treasury's single account and whether or not there is a difference between “destination” and “purpose”, as the Federal Supreme Court has decided. Therefore, the method of Logical-Semantic Constructivism is approached as a theoretical framework, starting from the epistemological cut that adduces that the physical support that serves as the basis for the interpretation of the exegete is found in the provisions of law and the Constitution, as well as of document analysis through

*Advogado e Consultor Tributário. Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Ceará, premiado com a comenda Magna Cum Laude. Atua como pesquisador nas áreas de Direito Constitucional e Direito Tributário

the examination of national jurisprudence, as a way to investigate the veracity of the arguments raised in the Supreme Court jurisprudence, in the paradigmatic judgments of Extraordinary Appeals nº 138.284/CE. At the end, the objective is to identify which treatment should be given to tax contributions.

Keywords: Contribution. Destination. Purpose.

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo estudar os desafios que as contribuições têm suscitado na comunidade acadêmica diante da maior repercussão dada a elas, pela União, no financiamento de despesas públicas, após a promulgação da Constituição de 1988. É que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem reiteradamente flexibilizando o conceito de “destinação” das contribuições, que parte significativa da doutrina considera essencial para a definição da natureza jurídica dessa espécie tributária. Isso impacta sobremaneira a vida dos contribuintes, que podem ter suas finanças afetadas arbitrariamente pelo Estado.

Busca-se, dessa forma, investigar esse problema central com o objetivo de responder duas questões: a União pode destinar o produto da arrecadação das contribuições para a conta única do Tesouro Nacional? Existe diferença entre “destinação” e “finalidade”, nos termos em que vem decidindo o Supremo Tribunal Federal?

Para tanto, partimos da hipótese de que o objeto imediato de estudo do Direito é a linguagem, conforme ensina abalizada doutrina sobre o tema (TOMAZINI, 2019). É que após movimento filosófico que ficou conhecido como giro-linguístico, cujo principal expoente é Ludwig Wittgenstein, o intérprete passou a ser compreendido como um protagonista na construção da realidade, atribuindo sentido aos objetos e não extraindo deles a essência, como acreditava a escola platônica. No Brasil, o giro-linguístico serviu de alicerce para o soerguimento de uma teoria rigorosa com a linguagem denominada de Constructivismo Lógico-Semântico, que tem como principais expoentes os cientistas Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho.

Não obstante, o fato de não ser possível conhecer a essência dos objetos e determinar-lhes um sentido único não significa dizer que não seja possível chegarmos a critérios argumentativos que confiram maior segurança à incidência das contribuições, sob pena de tornarmos irrelevante a repartição de competências tributárias delimitada pela Constituição.

Este trabalho, portanto, terá por metodologia a análise bibliográfica da doutrina atinentes ao campo das contribuições. Será realizada, também, análise documental através do

exame da jurisprudência nacional, como forma de investigar a veracidade dos argumentos levantados na jurisprudência da Suprema Corte, no julgamento paradigmático do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE.

Finalmente, será feita uma análise crítico-constructiva da importância da elaboração de critérios argumentativos para se determinar qual a natureza jurídica das contribuições, como necessidade para a garantia da segurança jurídica e dos direitos fundamentais dos contribuintes.

A pesquisa, portanto, é de natureza descritiva e interpretativa, de cunho qualitativo mediante análise bibliográfica e documental, valendo-se da utilização de método dedutivo e de estudos de caso. E, para isso, restará dividida em quatro capítulos, nos quais buscaremos tratar, em primeiro lugar, sobre o problema da classificação das contribuições no Brasil, em segundo lugar, sobre a regra-matriz de incidência tributária das contribuições, em terceiro lugar, sobre o destino que deve ser dado ao produto arrecadado com esse tributo e, em quarto lugar, sobre a interpretação que vem sendo dada ao tema pelo Supremo Tribunal Federal.

2 BREVE HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES

2.1 A autonomia das contribuições especiais

As contribuições, apesar de já existirem há algum tempo (no Brasil, desde a década de 1980), ganharam repercussão muito maior a partir da promulgação da Constituição federal de 1988, principalmente com a consagração no mundo Pós-Segunda Guerra do advento do Estado Social. A partir desse novo paradigma, os Estados – em geral – e o Brasil – em particular – passaram a dar maior importância ao financiamento de um mecanismo de seguridade social, que garantisse alguma dignidade àqueles que estivessem em situação de maior vulnerabilidade.

Até hoje, muitos autores negam às contribuições especiais o caráter tributário que lhe foi dado pelo Supremo Tribunal Federal (STF, 2007, *online*), quando este entendeu pela Teoria Pentapartite das espécies tributárias, acrescentando ao rol previsto pelo Código Tributário Nacional o Empréstimo Compulsório e as Contribuições Especiais.

É que, durante a vigência da Constituição brasileira de 1967, com a redação da Emenda nº 01 de 1969, a doutrina entendia que as contribuições deveriam ser estudadas sob à luz do regramento tributário da época. Porém, em 1977, após o advento da Emenda Constitucional nº 08, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que as contribuições sociais previstas pelo artigo 43, X, deixaram de ter natureza jurídica tributária, entre outros motivos,

por não se situarem no capítulo que tratava sobre o sistema tributário nacional. (STF, 1977, *online*)

Como não se tratava de espécie tributária de grande destaque à época, os estudiosos não lhe dedicavam tantos esforços acadêmicos quanto os existentes para as espécies já consolidadas: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Talvez isso ajude a explicar por que houve – e ainda há, mas cada vez menos – alguma resistência à Teoria Pentapartite adotada pelo STF, após o advento da Constituição de 88.

Com efeito, na experiência internacional, aquilo que entendemos como “contribuições”, em sentido mais amplo do que as “contribuições de melhoria”, já são reconhecidas como espécie tributária há bastante tempo, embora com tratamentos distintos ao redor do globo.

Assim é que, na Alemanha, as contribuições (Belträge) têm por sujeito passivo uma coletividade parcial ou grupo comunitário que tenha algum interesse na manutenção ou no soerguimento de alguma associação pública, ou porque ela possa fornecer alguma espécie de benefício, ou porque, por intermédio dela, sejam imputados alguns ônus (SCHOUERI, 2017). Entre elas, estão as que financiam obras que visam melhorar a estrutura de ruas, vias e praças. O que, tudo indica, deve ter inspirado a nossa “contribuição de melhoria” brasileira.

A Lei dos Tributos Locais alemã, em seu art. 2º, §8, entende que contribuições são “prestações pecuniárias que servem para compensar o gasto para a fabricação, aquisição ou expansão de equipamentos e instalações públicos” (SCHOUERI, 2017). Assim é que Schoueri (2017, p. 177) elucida que:

Enquanto a taxa é definida como o pagamento por uma prestação especial efetiva da Administração, a contribuição, neste segundo sentido, é o desembolso que o indivíduo paga por uma possibilidade assegurada (concreta) de vir a poder ter um uso individual de gastos concretos da Administração.

Já na Itália, existe uma espécie tributária denominada “tributo especial” (tributo speciale) cobrado entre os que obtêm algum benefício privado em relação a outros que também fruem de determinada atividade ou, ainda, dos que dão causa a alguma despesa pública, em virtude de bens dos quais sejam proprietários, ou pela atuação econômica de uma indústria, um comércio ou outra atividade. (SCHOUERI, 2017)

Na Espanha, as contribuições especiais são “tributos cuja hipótese tributária consiste na obtenção, pelo obrigado tributário, de um benefício ou de um aumento do valor de seus bens em consequência da realização de obras públicas ou do estabelecimento ou ampliação dos serviços públicos” (SCHOUERI, 2017). Percebe-se, pois, a existência de uma espécie tributária

que não está somente contida nos pré-requisitos de existência de obra pública, mas se estende a outras hipóteses, sendo suficiente a existência de um benefício ao contribuinte. Schoueri ensina que essa é uma das razões para a dificuldade em se estabelecer critérios que diferenciem taxas de contribuições especiais, nesse país. E que, por lá, reconhece-se que as duas espécies tributárias podem financiar um mesmo serviço. (SCHOUERI, 2017)

Por fim, na França, existe a figura das “cotizações sociais”, que são prestações obrigatórias devidas a órgãos de direito público ou privado quando há interesse social. São distintas da espécie tributária dos impostos, porque elas exigem uma contraprestação social para serem devidas. (SCHOUERI, 2017)

Daí entendemos porque a classificação pentapartite das espécies tributárias parece a mais correta. Trata-se de espécie tributária prevista no ordenamento de diversos países com escopo muito mais amplo do que aquele que era conhecido, no Brasil, com o sentido limitado da “contribuição de melhoria”.

2.2 A relevância da teoria pentapartite

A classificação das espécies tributárias assume importância no Direito brasileiro posto que identificá-las significa identificar o regime jurídico a que elas se submetem. Todas as espécies tributárias se submetem aos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade, isonomia, irretroatividade e vedação ao confisco, para ficarmos apenas nos mais difundidos.

Por isso a importância do debate travado pela doutrina desde o início, com o fito de identificar quantas e quais seriam as espécies tributárias. A evolução foi vagarosa, porém contínua.

Inicialmente, ganhou destaque a teoria bipartite das espécies tributárias, sobretudo entre os respeitáveis professores Geraldo Ataliba (2018) e Augusto Becker (2018). Para eles, existiriam apenas duas espécies tributárias: as vinculadas e as não vinculadas. Os tributos vinculados, como conhecido, são aqueles relacionados a alguma contraprestação estatal direta, como é o caso das taxas, por exemplo. Já os não vinculados são aqueles cuja receita pode ser destinada a qualquer destinação prevista pela constituição e pela legislação, é o caso dos impostos. A tese, parece, origina-se de antigo pensamento doutrinário ao qual Paulo de Barros chamou de “glorificação do fato gerador” (CARVALHO, 2018), por meio do qual todas as respostas para as perguntas que eventualmente surgissem a respeito dos tributos poderiam ser solucionadas pela análise de seu “fato gerador”, na antiga acepção utilizada por Amílcar Falcão.

Com a devida vênia, entendemos que essa classificação não é tão útil, pois, qualquer que seja o número das espécies tributárias, elas sempre poderão ser divididas em vinculadas ou não vinculadas, o que torna a classificação, com todo o respeito, inócua.

Há ainda quem defenda a teoria tripartite ou tricotômica das espécies tributárias, dentre os quais destacamos Roque Antônio Carraza (2003). Trata-se de interpretação literal aduzida do art. 145 da Constituição federal, bem como do art. 5º do Código Tributário Nacional, que dividem os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Já quanto à teoria quadripartite ou tetrapartida, consideram-se como espécies tributárias os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios, mas não as contribuições especiais. Exponente dessa teoria são Bernardo Ribeiro de Moraes (1995) e Ricardo Lobo Torres (2001), para quem os empréstimos compulsórios seriam meros impostos passíveis de restituição.

Por fim, a teoria pentapartite tem como um de seus expoentes Luis Eduardo Schoueri (2017) e, modernamente, após longos anos de debates, a doutrina majoritária. Como já apontado, a teoria pentapartite divide as espécies tributárias em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Para os fins deste trabalho, portanto, a adoção da classificação pentapartite das espécies tributárias assume relevância, pois aduzimos que se tratam de espécie tributária com regime jurídico próprio atribuído pelo constituinte e que compartilha, com as demais espécies, as limitações constitucionais previstas.

2.3 O problema das contribuições no Brasil

Superada essa celeuma histórica, atualmente as contribuições são classificadas em especiais e subdivididas em sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais ou econômicas e de custeio do serviço de iluminação pública, e estão previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição federal, que se encontra dentro do capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, razão pela qual não se sustenta mais o que fora invocado pelo STF, ao julgar o artigo 43, X, da CF/69 após a Emenda nº 08/77, conforme apontado mais acima.

Ainda que as “contribuições especiais” tenham recebido tratamento específico pelo texto constitucional, sua regulamentação sempre foi de difícil verificação, pois não existem normas gerais de direito tributário sobre a espécie, visto que o Código Tributário Nacional –

originalmente uma lei ordinária, mas recepcionado pela CF/88 com o status de lei complementar –, que é o diploma responsável por tratar sobre normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146, III, a, da Constituição, previu tão somente a existência de três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Com acerto, Hugo de Brito Machado Segundo aponta que “coube aos estudiosos da matéria extrair do texto constitucional o que lhes parecia o tratamento adequado, muitas vezes implícito, ou tido como decorrente, do pouco que a Constituição explicitamente dedicava à espécie”. (MACHADO SEGUNDO, 2021, *online*)

Entre os muitos temas que tiveram de ser abordados pela comunidade jurídica para sanar as lacunas do ordenamento, destacamos a tese da “parafiscalidade obrigatória”, segundo a qual o produto da arrecadação de determinados tributos deve ser destinado a pessoas jurídicas determinadas para que estas custeiem o desenvolvimento de seus objetivos.

Nesse sentido é a lição de Paulo de Barros Carvalho, para quem a parafiscalidade é “o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares.”(CARVALHO, 2009, p.260)

A tese da parafiscalidade obrigatória assumiu papel fundamental para a definição de contornos que serviriam de limites à União, ao tornar viável um controle mais seguro do destino da arrecadação das contribuições. O ponto crucial dessa tese é o de evitar que as contribuições sejam utilizadas pela União como se impostos fossem financiando quaisquer atividades livremente e exonerando a União do dever de partilha com os demais entes federativos, em prejuízo ao federalismo adotado pelo constituinte de 88, que concedeu autonomia orçamentária e competências privativas, inclusive, aos municípios.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal, nos últimos tempos, tem prolatado acórdãos que divergem dessa tese, afirmando que União pode destinar a arrecadação com contribuições para a conta única do Tesouro, sem que isso invalide a cobrança, pois isso não afetaria a finalidade da arrecadação, que posteriormente poderia ser repassada. Foi o que restou consignado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE.

A partir daí sucederam-se diversos julgamentos que, cada vez mais, flexibilizaram as características das contribuições. O que levou parte da comunidade acadêmica a se questionar se, sob o rótulo das contribuições, a União pode fazer qualquer coisa (MACHADO SEGUNDO, 2021, *online*). Essa é a matéria que o presente trabalho pretende enfrentar, a partir de agora.

3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

É conhecida a lição do professor Lourival Vilanova (2003, p. 208) acerca das proposições que estruturam a norma jurídica, senão vejamos:

É uma estrutura lógica. Estrutura sintático-gramatical é a sentença ou oração, modo expressional frástico (de frase) da síntese conceptual que é a norma. A norma não é a oralidade ou a escritura da linguagem, nem é o ato-de-querer ou pensar ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a situação objetiva que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação.

Daí abalizada doutrina ensina que as leis não trazem, em si mesmas, o sentido das normas jurídicas, mas que elas nos servem de suporte físico para que, em conjunto com os demais dispositivos do ordenamento, o intérprete tenha condições de construí-la. Por isso que o trabalho do cientista é um “árido esforço de procura, isolamento de dados, montagem e construção final do arquétipo da norma jurídica”.(CARVALHO, 2018, p. 627)

Aplicando-se essas noções à interpretação das normas jurídicas, de forma geral, é possível identificar uma estrutura presente em todas elas, composta por uma hipótese normativa, bem como por uma consequência. A essa estrutura damos o nome de “norma-padrão de incidência”. (CARVALHO, 2018)

Dessa forma, a norma jurídica é “a expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico, com sentido completo” (CARVALHO, 2018, p.627). Isto é, para que uma norma jurídica seja inteligível, é necessário ela tenha um sentido completo:

Certamente, ninguém entenderia uma ordem, em todo seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada: “pague a quantia de x reais”. Adviriam desde logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como, quando, onde e por que deve fazê-lo. Somente então estaríamos diante daquela unidade de sentido que as prescrições jurídicas necessitam para serem adequadamente cumpridas. (CARVALHO, 2018, p.627)

Isso posto, conclui-se que as regras jurídicas do direito positivo sujeitam-se todas a uma estrutura sintática semelhante, diferenciando-se umas das outras apenas em seus aspectos semânticos e pragmáticos, e que em formula lógica pode ser traduzida da seguinte maneira:

$$D\{[Cm(v.c). Ce.Ct] \rightarrow [Cp(As.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

Lê-se, daí, que “D” significa o dever-ser neutro que atribui validade à norma jurídica, juridicizando o vínculo entre a hipótese e o conseqüente da norma. Além disso, “Cm(v.c).Ce.Ct” é a hipótese da norma, que prevê um critério material, um verbo pessoal e um complemento; “Ce” diz respeito ao critério espacial da norma, “Ct” ao critério temporal; e “Cp(As.Sp).Cq(bc.al)” é o conseqüente normativo, com indicação do critério pessoal, com sujeitos ativo e passivo, e do critério quantitativo, com base de cálculo e alíquota. (CARVALHO, 2018, p.629)

3.1 A hipótese da norma tributária

Paulo de Barros Carvalho (2018) aponta que, durante muito tempo, a doutrina clássica adotou posicionamento segundo o qual era na hipótese normativa que se podia encontrar as soluções previstas pelo ordenamento. Com efeito, o autor ensina que se concentraram muitos esforços na análise do antecedente normativo, elegendo-o como “o repositório inexaurível em que devessem estar alojados todos os conhecimentos e todas as soluções” (CARVALHO, 2018, p. 630). Nesse sentido, segundo o mestre, destacaram-se no Brasil as obras de Amílcar Falcão e Geraldo Ataliba.

O que buscamos apontar, com fundamento no Constructivismo Lógico-Semântico, é que o “fato gerador” é apenas um dos elementos da norma tributária. No antecedente, encontra-se a descrição do fato, bem como os elementos espaciais e temporais da norma. Isto é, a hipótese da norma pode ser desmembrada em seu critério material – o que, antigamente, era denominado genericamente como “fato gerador” –, e em seus critérios espacial e temporal, que são igualmente importantes para a definição do conteúdo da hipótese normativa.

Se no suposto há a descrição de um fato, obviamente que lá apenas encontraremos critérios para o reconhecimento desse evento. Debalde procuraremos informações estranhas, porque o suposto não as conterà. Quais os critérios que poderão servir para identificar um fato lícito, que não acordo de vontades considerado em si mesmo? O critério material – descrição objetiva do fato – que é o próprio núcleo da hipótese; o critério espacial – condições de lugar onde poderá acontecer o evento; e o critério temporal – marcos de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato. [...] Não havendo mais que a descrição hipotética de um fato, tais critérios prestar-se-ão para identificá-lo, perfeitamente. (CARVALHO, 2018, p. 633)

Por isso a relevância dos demais elementos que compõem a hipótese, e não apenas do seu núcleo. Contudo, ainda assim, veremos que não basta o estudo da hipótese, mas também a análise da relação jurídica obrigacional, bem como do consequente da norma.

3.2 A relação jurídico-tributária

Abandonando aquilo que Paulo de Barros Carvalho chama de “glorificação do fato gerador”, a doutrina passou a dar maior destaque ao vínculo obrigacional que relaciona, no caso do direito tributário, o contribuinte ao ente tributante.

Com efeito, ao tratar da relação jurídica, Geraldo Ataliba ensina que o Direito constrói, artificialmente, a sua própria realidade (ATALIBA, 2018). Na esteira do ensinado por Augusto Becker, o direito positivo serve como um filtro, no debate público, dos valores que devem ser privilegiados pela lei, na convivência em sociedade (BECKER, 2018). Esses dispositivos que, então, são promulgados, irradiam-se em relações jurídicas por todo o país, determinando não apenas a hipótese em que deverão incidir, mas quais as consequências às quais os cidadãos estão sujeitos, quando isso ocorrer. Nesse sentido, Paulo de Barros (2018, p. 637):

É incontestável a importância que os fatos jurídicos assumem, no quadro sistemático do direito positivo, pois, sem eles, jamais apareceriam direitos e deveres, inexistindo possibilidade de regular a convivência dos homens, no seio da comunidade. [...] Isso nos permite dizer, com inabalável convicção, que o prescritor normativo é o dado por excelência da realização do direito, porquanto é precisamente ali que está depositado o instrumento da sua razão existencial.

Essa constatação permite identificar uma pequena distinção entre a hipótese normativa e o vínculo que se estabelece em uma relação jurídica. É que, enquanto a primeira é ligada à consequência por um elemento de imputação deontica, à época em que a lei foi promulgada, o segundo é vínculo regido pelas leis da lógica – daí a relação jurídica. Ou, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 639): “Enquanto a primeira implicação é posta pelo sistema normativo, que livremente a constitui e desconstitui, a segunda decorre de imposições lógicas antes as quais o sistema não escapa”.

3.3 O consequente da norma tributária

Como visto, o consequente da norma jurídica é composto por: base de cálculo, alíquota e sujeitos passivo e ativo. Passemos a uma breve análise de cada um deles.

3.3.1 O binômio entre hipótese de incidência e base de cálculo

A base de cálculo representa enorme importância na construção da norma jurídica tributária, posto que ela concretiza, de certa forma, o critério material da hipótese de incidência. É o que o Paulo de Barros Carvalho chama de “binômio hipótese de incidência/base de cálculo”. (CARVALHO, 2018)

Com efeito, a Constituição utiliza esse binômio como critério para a diferenciação entre as diversas espécies tributárias existentes. Conforme já aduzimos acima, adotamos a teoria pentapartite de repartição de espécies tributárias. Isso posto, por meio da análise desse binômio, é possível verificar se um tributo é imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório ou contribuição. Veja-se o que explica Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 645) sobre o tema:

Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo. Não foi por outro motivo que Amílcar Falcão qualificava a base impositiva como: “verdadeira e autêntica expressão econômica” da hipótese de incidência. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

Assim, conhecer o conteúdo presente na base de cálculo da norma tributária que se analisa é relevante não apenas para se saber o valor sobre o qual incidirá a alíquota do tributo cobrado, mas também para saber a própria natureza jurídica da espécie tributária da qual se cogita.

3.3.2 A alíquota

Para que a base de cálculo possa cumprir a sua função de quantificação do débito – chamada função objetiva – é necessária a existência de um outro componente do consequente normativo: a alíquota. Ela é responsável pela concretização de importantes mandamentos da constituição, tais como a capacidade contributiva do contribuinte e a igualdade tributária. O seu arbitramento dentro de limites legais é o que fornece balizas para o conhecimento das noções

de “confisco”, ao mesmo passo em que viabiliza o financiamento de direitos fundamentais protegidos pelo Estado.

As alíquotas também são um dos meios pelos quais o estado promove suas políticas econômicas extrafiscais, incentivando ou desestimulando determinadas condutas, além de servirem para a promoção dos valores da “seletividade” e da “essencialidade”. É o caso do art. 153, §3º da Constituição, segundo o qual os impostos podem ser seletivos mas, se o forem, devem adotar a essencialidade como critério para a distinção entre alíquotas.

É bem verdade que há dificuldades semânticas na delimitação dos conteúdos significantes de “seletividade” e “essencialidade”, mas, tentando dar luz ao assunto, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 649) elucida:

Tudo isso nos leva a admitir esses signos com toda a lassidão de seu quadro de possibilidades significativas, sabendo que o emprego normativo vai ser uma função da ideologia do legislador e, sobretudo, de seus intérpretes. [...]

Contudo, para compreendê-la deverá o exegeta sopesar dois pontos de efetiva importância: a) o processo seletivo formal, isto é, o mecanismo de distribuição dos nomes dos produtos em classes e subclasses, e b) o substrato axiológico que preside a organização, quer dizer; o critério da essencialidade como valor; ou como fim, assim entendida a estimativa enquanto racionalmente reconhecida no motivo da conduta.

De tudo isso, que abordamos resumidamente, em razão dos limites deste trabalho, se extrai a relevância do elemento quantitativo da alíquota na construção da norma jurídica.

3.3.3 Os sujeitos passivo e ativo

Como visto, a norma jurídica incide sobre determinada conduta, após traduzida em linguagem competente para tanto, e estabelece, a partir daí, uma relação jurídica constituída em um liame obrigacional que, nas relações tributárias, envolve o contribuinte, de um lado, e o ente tributante, de outro.

No Brasil, o sujeito ativo pode ser uma pessoa jurídica de direito público ou de direito privado. Paulo de Barros Carvalho, ainda, afirma não ver óbice a que se constitua uma pessoa física como sujeito ativo da relação jurídica tributária. (CARVALHO, 2018). Destacamos, aqui, entre as pessoas jurídicas de direito público, os entes federativos do Estado e; entre as pessoas jurídicas de direito privado, as entidades paraestatais que exercitam funções de interesse público.

Quanto à possibilidade de uma pessoa física exercer a função de sujeito ativo, o cientista escreveu:

Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeitos de direito, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo. (CARVALHO, 2018, p. 650)

Quanto ao sujeito passivo, por sua vez, pode ser pessoa jurídica ou física, pública ou privada, que, após a incidência da norma, passa a ter o dever de prestar alguma conduta em face da administração pública. Em geral, essas prestações constituem o pagamento do tributo devido. Ponto importante, aqui, é que a Constituição não delimita quem pode ser sujeito passivo da obrigação tributária, restando ao legislador infraconstitucional delimitar as possibilidades para esse elemento da norma-padrão de incidência.

Aqui, a lei pode fazer distinção entre “contribuintes” e “responsáveis”, sendo os primeiros aqueles que possuem relação direta com a obrigação tributária, e os segundos, aqueles a quem a lei outorga o dever de cumprir com a prestação, apesar de possuir apenas uma relação indireta com a conduta prevista.

3.4 A Regra-Matriz das Contribuições Sociais

O estudo dos elementos da norma-padrão de incidência permite-nos analisar mais detidamente quais são aqueles que compõem as contribuições, para fins de interpretação do exegeta.

Para Paulo de Barros Carvalho, as contribuições possuem natureza tributária, mas, ao que parece, não como se fossem espécies autônomas, mas como “figuras de impostos ou de taxas” (CARVALHO, 2018). Independentemente disso, elas estão previstas no art. 149, caput, da Constituição, que aduz:

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.

A referência ao art. 146, III, que determina a instituição de lei complementar para tratar sobre normas gerais em matéria tributária, ao art. 150, I, que veda a exigência de tributo sem prévia edição de lei; e ao art. 150, III, que prevê os institutos jurídicos da irretroatividade e da anterioridade; não deixam dúvidas sobre a natureza tributária dessa espécie.

As contribuições, assim, podem ser: a) sociais, que podem ser subdivididas em genéricas (art.149, caput) ou destinadas ao financiamento da seguridade social (art. 195) b) de intervenção no domínio econômico; c) de interesse das categorias profissionais ou econômicas (CARVALHO, 2018) ; d) destinadas ao custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A, caput).

Por fim, um último ponto que devemos destacar, é o fato de, conforme aponta Paulo de Barros Carvalho, o constituinte não haver limitado ou discriminado quais seriam as bases econômicas possíveis de serem incididas pelas normas constitucionais que instituem as contribuições tributárias, delegando a tarefa para o legislador ordinário, que terá por únicos limites os direitos fundamentais dos contribuintes e as competências federativas. (CARVALHO, 2018)

Tudo isso posto, passaremos, então, à elaboração das regras-matrizes das contribuições sociais, previstas pelo art. 195 da Constituição federal, para identificarmos quais são os principais elementos que as compõem. Quanto a elas, nós nos coadunamos com a decomposição feita pelo ilustre mestre Paulo de Barros (2018, p. 824-826), conforme abaixo:

i) Contribuição com fundamento na alínea “a”, do inciso I, do artigo 195:

Hipótese:

Critério Material: pagar ou creditar salários e demais rendimentos do trabalho;

Critério Espacial: território nacional;

Critério Temporal: momento do pagamento ou creditamento do salário e demais rendimentos do trabalho;

Consequente:

Critério Pessoal: ativo: União; passivo: empregador, empresa e entidade a ela equiparada na forma da lei;

Critério Quantitativo: base de cálculo: valor da folha de salário e dos demais rendimentos pagos ou creditados; alíquota: percentual fixado em lei.

ii) Contribuição com fundamento na alínea “b”, do inciso I, do artigo 195:

Hipótese:

Critério Material: auferir receita ou faturamento

Critério Espacial: território nacional;

Critério Temporal: instante em que a receita ou o faturamento forem auferidos;

Consequente:

Critério Pessoal: ativo: União; passivo: empregador, empresa e entidade a ela equiparada na forma da lei;

Critério Quantitativo: base de cálculo: montante da receita ou do faturamento auferidos; alíquota: percentual fixado em lei.

iii) Contribuição com fundamento na alínea “c”, do inciso I, do artigo 195:Hipótese:

Critério Material: auferir lucro;

Critério Espacial: território nacional;

Critério Temporal: momento em que o lucro for auferido;

Consequente:

Critério Pessoal: ativo: União; passivo: empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei;

Critério Quantitativo: base de cálculo: quantum do lucro auferido; alíquota: fixada em lei.

iv) Contribuição com fundamento no inciso II do artigo 195:Hipótese:

Critério Material: receber remuneração pelo trabalho;

Critério Espacial: território nacional;

Critério Temporal: instante do recebimento da remuneração;

Consequente:

Critério Pessoal: ativo: União; passivo: trabalhador e demais segurados da previdência social;

Critério Quantitativo: base de cálculo: valor da remuneração recebida pelo trabalho, exceto o montante da aposentadoria e pensão concedidos pelo regime geral de previdência social; alíquota: percentual fixado em lei.

v) Contribuição com fundamento no inciso IV do art. 195:Hipótese:

Critério Material: importar bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar;

Critério Espacial: território nacional;

Critério Temporal: na data da entrada de bens estrangeiros no território nacional ou na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Consequente:

Critério Pessoal: ativo: União; passivo: importador de bens ou serviços do exterior; ou de quem a lei a ele equiparar;

Critério Quantitativo: base de cálculo: valor aduaneiro; alíquota: percentual fixado em lei.

vi) Contribuição com fundamento no parágrafo 8º do artigo 195:Hipótese:

Critério Material: atividade exercida em regime de economia familiar;

Critério Espacial: território nacional;

Critério Temporal: momento da comercialização da produção;

Consequente:

Critério Pessoal: ativo: União; passivo: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar; sem empregados permanentes;

Critério Quantitativo: base de cálculo: resultado da comercialização da produção; alíquota: percentual fixado em lei.

Aí estão, portanto, os elementos que compõem as contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição federal.

4 A DESTINAÇÃO DAS RECEITAS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

4.1 O traço distintivo das contribuições

O art. 4º, I, do Código Tributário Nacional, dispõe que a natureza jurídica de um tributo é identificada pelo seu “fato gerador” – melhor andaria o legislador se houvesse feito referência à “hipótese de incidência”, como já vimos – sendo indiferente a denominação que se dê ao tributo para qualificá-lo. Vê-se, portanto, uma preocupação da lei com situações nas quais os entes federados poderiam atribuir nomes equivocados a determinados tributos, como meio para fugir das limitações impostas por seus regramentos jurídicos. Aqui, o legislador do CTN andou bem pois, mesmo com expressa previsão legal, é bastante comum que isso aconteça.

Se não há, como vimos, tratamento no Código Tributário Nacional sobre essa espécie tributária, posto que ela ingressou no ordenamento após a promulgação do Código, qual seria a diferença entre uma contribuição e um imposto, por exemplo? Qual seria o traço distintivo das contribuições?

Com efeito, um dos traços que distingue as contribuições dos impostos é que, com relação àquelas, o Estado atua em face de um determinado grupo de contribuintes (PAULSEN, 2017). Isto é, as contribuições são instituídas para custear finalidades específicas relacionadas a esses grupos. Como ensina Paulsen, as contribuições são dimensionadas por meio de critérios distributivos (PAULSEN, 2017). Esse tratamento, se não está previsto pelo CTN, foi expressamente abordado no art. 149 da Constituição federal, que trata das “Contribuições Especiais” (SCHOUERI, 2017) – enquanto gênero – dividindo-as em subespécies como as sociais, as de intervenção no domínio econômico, as de interesse de categorias profissionais e as de iluminação pública.

Essa característica vai de encontro à natureza jurídica dos impostos, pois estes não podem ser afetados a nenhuma finalidade em específico, por força do que dispõe o art. 167, IV, da Constituição federal. Paulsen aponta que, “se qualquer pessoa pudesse ser chamada a contribuir, teríamos um simples imposto afetado a determinada finalidade, o que é vedado pelo art. 167, IV, da CF”. (PAULSEN, 2017, p.59)

Cumprindo aqui, dessa forma, trazer à lume distinção apontada por Marco Aurélio Greco, para quem “natureza jurídica” e “regime jurídico” seriam características completamente distintas. Com efeito, para o autor “natureza jurídica” seria o próprio instituto, ao passo em que o “regime jurídico” seria o perfil formal deste. (HACK, 2005) O exemplo citado por ele é o dos impostos que, apesar de terem a mesma natureza, possuem três regimes jurídicos distintos: o imposto sobre grandes fortunas apenas poderia ser instituído por meio de lei complementar, alguns

impostos poderiam ser exigidos no mesmo exercício financeiro de sua alteração e ter a alíquota alterada pelo Poder Executivo – como é o caso dos impostos de finalidade primordialmente extrafiscal – e outros seguiriam o regime geral dos impostos. (HACK, 2005)

Contudo, mesmo que o autor teça essas considerações, para ele essa distinção não seria tão determinante na caracterização das contribuições, pois, para essas espécies tributárias, “de qualquer forma, existiriam dois regimes jurídicos na Constituição: o regime jurídico dos tributos validados condicionalmente e o regime daqueles validados finalisticamente”. (HACK, 2005, p. 65)

Isso tudo posto, cumpre destacar as duas características principais que efetivamente precisam estar presentes nas contribuições, sob pena de se tratarem de exações inconstitucionais: a) a finalidade prevista na constituição e b) a destinação do produto arrecadado.

4.2 A finalidade das contribuições

Coube à Ciência do Direito a tarefa de delimitar o regime jurídico das contribuições. Quanto às sociais, objeto de nosso estudo, aduzia-se que o sujeito ativo dessa relação jurídica deveria ser a autarquia responsável pela seguridade social (INSS), com fundamento nos arts. 194, 195 e 165, §5º, III, da Constituição. Daí se concluía que o produto da arrecadação das contribuições destinadas a financiar a seguridade social deveria ir diretamente para o “caixa” da autarquia; e não para o Tesouro Nacional. Essa tese, como ensina Hugo de Brito Machado Segundo, era conhecida como “parafiscalidade obrigatória”. (MACHADO SEGUNDO, 2021)

Para Leandro Paulsen (2017, p.58), no entanto, “ser ou não ser parafiscal é uma característica acidental . Com efeito, a denominação, que hoje se tornou incomum, dizia respeito às contribuições que eram destinadas a entidades de interesse público, sem integrarem os cofres da administração direta. Acontece que hoje existem contribuições parafiscais e não-parafiscais, sem que isso influencie no regime que trata sobre a finalidade de cada uma delas.

Talvez, melhor do que “parafiscalidade” seja identificarmos, para as contribuições, em geral, a noção de “referibilidade”, por meio da qual não se pressupõe um benefício direto a um contribuinte específico, mas a um determinado grupo deles. Nesse sentido, a lição de Hugo de Brito Machado (2009, p. 120):

Em se tratando de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, é razoável entender-se que o contribuinte deve ser a pessoa, física ou jurídica, integrante da categoria profissional ou econômica. Pessoa que não integra qualquer uma dessas categorias não deve ser compelida a contribuir no interesse das mesmas. Em se tratando de contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuinte há de ser o agente econômico submetido à intervenção... Finalmente, em se tratando de contribuições de seguridade social, tem-se de considerar que a própria Constituição cuidou de definir, ao delinear o âmbito dessas contribuições, quem pode ser colhido pelo legislador como sujeito passivo das mesmas.

Com relação às contribuições sociais, comumente tratadas como subespécie de contribuição especial regida pela “referibilidade global”, Leandro Paulsen aduz que isso equivaleria a uma “não-referibilidade”, na medida em que “qualquer pessoa física ou jurídica pode ser colocada no polo passivo de obrigação de pagar contribuição à seguridade social” (PAULSEN, 2017, p.60).

Com a devida vênia, entendemos que se trata, sim, de hipótese de “referibilidade global”, na medida em que, pelo princípio constitucional da solidariedade, que rege a seguridade social, cada contribuinte colabora com o custeio do seu próprio benefício, mas também com os de outros contribuintes. Além de que nem todos os contribuintes podem obter todos os benefícios previstos pela seguridade social, mas apenas aqueles que cumprem os requisitos de cada um deles.

Além da referibilidade, as contribuições apenas poderão ser instituídas para atender às finalidades previstas no art. 149 e 149-A da Constituição federal.

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. [Grifado]

Como ensina Paulo de Barros Carvalho (2017), somente as contribuições com a finalidade de financiar a seguridade social encontram, na própria Constituição, a inteira disciplina sobre as suas hipóteses de incidência, razão pela qual se exige, caso haja interesse político em criarem-se novas materialidades econômicas, a estrita observância dos requisitos impostos pela competência tributária residual, nos termos do art. 195, §4º da Constituição. Essa finalidade constitucionalmente privilegiada somente será cumprida na medida em que os recursos arrecadados sejam, efetivamente, destinados a assegurá-las. É o que veremos a seguir.

4.3 A destinação das contribuições

A destinação legal do produto que é arrecadado com as contribuições para as finalidades constitucionalmente privilegiadas é, precisamente, o que diferencia o regime dessa espécie tributária daquele previsto no art. 167, IV, para os impostos. Nesse sentido, a doutrina aponta que:

[...] a destinação legal a tais finalidades justifica a sua instituição e a destinação efetiva legítima o prosseguimento da sua cobrança, sob pena de se descaracterizar, ao longo do tempo, a respectiva figura tributária, perdendo seu suporte constitucional. (PAULSEN, 2017, p.61)

Tanto é dessa forma que o legislador ordinário não pode alterar a destinação da arrecadação prevista constitucionalmente, sob pena de se desvirtuar a sua finalidade constitucional. O próprio Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade de uma lei orçamentária por meio da qual se buscava legitimar o desvio dos recursos arrecadados com a contribuição de intervenção no domínio econômico. (STF, 2003, *online*)

Não obstante, não são poucas as tentativas dos entes públicos de tratarem as contribuições como verdadeiros impostos disfarçados, o que leva a uma enorme quantidade de abusos. Eles são tantos, que parte da doutrina chegou a considerar a espécie tributária das contribuições especiais uma verdadeira anomalia do sistema tributário brasileiro: “Na verdade, as contribuições constituem, como temos afirmado, um desastre para o nosso sistema tributário, porque se prestam para incontáveis e intermináveis abusos, responsáveis pela elevação incontrolável da nossa carga tributária” (MACHADO, 2015, p.183)

Essa conduta por parte dos entes federados corrói a credibilidade da exação, na medida em que a legitimidade de um tributo é o que faz com que ele seja aceito pela sociedade como justo, o que impacta na própria observância da norma, isto é, na sua própria eficácia. Por isso que a doutrina ensina que o tributo “exige uma cultura de moderação e da igualdade de critérios, garantida pelo estado constitucional e pelo texto constitucional, e concretizada por órgãos estatais”.(KIRCHHOF, 2021, p.531)

Na medida em que os tributos, em geral, e as contribuições, em particular, passam a ser tratados como um meio para arrecadar recursos sem qualquer justificativa, o Estado se afasta dos valores democráticos que se comprometeu a defender, desde os tempos do Iluminismo, consubstanciado no slogan adotado pelos americanos na décadas de 1750 e 1760 “*no taxation without representation*” (SCHOUERI, 2017), isto é, “nenhuma tributação sem representação”.

Daí porque a observância da destinação legal das contribuições é tão importante: por decorrer logicamente da necessidade de averiguação de que as finalidades constitucionais estão sendo cumpridas e financiadas adequadamente. Fabiana Del Padre Tomé ensina que, ao delimitar as finalidades das contribuições sociais, o constituinte determina que elas deverão servir como instrumento de atuação da União na área da seguridade social. (TOMÉ, 2019)

Não é suficiente, para cumprir com o desígnio constitucional, que a União institua contribuição à qual atribua, retoricamente, o papel de financiar essa finalidade. É necessário, isto sim, que haja uma efetiva comprovação de que os recursos foram destinados a esse objetivo. Em caso de inexistência da comprovação da destinação desses recursos para a promoção desse fim, o tributo restará eivado de inconstitucionalidade e, portanto, será indevido.

Nesse sentido, Régis Fernandes de Oliveira ensina que:

Ao tempo em que a Constituição assegurou um amplo elenco de direitos sociais, criou o recurso material necessário à concretização de tais direitos, vinculando as contribuições sociais à área social. As contribuições foram concebidas como ‘instrumento’, mas devem ser compreendidas como meios para alcançar algum fim ou objetivo, porque não tem sentido conceber algo como instrumento em si mesmo. Nessa linha de raciocínio, as contribuições sociais somente podem ser instituídas para atender às finalidades já consagradas pelos direitos sociais positivados em nossa Constituição Federal atual (OLIVEIRA, 2008, p. 547-548)

A destinação específica, como aponta Fabiana Del Padre Tomé, ao citar José Eduardo Soares de Melo, se desdobra em dois requisitos necessários para que seja verificada a constitucionalidade da exação: o primeiro, uma previsão legal da destinação do produto arrecadado; e o segundo, a efetiva aplicação dos recursos obtidos. (TOMÉ, 2019)

De fato, de nada adiantaria se os recursos arrecadados fossem destinados para uma conta específica, mas utilizados para outra finalidade. Esses dois elementos – a previsão legal da destinação e a efetiva aplicação da arrecadação – caminham juntos para a efetivação do desiderato constitucional. Assim, “a destinação legal justifica a competência material para instituir contribuições, ao passo que a destinação efetiva realiza concretamente esse diferencial específico” (TOMÉ, 2019, p. 13). Paulo Ayres Barreto (2011. p. 131), por sua vez, aponta que:

Diferentemente dos impostos e das taxas, nas contribuições o foco reside na causa para a instituição do tributo, no exame da necessidade e adequação do tributo para o custeio de uma atividade estatal específica, sendo que as materialidades, quando referidas configura mero limite adicional a ser respeitado. As receitas pública geradas com a arrecadação das contribuições são necessariamente vinculadas a órgão, fundo ou despesa, diversamente do que ocorre com os impostos, em que vínculo dessa natureza é vedado pela Constituição.

Resta aí demonstrada, portanto, a obrigatoriedade desses elementos para a configuração do desenho constitucional das contribuições: 1) a finalidade constitucionalmente atribuída e 2) a destinação do produto da arrecadação, que se subdivide em: 2.1) a previsão legal do produto arrecadado e 2.2) a efetiva aplicação dos recursos obtidos. Caso contrário, é autorizada ao contribuinte a restituição do tributo pago indevidamente. É o que veremos agora.

4.4 A restituição das contribuições pagas indevidamente

Vimos que é necessário que haja um controle sobre a destinação e a efetiva aplicação dos recursos arrecadados pelas contribuições. Sem isso, ela estará desprovida de seu conteúdo constitucional, autônomo com relação aos outros tributos, e que, portanto, com eles não pode ser confundido.

Com efeito, Paulo Ayres Barreto (2011, p. 167) ensina que, se assim não fosse, “estaríamos diante de uma condicionante que, verdadeiramente, nada condicionaria; de um pretenso limite jurídico que não serviria a nenhum propósito; de um controle de legalidade que nada controlaria”. É por essa razão que se conclui que, uma vez paga uma exação a título de contribuição social que não tenha observado seu regramento constitucional próprio, assim como ocorre com qualquer outro tributo, está-se diante de hipótese de cobrança indevida e, da mesma forma, será possível a restituição dos valores pagos pelo contribuinte ou a insurgência deste contra eles, caso ainda não os tenha pago. Nesse sentido é a lição de Fabiana Del Padre Tomé (2019, p. 13), para quem:

“Caso o legislador não vincule o produto da contribuição a certa finalidade, nos termos prescritos pela Constituição, cabe ao contribuinte insurgir-se contra a constitucionalidade da instituição desse tributo, por verificar incompatibilidade entre as regras-matrizes de incidência e de destinação em relação à norma de competência, que lhes dá fundamento de validade.”

Com efeito, caso essas circunstâncias não sejam observadas, estaremos diante de exação inconstitucional, por não observarem os requisitos da finalidade e da instrumentalidade das contribuições, conforme a doutrina apontada.

5. A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL SOBRE A DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

5.1 O Recurso Extraordinário nº 138284-8/CE

O caso, originalmente, trata de Mandado de Segurança que havia sido impetrado pela empresa PETRÓLEO DOIS IRMÃOS LTDA contra ato de delegado da Receita Federal em Fortaleza, com o objetivo de não recolher a contribuição incidente sobre o lucro das empresas, instituída pela Lei nº 7.689/88.

Na hipótese, a sentença de primeira instância concedeu segurança ao contribuinte, declarando a inconstitucionalidade da lei impugnada, e a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negou provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

O voto que conduziu o acórdão foi exarado pelo eminente professor Hugo de Brito Machado, à época, Juiz do TRF5, e que, dentre outros fundamentos, admitiu que:

[...]

e) nos termos do art. 195 da Carta Magna, a seguridade social será financiada pela sociedade, de forma direta, com o pagamento das contribuições sociais (incisos I, II e III), e de maneira indireta, através dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Assim, "é contribuição para a seguridade social somente aquela prevista nos itens I, II e III do art. 195, cuja destinação foi estabelecida pela própria Constituição";

f) **"o sistema de seguridade social tem gestão administrativa e orçamento próprios... Seus recursos, portanto, não integram o orçamento fiscal da União... A contribuição para a seguridade social constitui receita neste orçamento, arrecadada diretamente por quem exerce a administração do sistema";**

g) "é da essência do regime jurídico específico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto de sua arrecadação, mas a destinação constitucional, vale dizer, o vínculo estabelecido pela própria Constituição entre a contribuição e o financiamento direto pela sociedade, vale dizer, pelos contribuintes. O fato de a lei destinar recursos do orçamento da União para a seguridade social configura forma indireta de financiamento desta pela sociedade. Não tem, nem poderia ter, a virtude de transformar as exações arrecadadas pela União em contribuições sociais";

[...] (STF, 1992, *online*)

A União, então, interpôs o Recurso Extraordinário em questão, alegando principalmente que "o fato de ser a contribuição arrecadada pela Secretaria da Receita Federal não tem o condão de descaracterizá-la como tal", e que a União teria competência para arrecadá-la, podendo ou não delegar essa atribuição. Aduziu, ainda, que se tratando "de receita vinculada a finalidade específica, os recursos provenientes da contribuição serão, necessariamente, repassados para o

órgão responsável pela administração financeira da seguridade social e integrará o seu orçamento como manda a Lei Maior” (STF, *online*)

Os autos, então, subiram ao Supremo Tribunal Federal, mas não sem que antes ocorresse a manifestação do então Procurador-Geral da República, que seguiu a tese da União, para afirmar, inclusive, que as contribuições da seguridade social não eram sequer tributos e que, portanto, não seria necessária a edição de lei complementar para a sua criação. Vê-se, já aqui, conforme abordado ao longo deste trabalho, a dificuldade que existia à época para a análise da natureza jurídica das contribuições.

A Suprema Corte, assim, compulsando os autos, manifestou-se no sentido de que as contribuições sociais da seguridade social não precisariam ser arrecadadas por entidade autônoma – o Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS) – bastando, para tanto, que a “finalidade” fosse atingida, independentemente de sua “destinação”. Nesse sentido, veja-se trecho do acórdão do RE 138284-8/CE:

“O acórdão recorrido deu especial ênfase à questão de integrar a contribuição o orçamento fiscal da União. Teria sido criada uma forma de custeio indireto da seguridade social, quando a Constituição somente admite o custeio direto. O fato de a arrecadação ter sido atribuída à Secretaria da Receita Federal, estaria a desnaturar a contribuição criada pela Lei nº 7.689/88.”

O embasamento jurídico da arguição estaria nos artigos 194 e parág. único, 195 e parágrafos, e 165, parág. 5º, III, da Constituição, que não admitem a contribuição pela própria União. A receita não poderia integrar o orçamento fiscal da União, porque deveria ficar vinculada à autarquia previdenciária e integrar o orçamento desta.

Essa questão, entretanto, data venia, não tem a relevância jurídica que lhe emprestou o Egrégio Tribunal a quo.

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, *online*)

Como bem observa Hugo de Brito Machado Segundo, o Supremo dá ênfase ao fato de que a lei impugnada prevê que o repasse dos recursos arrecadados seja feito para a Seguridade Social e, ainda, esclarece, na decisão, que “a possibilidade de a lei não ser cumprida, com a não aplicação dos recursos nos termos nela previstos, não a faz inconstitucional.” (MACHADO SEGUNDO, 2021, p. 273)

A decisão enfrenta dificuldades de ordem constitucional e de ordem pragmática. De ordem constitucional, em primeiro lugar, porque nos termos do art. 165, §5º, III, da

Constituição, a seguridade social deve ter um orçamento autônomo. Em segundo lugar, porque o art. 194 do mesmo texto determina que a gestão da seguridade deve ser descentralizada. E, em terceiro lugar, porque o art. 195 determina que a seguridade seja financiada “diretamente” pelas contribuições apontadas nesse dispositivo. (MACHADO SEGUNDO, 2021)

De ordem pragmática porque, como foi visto nas lições de Paulo Ayres Barreto (2011), é justamente a destinação do produto da arrecadação para o órgão responsável por cumprir a finalidade constitucionalmente prevista que possibilita o controle de legalidade dessa espécie tributária. Pois, do contrário, estaríamos diante de uma exação tributária na qual o elemento que a caracteriza e a diferencia dos impostos – a destinação – não seria passível de controle pela sociedade. Nesse sentido:

Note-se, contudo, que, embora o relevante seja a aplicação na finalidade, não há dúvida de que se a própria arrecadação fosse feita por organismo destinado a atender apenas essa finalidade, em vez de ter como credor a União, à qual incumbe arrecadar tributos os mais diversos, a serem empregados na consecução de incontáveis outros objetivos, eventuais desvios seriam mais difíceis de serem levados a efeito, e muito mais facilmente identificáveis e evitáveis. (MACHADO SEGUNDO, 2021, p.274)

A essa decisão, sucederam-se outras igualmente problemáticas por parte do Supremo Tribunal Federal. Nem sempre com relação às contribuições destinadas para a seguridade social – objeto deste trabalho – e por isso não as examinamos aqui. Mas, a esse respeito, remetemos o leitor interessado para a os acórdãos do RE 396.266/SC, da ADI 2.556, do RE 209.365/SP, do RE 603.624 — Tema 325RG e do RE 878.313 — Tema 846-RG. (MACHADO SEGUNDO, 2021)

Em todos eles, de alguma forma, a Suprema Corte flexibilizou a natureza jurídica das contribuições, diluindo-a ao ponto de essas espécies tributárias se tornarem inidentificáveis. Ou de as identificarmos com qualquer coisa, como escreveu Hugo de Brito Machado Segundo (2021, *online*):

Caso se reúnam e costurem todos os precedentes do STF a respeito de contribuições, tentando-se dar ao conjunto alguma continuidade e coerência, percebe-se que as contribuições, hoje, são um rótulo sob o qual a União pode instituir o tributo que o seu legislador desejar.

Vê-se, portanto, a necessidade de organização e coesão da comunidade jurídica tributária em torno desse tema, a respeito do qual, espera-se, esta monografia tenha conseguido dar – veja só a plurissignificação das palavras – alguma contribuição.

6 CONCLUSÕES

Viu-se que examinar uma espécie tributária pressupõe a identificação dos elementos que compõem a sua natureza jurídica. Com efeito, o Direito é uma realidade institucional criada pela cultura humana para que possamos pacificar os conflitos que surgem nos mais diversos âmbitos de nossa atuação social. Para isso, é necessário que o Direito seja capaz de traduzir alguma medida de segurança para aqueles que se sujeitam a suas disposições e, além disso, de justificar as exações tributárias cobradas pelo Estado em face de seus cidadãos.

No entanto, para as Contribuições Especiais, em geral, e as Contribuições Sociais, em particular, nenhum desses dois elementos vem sendo cumprido, seja pela União, seja pela Suprema Corte. Após um intenso debate doutrinário sobre a classificação dessas espécies tributárias, sobre a decomposição dos elementos que as identificam em suas regras-matrizes e sobre necessária distinção entre “destinação” e “finalidade” do produto arrecadado por elas, ainda prevalecem entendimentos jurisprudenciais de baixa profundidade acadêmica, que pecam ao tornarem as contribuições uma espécie tributária na qual praticamente qualquer cobrança é devida. Com a devida vênia, não é possível que seja assim.

Na esteira do que aponta a doutrina, defende-se, aqui, que os elementos que tornam uma contribuição social devida são dois: a finalidade constitucionalmente atribuída e a destinação do produto da arrecadação. A finalidade das contribuições sociais é prevista pelos arts. 149 e 194 da Constituição. Já a destinação decorre dos arts. 165, §5º, III, bem como do art. 195 da Carta Magna e se subdivide em duas observâncias obrigatórias: a) a previsão legal do produto arrecadado; e b) a efetiva aplicação dos recursos obtidos. A possibilidade de controle social da destinação do produto arrecadado pelas contribuições sociais é o que permite garantir que as suas finalidades constitucionais estão sendo cumpridas. Isto é dizer: a destinação faz parte da finalidade das contribuições.

Qualquer contribuição social cobrada fora desse parâmetro constitucional será indevida, posto que eivada de inconstitucionalidade, e, assim como ocorre com qualquer outro tributo que é pago indevidamente, será passível de restituição pelo contribuinte.

Essa é a interpretação que melhor coaduna o legítimo interesse público no custeio de atividades sociais obrigatórias e o papel de limitador do poder do Estado que caracteriza o Direito. O que não se pode, em um Estado Democrático, é utilizar o Direito para, ao revés do que dispõe a Constituição, legitimar o exercício arbitrário do poder de tributar.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 7. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007**.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 86.595-BA**, no qual o voto do Ministro Moreira Alves destacou que a Emenda Constitucional n. 08/77 alterou a redação do inciso I, do parágrafo 2º do artigo 21, da Emenda Constitucional n. 01/69 e acrescentou um inciso, o X, ao artigo 43 do texto constitucional em vigor.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário: RE 138.284/CE**, Pleno, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 28/8/92. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em 08 out 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

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

HACK, Érico. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Destinação do Produto Arrecadado e Finalidade como Requisitos de Validade. Dissertação de Mestrado**. PUC/PR. Curitiba, 2005.

KIRCHHOF, Paul. **A ética da Justiça Fiscal**. Trad. Pedro Adamy. Revista de Direito Tributário Atual, n.44. p. 525-544. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. '**Contribuições': sob esse rótulo, a União pode fazer o que quiser?**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-21/consultor-tributario-contribuicoes-rotulo-uniao-quiser>>. Acesso em 08 out 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Tributos Vinculados e Desvirtuamento Funcional**. Anais [recurso eletrônico] / 7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual: consistência decisória em matéria tributária nos Tribunais Superiores: aspectos materiais e processuais, 26, 27, 28 de maio de 2021 em São Paulo, SP. Coordenadores: Ricardo Mariz de Oliveira, Rodrigo Maito da Silveira – São Paulo, IBDT, 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, “**As Contribuições Especiais numa Divisão Quinquipartida dos Tributos**”. Ed. Resenha Tributária, São Paulo.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. Contribuições sociais e desvio de finalidade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

STF, Tribunal Pleno. Relator Min. Marco Aurélio, ADI 2.925, 2003.

TOMAZINI, Aurora. **Curso de Teoria Geral do Direito – o constructivismo lógico-semântico**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2019.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/11/Contribui%C3%A7%C3%B5es-Prof.-Fabiana.pdf>>. Acesso em 13 out 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VILANOVA, Lourival. **Níveis de linguagem em Kelsen (Norma jurídica/proposição jurídica)**, in Escritos jurídicos e filosóficos, vol. 2.

**Submetido em 05 mai. 2023. Aceito em 31 mai. 2023.*