

A FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS: QUESTÕES ATUAIS E CONTROVERTIDAS COM BASE NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

THE PURPOSE OF SPECIAL CONTRIBUTIONS: CURRENT AND CONTROVED ISSUES BASED ON THE JURISPRUDENCE OF THE SUPREME FEDERAL COURT

Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹

RESUMO: O presente estudo tem por objeto a finalidade das contribuições especiais, principal traço característico deste tributo, o qual apresenta grande importância no sistema constitucional brasileiro, devido ao grande volume de receitas que arrecada para os cofres da União. Realizado com base no método dedutivo, o trabalho abordará as principais questões discutidas acerca dos fins que autorizam a instituição desse tributo, levando em consideração a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal, especialmente o julgamento do Recurso Extraordinário no. 878.313, ocorrido no mês de agosto do corrente ano. Desse modo, serão, então, investigados o sentido da finalidade, a identificação com o destino da receita, os seus atributos, o tipo de finalidade que justifica a criação das contribuições especiais, a admissibilidade de mais de uma finalidade autorizar a criação dessa figura, as consequências do esgotamento da finalidade que justificou a instituição do tributo, e, por fim, o cabimento de uma finalidade de interesse público, a ser realizada por uma entidade de direito privado, como justificadora de uma contribuição. Ao final do estudo, serão apresentadas as conclusões no sentido de que a finalidade é o resultado prático que se busca alcançar com a criação do tributo, não se confundindo com o destino da receita. Será demonstrado, também, que apenas as finalidades previstas no texto constitucional, de natureza pública, justificam a criação do tributo epígrafado, admitindo-se a presença de mais de um fim em uma única contribuição especial.

PALAVRAS-CHAVES: Contribuições Especiais. Finalidades. Questões atuais.

ABSTRACT: The purpose of this study is the purpose of special contributions, the main characteristic of this tax, which is of great importance in the Brazilian constitutional system, due to the large volume of revenue it collects for the federal coffers. This paper will address the main issues discussed about the purposes that authorize the imposition of this tax, taking into account the current jurisprudence of the Supreme Federal Court, especially the judgment of

¹ Professor Titular de Direito Tributário e de Direito Financeiro da UFBA. Estágio Pós-Doutoral na Universidade de Munique, Alemanha. Doutor em Direito pela PUCSP. Juiz Federal em auxílio no TRF da 1ª Região.

Extraordinary Appeal no. 878,313, which occurred in the month of August of the current year. In this way, the meaning of the purpose, identification with the destination of the recipe, its attributes, the type of purpose that justifies the creation of special contributions, the admissibility of more than one purpose will be investigated, the consequences of the exhaustion of the purpose that justified the institution of the tax, and, finally, the fit of a purpose of public interest, to be carried out by an entity under private law, as the justifier of a contribution. At the end of the study, the conclusions will be presented in the sense that the purpose is the practical result that is sought to be achieved with the creation of the tax, not to be confused with the destination of the recipe. It will also be demonstrated that only the purposes foreseen in the constitutional text, of a public nature, justify the creation of the epigraphed tribute, admitting the presence of more than one purpose in a single special contribution.

KEYWORDS: Special Contributions. Purposes. Current issues.

1 DELIMITAÇÃO DA ANÁLISE

É lugar comum em nossa doutrina a afirmação de que as contribuições especiais são tributos qualificados pela Constituição Federal pela finalidade, e não pela materialidade. Todavia, falta uma discussão mais ampla acerca do significado da “finalidade” que justifica a criação desse tributo.

Em que consiste a finalidade? É o objetivo financeiro do tributo? Como pode ser identificada? Confunde-se com o destino da receita? Quais as finalidades que autorizam a criação de uma contribuição especial? São aquelas simplesmente previstas na Constituição Federal em normas de competência? Qual a consequência do esgotamento de uma finalidade que justificou a criação de uma contribuição? Mais de uma finalidade pode autorizar a criação de uma só contribuição? É possível falar na criação de uma contribuição para cumprir uma finalidade principal e várias acessórias? A finalidade deve ser pública, necessariamente a cargo da Administração Direta ou pode ser uma finalidade privada de interesse público, realizada por uma entidade paraestatal? Quais são os atributos das finalidades que justificam a criação das contribuições?

Eis as questões que serão enfrentadas nesse estudo, levando em consideração a recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto.

2 A FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NA DOUTRINA

A “finalidade” é discutida no direito tributário em vários contextos.² Em primeiro lugar, quando se efetua a separação entre as normas fiscais e as normas extrafiscais, segundo o critério finalístico. Em segundo lugar, o tema também é debatido quando se examina o cumprimento ou a burla ao princípio da isonomia. No presente estudo, a finalidade aparece como critério para qualificar determinada espécie tributária: as contribuições especiais.

A tese de que as contribuições são tributos relacionados a uma determinada finalidade é muito antiga na doutrina.

Em Roma, já existiam determinados tributos exigidos para atingir um fim específico. Os sujeitos incapazes para a realização do serviço na milícia obtinham a isenção desse trabalho, contudo, ficavam sujeito ao pagamento de uma contribuição especial, destinada à manutenção das tropas ou à alimentação dos cavalos.³ Na Idade Média pode-se identificar também a presença de contribuições especiais, além daquelas cobradas pela Igreja, com o propósito, nos períodos de guerra, de equipar os indivíduos que iriam participar da luta armada. Eram chamadas, na Alemanha, de “Heesteuuer” e de tributos especiais, na Itália.⁴ No século XVII, vários tributos especiais eram cobrados na França. No final do século XIX, já havia na Itália farta legislação prevendo a exigência de contribuições especiais, como, por exemplo, as Leis 1.939 e 4.900, de 08 de junho de 1874 e de 25 de maio de 1879, respectivamente, instituindo a cobrança de contribuições dos colégios de advogados e procuradores.⁵

Na primeira grande formulação teórica acerca das contribuições, aparecida em 1887, na obra de Emil Sax, economista austríaco, intitulada “Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft”, o autor sugere para o tributo, que ele denomina de imposto especial (*Specialsteuer*), como um dos traços característicos, a vinculação a uma determinada finalidade (*Zweck*).⁶

A doutrina nacional sempre seguiu essa direção, indiscutivelmente influenciada pela doutrina alienígena. Em trabalho clássico escrito sobre o tema, Sylvio Santos Faria acentua que a destinação especial das receitas para atender a uma finalidade econômica ou social é o traço característico das contribuições parafiscais.⁷ Antonio Theodoro Nascimento inclina-se também na direção de admitir a destinação da receita a finalidades especiais como um traço característico das contribuições especiais.⁸

² No âmbito da teoria e da filosofia do direito, a discussão acerca da finalidade do Direito é rica e antiga.

³ Cf. Sylvio Santos Faria, *Aspectos da Parafiscalidade*, p.25.

⁴ Sylvio Santos Faria, op. cit., p.26.

⁵ Cf. Sylvio Santos Faria, op. cit., p.27.

⁶ *Grundlegund der theoretischen Staatswirtschaft*, Prag, Müller, 1887, p.554,

⁷ *Aspectos da Parafiscalidade*, Salvador, Livraria Progresso Editora, 1955, P.50.

⁸ *Contribuições Especiais*, Rio de Janeiro, Forense, 1986, p.15.

Esse entendimento foi reforçado com o advento da atual Constituição Federal, que, ao regular a matéria, erigiu a finalidade como um traço que diferencia as contribuições especiais das demais espécies de tributos. A finalidade foi valorada no plano constitucional. Vale dizer, não é que os demais tributos não apresentem um fim. Todos o detém. O que diferencia as contribuições é que a sua finalidade é prevista pelo texto constitucional,⁹ como reconhece a maioria esmagadora da doutrina.

É curioso observar que, embora exista praticamente uma unanimidade na doutrina acerca da presença da finalidade qualificada constitucionalmente como traço característico das contribuições, vale reafirmar, esse aspecto não foi examinado com a devida atenção.

Em primeiro lugar, cabe indagar: em que consiste a finalidade relacionada às contribuições? É sinônimo de destino da receita do tributo?

A finalidade não reside no plano normativo, ou seja, não se localiza no plano abstrato, e sim no concreto, no factual. A norma instituidora do tributo deve prever a sua finalidade, que se localiza no plano dos fatos.

A finalidade é o objetivo do tributo. Corresponde à indagação: para que o tributo foi instituído? A finalidade é uma situação fática, o resultado prático que se deseja alcançar com a criação e a cobrança do tributo.

Deve-se diferenciar a finalidade *imediata* da *mediata*, como já sustentamos em estudo recente.¹⁰ A finalidade imediata é o objetivo perseguido com a criação do tributo, podendo ser de dois tipos: fiscal ou extrafiscal.¹¹ Todos os tributos apresentam ambas as finalidades, predominando uma em detrimento da outra em cada espécie tributária. Os tributos com finalidade predominantemente fiscal buscam arrecadar receitas para o custeio das despesas públicas. Já os tributos com predominante finalidade extrafiscal objetivam estimular ou desestimular a prática de um comportamento, funcionando como instrumento de intervenção.

A finalidade mediata é o bem jurídico que se pretende realizar, uma situação fática que deseja assegurar, implementar ou modificar. Exemplo: um

⁹ Nesse sentido, posicionam-se, dentre outros, Geraldo Ataliba (*Hipótese de Incidência Tributária*, 5^a.ed., São Paulo, Malheiros, 1992, p.170), Marco Aurélio Greco (*Contribuições (uma figura "sui generis")*, São Paulo, Dialética, 2000, p.238), Roque Antonio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, 8^a.ed., São Paulo, Malheiros, 1996, p.321-322), Misabel de Abreu Derzi ("Contribuições", *Revista de Direito Tributário* no. 48, São Paulo, abril/junho de 1989, p.229), José Souto Maior Borges ("Contribuição para o IAA", *Revista de Direito Tributário* no. 55, São Paulo, janeiro/março de 1991, p.120), José Eduardo Soares de Mello (*Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, 2^a.ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p.103).

¹⁰ *Direito Tributário Ambiental*, Rio de Janeiro, Forense, 2020, p.10-11.

¹¹ Para prestigiado setor da doutrina alemã, são três as finalidades dos tributos: fiscal, de direcionamento de condutas (*Lenkungsfunktion*) ou de simplificação fiscal (*Vereinfachungsfunktion*) (Cf. Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 18^a.ed, p.69-70; Klaus Vogel, *Die Abschichtung Von Rechtsfolgen im Steuerrecht*, p.97-121).

tributo ambiental tem por finalidade imediata a extrafiscalidade e como mediata a preservação do meio ambiente.

Sendo assim, a finalidade das contribuições é o resultado que se busca atingir com a sua cobrança. A finalidade imediata pode ser simplesmente arrecadatória ou não (ex: CIDE-combustíveis com finalidade de intervir na ordem econômica para regular o preço dos derivados de petróleo, prevista pelo art. 177,§4º da CF). Já a finalidade mediata, varia de acordo com o tipo de contribuição. As contribuições para a Seguridade Social, por exemplo, objetivam fornecer meios financeiros para a União efetivar os direitos à Saúde, Assistência de Previdência Social (CF, arts. 194 e 195). O salário-educação, de outro lado, visa fornecer recursos para o desenvolvimento da educação básica (CF, art. 212, §5º).

Em se tratando de objetivo fiscal, a finalidade diz respeito ao tipo de despesa que o tributo deverá custear, o seu objetivo financeiro, em outras palavras. Como tributo destina-se ao custeio das despesas públicas, as contribuições direcionam-se ao custeio de despesas específicas, certas, determinadas, indicadas no plano constitucional.

Em qualquer caso, não se deve confundir, em nenhuma hipótese, finalidade com destino da arrecadação do tributo. A finalidade, estabelecida previamente pela CF, deve ser indicada na norma instituidora do tributo, representando questão que antecede ao destino da receita. Já o destino de arrecadação, pode ser previsto pela norma instituidora do tributo ou por uma norma orçamentária. É uma questão posterior à indicação da finalidade, embora a ela vinculada diretamente.

Se a finalidade predominante for a extrafiscal (direcionadora de condutas), pode ser a manutenção, a implementação ou a alteração de uma realidade.

Se a finalidade imediata for arrecadatória, a receita deve ser dirigida para atingir a situação fática objetivada com a criação do tributo. Exemplo: as contribuições sociais devem ser direcionadas à realização dos direitos fundamentais sociais que justificam a sua criação. Se for extrafiscal, a receita deve ser vinculada, de alguma forma, à finalidade. Não pode ser dirigida para a satisfação das despesas gerais, pois não é este o objetivo das contribuições especiais. Para esse propósito já existe a figura dos impostos. Uma possibilidade admitida, diante das contribuições extrafiscais, é carrear as suas receitas para algum Fundo relacionado ao bem jurídico atingido com a criação do tributo. Caso não exista este Fundo, a receita deve ser atrelada no orçamento ao setor atingido pela contribuição.

Estabelecidas tais premissas, pode-se indagar: como identificar as finalidades das contribuições?

Outro caminho não existe que não seja a interpretação do texto que veicula a norma criadora do tributo. Admite-se, nesse particular, a utilização de todos os métodos de interpretação para identificar a finalidade do tributo. É possível, por exemplo, que o método da interpretação histórica revele os motivos que justificaram a criação do tributo, dos quais se poderá deduzir a respectiva finalidade.

Convém observar que essa tarefa muitas vezes não será fácil de ser efetuada, pois em muitos casos a finalidade do tributo encontra-se na impudoriedade do texto que veicula a norma que autorizou a sua criação, o que demandará do intérprete um maior esforço.

Identificada a finalidade, deve-se partir, então, em um segundo momento, para o exame da sua compatibilidade com a respectiva previsão constitucional, pois as contribuições, convém observar, são tributos qualificados constitucionalmente pela finalidade.

Isso demanda um exame do modo diferenciado com o qual a Constituição Federal estabelece as finalidades que admitem a criação das contribuições, o que será adiante analisado.

3 ATRIBUTOS DAS FINALIDADES QUE JUSTIFICAM A COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES

As finalidades que justificam a instituição das contribuições especiais devem apresentar alguns atributos, sob pena de ser invalidada a lei instituidora de figura.

Em primeiro lugar, deve ser uma finalidade pública, ou seja, visa implementar o interesse da coletividade, e não de um ente privado. Isso não significa, no entanto, que as receitas decorrentes da cobrança das contribuições não possam ser dirigidas para entidades privadas. A Constituição Federal autoriza essa hipótese, denominada de parafiscalidade, em algumas situações, como, por exemplo, as antigas contribuições sindicais, que atualmente perderam o caráter tributário; e as contribuições para o sistema “S”, mencionadas pelo art. 240, as quais destinam-se a entes privados, que exercem uma atividade de colaboração com a Administração Pública, de interesse público.

Apenas nas hipóteses expressamente autorizadas pela Carta é possível a finalidade das contribuições em pauta se relacionarem com entes privados. Logo, não pode a lei instituir uma contribuição para implementar outro interesse que não seja o da coletividade.

Em qualquer caso, apenas as finalidades indicadas pelo texto constitucional permitem a instituição e a cobrança das contribuições especiais. Logo, a finalidade prevista pela norma impositiva tributária deve ser compatível com a respectiva previsão constitucional.

Outrossim, a finalidade deve ser estabelecida de forma certa e determinada pela lei instituidora do tributo. Não pode a lei, por exemplo, indicar simplesmente que a contribuição se direciona ao custeio das despesas decorrentes de elaboração de projeto de infra-estrutura, sem mencioná-los de maneira detalhada. Indicações genéricas são inconstitucionais, porque não permitem a aferição da compatibilidade com as finalidades constitucionais, dificultando, ademais, o controle da constitucionalidade da lei instituidora da exação.

Acresça-se, ainda, que não é possível a referência implícita da finalidade. Esta deve constar na lei instituidora do tributo de forma expressa, tal como prevista pela Constituição Federal. O modelo constitucional da regulação das finalidades é o patamar mínimo a ser seguido pela lei criadora do tributo. Se for admitida a referência implícita à contribuição, esta poderá se desvirtuada, passando a representar um tributo a ser utilizado com fins diversos daqueles previstos pela Carta Magna.

A finalidade que justifica a criação do tributo deve se fazer presente no período da cobrança do tributo. Por conseguinte, se vier a desaparecer, a exigência da contribuição será inválida, como reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal em recente julgado, a seguir examinado.

Por fim, as contribuições devem ter por finalidade prioritária a implementação dos direitos fundamentais sociais. Isso porque foram reguladas pela Constituição com esse principal propósito, que não deve ser abandonado pelo legislador ordinário. Tais tributos destinam-se prioritariamente ao custeio das atividades realizadas pela União no oferecimento de uma série de prestações fáticas, que integram o conteúdo de direitos fundamentais sociais.

De qualquer forma, em se tratando de finalidade fiscal, a lei criadora do tributo não precisa descer a detalhes, especificando o tipo de despesa a ser custeadas com a criação do tributo. Essa é uma questão orçamentária, que poderá ser indicada pela Lei Orçamentária Anual.

4 OS DIFERENTES MODOS DE REGULAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL DAS FINALIDADES DAS CONTRIBUIÇÕES

As contribuições especiais são reguladas pela Constituição Federal em diferentes enunciados, os quais estabelecem as respectivas finalidades de modo diferenciado.

Em primeiro lugar, o art. 149 prescreve que “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”.

Esse dispositivo veicula a principal norma de competência para a União instituir contribuições sociais, interventivas e profissionais. Ao fazê-lo, prevê que esse tributo deverá funcionar como “instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. Expressamente não se estabeleceu a finalidade do tributo, no entanto, esta pode ser obtida por meio dessa segunda cláusula.

De que forma essa figura pode instrumentar a atuação da União no âmbito da ordem social, da intervenção no domínio econômico ou no interesse das categorias econômicas ou profissionais? De duas formas possíveis. Primeiro, arrecadando recursos para custear a atuação da União, diretamente ou por meio de suas autarquias, em tais áreas. Identifica-se aqui, desse modo, a presença de uma finalidade fiscal. Além dessa, é possível que tais contribuições apresentem também uma finalidade de direcionamento de condutas (extrafiscal), hipótese que não decorre diretamente da exegese isolada do art. 149. É preciso que o texto seja interpretado sistematicamente para que essa conclusão possa ser extraída. Ao se utilizar esse método, pode-se evidenciar a presença de pelo menos uma hipótese de finalidade extrafiscal no art. 177,§4º, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001. Esse dispositivo flexibilizou a aplicação da regra da anterioridade em relação à contribuição que autorizou a União 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). Ademais, previu que as receitas arrecadadas com a cobrança desse tributo pudessem ser utilizadas para o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, o que demonstra a finalidade regulatória do tributo.

Do exposto, pode-se identificar um primeiro modo de regulação da finalidade do tributo: previsão implícita no enunciado normativo, sem referência expressa à respectiva destinação das receitas.

No art. 149-A, inserido por meio da Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, outro tipo de norma de competência foi veiculado: “Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III”. O modo de regulação da finalidade aí presente é diverso daquele do art. 149, pois a Carta indicou, expressamente, a finalidade do tributo: custear a execução de determinado tipo de serviço público (iluminação pública).Finalidade fiscal, portanto.

Semelhante modelo foi utilizado pelo art. 149,§1º, segundo o qual “os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União”. Previu-se, nesse particular, a instituição de uma contribuição, indicando-lhe a finalidade: custeio das atividades compreendidas no regime de previdência do servidor público. Entretanto, a norma constitucional indicou o direito cuja efetivação deverá ser custeado: direito à previdência social.

Regulação semelhante pode ser encontrada no que se refere às contribuições para a Seguridade Social. Primeiro, o art. 194 previu uma definição, estabelecendo que “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Posteriormente, determinou o modo de custeio da Seguridade no art. 195, determinando que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais”. Assim, mais uma vez definiu-se a finalidade expressamente, indicando, ainda, os direitos fundamentais cuja efetivação pelo Poder Público será custeado pela cobrança das contribuições sociais.

O art.212,§5º da Constituição Federal segue essa linha, ao prescrever que “o ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei”. Assim, a norma constitucional estabeleceu a finalidade imediata da mencionada contribuição social, bem como a mediata, que consiste em fornecer recursos para a efetivação do direito fundamental à educação.

No art. 239 a Carta estabeleceu o destino da receita de uma contribuição especial: “A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o §3º deste artigo”. Ao mencionar o destino da arrecadação, indiretamente previu-se a finalidade do tributo.

Modelo bem diverso de regulamentação foi veiculado pelo art.240 da Carta, segundo o qual, “ficam ressalvadas do disposto no art.195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional

vinculadas ao sistema sindical". Nesse caso, a norma constitucional recepcionou a exigência de contribuições sociais existentes no momento da promulgação da Constituição, porém, não indicou a finalidade do tributo. Contentou-se em mencionar o destino da receita apenas. Ficou em aberto, destarte, o fim exercido pelas entidades privadas, as quais se refere o dispositivo em pauta. É a legislação quem define a finalidade do tributo.

Do exposto se infere que a previsão da finalidade das contribuições pela Constituição pode ser de modo direto ou indireto. Excepcionalmente, confere-se essa possibilidade à legislação infraconstitucional.

5 AS FINALIDADES E AS NORMAS DE COMPETÊNCIA

As finalidades das contribuições devem necessariamente ser veiculadas pela norma de competência tributária?

Inexiste essa exigência dentro do modelo previsto para as contribuições pela Constituição Federal. Tudo vai depender da técnica legislativa utilizada pela Carta.

A atual Constituição seguiu a opção de indicar na própria norma de competência tributária a finalidade das contribuições, como examinado anteriormente. Nada obstaria, no entanto, a previsão da finalidade em uma norma programática, que impusesse ao Estado a realização de algum fim.

Em verdade, as finalidades atualmente previstas pelas normas de competência se relacionam com tarefas exigidas do Estado pela Constituição para realizar direitos fundamentais constitucionalmente estruturados.¹² Assim, por exemplo, o art. 194 erige como direitos fundamentais a saúde, a previdência e a assistência social, relacionando-se diretamente, em seguida, com o art. 195, que prevê as contribuições exigidas pela União para efetivar tais direitos.

O sistema constitucional neste ponto é complexo e completo. De um lado, prevê direitos fundamentais sociais e de outro estabelece a fonte de financiamento do conjunto das atividades a serem implementadas pelo Poder Público para efetivar esses direitos a ações positivas.

É dessa forma que as contribuições funcionam como "instrumento" de atuação da União na órbita da ordem econômica e social, como prevê, expressamente, o art. 149.

6 O ESGOTAMENTO DA FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES

Se a finalidade estabelecida para uma determinada contribuição vier a se esgotar, o tributo deve deixar de ser recolhido pelos contribuintes? Em outras

¹² A exceção a essa regra é a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, prevista pelo art. 149-A da CF, que pode ser criada para a remuneração da prestação de um serviço público.

palavras, o cumprimento da finalidade prevista para ser atingida pelo tributo importa em quais consequências?

Esse tema deveria ser debatido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do caso das contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110, que tinham uma finalidade específica: custear as despesas decorrentes de uma decisão do STF (Recurso Extraordinário no. 226.855), que reconheceu o direito às diferenças decorrentes dos expurgos inflacionários na correção dos depósitos das contas do FGTS.

Ao julgar a constitucionalidade dessa figura, a Corte protraiu para um momento posterior a análise do cumprimento da finalidade. Nesse sentido, o voto do Ministro Relator, Joaquim Barbosa, esclareceu que ficaria “ressalvado o exame oportuno da inconstitucionalidade superveniente da contribuição pelo suposto atendimento da finalidade à qual o tributo fora criado”.¹³

Posteriormente, o Tribunal examinou esse tema, no recente julgamento do Recurso Extraordinário nº 878.313, ocorrido no Plenário Virtual, em 07 de agosto de 2020.

Nesse julgado o Ministro Relator, Marco Aurélio, entendeu que a finalidade que justificou a criação do tributo havia se esgotado e que, dessa forma, a contribuição não poderia mais ser cobrada pela União. Segundo ele, “evidenciado o cumprimento da complementação financeira visada, deixou de haver suporte constitucional para a manutenção da incidência tributária”. O Ministro conclui o seu voto no sentido de “declarar a inconstitucionalidade da contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, a partir de julho de 2012, momento no qual a Caixa Econômica Federal, na condição de gestora e arrecadadora, informou a possibilidade de extinção do tributo, por haver sido alcançado o objetivo que o respaldou”.

Todavia, esse posicionamento foi vencido, prevalecendo o entendimento do Ministro Alexandre de Moraes no sentido de que o tributo tinha várias finalidades, sendo que as principais ainda se faziam presentes. Por conseguinte, manteve-se a cobrança do tributo. Ao final do julgamento, aprovou-se a seguinte tese: “é constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída”.

Parece-nos que uma vez esgotada a finalidade que autorizou a criação do tributo, este não pode mais ser exigido, por desaparecimento do pressuposto objetivo que justificou a sua criação. A exigência do tributo, desse modo, torna-se inconstitucional.

¹³ STF, ADI no. 2.556, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 13/06/2012.

No caso discutido pelo Supremo, entendeu-se, por maioria, vencidos os Ministros Marco Aurélio, Luiz Edson Fachin, Rosa Weber e Luis Roberto Barroso, que as finalidades que justificaram a criação de uma determinada contribuição social ainda se faziam presentes, o que autorizava a manutenção da cobrança do tributo. Implicitamente, entendeu-se, a *contrario sensu*, que, uma vez desaparecida a finalidade que autorizou a exigência do tributo, a sua cobrança perde o fundamento de validade constitucional. A divergência existente na Corte foi quanto à persistência ou não da finalidade da contribuição prevista pela Lei 110, e não sobre a possibilidade de manutenção da cobrança de uma contribuição cuja finalidade se exauriu. Sendo assim, o entendimento da Corte Suprema é no sentido de por em evidência a necessidade de persistência, no tempo, da finalidade que justificou a criação de uma contribuição social, de caráter provisório, para se manter a sua exigência, de forma válida.

7 POSSIBILIDADE DA EXISTÊNCIA DE FINALIDADES MÚLTIPAS PARA UMA CONTRIBUIÇÃO

Pode uma contribuição especial ser instituída para realizar mais de uma finalidade?

Depende do modelo previsto pela Constituição Federal, que pode admitir ou não a existência de mais de uma finalidade imediata ou mediata, como será adiante examinado.

O art. 194 da Carta estabelece que “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Para efetivação desses direitos, previu-se no art. 195 a instituição de contribuições para a seguridade social. Destarte, tais exações apresentam a finalidade fiscal, de arrecadar receitas para o custeio das despesas realizadas pela União para a efetivação de três modalidades de direitos fundamentais sociais. A finalidade imediata é única, no entanto, a mediata, os bens jurídicos que se pretende assegurar, são múltiplos

Já no art. 149, admitiu-se a cobrança das contribuições de intervenção no domínio econômico, as quais podem apresentar uma, dentre duas finalidades: custeio das despesas realizadas pela União na realização da atividade interventiva; ou representar o próprio instrumento interventivo. A finalidade imediata é uma apenas, contudo, a mediata pode ser mais de uma, dependendo do tipo de atividade realizada pelo Poder Público.

É possível, também, que o texto indique múltiplos destinos para os recursos arrecadados com a cobrança do tributo. Ao fazê-lo, menciona implicitamente a finalidade fiscal do tributo. É o que ocorre com o art. 177, §4º, II, que prevê as seguintes possibilidades para o destino das receitas: a) pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás

natural e seus derivados e derivados de petróleo; b)financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c)financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

Em julgamento recente, Recurso Extraordinário no. 878.313, acima examinado, o Supremo Tribunal Federal admitiu que uma contribuição especial possa indicar várias finalidades, sendo uma principal e as demais acessórias. O voto vencedor, do Ministro Alexandre de Moraes, destacou que a contribuição estabelecida pela Lei Complementar 101/2000 apresenta uma destinação principal, que é a preservação dos direitos referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço; e outra acessória, que é a utilização dos recursos decorrentes da cobrança desse tributo para a compensação financeira das perdas das contas do FGTS sofridas pelos expurgos inflacionários, decorrentes dos planos econômicos denominados “Verão” e “Collor”. Admitiu-se, destarte, a possibilidade de existência de múltiplas finalidades em um mesmo tributo, no caso, uma contribuição social, espécie do gênero contribuições especiais.

Obviamente que a presença ou não de múltiplas finalidades deverá ser identificada com base na interpretação da lei instituidora da figura, que poderá ser realizada de acordo com os métodos tradicionais, inclusive o histórico, como ocorreu no julgado em epígrafe.

8 CONCLUSÕES

Ao final desse estudo, pode-se apresentar as seguintes conclusões acerca das questões propostas:

I - A finalidade é o objetivo do tributo. É uma situação fática, o resultado prático que se deseja alcançar com a criação e a cobrança do tributo. Não reside no plano abstrato, portanto;

II - Deve-se diferenciar a finalidade *imediata* da *mediata*. A imediata é o objetivo perseguido com a criação do tributo, podendo ser de dois tipos: fiscal ou extrafiscal. Já a finalidade mediata, é o bem jurídico que se pretende realizar, uma situação fática que se deseja assegurar, implementar ou modificar;

III- Não se deve confundir, em nenhuma hipótese, finalidade com destino da arrecadação do tributo. A finalidade, estabelecida previamente pela Constituição Federal, deve ser indicada na norma instituidora do tributo, representando questão que antecede ao destino da receita. Já o destino de arrecadação, pode ser previsto pela norma instituidora do tributo ou por uma norma orçamentária. É uma questão posterior à indicação da finalidade, embora a ela vinculada diretamente;

IV- As finalidades podem ser identificadas por meio da interpretação do texto que veicula a norma criadora do tributo. Admite-se, nesse particular, a utilização de todos os métodos de interpretação;

V - A previsão da finalidade das contribuições pela Constituição pode ser de modo direto ou indireto. Excepcionalmente, confere-se essa possibilidade à legislação infraconstitucional;

VI - As finalidades que justificam a instituição das contribuições especiais devem apresentar alguns atributos, sob pena de ser invalidada a lei instituidora de figura. Devem ser indicadas na lei instituidora do tributo de forma expressa, clara e objetiva;

VII- Apenas a presença de uma finalidade pública autoriza a exigência de uma contribuição. Isso não significa, no entanto, que as receitas decorrentes da cobrança das contribuições não possam ser dirigidas para entidades privadas. A Constituição Federal autoriza excepcionalmente essa hipótese, denominada de parafiscalidade, em algumas situações,

VIII- Inexiste exigência dentro do modelo previsto para as contribuições pela Constituição Federal, no sentido de previsão da finalidade pela norma de competência tributária. Tudo vai depender da técnica legislativa utilizada pela Carta;

IX- Uma vez esgotada a finalidade que autorizou a criação do tributo, este não pode mais ser exigido, por desaparecimento do pressuposto objetivo que justificou a sua criação;

X – Dependendo do modelo previsto pela Constituição Federal, pode-se admitir ou não a existência de mais de uma finalidade imediata ou mediata, a ser implementada por uma contribuição;

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5^a.ed., São Paulo, Malheiros, 1992.

BORGES, José Souto Maior Borges. “Contribuição para o IAA”. *Revista de Direito Tributário* no. 55, São Paulo, janeiro/março de 1991, p.115-135.

CARRAZZA, Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 8^a.ed., São Paulo, Malheiros, 1996.

DERZI, Misabel de Abreu Derzi. Contribuições. *Revista de Direito Tributário* no. 48, São Paulo, abril/junho de 1989, p.221-252.

FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da Parafiscalidade*. Salvador. Livraria Progresso Editora. 1955.

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

MELLO, José Eduardo Soares de Mello. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, 2^a.ed., São Paulo, Malheiros, 2000.

NASCIMENTO, Antonio Theodoro. *Contribuições Especiais*. Rio de Janeiro. Forense, 1986.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Direito Tributário Ambiental*, Rio de Janeiro, Forense, 2020.

SAX, Emil. *Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft*, Prag. Müller, 1887.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 18^a.ed. Köln, Dr. Otto Schmidt, 2005.

VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *Steuer und Wirtschaft*, Köln, no. 02, p.97-121, 1977.