

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

THAMARA SALVINO GONÇALVES FAVORITO

**DA CONSTITUCIONALIDADE DA MANUTENÇÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO
FGTS APÓS ATINGIDA A FINALIDADE QUE MOTIVOU A SUA INSTITUIÇÃO.**

Brasília,
Novembro 2016

DA CONSTITUCIONALIDADE DA MANUTENÇÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO FGTS APÓS ATINGIDA A FINALIDADE QUE MOTIVOU A SUA INSTITUIÇÃO.

THE CONSTITUTIONALITY ANALYSIS ABOUT THE MAINTENANCE CONCERNING THE SOCIAL CONTRIBUTION ON FGTS AFTER FULFILLED THE PURPOSE OF IT'S CREATION

Thamara Salvino Gonçalves Favorito¹

SUMÁRIO: Introdução; 1. Da natureza jurídica da Contribuição Social do artigo 1º da Lei Complementar nº 110 de 29 de junho de 2001; 2. Das consequências jurídicas oriundas da violação da vinculação no emprego dos valores arrecadados; 3. Da apreciação da questão pelos Tribunais brasileiros: uma análise jurisprudencial; Conclusão; Referências.

RESUMO

A finalidade deste artigo científico é indagar a respeito da natureza jurídica da Contribuição Social do artigo 1º da Lei Complementar nº 110 de 29 de junho de 2001 para, a partir daí, tecer conclusões a respeito da vinculatividade ou não desse tributo específico. A natureza jurídica então é contrastada em face da Lei Complementar nº 110/01, em conjunto com os artigos 149 e 154, I da Constituição Federal de 1988, lembrando que essa legislação que faz o papel de indicar qual sua destinação econômica. Por fim, verificar eventuais consequências jurídicas oriundas da violação da vinculação no emprego dos valores arrecadados. O presente trabalho de conclusão de curso atuará por meio da pesquisa dogmática, porquanto percorrerá de maneira delineada a doutrina, legislação e, em especial o enquadramento jurisprudencial trazido no RE nº878.313/SC, ADI n. 2.556-2/DF e ADI 5050/DF. Apresenta como conclusões e resultados a inconstitucionalidade da atuação do Estado com o surgimento do dever de repetição do indébito, ou ao menos a modulação de tais efeitos pelo Supremo Tribunal Federal.

PALAVRAS-CHAVES

Contribuição Social do FGTS; Expurgos Inflacionários; Vinculatividade; Inconstitucionalidade; Repetição de Indébito; Modulação de efeitos.

ABSTRACT

The purpose of this scientific article is to inquire about the legal nature of the Social Contribution of Article 1 of Complementary Law nº 110 of June 29,

2001, and from that point to draw conclusions regarding the binding nature or not of this specific tax. The legal nature is then contrasted with Complementary Law No. 110/01, in conjunction with Articles 149 and 154, I of the Federal Constitution of 1988, emphasizing this legislation plays the role of indicating its economic destination. Finally, to verify possible legal consequences arising from the violation of the linkage in the employment of collected values. This paper will work through dogmatic research, traversing in a way that is delineated by doctrine, legislation, and, especially, the jurisprudential framework brought in the RE nº878.313 / SC, ADI n. 2,556-2 / DF and ADI 5050 / DF. It presents as conclusions and results as the unconstitutionality of state's performance with the arising of the duty of repetition of overpayment, or at least the modulation of such effects by the Supreme Corte.

KEYWORDS

FGTS Social Contribution; Inflationary purges; Tax Link; Unconstitutionality; Overpayment Devolution; Modulation of the effects.

INTRODUÇÃO

Este trabalho possui como tema, partindo da definição da natureza jurídica do tributo presente no artigo 1º da Lei Complementar nº 110 de 29 de junho de 2001, perquirir a respeito da existência ou não de vinculação do produto da sua arrecadação para os fins que foi criada. No caso, a contribuição do FGTS e a multa de 10% que o empregador paga para União nos casos de dispensa de empregado sem justa causa. A partir daí, tece indagações a respeito da constitucionalidade da atuação do Estado em empregá-la de modo diverso, porquanto já exaurida a finalidade legal para a qual foi instituída.

O tema em tela foi escolhido devido à discussão acerca da necessidade do pagamento da referida multa, visto que, a finalidade para qual foi criada já foi suprida, e a receita advinda de tal pagamento está sendo direcionada para finalidade diversa da que foi disposta pela legislação. A relevância do tema escolhido se encontra nas searas acadêmica, política e social.

Cabe salientar que, o tema deste trabalho não é os valores vertidos à título de FGTS, mas o pagamento da multa de 10% sob o montante do saldo, este sim, de natureza tributária na modalidade de contribuição social geral. Ao passo

que, o FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) não tem natureza tributária, mas sim de vantagem trabalhista.

Da mesma forma também será abordado o conceito de tributo na sua modalidade de contribuição social como delineado no julgamento da Medida Cautelar da ADI nº 2.556-2/DF, cuja a decisão por maioria de votos, reconheceu que as naturezas tributárias de algumas contribuições deveriam ser de “contribuições sociais gerais”. Segundo o julgado mencionado, tal natureza se referia as contribuições criadas pela LC nº110/2001, cuja a finalidade é a obtenção de recursos para o pagamento do acordo firmado com os correntistas do FGTS.

Certo que o STF ao julgar a ADI nº 2.556-2/DF² entendeu que as contribuições sociais gerais não se restringiriam àquelas instituídas constitucionalmente, o que dava legitimidade às “atípicas” contribuições sociais gerais, isto é, aquelas que são criadas com finalidade diferente da que foi estipulada pelo legislador constituinte, como é o caso da LC nº 110/2001. Assim todos esses aspectos entre outros que serão apresentados ao longo deste trabalho, são de importância acadêmica.

Já a relevância política gira em torno da discussão sobre a constitucionalidade do pagamento da multa pelos empregadores e a importância do resultado da decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, o qual está em repercussão geral por meio do Recurso Extraordinário nº878.313/SC. A consequência da futura decisão irá afetar de forma direta na receita arrecada pela União.

Por fim, a relevância social se concretiza no momento em que é verificado que a destinação dos valores recolhidos pela multa de 10% do FGTS, estão sendo destinados para fundos diversos para os quais a legislação definiu. A relevância social também se torna clara pelo fato de que muitos empregadores não possuem receita suficiente para quitar o pagamento da multa de 10% sob o saldo do FGTS para União, além dos 40 % que já é devido ao empregado. Isso

² **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** Tribunal Pleno. ADI 2556. Relator: Moreira Alves, Brasília, DF, 09 out. 02, DJ: 08/08/2003.

pode gerar até mesmo a ruína de muitas empresas e sociedades, uma vez que o empregador tem que destinar valores para o pagamento das referidas multas.

A Lei complementar 110/2001 foi a responsável pela instituição da multa com a já mencionada alíquota de 10% sob o montante do FGTS devido ao empregado. Inicialmente a sua finalidade era a de suprir o déficit causado pelos Plano Verão e Collor e para a conseqüente correção monetária dos valores contidos nas contas vinculadas ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

Acontece que, em diversas ações, como por exemplo as ADI 5050, e o RE nº878.313/SC, surgiu a discussão acerca da constitucionalidade da cobrança desta multa, em virtude de que sua finalidade já foi provida. No Recurso Extraordinário mencionado, o recorrente declarou que a Caixa Econômica Federal havia enviado Ofício de nº 038/2012 ao Secretário-Executivo do Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo Serviço, informando o reequilíbrio das contas do fundo e que por esse motivo os valores arrecadados estavam sendo destinados ao Tesouro Nacional e remetidos ao Programa “Minha Casa Minha Vida”.

O problema gira em torno da constitucionalidade da manutenção de uma contribuição social criada por uma lei complementar, cuja a sua finalidade já esteja suprida.

Dessa forma o problema se concentra na questão de que se constatado o exaurimento do fundamento para qual a contribuição social da multa de 10% foi instituída, deve ser tal tributo extinto? Ou ainda, seria admitida a perpetuação de sua obrigatoriedade muito embora os créditos gerados de sua cobrança sejam destinados a finalidade diversa?

A metodologia do presente trabalho de conclusão de curso atuará por meio da pesquisa dogmática, porquanto percorrerá de maneira delineada a doutrina, legislação e jurisprudência. Será realizado o estudo da LC nº 110/2001 junto com os artigos 149 e 154, I da Constituição Federal de 1988. Diante da importância conceitual de certos elementos, a legislação será conciliada com a

doutrina, que fará a declaração dos conceitos necessários como por exemplo o de contribuição social. Por derradeiro, trarei à baila o enquadramento jurisprudencial como no caso do RE nº878.313/SC, ADI n. 2.556-2/DF e ADI 5050/DF.

Trabalhamos como hipótese, isto é, uma provável resposta para indagação deste trabalho, a demonstração da possibilidade de declaração de constitucionalidade da manutenção (cobrança) de contribuição social que já atingiu sua finalidade, ou ainda se há a possibilidade de aplicação dos créditos arrecadados por esta contribuição serem destinados para finalidade diversa, da qual originalmente foi instituída.

Assim, a referida contribuição social revestida de multa nasceu com a edição da mencionada lei complementar, em virtude de julgamento dos Recursos Extraordinários 248.188/SC e 226.855, nos quais o Plenário do Supremo Tribunal Federal no reconheceu que os saldos das contas vinculadas ao FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço), foram corrigidos em valor menor com a implementação dos Planos Verão e Collor.

Como a decisão do STF buscou agregar passivo ao FGTS, todavia não ocorreu aumento de receita do Estado para sanar eventual desequilíbrio no montante do saldo do Fundo. Em virtude da situação que se instalou e o perigo de que milhares de trabalhadores ingressassem ao Judiciário para corrigir o valor do FGTS devido, o Poder Executivo encaminhou à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar para a instituição de contribuição social. O projeto foi votado e aprovado pelo Congresso Nacional.

No texto da referida Lei Complementar mais precisamente em seu Art. 1º, ficou instituído que a Multa 10% como contribuição social, apesar de, como mencionado anteriormente, a finalidade desta multa ser de suprir o déficit que surgiu do Plano Verão e Collor, a própria Caixa Econômica Federal já informou que o tal débito se encontra sanado. As ADIN 2.556-2 e ADIN 2.568-6, buscavam demonstrar a inconstitucionalidade do Art. 1 da lei e o RE nº878.313/SC que está em repercussão geral no STF questiona a manutenção da cobrança da multa.

A partir da decisão do STF de que a contribuição instituída pela LC nº 110/2001 é uma contribuição social geral justamente porque a receita de sua arrecadação se destina a suprir déficits inflacionários, não existiam contribuições sociais sem afetação delimitada constitucionalmente, entretanto após a edição da referida lei complementar surgiu um novo horizonte terminológico para as contribuições.

Diante de todo o exposto, podemos apontar a importância de ilustrar este tema, devido a questões sociais que enfrentamos, como a falta de receita da União para investir em ramos como o da saúde e educação. Defronte deste aspecto a indagação sobre a continuidade da cobrança de contribuição social que sanou sua finalidade seria constitucional ou não? E se constitucional, seria possível a destinação dos créditos para finalidades estranhas a da legislação?

1. Da natureza jurídica da Contribuição Social do artigo 1º da Lei Complementar nº 110 de 29 de junho de 2001

Dissecar a natureza jurídica dos tributos exige que, antes de mais nada, se defina qual a teoria classificatória que deve ser adotada. A partir daí torna-se possível identificar com mais exatidão a espécie tributária e, por conseguinte, as características essenciais da exação. A primeira corrente surgida é a Teoria Bipartite, com Geraldo Ataliba, como noticiado Eduardo Sabbag³. Em síntese, dividia-se todas as espécies tributárias em tributos vinculados (impostos) e não-vinculados (taxas).

Este critério trabalhava com um conceito dicotômico, que atualmente não serviu para explicar a complexidade adquirida pelo Direito Tributário Nacional com o decorrer do tempo. Em seguida, no ano de 1966, com a edição do Código Tributário Nacional, adotou-se a Teoria Tripartite, que inovou a compreensão do Direito Tributário, com a introdução da espécie denominada contribuição de

³ **ATALIBA**, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 130-133. *apud* **SABBAG**, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 462.

melhoria. Posteriormente, houve a alteração para se assentar como espécie qualquer contribuição.

É relevante lembrar que foi nesse momento que se verificou a possibilidade de a característica de vinculação do emprego da arrecadação ser capaz de revelar a existência de uma espécie tributária nova. Nesse sentido, Eduardo Sabbag dispõe que⁴:

À época da elaboração do CTN, em 1966, prevalecia a teoria tripartite (tripartida ou tricotômica), com fundamento em seu art. 5º, segundo a qual os tributos, independentemente da denominação adotada ou da destinação da receita, deveriam ser divididos em 3 (três) espécies: (I) impostos, (II) taxas e (III) contribuições de melhoria.

Ayres Barreto⁵, por sua vez, sinaliza o grande avanço que a classificação tripartite representou:

Tanto o Modelo de Código Tributário para a América Latina (MCTAL), elaborado, em 1967, por Ramón Valdés Costa, Rubens Gomes de Souza e Giuliani Fonrouge, como o modelo apresentado pelo Centro Americano de Administradores Tributários (Modelo CIAT), em 1997, contemplam classificação tripartida dos tributos (impostos, taxas e contribuições especiais). As definições das espécies tributárias são muito próximas nos dois modelos, que foram redigidos sob forte influência de doutrinadores dedicados ao estudo do Direito Tributário. Em ambos os modelos, as contribuições são definidas como tributos cuja obrigação tem como fato gerador benefícios especiais decorrentes de obras públicas, prestações sociais e demais atividades estatais e cujo produto da arrecadação deve financiar a obra pública ou a atividade que constitui o pressuposto da obrigação.

No âmbito internacional, esta ainda é a classificação prevalente. Não obstante, o Sistema Tributário Nacional sofreu várias evoluções. É arrazoado

⁴ **ATALIBA**, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 130-133. *apud* **SABBAG**, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 463.

⁵ **BARRETO**, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 59.

lembrar que, na constância da Constituição Brasileira de 1967, também conhecida como a sexta constituição e a quinta enquanto república, sujeitava as Contribuições as normas gerais de direito tributário. Entretanto, quando do advento da Emenda Constitucional nº 8, advinda em 14 de abril de 1977, as contribuições foram deslocadas para as atribuições do Poder Legislativo.

Isto se deu em razão do deslocamento das Contribuições para o teor do artigo 43, X da Constituição de 1967. Ou seja, entendeu-se por avocar a característica de tributos das contribuições sociais por estas terem integrado um capítulo diverso, explicitando a mencionada competência do Congresso Nacional para tratar, formar e compor as Contribuições no âmbito do Direito Brasileiro. Isso foi o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário de nº 86.595⁶.

Apenas com a nova Constituição Federal de 1988, as contribuições retornaram ao teor do Sistema Tributário Nacional, de forma explícita no teor do artigo 149 desta Carta Magna. O que levou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a consagrar, no Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP, da lavra do Ministro Moreira Alves, a Teoria Pentapartite. Inobstante, a doutrina clássica insiste em encaixar tais espécies de acordo com a noção triconômica, uma vez que a diferenciação exige que se vá além da análise do fato gerador. Assim se percebe com Sacha Calmon⁷:

Num ou noutro caso devemos insistir em saber por que, ao lado dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, plantou o constituinte estas outras duas expressões. Existiriam razões jurídicas (exigentes de disciplinação própria para estas figuras). São tributos especiais. Não há, por exemplo, empréstimo compulsório se não houver: (a) imposto e (b) promessa de restituição. Mais ainda, os motivos para instituí-lo são constitucionais. Um imposto residual (art. 154, I) não requisita causa. O restituível (empréstimo compulsório) a exige necessariamente. É dizer, para instituir um imposto residual são necessários apenas o processo e os limites do art. 154, I, da CF. Para instituir o compulsório é necessária, além da restituição, a

⁶ **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** RE 86595, Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, julgado em 07/05/1978, DJ 30-06-1978 PP-04849 EMENT VOL-01101-04 PP-01524 RTJ VOL-00087-01 PP-00271

⁷ **COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro.** 12ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 107.

observância dos motivos constitucionais que o autorizam (art. 148, I e II). A receita dele advinda é vinculada à despesa (à causa que lhe deu origem). Por outro lado, as contribuições são afetadas a fins predeterminados constitucionalmente. São vinculados a órgãos e finalidades. É claro que nem a restituição nem a afetação parafiscal decidem sobre a natureza jurídica da espécie tributária. Contudo, estes aspectos constitucionais que vimos de ver conferem matizes (secundários) que singularizam para fins de regulamentação jurídica os empréstimos compulsórios e as contribuições (sociais, corporativas e interventivas). Assim, por exemplo, uma contribuição social que seja instituída sobre o lucro das empresas (art. 195) ganhando eficácia em 90 dias (art. 195, § 6º) terá que ser cobrada, administrada e empregada nos fins da Constituição. Se for a União o sujeito ativo da obrigação sem previsão de repasse imediato, já não se trata mais de contribuição, mas de imposto residual em bis in idem, contra a fórmula do art. 154, I, da CF. É dizer, as licenças da bitributação e da redução da anterioridade foram permitidas na CF em prol da Seguridade Social e não do Fisco Federal.

Desta maneira, muito se debateu acerca da sistemática adotada pela Constituição Federal acerca das Contribuições. Em um primeiro momento, definindo-a de forma diferente da dos demais tributos. Hugo de Brito Machado⁸, num entendimento clássico, acredita que o Código Tributário Nacional, com fundamento em seu artigo 3º, institui a definição de tributo ao entendimento de uma mera transferência de recursos financeiros do ente privado, qual seja a pessoa física ou jurídica envolvida, para com o ente público, notadamente o Estado.

Este entendimento conferia uma análise excludente. Visto que o Código Tributário Nacional não trataria de forma extensa o conteúdo em referência às contribuições. Todavia, este entendimento fora superado pela Suprema Corte⁹ e não mais se mostra majoritário em nosso ordenamento. Em uma análise minudente, as Contribuições Sociais ostentariam características únicas.

⁸ **MACHADO.** Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. Rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 76.

⁹ **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário nº 146.733-SP, STF, Tribunal Pleno, publicado em RTJ, 143:684-704, fev. 1993; Recurso Extraordinário nº 148.754-RJ, publicado em RTJ, 150:888-921, dez. 1994; etc.

Na visão de Hugo de Brito Machado¹⁰ teriam traços ora de imposto e ora de taxa, o que tornaria a compreensão e distribuição em uma categoria jurídica específica de difícil determinação. Justificando a semelhança para com a taxa no viés de que este constitui-se de caráter contra prestacional, em virtude da realização de um fato, e numa ótica de imposto a partir do fato gerador e a sua ocorrência prescrita no bojo da legislação nacional.

Veja que o teor do artigo 3º do Código Tributário Nacional sedimenta a ideia de que as Contribuições se encaixarem no conceito de tributo ali definido. Na medida em que se constituem como prestação pecuniária necessária, imposta pelo ente público ainda que o fato gerador não resida na atuação estatal, e que nascem na presença de fato causador, ainda que o sujeito passivo não assim o deseje. Nesta medida são “tributos devidos em razão de atos praticados pelos contribuintes, cuja cobrança gera receita predestinada a financiar atividades estatais ou despesas específicas”¹¹

Podendo ser dito que as Contribuições de cunho social se remetem a própria manutenção de um bem que tem sua orientação voltada a toda uma coletividade de indivíduos. Notadamente há de se falar sobre as Contribuições Sociais destinadas ao sistema de seguridade social e outros benefícios, para os quais existe a atuação do Estado. Ainda que não se possa afirmar que o fato gerador seja a mera atuação estatal.

Diz-se isto pois não se constata a configuração necessária a utilização de impostos para o seu custeio. Eis que, inexistem ações gerais que por estes poderiam ser mantidas e também não se nota a presença de ações separáveis e específicas que expliquem o seu custeamento pela modalidade de taxas, certo de que não há analogia para com o poder de polícia também não se coincide com a prestação de serviço público de natureza divisível.

Harmoniza-se então, desta maneira, o entendimento de que tais contribuições se vinculam à atuação Estatal. Todavia, não se pode dizer que

¹⁰ **MACHADO**, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. Rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 388.

¹¹ **PAULSEN**, Leandro; **VELLOSO**, Andrei Pitten. **Contribuições – Teoria Geral – Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 28.

seriam através da hipótese de incidência. Esta vinculação decorreria de metas e anseios definidos de acordo com as prerrogativas estatais. Construindo a ideia de que as contribuições seriam definidas através de um caráter parafiscal, não tendo sua função adstrita a atividade arrecadatória.

E nesse sentido, temos que “há, na parafiscalização, o elemento coativo peculiar a todos os tributos”¹². Na medida em que não se pode distanciar do elemento cerne desta controvérsia, qual seja a análise de uma contribuição social abrangente, há de se ter em conta que não apenas a seguridade social elas são destinadas, e sim a um campo vasto de finalidades que podem ser relacionadas ao financiamento da atuação do Estado brasileiro nas mais diversas searas sociais.

Neste sentido, a Carta Magna não definiu de forma precisa os fatos que iniciam a persecução das contribuições especiais, com rara exceção da de seguridade social, a qual tem sua matéria definida e traçada no rol do artigo 195 da Carta Magna de 1988. Devendo, pois, a análise da natureza das contribuições sociais, serem avançadas na validação finalística a qual as diferem dos impostos e das taxas.

Sendo possível definir que o principal aspecto intrínseco das Contribuições face aos impostos, se dedica a traçar os limites do fato de objetivar a realização de ofícios destinados a finalidade estatal definidas no teor do nosso texto constitucional. O que justifica a afirmação de que, na hipótese de instituição de um tributo, o qual possua como hipótese de incidência não vinculada, que também não relacione suas receitas e sua pretensão, no sentido de finalidade, há de se falar em imposto e não em contribuição.

Portanto, resta claro que, as contribuições possuem uma inerente natureza finalística. Sendo esta, a própria finalidade, que autoriza a sua instituição e vigência no ordenamento jurídico brasileiro. Sendo que o objeto dessa arrecadação tributária inspira cuidados. Diz-se isto em virtude da

¹² **BALEIRO**, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Atlas. 13ª Edição. 2015. p. 290.

necessidade de estrita adequação legal da destinação deste produto para com o avençado quando da instituição da Contribuição.

Logo, “a contribuição é caracterizada pela inerência da finalidade à sua essência”¹³. Razão que entende ser indisponível a razão que motivou a sua instituição para com a prática da realidade e vivência tributária. Permitindo chegar a conclusão de que se nos depararmos a tributos com finalidade constitucionalmente prevista, poderemos nos atentar a hipótese de contribuição e não de imposto.

2. Das consequências jurídicas oriundas da violação da vinculação no emprego dos valores arrecadados

Acredita-se que as contribuições incluídas no bojo da Lei Complementar de nº 110, instituída em 29 de junho do ano 2001, tiveram como objetivo a instituição de contribuições sociais, autorizando créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS. Em uma análise especial, a enunciada em seu artigo 1º, remeteu-se ao propósito de gerar receitas para que a União Federal reestabelecesse o equilíbrio financeiro nas contas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, majoritariamente ocasionadas pelos expurgos inflacionários dos Planos Verão e Collor 1¹⁴.

Num primeiro momento é possível acreditar que, num viés travestido de contribuição, fora instituído um verdadeiro tributo, para aferir receitas que custeassem a dívida advinda do combate à inflação, em razão da atuação estatal. Nesse sentido, não haveria uma estrita caracterização da contribuição social para com as finalidades objetos do artigo 149 da Constituição de 1988.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições - uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 144.

¹⁴ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições – Teoria Geral – Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 103.

Apenas imagina-se que isto seria possível na hipótese de criação de financiamento da atuação do Estado em esferas elencadas na Carta Magna.

Neste entendimento haveria de se postular pela inconstitucionalidade da respectiva medida. Isto justificou a propositura de Ações Diretas de Inconstitucionalidade¹⁵ perante o Supremo Tribunal Federal. Em entendimento diverso a Corte posicionou-se pela constitucionalidade das medidas adotadas nesta Lei Complementar e validou o entendimento de se tratarem como contribuições sociais gerais. Superado esta problemática, ergue-se problemas distintos capazes de macular a contribuição em questão, em clara decorrência de atos incidentes.

Havendo de se falar em três acontecimentos, quais sejam: I) esgotamento da finalidade; II) desvio do produto da sua arrecadação; e III) inexistir previsão constitucional que justifique a instituição da respectiva contribuição social sobre a folha de salários. Estes três pontos estão pendentes de análise pela Supremo Tribunal Federal, em virtude da pendência de julgamento do enquadramento jurisprudencial trazido nos autos do Recurso Extraordinário de nº878.313, e da Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2.556-2/DF e também a Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 5.050/DF.

Num primeiro momento há de se falar no término que justificou o destino da contribuição. Considera-se que ela fora instituição com o objetivo patente de avaliar a atualização do valor depreciado nas contas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, as quais foram intensamente mitigadas quando dos expurgos inflacionários advindos da implementação do Plano Verão e do Collor 1. Deriva-se este entendimento dos próprios motivos do Projeto de Lei Complementar em questão, note:

O reconhecimento por parte do Poder Judiciário de que os saldos das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço foram corrigidos a menor na implementação dos Planos Verão e Collor I, teve o efeito de aumentar o passivo do

¹⁵ **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** ADI 2568, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/06/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-185 DIVULG 19-09-2012 PUBLIC 20-09-2012

FGTS sem o correspondente aumento do ativo necessário para evitar um desequilíbrio patrimonial no Fundo. Diante dessa decisão da Justiça, e devido à possibilidade de que um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizasse demandas para correção dos saldos na mesma proporção, o que teria o efeito de paralisar o processo judiciário no País, Vossa Excelência decidiu estender a todos os trabalhadores a correção automática de seus saldos, independentemente de decisão judicial. Isto criou uma necessidade de geração de patrimônio do FGTS da ordem de R\$42 bilhões. (...) Com estas medidas, o FGTS conseguirá alcançar a 92% dos titulares de contas vinculadas, que têm complementos de atualização monetária não superiores a R\$ 1.000,00, até junho de 2002. Os demais titulares, que têm valores acima desse montante, terão o complemento creditado em suas contas entre julho de 2002 e junho de 2006, finalizando o pagamento em cinco anos, contados a partir de julho de 2001. O período necessário para que todos os trabalhadores recebam o que lhes é devido é, dentro do acordo, bem menor do que provavelmente viria ao correr se estes tivessem que entrar com demandas judiciais, dado ao acúmulo de processos que ocorreria na Justiça e a consequente lentidão que isto acarretaria no julgamento destes processos¹⁶.

Com base nesta conjuntura optou-se pela adoção de medidas que repusessem este déficit. No caso a adoção da Lei Complementar de nº 110 de 29 de junho de 2001. Instituído, para tanto, a imposição da Contribuição Social de 10% (dez por cento) a incidirem sob o valor presente nos depósitos realizados nas contas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço quando da demissão sem causa justa do obreiro. Tendo como fato que origina a contribuição a dispensa injustificada do obreiro.

Urge destacar que a contribuição social em comento possui identidade para com o depósito de 40% (quarenta por cento). Sendo possível avençar que este adicional instituído pela contribuição social pode ser delimitado, até mesmo, como adicional pela rescisão unilateral do contrato obreiro. O caráter de contribuição social se denota quando percebemos que o valor levantado não se destina ao trabalhador, e sim ao custeio das despesas da União com o

¹⁶ **BRASIL.** PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Exposição de Motivos no Projeto de Lei Complementar nº 291/01, Diário da Câmara dos Deputados nº 044, ano LVI – publicado em 04.04.2001.

pagamento dos expurgos inflacionários, artigo 4º da Lei Complementar nº 110 de 29 de junho de 2001:

Art. 4º. Fica a Caixa Econômica Federal autorizada a creditar nas contas vinculadas do FGTS, a expensas do próprio Fundo, o complemento de atualização monetária resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento e de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, sobre os saldos das contas mantidas, respectivamente, no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990.

Neste sentido, em consonância com o definido pelo Legislador, impregnada está de caráter temporal a respectiva Lei Complementar. Diz-se isto pois ela, em sua essência, apenas deveria ter sua vigência atrelada ao estrito tempo necessário que justificasse a recomposição das perdas sofridas quando dos expurgos inflacionários no lapso temporal nela evidenciado. E não apenas isto, no rol do Decreto de nº 3.913 de 11 de setembro de 2001, estabelece um prazo terminal para os complementos, veja:

Art. 4º. O titular da conta vinculada manifestará, no Termo de Adesão, sua concordância: (...) II - com a forma e os prazos do crédito na conta vinculada, consoante as seguintes especificações: (...)e) o complemento de atualização monetária no valor total acima de R\$ 8.000,00 (oito mil reais), definido antes da dedução de que trata o inciso I, alínea d, será creditado em sete parcelas semestrais, a partir de janeiro de 2004, para os titulares de contas vinculadas que tenham firmado o Termo de Adesão até o dia 30 de dezembro de 2003.

Ainda que não se trate de um prazo de vigência prefixado, o que caracterizaria sua natureza de tributo temporário com finalidade específica, acredita-se que subsiste ênfase na vigência pelo mero prazo necessário a recomposição dos valores vinculados a contas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Ou seja, a finalidade da cobrança desta contribuição social seria compreendida pela reposição em sanar o desfalque presente em decorrência desta dívida pública.

Ocorrendo verdadeiro mandato de destinação específica de toda a receita obtida. Curioso é que, na tratativa da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, no auto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade de nº 2.556 e 2.568 pelo Plenário, admitiu-se que estas seriam contribuições sociais gerais, no lapso

temporal compreendido após janeiro de 2002, sujeitando-se a observância estrita do princípio da anterioridade. Isto acarretou relevantes reflexos, em especial a subordinação destas pelo artigo 149 da Constituição Federal.

Em clara decorrência do mandamento proibitivo existente no artigo 167, IV da Carta da República, não poderá haver vinculação de receita dos impostos auferidos destinados a qualquer órgão, fundo ou despesa. No mesmo sentido subsiste o artigo 16 do Código Tributário Nacional. Ainda assim, o artigo 4º da Lei Complementar em comento, determinou a expressa vinculação da receita da arrecadação para compor o saldo ausente das contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, hipótese igualmente vedada pelo artigo 167, IV da Carta Magna.

Ainda assim, consoante a Ata da 128ª Reunião Ordinária do Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, restou decidido que através do Ofício de nº 38 emitido no ano de 2012, informou que o saldo em diferença já havia sido recomposto. Razão que deixaria esgotar a finalidade originalmente avençada e que fora atrelada à instituição desta Contribuição. Ou seja, tendo em conta que a finalidade já fora concluída, não haveria de dar nova possibilidade de destinação da receita auferida, em virtude da clara vedação Constitucional.

Logo, a recomposição dos expurgos inflacionários objetos desta Lei Complementar já fora atingida, razão que não permite concluir de forma diversa a não ser a situação de acréscimo patrimonial ao fundo. Entretanto, a Câmara dos Deputados atuou de forma a aprovar o Projeto de Lei Complementar nº 200 com o fim de fixar prazo prescricional para terminar com a contribuição social. Quando da sanção presidencial, o projeto fora vedado¹⁷.

Nessa linha, expôs a Presidência da República:

“Senhor Presidente do Senado Federal, Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar integralmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei Complementar nº 200, de 2012 (nº 198/07 no Senado Federal), que "Acrescenta § 2º ao art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, para

¹⁷ BRASIL. PRESIDENTE DA REPÚBLICA. VETO. MENSAGEM Nº 301, DE 23 DE JULHO DE 2013

estabelecer prazo para a extinção de contribuição social". Ouvidos, os Ministérios do Trabalho e Emprego, do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Fazenda manifestaram-se pelo veto ao projeto de lei complementar conforme as seguintes razões: "A extinção da cobrança da contribuição social geraria um impacto superior a R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais) por ano nas contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, contudo a proposta não está acompanhada das estimativas de impacto orçamentário-financeiro e da indicação das devidas medidas compensatórias, em contrariedade à Lei de Responsabilidade Fiscal. A sanção do texto levaria à redução de investimentos em importantes programas sociais e em ações estratégicas de infraestrutura, notadamente naquelas realizadas por meio do Fundo de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FI-FGTS. Particularmente, a medida impactaria fortemente o desenvolvimento do Programa Minha Casa, Minha Vida, cujos beneficiários são majoritariamente os próprios correntistas do FGTS." Essas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar o projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional"

Ao argumento de que a possível extinção seria responsável pela redução de inúmeros programas sociais distintos da finalidade que criou a Lei Complementar 110. Frise-se, a possível extinção seria responsável pela redução de inúmeros programas sociais distintos da finalidade que criou a Lei Complementar 110. O Congresso Nacional optou por submeter-se ao veto presidencial. Logo, não restam dúvidas de que se vislumbra clara e inequívoca destinação diversa da que legitimou a instituição de tal contribuição.

Razão que permitiu a destinação de tais receitas para a realização de programas sociais do governo. Não se pode perder de vista que, ao alcançar a finalidade pretendida originalmente, se perde no tempo o caráter compulsório da medida. Bem como desvirtua o Estado Democrático de Direito ao manter condutas que vão de encontro aos postulados de ordem pública que desencadeiam o processo legislativo e submetem os cidadãos.

Também não se pode perder de vista o definido como o desvio do produto da arrecadação para custear atividades distintas da prevista na Lei Complementar de nº 110. Note que o veto presidencial utilizou o argumento de que os custos de inúmeros programas sociais estavam sendo abarcados pela receita auferida através da Lei Complementar. Argumentando, até mesmo, o

interesse social contrário ao fim da arrecadação. Isto torna cristalino a existência de um desvio finalidade. De acordo com a doutrina administrativista¹⁸:

Desvio de finalidade, desvio de poder ou tresdestinação é defeito que torna nulo o ato administrativo quando praticado, tendo em vista fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência (art. 2º, parágrafo único, e, da Lei n. 4.717/65)

Curioso é que, até mesmo, houve propositura por parte do Poder Executivo, de Projeto de Lei complementar de nº 328 com o exato objetivo de manter a arrecadação da respectiva contribuição social arrolada no artigo 1º da Lei Complementar 110. Apesar de não alterar substancialmente o artigo em comento, acrescenta que a Caixa Econômica Federal, atual gestora do fundo, poderia empregar destinação diversa para uma fração da arrecadação depositada para fins de financiamento do Programa Minha Casa Minha Vida.

Ainda que se possa imaginar que a finalidade pode ser alcançada em uma via transversa ao implementar uma política social, não se deve embaralhar a finalidade prevista em lei e que dá característica essencial a contribuição social, legitimando a sua existência no mundo jurídico, para com a destinação dos recursos por ela alcançados.

Como preceituado por Leandro Palsen¹⁹:

“A finalidade ou destinação legal é requisito inafastável para a caracterização da contribuição. O enquadramento da finalidade apontada na lei instituidora dentre aquelas constitucionalmente previstas como autorizadoras da instituição de contribuição é requisito de validade da mesma. Verifica-se qual é a finalidade pela análise da destinação legal do produto da arrecadação. [...] o legislador não pode alterar a destinação das contribuições sob pena de retirar-lhes o suporte constitucional que decorre, justamente, da adequação às finalidades previstas no artigo 149 e 149-A da Constituição”.

Assim sendo, há de se concluir que a inobservância da finalidade constitucionalmente delimitada atenta contra os postulados do Estado

¹⁸ **MAZZA**, Alexandre. **Manual de direito administrativo** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Disponível na internet: <URL.: 978-85-02-21434-7. p. 116

¹⁹ **PAULSEN**, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7ª. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2005, p. 140, 141.

Democrático de Direito ao não respeitar a Lei máxima do nosso ordenamento, qual seja, a Constituição Federal,

Novamente, Palsen²⁰ ressalta a inexistência de competência irrestrita ou qualquer espécie de carta branca ao legislador para fazer surgir tributos justificados genericamente com uma finalidade social. Com efeito, “a validade da contribuição dependerá da finalidade buscada que, necessariamente, terá de encontrar previsão no Título atinente à Ordem Social”.

Não deve ser encarado tal discussão como um mero embate político, ante a intenção de dar continuidade e, até mesmo, fomentar a instituição de novos programas sociais. Entretanto, não se deve permitir a manipulação do Direito para atingir os fins que se vejam como necessários a cada indivíduo. Não observando os princípios de caro valor a que se submetem o ordenamento pátrio.

Na trilha do que preceitua Kiyoshi Harada²¹, destaca-se que:

“uma das características essenciais da contribuição social é exatamente a vinculação do produto de sua arrecadação a uma determinada finalidade, assumindo características próprias de um imposto especial”.

Por conseguinte, a de se ter em mente a consequente alteração legislativa. No que se refere a superveniência da Emenda Constitucional de nº 33, promulgada em 11 de dezembro de 2001. Coube por incluir modificações de vulto acerca da Competência da União para instituição de contribuições sociais. Incitando a inclusão de restrições a base econômicas passíveis de tributação a título de contribuições sociais no artigo 149²², da Carta Magna e ao faturamento e a receita bruta, valor da operação ou do valor aduaneiro.

²⁰ **PAULSEN**, Leandro; **VELLOSO**, Andrei Pitten. **Contribuições – Teoria Geral – Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 98.

²¹ **HARADA**, Kiyoshi. **Contribuições Sociais Doutrina e Prática**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 139.

²² Objeto de Repercussão Geral – **BRASIL. Supremo Tribunal Federal**. RE 878313 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 03/09/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001 – FINALIDADE EXAURIDA – ARTIGOS 149 E 154, INCISO I, DA CARTA DE 1988 – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO –

Isto se mostra relevante na medida em que essas disposições não se compatibilizam com o previsto no artigo 1º da Lei Complementar 110. Havendo de se imaginar a possível revogação da normal ante a desarmonia com o previsto na Carta Magna. Tratando-se, pois, de matéria constitucional superveniente que acarretou a inconstitucionalidade da base de cálculo definida na Lei Complementar 110 para com aquela da Emenda Constitucional 33/01.

Gilmar Ferreira Mendes²³ posiciona-se no sentido de que uma norma constitucional materialmente incompatível com a legislação ordinária anterior, justifica a necessária revogação desta, o que enseja a nova readequação do texto para com o disposto no ordenamento constitucional. Também, ainda que se pudesse defender que a constitucionalidade do direito antecedente a Carta Constitucional e não delimitado, admite-se o ideal de observância a lei futura.

Conclui-se que, ao contrário do que anteriormente a Emenda Constitucional 33/01 se acreditava, qual seja a instituição de contribuições com base no critério único da finalidade de atender a demandas da coletividade. A Emenda incluiu a observância estrita a critério de base econômica, ao delimitar a instituição das respectivas contribuições para com o faturamento, valor da operação, a existência ou não de importação, bem como o valor aduaneiro e a receita bruta. Não há definição precisa sobre como o ordenamento se porta diante destas situações, isto tem provocado inúmeras dissidências no âmbito jurisprudencial.

3. Da apreciação da questão pelos Tribunais brasileiros: uma análise jurisprudencial

Em 4 de setembro do ano de 2015 o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria avençada neste estudo. No entanto, muito antes disto, a primeira e a segunda instâncias

REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa a saber se, constatado o exaurimento do objetivo – custeio dos expurgos inflacionários das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – em razão do qual foi instituída a contribuição social versada no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, deve ser assentada a extinção do tributo ou admitida a perpetuação da cobrança ainda que o produto da arrecadação seja destinado a fim diverso do original.(Grifo nosso).

²³ **MENDES**, Gilmar Ferreira. **BRANCO**, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9. Ed. Rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 497.

titubeiam acerca da manutenção ou exclusão da contribuição. Muitos deles vem adotando uma posição que implica na impossibilidade de declarar a contribuição inconstitucional ou inexigível. O precedente surgiu a partir de uma decisão oriunda do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, desencadeando uma série de proposituras de ações.

Muito disto devido ao claro entendimento que vem sendo aplicado no judiciário brasileiro que muito vem se assemelhando com os países da *common law*. A vertente de adoção das decisões para justificar e massificar a prestação jurisdicional, ainda mais, após o advento do Novo Código de Processo Civil que busca ampliar o caráter vinculante das decisões. Neste sentido, o Desembargador Leandro Paulsen vem se posicionando acerca do caráter temporário desta contribuição, veja:

A Lei Complementar no 110/01 criou duas novas contribuições de modo a viabilizar o pagamento correto da atualização monetária das contas vinculadas de FGTS, que sofreram expurgos por ocasião do Plano Verão (janeiro de 1989) e do Plano Collor (abril de 1990), reconhecidos pelos Tribunais Superiores quando do julgamento, pelo Plenário do STF, do RE no 226.855-7/RS, rel. o Ministro Moreira Alves, publicado no DJU de 13.10.2000, e, pela 1ª Seção do STJ, do REsp no 265.556/Al, Rel. Ministro Franciulli Netto, por maioria, DJU de 18.12.2000. As novas contribuições, diferentemente das anteriores, têm natureza tributária, não sendo um encargo decorrente do contrato de trabalho.

Veja-se que o STF, nas ADIns 2.556 e 2.568, pronunciou-se pela constitucionalidade da LC 110/01, entendendo que as novas contribuições para o FGTS são tributos e que configuram, validamente, contribuições sociais gerais. Transcrevo a decisão: - Novas contribuições para o FGTS. LC 110/01. Natureza tributária. - Constitucionalidade das novas contribuições ao FGTS (LC 110/01) como contribuições sociais gerais.

Sujeição à anterioridade de exercício. STF. "Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar federal no 110, de 29 de junho de 2001. Pedido de liminar. - A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na subespécie 'contribuições sociais gerais' que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna. - Não-ocorrência de plausibilidade jurídica quanto às alegadas ofensas aos artigos 145, § 1º, 154, I, 157, II, e 167, IV, da Constituição. -

Também não apresentam plausibilidade jurídica suficiente para a concessão de medida excepcional como é a liminar as

alegações de infringência ao artigo 5o, LIV, da Carta Magna e ao artigo 10, I, de seu ADCT. - Há, porém, plausibilidade jurídica no tocante à arguição de inconstitucionalidade do artigo 14, caput, quanto à expressão 'produzindo efeitos', e seus incisos I e II da Lei Complementar objeto desta ação direta, sendo conveniente, dada a sua relevância, a concessão da liminar nesse ponto. Liminar deferida em parte, para suspender, ex tunc e até o final julgamento, a expressão 'produzindo efeitos' do caput do artigo 14, bem como seus incisos I e II, todos da Lei Complementar federal no 110, de 29 de junho de 2001." (STF, Plenário, maioria, ADIn 2.568/DF, out/02) Vide também: ADInMC 2.556/DF. **Ocorre que a finalidade para a qual foram instituídas essas contribuições (financiamento do pagamento dos expurgos do Plano Verão e Collor) era temporária e já foi atendida.**

Como as contribuições têm como característica peculiar a vinculação a uma finalidade constitucionalmente prevista, atendidos os objetivos fixados pela norma, nada há que justifique a cobrança dessas contribuições. Por isso, entendo que não se pode continuar exigindo das empresas, *ad eternum*, as contribuições instituídas pela Lei Complementar no 110. Verifico, portanto, a relevância no fundamento do pedido. Saliento que a lei exige, para a análise dos pedidos de liminar e de antecipações de tutela, que haja risco para o autor de modo a justificar a medida, mas que não se coloque em risco o réu, impondo-lhe dano irreversível. Em matéria tributária, contudo, o risco de dano é, via de regra, exatamente o mesmo para ambas as partes: não ter a disponibilidade imediata de recursos financeiros.

O contribuinte vê-se na iminência de ter de efetuar pagamento indevido e o Fisco na de deixar de receber prestação devida, com prejuízo às atividades de cada qual. Em qualquer caso, porém, a compensação futura é absolutamente viável. Daí por que me parece que se estabelece uma certa neutralidade quanto a tal requisito, assumindo caráter hegemônico para a decisão quanto aos pedidos de liminar a relevância dos argumentos, traduzida nas fórmulas do forte fundamento de direito (mandado de segurança), da fumaça do bom direito (cautelar) ou da verossimilhança (antecipação de tutela).

Desta forma, concedo efeito suspensivo, determinando à agravada que se abstenha de exigir as contribuições que ora se discute. Oficie-se ao Juiz de Primeira Instância, comunicando os termos desta decisão. Intime-se o agravado para apresentar contraminuta no prazo de 10 dias, forte no artigo 527, V, do CPC. Publique-se. Intime-se.²⁴ (grifos meus)

Vê se, pois, que Leandro Paulsen vem corroborando com a real aplicação da legislação em comento. Denotando similaridade com os argumentos

²⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Segunda Turma. Agravo de Instrumento n. 2007.04.00.024614-7. Desembargador Relator Leandro Pausen. DJe 27.08.2007

avencados neste estudo. Isto ocasionou a concepção, por parte dos órgãos de primeira instância, de invalidade do tributo em questão. No prisma da Justiça Federal do Estado de São Paulo temos decisão similar, senão vejamos:

No caso dos autos, a parte autora pretende afastar a exação veiculada pelo art. 1º da Lei Complementar 110/2001, à alíquota de 10% (dez por cento) sobre o montante dos depósitos ao FGTS, devida na hipótese de demissão sem justa causa. Consoante se verifica dos dispositivos da LC nº 110/2001, ela instituiu duas contribuições sociais, uma, a prevista no art. 1º, devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de dez por cento sobre os depósitos devidos referentes ao FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas, por prazo indefinido. A segunda, a do art. 2º, devida pelos empregadores, à alíquota de 0,5% sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, pelo prazo de sessenta meses. O E. STF, nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nsº 2.556-2/DF e 2.568-6/DF, pronunciou-se pela constitucionalidade da LC 110/01, entendendo que as novas contribuições para o FGTS são tributos e que configuram, validamente, contribuições sociais gerais, ressaltando-se expressamente o exame oportuno de sua inconstitucionalidade superveniente pelo atendimento da finalidade para a qual o tributo foi criado. No voto condutor, proferido pelo relator Ministro Joaquim Barbosa na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.556-2/DF, foi consignado que, conforme informações prestadas pelo Senado Federal, as contribuições foram criadas visando, especificamente, fazer frente à atualização monetária dos saldos das contas fundiárias, quanto às perdas inflacionárias dos Planos Verão e Collor I (abr/90), em benefício de empregados que firmaram o Termo de Adesão referido no artigo 4º da LC n.º 110/01. Assim, o tributo não se destinaria à formação do próprio fundo, mas teria o objetivo de custear uma obrigação da União que afetaria o equilíbrio econômico-financeiro daquela dotação. E, conforme ressaltou o relator Ministro Joaquim Barbosa a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade. A finalidade para a qual foram instituídas essas contribuições (financiamento do pagamento dos expurgos do Plano Verão e Collor) era temporária e já foi atendida, tendo em vista que a última parcela dos complementos de correção monetária foi paga em 2007, conforme cronograma estabelecido pelo Decreto n.º 3.913/01. Desta forma, **como as contribuições têm como característica peculiar a vinculação a uma finalidade prevista, atendidos os objetivos fixados pela norma, nada há que justifique a continuidade da cobrança dessas contribuições.** Vale lembrar que o Projeto de

Lei Complementar n.º 198/07, aprovado pelo Congresso Nacional, estabelecia termo final em 01.06.2013 para a exigência da contribuição prevista no artigo 1º da LC n.º 110/01, considerando a saúde financeira do FGTS. O veto presidencial total restou assim justificado: A extinção da cobrança da contribuição social geraria um impacto superior a R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais) por ano nas contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, contudo a proposta não está acompanhada das estimativas de impacto orçamentário-financeiro e da indicação das devidas medidas compensatórias, em contrariedade à Lei de Responsabilidade Fiscal. A sanção do texto levaria à redução de investimentos em importantes programas sociais e em ações estratégicas de infraestrutura, notadamente naquelas realizadas por meio do Fundo de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FI-FGTS. Particularmente, a medida impactaria fortemente o desenvolvimento do Programa Minha Casa, Minha Vida, cujos beneficiários são majoritariamente os próprios correntistas do FGTS. Fica evidente que a própria Administração Pública admite o desvio de finalidade da contribuição em questão. O tributo não foi criado para fazer frente às políticas sociais ou ações estratégicas do Governo, mas, sim, para viabilizar o pagamento de perdas inflacionárias nas contas individuais do Fundo. Sendo assim, restando esgotada a finalidade da contribuição, reconheço a violação a direito líquido e certo da impetrante. Assim, ante ao exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido, com resolução do mérito, nos termos do art. 269, inciso I, do Código de Processo Civil, para afastar a incidência da contribuição prevista no art. 1º da Lei Complementar 110/2001, nos termos da fundamentação. **Reconheço, ainda, o direito da parte impetrante à restituição dos valores indevidamente pagos, respeitada a prescrição quinquenal.** A correção monetária e os juros devem obedecer ao disposto no Manual de Orientações e Procedimentos para os Cálculos na Justiça Federal. Sendo relevante o fundamento da demanda e havendo justificado receio de dano irreparável, já que o Autor pode vir a ser prejudicado por medidas tomadas pelo órgão fazendário na exigência desses créditos tributários, revejo a decisão de fls. 174/177 e concedo a tutela antecipada, nos termos do art. 461, 3º, do CPC, para determinar a suspensão da exigibilidade desses créditos tributários até decisão final. Condeno a Ré ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, que fixo em 10% sobre o valor da condenação. Sentença sujeita ao reexame necessário. Noticie-se nos autos do agravo de instrumento nº 0020740-66.2014.403.0000 a prolação desta sentença.²⁵ (Grifos meus).

Também há de se falar do relevo existente nos autos da sentença oriunda da 9ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal, a qual, por sua vez, menciona

²⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Ação Ordinária nº 0011685-27.2014.403.6100, JFSP, 14ª Vara Federal, Juiz José Carlos Francisco. Dje 01.07.2015

a existência da inconstitucionalidade superveniente quando nos deparamos com as inovações abarcadas pela Emenda Constitucional 33/01 e do exaurimento da finalidade da Lei Complementar. Vejamos:

Discute-se nos autos subsistência de amparo constitucional a justificar a manutenção, no mundo jurídico, do tributo previsto no art. 1º da Lei Complementar n. 110/2001. A tese do autor, como relatado, é basicamente a de que o tributo questionado (art. 1º da LC nº 110/2001) foi criado com a finalidade específica de recompor as perdas geradas em decorrência dos pagamentos dos expurgos inflacionários referentes aos Planos Econômicos Collor I e Verão, mas como essa finalidade já foi alcançada, não mais subsistente base fática e jurídica a legitimar a sua subsistência desde o início de 2007.

Trata-se, como já pacificado, de uma contribuição social geral, que, no plano conceitual, consiste em um tributo que, apesar de ter hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais, é juridicamente afetado à realização de finalidade específica. Especificamente no caso, a sua instituição foi motivada na necessidade de pagamento do passivo dos chamados expurgos inflacionários (Planos Verão e Collor I), conforme exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar. O próprio Supremo Tribunal Federal adotou essa premissa quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 226.855-7, Relator Ministro Moreira Alves, Dj de 13/10/2000. Com efeito, consta da exposição de motivos do Projeto que deu origem à LC 110/2001: (...) Conforme ressaltou o Ministro Joaquim Barbosa, Relator da ADI 2. 556-2, em que reconhecida a constitucionalidade da contribuição em testilha, “a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade” Isso significa que, assim que cumprida a finalidade que motivou a instituição da contribuição, esta perde seu fundamento de validade, de modo que a exigência passa, então, a ser despida de embasamento constitucional. E é justamente essa a situação atual da contribuição social instituída pelo art. 1º da LC 110/2001, considerando que a última parcela dos complementos de correção monetária foi paga em janeiro de 2007, conforme cronograma estabelecido na alínea 'e' do inciso II do art. 4º do Decreto 3.913/2001. Não por acaso é que o Projeto de Lei do Senado 198/2007, recebido na Câmara como Projeto de Lei Complementar 200/2012, estabelecia prazo para a extinção da contribuição social do art. 1º da LC 110/2001. Embora o mesmo tenha sido vetado, por meio da Mensagem 300, publicada no DOU de 25/07/2013, pág. 01, integralmente por contrariedade ao interesse público, o exaurimento de sua finalidade legal fica bastante claro quando da leitura da motivação do veto. 'A sanção do texto levaria à redução de investimentos em importantes programas sociais e em ações estratégicas de infraestrutura, notadamente naquelas realizadas por meio do Fundo de

Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FI-FGTS. Particularmente, a medida impactaria fortemente o desenvolvimento do Programa Minha Casa, Minha Vida, cujos beneficiários são majoritariamente os próprios correntistas do FGTS.' Logo, tenho que há de se reconhecer que a contribuição instituída pelo art. 1º da LC 110 cumpriu a sua finalidade, não havendo mais fundamento constitucional nem legal para a sua subsistência no mundo jurídico. O desvio na destinação nada mais é do que nova destinação a demandar, se for o caso, a instituição de nova contribuição. Concluo, pois, pela "inconstitucionalidade superveniente" da aludida contribuição pelo atendimento da finalidade para a qual foi criada. Como as contribuições vinculam-se a uma finalidade constitucionalmente prevista, admitida ou ao menos justificada, não se pode mantê-las após cumpridos os seus objetivos, ao menos não sem nova deliberação legislativa nesse sentido. No sentido que exponho, segue a lição de Leandro Paulsen: 'A finalidade para a qual foram instituídas essas contribuições (financiamento do pagamento dos expurgos do Plano Verão e Collor) era temporária e já foi atendida. Como as contribuições tem como característica peculiar a vinculação a uma finalidade constitucionalmente prevista, nada há que justifique a permanência da cobrança dessas contribuições da LC 110 após atendidos os objetivos fixados pela norma.' (L. Paulsen, Direito Tributário, 2 Edição, Editora Livraria do Advogado, 2013, p. 118). Ante o exposto, julgo procedente o pedido, com base no art. 269, inciso I, do CPC, para declarar a inexigibilidade da contribuição sobre o saldo do FGTS, em caso de despedida sem justa causa, de que trata o art. 1º da Lei Complementar 110/2001.²⁶

Um dos maiores impasses dessa questão ainda encontra receio de ser enfrentado em razão de seus reflexos no judiciário brasileiro. Apenas a manifestação concreta do Supremo Tribunal Federal poderá consolidar um entendimento que represente a realidade da Contribuição Social prevista no artigo 1º da LC 110. Entretanto, há de se frisar que "argumentos para a obtenção de uma resposta adequada a Constituição (resposta correta) devem ser de princípio, e não de política"²⁷. Assim sendo, imagina-se que a existência desta contribuição não se mostra compatível com o ordenamento jurídico brasileiro e sua cobrança se mostra impregnada de patente ilegalidade com vistas de não mais atender a finalidade primeira a que foi destinada.

²⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal 1ª Região. Ação Ordinária nº 49872-13.2014.4.01.3400, JFDF, 9ª Vara, Juíza Liviane Kelly Soares Vasconcelos. Proferida em 08.09.2014

²⁷ STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e Consenso - Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas; Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito**. 3ª ed., Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2009, p. 546/547.

CONCLUSÃO

Considera-se que a Constituição da República não fora objetiva, concreta e determinada na instituição do que denominamos contribuições. Muito distante do que se preconizou quando da definição e adoção de impostos e outras espécies tributárias, tais como as taxas. É possível acreditar que apenas finalidades genéricas foram inseridas pelo Constituinte e que traços afins foram delineados com as contribuições sociais.

O que significa deixar um número vultoso de possibilidades a serem definidas caso a caso. Isto pode, até mesmo, dar baila para a criação de tributos que se travestem de contribuições gerais com o fim de flertar com a inconstitucionalidade. Restou demonstrado que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal atuou de forma a legitimar e validar as Contribuições Sociais no direito brasileiro.

Sendo que, no caso da Lei Complementar 110, estas foram admitidas com a finalidade primeira de promover atualizações monetárias junto a conta de milhares de cidadãos que foram afetadas pela instituição dos Planos Verão e Collor 1. Entretanto, conforme ficou caracterizado, há anos esta recomposição do valor originário foi concluída e, apesar disto, a Contribuição ainda perdura no tempo onerando uma quantidade generosa de cidadãos brasileiros.

Atualmente, a hodierna política assistencialista do governo, vem implementando programas que subsistem devido ao uso desta contribuição social prevista na Lei Complementar 110. O que vem caracterizando claro desvio da finalidade originalmente proposta e desvirtuando o próprio Estado de Direito e o ordenamento jurídico. Ao invés de intentar nova deliberação legislativa para, após o regular processo legislativo, propor uma nova contribuição que se destine a uma finalidade específica e não desvirtuada, vem se utilizando deste subterfúgio de desviar a finalidade de uma já instituída.

Em observância a própria Carta da República e as multiplicas implicações dela decorrentes, pode-se dizer que as contribuições sociais possuem

finalidades específicas e que não devem ser subvertidas pelo interesse político, o que, como vem ocorrendo, desvirtua e compromete a validade e existência da contribuição. E também, não se pode olvidar que a não recepção da Lei Complementar 110, ante a existência da Emenda Constitucional nº 33, acarreta a sua revogação do ordenamento jurídico.

Assim sendo, diz-se que, na medida em que a finalidade que alicerça a presente contribuição já fora superada há alguns anos, não figura razão e fundamento que justifique a cobrança ao longo do tempo com o mero interesse de custear objetivos alheios aqueles ordinariamente fixados no âmbito da própria Lei Complementar e da Constituição da República. É claro que o interesse do legislador era meramente temporal, até que o déficit fosse recomposto e, após tal recomposição não subsiste razão para manter a cobrança do adicional de 10% (dez por cento).

Portanto, quer pelo claro esgotamento da finalidade originalmente prevista, ou ainda pelo desvio da finalidade hodiernamente projetado do objeto da arrecadação, ou ainda pela inconstitucionalidade material superveniente, não se pode negar que a existência desta contribuição insulta a existência da Constituição Federal quando da sua exigência. Razão que culmina na conclusão de que o tributo já não mais deve ser exigido e a inconstitucionalidade desta obrigação deve ser manifestada pela Suprema Corte para que se promova um Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

1. **ATALIBA**, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002;
2. **BALEIRO**, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Atlas. 13ª Edição. 2015. p. 290.
3. **BARRETO**, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. Disponível na internet: <URL: ISBN 85-99349-08;

4. **BRASIL. PRESIDENTE DA REPÚBLICA.** Mensagem de Veto nº 301, de 23 de julho de 2013
5. **BRASIL. PRESIDENTE DA REPÚBLICA.** Exposição de Motivos no Projeto de Lei Complementar nº 291/01, Diário da Câmara dos Deputados nº 044, ano LVI – publicado em 04.04.2001.
6. **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário nº 146.733-SP, STF, Tribunal Pleno, publicado em RTJ, 143:684-704, fev. 1993; Recurso Extraordinário nº 148.754-RJ, publicado em RTJ, 150:888-921, dez. 1994;
7. **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** RE 86595, Relator(a): Min. Xavier De Albuquerque, Tribunal Pleno, julgado em 07/05/1978, DJ 30-06-1978 PP-04849 ement vol-01101-04 pp-01524 rtj vol-00087-01 pp-00271;
8. **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** Tribunal Pleno. ADI 2556. Relator: Moreira Alves, Brasília, DF, 09 out. 02, DJ: 08/08/2003;
9. **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** ADI 2568, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/06/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-185 DIVULG 19-09-2012 PUBLIC 20-09-2012
10. **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** RE 878313 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 03/09/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015;
11. **BRASIL. Tribunal Regional Federal 1ª Região.** Ação Ordinária nº 49872-13.2014.4.01.3400, JFDF, 9ª Vara, Juíza Liviane Kelly Soares Vasconcelos. Proferida em 08.09.2014;
12. **BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Ação Ordinária** nº 0011685-27.2014.403.6100, JFSP, 14º Vara Federal, Juiz José Carlos Francisco. Dje 01.07.2015;
13. **BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região.** Segunda Turma. Agravo de Instrumento n. 2007.04.00.024614-7. Desembargador Relator Leandro Pausen. DJe 27.08.2007
14. **COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro.** 12ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012. Disponível na internet: <URL:. ISBN 978-85-309-4351-6;

15. **GRECO**, Marco Aurélio. **Contribuições - uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000;
16. **HARADA**, Kiyoshi. **Contribuições Sociais Doutrina e Prática**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.
17. **MACHADO**. Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. Rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006,
18. **MAZZA**, Alexandre. **Manual de direito administrativo** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Disponível na internet: <URL:. 978-85-02-21434-7;
19. **MENDES**, Gilmar Ferreira. **BRANCO**, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9. Ed. Rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.
20. **PAULSEN**, Leandro. Direito tributário: **Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7ª. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2005;
21. **PAULSEN**, Leandro; **VELLOSO**, Andrei Pitten. **Contribuições – Teoria Geral – Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010;
22. **SABBAG**, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Disponível na internet: <URL:. ISBN 978-85-02-18868-6.;
23. **STRECK**, Lenio Luiz. **Verdade e Consenso - Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas; Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito**. 3ª ed., Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2009;