



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO

LEVI NEGREIROS GOMES LIMA

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO
ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001

FORTALEZA

2017

LEVI NEGREIROS GOMES LIMA

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART.
1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito. Área de Concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- L698a Lima, Levi Negreiros Gomes.
Análise da constitucionalidade da contribuição prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 /
Levi Negreiros Gomes Lima. – 2017.
72 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,
Curso de Direito, Fortaleza, 2017.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Direito Tributário. 2. Contribuição Social. 3. Lei Complementar nº 110/2001. 4.
Inconstitucionalidade superveniente. 5. Finalidade exaurida. I. Título.

CDD 340

LEVI NEGREIROS GOMES LIMA

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART.
1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito. Área de Concentração: Direito Tributário.

APROVADA EM 29/11/2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Profa. Dra. Raquel Cavalcanti Ramos Machado
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. MSc. André Viana Garrido
Universidade Federal do Ceará – UFC

À minha mãe Zera, sem a qual nada disso teria sido possível.

AGRADECIMENTOS

A Deus e à Nossa Senhora, Pai e Mãe Celestiais, que ao longo de toda a minha vida sempre estiveram ao meu lado, me protegendo de todos os males e me dando forças para superar todos os desafios que a vida me trouxe até o momento.

À minha mãe, Zera, uma das mulheres mais fortes e corajosas que eu conheço, por todo o amor e toda a compreensão que sempre me foram dados, mesmo nos momentos mais difíceis da longa caminhada da vida. Obrigado por me ensinar não só que o conhecimento e a educação formam o patrimônio mais precioso de qualquer pessoa, mas também que eu nunca devo desistir dos meus sonhos, por mais impossíveis e distantes que estes pareçam.

Ao Lucas, meu irmão e meu primeiro amigo, por todos os momentos de irmandade e companheirismo. Sem você, certamente minha vida teria sido completamente sem graça. À Dida (para uns, Nívea; mas pra mim, simplesmente Dida), por sempre cuidar de mim e me tratar como se eu fosse seu filho. Seu carinho e incentivo sempre foram essenciais para que eu pudesse alcançar os meus objetivos.

Ao meu pai, Francisco, que sempre torceu por mim e me apoiou. Apesar da distância, que é meramente física, o incentivo e as palavras de carinho a mim destinados sempre foram muito importantes para mim.

À minha família, nas pessoas de meus avós maternos, Rosa Maria (*in memorian*) e Miguel Arcanjo (*in memorian*), e de meu tio/padrinho Francisco José (*in memorian*), que são peças-chave na minha formação, apesar do pouquíssimo tempo de convivência. De onde estiverem, tenham a certeza de que a memória e o amor de vocês sempre estarão vivos.

À Vitória, minha namorada, melhor amiga, companheira e cúmplice. Aquela que me conhece melhor que eu mesmo e consegue trazer à tona o melhor de mim. Tu és o amor da minha vida, o meu porto seguro. Viver a vida ao seu lado me faz muito mais feliz. Obrigado por me ensinar, há sete anos, o que é amar e ser amado. O apoio que você me dá todos os dias é essencial para que eu consiga atingir os meus objetivos.

Aos amigos Alison Vaz Ferreira, Lucas Alves de Oliveira, Paulo César Nobre Machado Filho, Thays Pimentel Lopes, Vítor Pimentel de Oliveira e Wesley Jerônimo Pinto Martins: os primeiros que fiz na Faculdade de Direito e me acompanharam de perto durante os últimos cinco anos. Sem vocês esta caminhada não teria sido a mesma. Obrigado por toda a amizade que me foi dada. Espero que tenha retribuído à altura esta amizade. Contem comigo sempre, pros bons e pros maus momentos.

Aos Pigmeus, um grupo formado por pessoas completamente diferentes entre si, mas que encontrou na diferença uma forte amizade. Vocês, sem sombra de dúvidas, ajudaram a tornar todas as dificuldades encontradas ao longo desta graduação mais fáceis. Obrigado por fazerem esse caminho menos árduo do que parecia.

A todos os amigos que a vida me deu ao longo desta longa caminhada, dentre os quais cito, apenas a título de exemplo, André Reis, Augusto Filho, Camila Medeiros, Gabriel Pires, Ivan Sampaio, João Luís Filho, Jothe Frota, Marcelo Rubens, Mário Sérgio Barros Leal, Raíra Marques, Sterferon Alexandre Júnior, Victor Almeida e Weverson Moreira. Obrigado por todos os vários bons momentos. Vocês são pessoas extraordinárias e suas amizades são dádivas dentro da loucura que é o mundo.

Ao escritório Rocha, Araújo & Arrais Advogados Associados, do qual tenho orgulho de fazer parte há dois anos e no qual pude experimentar o Direito na prática, inclusive abrindo os olhos para esta apaixonante matéria que é o Direito Tributário. Aqui, agradeço em especial seus sócios-diretores, Dr. Rocha Neto e Dr. Rodrigo Jereissati, por todas as oportunidades e a confiança em mim depositadas neste tempo, bem como os jovens e brilhantes advogados, Dr. Yuri Pamplona, Dr. Weber Busgaib e Dr. Bruno Teles, com os quais trabalhei de forma mais próxima e pude me tornar amigo. Obrigado por todo o carinho e todo o conhecimento que me foi repassado.

Ao Professor Hugo de Brito Machado Segundo, referência de profissional, por ter aceitado me orientar no presente trabalho. Antes de poder sequer ser seu aluno em Direito Processual Tributário, já o admirava não só por todo o seu trabalho na seara acadêmica, mas também pela gentileza e educação que lhe são características.

À Professora Raquel Cavalcanti Ramos Machado, por gentilmente ter aceitado o convite para compor a banca, e ser um exemplo de profissional e de admiração unânime na Faculdade de Direito.

Ao Professor André Viana Garrido, que também aceitou, prontamente, participar desta banca. De forma que agradeço não só por sua amizade, mas também por todas as lições dadas em classe, quando foi necessária a substituição de algum professor, ou fora dela.

Por fim, aos professores Carlos Cintra, Dimas Macedo, Felipe Lima Gomes, Gustavo César Machado Cabral, João Luís Nogueira Matias, Regnoberto Melo, Sérgio Rebouças e William Marques, exemplos de profissionais e cujas lições, dentro e fora de sala, muito me engrandeceram pessoal e academicamente.

“Neste mundo nada pode ser dado como certo,
à exceção da morte e dos impostos.”

(Benjamin Franklin)

“A arte da tributação consiste em deparar o
ganso de modo a obter a maior quantidade de
penas com o menor volume possível de
grasnido.”

(Jean-Baptiste Colbert)

RESUMO

O presente trabalho tem como por objetivo analisar se o art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 ainda pode ser considerado constitucional. Neste sentido, serão verificados os conceitos básicos aplicáveis a esta espécie tributária e seus requisitos essenciais. Após isso, serão investigados os motivos determinantes para a criação da referida exação tributária, por meio de uma análise do contexto histórico. Para tal, serão utilizados os motivos apresentados para o projeto de lei que originou a lei em análise e outros documentos existentes que tratem do assunto. Com efeito, descobriu-se que a exação foi criada com o fim de realizar o pagamento dos resíduos de atualização monetária referentes aos expurgos inflacionários nos meses de janeiro de 1989 (Plano Verão) e abril de 1990 (Plano Collor I) sofridos pelas contas ativas vinculadas ao FGTS. Definidos esses motivos, será averiguado se, passados dezesseis anos de sua instituição, estes ainda existem. Nessa toada, após pesquisas documentais e legislativas, foi possível verificar que a finalidade para qual o tributo foi instituída já se exauriu, acarretando a inconstitucionalidade superveniente deste. Ao final, estudou-se o entendimento jurisprudencial sobre o assunto e visto que, a exceção do Supremo Tribunal Federal, que ainda não julgou o mérito, os juízes e tribunais possuem entendimento majoritário no sentido de ser impossível a declaração de inconstitucionalidade superveniente do referido tributo.

Palavras-chave: Direito Tributário. Contribuição Social. Lei Complementar nº 110/2001. Inconstitucionalidade superveniente. Finalidade exaurida.

ABSTRACT

The objective of this work is to analyze if the Article 1 of Supplementary Law 110/2001 can still be considered constitutional. In this regard, the basic concepts applicable to this tax species and its essential requirements will be verified. After that, the reasons for the creation of the tax exemption will be investigated, through an analysis of the historical context. To this end, the motives presented for the bill that originated the law in analysis and other existing documents that deal with the subject will be used. In fact, it was discovered that the exaction was created in order to pay for the monetary restatement related to inflationary purges in January 1989 (Plano Verão) and April 1990 (Plano Collor I) suffered by the active accounts linked to the FGTS. Having said these reasons, it will be ascertained whether, after sixteen years of its institution, they still exist. In this direction, after documentary and legislative research, it was possible to verify that the purpose for which the tax was instituted has already been exhausted, resulting in the unconstitutionality of this tax. In the end, the jurisprudential understanding on the subject was studied and since, with the exception of the Federal Supreme Court, which has not yet judged the merits, the judges and courts have a majority understanding in the sense that it is impossible to declare unconstitutionality supervenient of this tax.

Keywords: Tax law. Social Contribution. Complementary Law 110/2001. Unconstitutionality supervenient. Purpose exhausted.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	13
2.1 A Constituição como fonte do Direito Tributário.....	13
2.2 Conceito e Características.....	14
2.3 Espécies de Contribuições.....	18
2.3.1 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico	18
2.3.2 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas	20
2.3.3 Contribuições de Seguridade Social	21
2.3.4 Contribuições Sociais Gerais	23
3 CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS NOS ARTS. 1º E 2º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001	29
3.1 Contexto Histórico.....	29
3.2 Natureza Jurídica das Contribuições	33
4 INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE DA CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001.....	40
4.1 Finalidade da instituição da exação	40
4.2 Exaurimento da finalidade do tributo	44
5 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL.....	52
5.1 Juízes e Tribunais Federais	52
5.2 Superior Tribunal de Justiça.....	57
5.3 Supremo Tribunal Federal	60
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, entende-se que a carga tributária é elevada. A quantidade de tributos paga pelos contribuintes é exagerada e corresponde a um grande número de impostos, taxas e contribuições. No entanto, o retorno dado à população é ínfimo.

É que, apesar da grande arrecadação, a má gestão dos recursos e a corrupção acabam por fazer uma verdadeira sangria nos cofres públicos. Assim, os serviços mais básicos a que os cidadãos em tese têm direito estão em estado deplorável.

O que fazer, então, ao se deparar com um tributo que não atende os requisitos constitucionais? A sua cobrança, ainda assim, é devida? Deve o contribuinte realizar o pagamento ou rebelar-se contra o sistema tributário?

Assim, o presente trabalho tem como escopo a análise da constitucionalidade, na atualidade, de um dos vários tributos pagos pelos cidadãos: a contribuição social instituída no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001. Isto é, partindo de um estudo bibliográfico e jurisprudencial, sem olvidar ainda as buscas na legislação vigente, o que se propõe é verificar se esta exação ainda mantém todos os requisitos de validade estabelecidos no texto da Constituição Federal e, dessa forma, se sua cobrança ainda é possível.

Dessa forma, será avaliada não só a vontade do legislador no momento da edição de tal lei, como também eventuais tentativas de alteração das disposições desta. Afora isso, será utilizada a pesquisa documental, de forma a analisar os documentos existentes que tratem sobre a finalidade para qual tal contribuição foi instituída.

Importante destacar que as conclusões a serem obtidas no presente trabalho podem vir a gerar, para além do desenvolvimento dos conhecimentos acadêmicos acerca das contribuições sociais, resultados práticos. É que, a depender do desfecho verificado, pode-se dar ensejo a questionamentos, pela via judicial, da cobrança que é perpetrada.

Para tanto, no primeiro capítulo, serão estudados os conceitos básicos atinentes a esta espécie tributária à luz do entendimento da doutrina e da jurisprudência pátrias, definindo seus principais requisitos. Ao mesmo tempo, far-se-á um apanhado geral das espécies de Contribuição Social em Direito admitidas.

O segundo capítulo tratará de analisar a aprovação da Lei Complementar nº 110/2001 com base no contexto histórico a que o País estava submetido. Também se incorrerá numa análise da natureza jurídica da exação, de forma a lhe dar ou não espeque tributário.

Isso se dá porque, quando da instituição das exações previstas na legislação complementar, argumentava-se que estas não eram tributos, mas sim meros adicionais de uma

multa aplicável no âmbito trabalhista. Neste sentido, recorrer-se-á aos textos doutrinários e ao entendimento jurisprudencial para definir a natureza jurídica do art. 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001.

Ato contínuo, no terceiro capítulo, com base nos conceitos e definições estabelecidos no primeiro capítulo, será verificado o atendimento ou não às disposições constitucionais para a validade do tributo.

Primeiro, serão esmiuçados os motivos determinantes para a instituição da exação, com foco na Exposição de Motivos do que viria a se tornar a Lei Complementar nº 110/2001 e no Decreto nº 3.913/2001, que regulamenta o referido texto legal.

Após isso, ainda no terceiro capítulo, será tratada a questão da constitucionalidade da exação. Com efeito, à luz das disposições legais e dos provimentos administrativos do Governo Federal, será analisado se ainda subsistem os motivos para os quais esta foi criada, mesmo já transcorridos mais de dezesseis anos da instituição do tributo previsto no art. 1º da lei em comento.

Por fim, já no quarto capítulo será feito um cotejo jurisprudencial, analisando-se a forma como o Poder Judiciário vem, ao longo dos anos, tratando do ponto nodal do presente trabalho. Esta verificação será feita desde os juízos de primeira instância, até chegar no Supremo Tribunal Federal. No entanto, serão excluídas desta análise específica as ações de controle concentrado de constitucionalidade, privilegiando as decisões proferidas em ações de procedimento comum e/ou mandados de segurança.

2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Antes de tudo, é necessário analisarmos o papel desempenhado pela Constituição Federal de 1988 no Direito Tributário. É que, como é cediço em nosso ordenamento jurídico, as normas constitucionais são balizas para todas as demais produzidas, sendo o respeito a estas limitações requisito de validade das demais produzidas.

Rodrigo Padilha, comentando sobre a necessidade de as normas *lato sensu* respeitarem os ditames constitucionais, afirma que “é ela [Constituição] que irá lhe conceder fundamento de validade, seja direta, seja indiretamente.”¹

Ou seja, a observância ao texto constitucional é obrigatória e não pode, em hipótese alguma, ser ignorada. Seu desatendimento, portanto, impede que esta seja considerada válida no sistema jurídico pátrio.

Diante disso, analisar-se-á no presente capítulo a Constituição Federal de 1988 como fonte do Direito Tributário. Em pó, far-se-á um apanhado geral das Contribuições Sociais trazidas no texto constitucional, destacando-se as características comuns a todas as suas espécies, para em seguida discorrer acerca das chamadas Contribuições Sociais Gerais.

2.1 A Constituição como fonte do Direito Tributário

Segundo Luciano Amaro, as fontes nada mais são que “os modos de expressão do direito”², para o autor, no caso do sistema jurídico brasileiro, a fonte básica do direito é a lei, em sentido amplo. Especificamente para o Direito Tributário, o autor esclarece:

No direito tributário, centrado no princípio da legalidade, a *lei* exerce o papel de maior importância. Outros atos, sem a estatura da lei, podem atuar apenas em assuntos periféricos da tributação (como a aprovação de formulários de prestação de informações, de guias de recolhimento etc.).³

Neste sentido, Hugo de Brito Machado Segundo diferencia as fontes formais das fontes materiais, a depender de qual aspecto está analisando o Direito Tributário. Argumenta que as fontes materiais deste ramo do Direito são “os fatores que conduzem à elaboração das normas que o veiculam, no plano hipotético, ou da abstração”, ao passo que as fontes formais

¹ PADILHA, Rodrigo Corrêa. **Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Método, 2013, p. 3.

² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 193.

³ *Ibid.*, p. 193, grifo do autor.

seriam “o conjunto ou subconjunto de normas jurídicas que disciplina a cobrança de tributos”.⁴

Seguindo esta linha, Walter Barbosa Corrêa aduz ser a Constituição a fonte formal primária do Direito Tributário, já que é o principal instrumento normativo que disciplina o poder de tributar. Prossegue o autor arguindo que a Constituição:

[...] tem por função estabelecer os pilares normativos de toda a tributação. É a Constituição que fixa os princípios jurídicos tributários, aos quais todas as demais normas fiscais se subordinam.⁵

No mesmo trilhar, Luciano Amaro entende que a Constituição Federal é que faz a estruturação sistemática do Direito Tributário, vez que é no corpo da norma constitucional que não só está delimitado o poder de tributar dos Entes Federativos, como também estão organizados todos os princípios básicos tributários.⁶ Justamente por isso, é que esta surge como principal fonte do Direito Tributário.

Saliente-se que, para o precitado autor, não é só o texto original da Constituição que surge como fonte primária, mas também as alterações introduzidas no texto constitucional por meio das Emendas Constitucionais. É que, como destaca, as “emendas constitucionais, uma vez observado o processo previsto para sua elaboração e promulgação, incorporam-se à Constituição, com igual hierarquia.”⁷

Entretanto, em que pese este *status* de fonte formal primária do Direito Tributário, deve-se destacar que a Constituição, inclusive suas emendas, via de regra não institui tributos. Seu papel é apenas definir as competências para tal.⁸

2.2 Conceito e Características

Inicialmente, cumpre que se destaque o fato de que as contribuições sociais possuem como uma de suas características o seu difícil enquadramento. É que, a depender do

⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed., reform., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 31.

⁵ CORRÊA, Walter Barbosa. Fontes do Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 55-63.

⁶ AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 194.

⁷ *Ibid.*, p. 194.

⁸ *Ibid.*, p. 195.

prisma que se analise esta espécie tributária, pode-se encontrar nela características inerentes aos impostos e às taxas.⁹

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo, em que pese a controvérsia existente sobre o assunto, as contribuições sociais estão “mais próximas dos impostos que das taxas, pois não se exige uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, mas uma atividade indiretamente referida a ele, [...] a um *grupo* do qual ele faz parte.”¹⁰ Sobre a natureza tributária das contribuições sociais, o autor enfatiza:

O pagamento de uma “contribuição” não decorre da prática de um ato ilícito, nem da celebração de um contrato, tampouco de indenização por dano causado ao patrimônio público. A obrigação de efetuar tal pagamento decorre, pura e simplesmente, da realização de um fato, em tese lícito, previsto em lei, como necessário e suficiente para gerar esse efeito.

A contribuição é prestação pecuniária. É compulsória. Não constitui sanção por ato ilícito. Deve ser instituída em lei, e é cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Subsume-se, à perfeição, ao conceito de tributo traçado pela doutrina e à sua explicação contida no art. 3º do CTN.¹¹

Pois bem, de acordo com o texto constitucional, deu-se à União Federal a competência de instituir tal espécie tributária, a fim de custear a atuação estatal ligada à ordem social, à intervenção no domínio econômico ou ao interesse de categorias profissionais e/ou econômicas. Dispõe a Constituição Federal, em seu art. 149, que:

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

§ 1º 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.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.¹²

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed, rev. e atual.. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 422-423.

¹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 47, grifo do autor.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89.

¹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucao/constitucao.htm>. Acesso em: 20 set. 2017.

Comentando o disposto no dispositivo constitucional, Hugo de Brito Machado dá a seguinte definição para as contribuições sociais:

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.¹³

Deste conceito, pode-se extrair o que talvez seja a principal característica das contribuições sociais: a vinculação do tributo a uma finalidade específica. Segundo alerta o supracitado autor, o fato de a característica principal desta espécie tributária ser a finalidade de sua instituição vai além da mera destinação do produto da arrecadação. Para ele, isso acaba por gerar uma vinculação direta entre a contribuição e a finalidade.¹⁴

No entanto, como argumenta Luciano Amaro, o produto da arrecadação de tais tributos necessariamente deve ser direcionado ao financiamento da atuação da União Federal nos setores constitucionalmente previstos¹⁵. Não é possível, ao menos em tese, que este produto seja destinado a fim diverso daquele que foi previsto no momento da instituição da contribuição social.

Alerta, neste sentido, Roque Antonio Carrazza que “a *regra-matriz constitucional* destas *contribuições* agrega, de modo indissociável, a idéia [*sic*] de destinação”¹⁶. Segundo o autor, para haver a destinação vinculada do produto da arrecadação não interessa se a atividade é prestada diretamente pela Administração ou por terceiro delegado. Aduz, neste mesmo diapasão, que a vinculação da receita obtida com o tributo a uma finalidade específica é condição essencial para que a lei que a instituir seja considerada constitucional.¹⁷

Entende da mesma forma Hugo de Brito Machado Segundo, afirmando que esta espécie tributária é um instrumento para que o Estado possa atingir determinada finalidade previamente estabelecida, o que rende ensanchas à doutrina e à jurisprudência aceitarem como válida a destinação obrigatória da arrecadação à finalidade de instituição. Acrescenta que esta inevitável aplicação é uma exceção à regra do art. 4º do Código Tributário Nacional¹⁸, que

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 423.

¹⁴ *Ibid.*, p. 422.

¹⁵ AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 76.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 15. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 412, grifos do autor.

¹⁷ *Ibid.*, p. 412.

¹⁸ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação (In: BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 out. 1966. **Dispõe sobre o**

dispõe em seu inciso II ser irrelevante para a caracterização de um tributo a destinação legal do produto da arrecadação¹⁹.

Sobre isto, Carrazza pontua:

Embora não neguemos que, em regra, esta *destinação* é irrelevante para caracterizar o tributo, não podemos ignorar que tais exações pressupõem, por comando expresso da Carta Magna, a vinculação da receita obtida a órgão, fundo ou despesa, ainda que ela venha a assumir a roupagem de imposto.

Em conseqüência [*sic*], tal vinculação, longe de ser vedada, é imprescindível, até porque é ela que vai confirmar a natureza da *contribuição*, possibilitando o controle de sua constitucionalidade.²⁰

As observações feitas pelos autores aparentam ser bastante acertadas, ainda mais quando se leva em consideração o entendimento doutrinário quanto à necessidade de tal vinculação. É dizer, portanto, que uma contribuição social não pode subsistir sem que haja uma finalidade previamente estabelecida. A vinculação a uma finalidade previamente estabelecida, portanto, é condição *sine qua non* para que a contribuição seja constitucionalmente válida.

Com efeito, importante frisar que estas contribuições, como não poderia deixar de ser, submetem-se aos princípios básicos de Direito Tributário previstos na Constituição. É que, como já visto, o texto constitucional previu que lhes seria aplicado o disposto no art. 146, III, e art. 150, I e III, que dispõem, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

[...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...]

III - cobrar tributos:

Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 21 set. 2017).

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 84.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 413.

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;²¹

Ou seja, ainda que constitucionalmente previstas, as contribuições sociais devem ser, antes de cobradas, previstas por meio de lei (art. 150, I). No entanto, como a Constituição reserva para as leis complementares as normas gerais de Direito Tributário (art. 146, III), é por meio desta espécie normativa que as contribuições sociais devem ser instituídas.

Além disso, devem obedecer também aos princípios da irretroatividade (art. 150, III, “a”), anterioridade de exercício financeiro (art. 150, III, “b”) e anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”).²² Destaque-se que, pelo texto do art. 195, § 6º, da Constituição, as contribuições para a seguridade social são exceção à regra do art. 150, III, “b”.

2.3 Espécies de Contribuições

De acordo com Hugo de Brito Machado, as contribuições sociais da União podem ser divididas em três espécies: as de intervenção no domínio econômico; as de interesse de categorias profissionais ou econômicas; e as de seguridade social²³. No entanto, parte da doutrina e a jurisprudência admitem ainda a existência de uma quarta espécie de contribuição social, as chamadas contribuições sociais gerais.

Assim, serão uma a uma analisadas as espécies de Contribuição Social admitidas em nosso ordenamento jurídico.

2.3.1 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

Quanto às contribuições de intervenção no domínio econômico, o autor as caracteriza como um tributo de natureza extrafiscal. Segundo ele, tais contribuições não têm como escopo suprir os cofres públicos de recursos para o custeio de determinada ação ou atividade do Estado, não sendo uma mera forma de arrecadação de aportes financeiros.²⁴

²¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 set. 2017.

²² Conforme classificação dada por Ricardo Alexandre in: ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016, p. 105-127.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 424.

²⁴ *Ibid.*, p. 425.

Para ele, a instituição desta espécie de contribuição “pressupõe [...] a possibilidade jurídica da intervenção [...] e também a necessidade da intervenção, que se define em face das circunstâncias econômicas excepcionais presentes na ocasião”, não sendo, portanto, uma atividade normal e permanente da União, mas meramente temporária e com a finalidade de ajustar alguma distorção presente em determinado setor da economia.²⁵

Segundo Roque Antonio Carrazza, essa intervenção estatal no domínio econômico deve se dar para, entre outros, assegurar a livre concorrência e defender o consumidor. Mas o doutrinador alerta: estas contribuições só podem ter impacto em determinados setores econômicos, que possam ser facilmente delimitados.²⁶

Sintetiza o autor:

[...] o legislador federal só poderá eleger o sujeito passivo de tais “contribuições” dentre os que estiverem diretamente envolvidos com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar. Assim, por exemplo, no caso de exploração de recursos minerais, só poderão ser obrigadas a pagar tais contribuições as pessoas ou as empresas que, mediante concessão ou autorização, a realizarem.²⁷

Hugo de Brito Machado afirma, neste diapasão, que a norma instituidora desta espécie de contribuição deve definir não só a sua hipótese de incidência dentro dos limites da atividade econômica que se pretende intervir, como também qual será a destinação dada a estes recursos. Caso não estejam presentes estes elementos, argumenta, abrir-se-ão as portas para a ruína do sistema tributário pátrio.²⁸

Sobre o assunto, cumpre que se traga à lume ainda os argumentos de Kiyoshi Harada:

[...] a contribuição de intervenção no domínio econômico representa instrumento de atuação da União na área econômica, de sorte a não permitir sua utilização com finalidade arrecadatória. E mais, essa atuação ordinatória não pode implicar atentado ao princípio da livre-iniciativa (art. 1º, IV, da CF), que pressupõe prevalência da propriedade privada na qual se assentam a liberdade de empresa, a liberdade de contratação e a liberdade de lucro, sem prejuízo da função social da propriedade [...]. Por isso, essa contribuição ordinatória só pode ser instituída em caráter excepcional, quando e enquanto persistir a desorganização de determinado segmento da economia, acarretando o desequilíbrio de mercado, sob pena de provocar intervenção atabalhoada, que mais desorganiza do que organiza a atividade econômica, assentada no regime da livre-concorrência. Contudo, como tributo vinculado à atuação indireta do Estado essa contribuição social há de propiciar um benefício específico ao contribuinte, diferenciado do

²⁵ *Ibid.*, p. 425-426.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 414-415.

²⁷ *Ibid.*, p. 417.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 426.

benefício genérico que essa atuação traz para a sociedade em geral, sob pena de caracterizar um imposto com destinação específica.²⁹

O referido autor cita como exemplos deste tributo o Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante³⁰; o Adicional de Tarifa Portuária³¹; a Contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool³²; a Contribuição incidente sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus derivados, Gás Natural e seus derivados e Alcool Etílico Combustível³³; e a Contribuição destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação^{34 35}.

Vê-se, portanto, que apesar de em tese trazer benefícios para toda a sociedade, a exação só pode ser exigida daqueles que diretamente atuarem no setor econômico que se pretende intervir e/ou organizar. Com efeito, não há como admitir que um terceiro, sem qualquer atuação específica naquela atividade seja impelido a realizar o pagamento do referido tributo, sob pena de desvirtuamento do texto constitucional.

2.3.2 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas

O tributarista trata ainda das contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e as define como sendo aquelas destinadas a “propiciar a organização dessa categoria fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa”. Sustenta que não é a mera destinação de recursos arrecadados, mas sim vinculação existente entre a entidade profissional ou econômica, que é o sujeito ativo da contribuição, e o contribuinte.³⁶

Para Kiyoshi Harada:

²⁹ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 60.

³⁰ Também chamado de AFRMM, foi instituído pelo Decreto-lei nº 2.404/1987 e é destinado ao custeio da intervenção da União nas atividades de apoio ao desenvolvimento da Marinha Mercante e à promoção do desenvolvimento da indústria de construção naval.

³¹ Também chamado de ATP, foi instituído pela Lei nº 7.700/1988 e é destinado à suprir economicamente a Empresas de Portos do Brasil S/A.

³² Instituída pelos Decretos-leis nº 308/1967, nº 1.712/1979 e nº 1.952/1982, tem como escopo custear a intervenção da União na atividade canieira do País.

³³ Talvez a mais famosa das contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, também é conhecida como CIDE-Combustíveis. Possui fundamento na Lei nº 10.336/2001, tendo como objetivos subsidiar os preços ou o transporte de combustíveis, financiar projetos ambientais ligados à indústria petroleira, bem como financiar programas de infraestrutura de transportes.

³⁴ Fundamenta-se na Lei nº 10.168/2000, tendo como objetivo a formação de recursos para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico.

³⁵ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 61-66.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 426.

Como indica a própria nomenclatura, são exações tributárias destinadas a beneficiar determinados grupos de profissionais ou categorias econômicas. Essa contribuição social funda-se, pois, na atuação do Estado em área de interesse específico de determinado grupo de indivíduos, sem o que não se legitima a sua cobrança.³⁷

Cita ainda o autor, como exemplos de tal subespécie, a Contribuição Sindical³⁸, as Contribuições para o Sistema S (SESC, SENAC, SEBRAE, SESI, etc.)³⁹ e para a OAB. Ressalta, no entanto, que tais contribuições são dotadas de parafiscalidade, uma vez que estas contribuições não fazem parte do orçamento da União ou da seguridade social. Portanto, o sujeito ativo do tributo não é o Ente detentor do poder de tributar, mas sim a própria entidade que receberá o valor deste.⁴⁰

Neste mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza destaca que estas contribuições só podem ser cobradas daqueles que se beneficiam de forma direta ao atuar em determinado setor profissional. Assim, nunca poderão ser tributados terceiros estranhos a ela.⁴¹

2.3.3 Contribuições de Seguridade Social

No que tange às contribuições de seguridade social, argumenta Hugo de Brito Machado que estas são as que possuem o regime jurídico mais bem definido no texto constitucional, estando prevista no art. 195, I a IV e § 6º, no art. 165, § 5º, e no art. 194, VII. *In verbis*, é o texto constitucional:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
[...]

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Art. 194. 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.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

[...]

³⁷ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 66-67.

³⁸ Anteriormente com recolhimento de caráter obrigatório a todos os membros de determinada categoria profissional ou econômica, passou a ser de caráter facultativo, a depender do interesse do respectivo membro, conforme redação dada ao art. 579 da CLT pela Lei nº 13.467/2017 (a Lei da Reforma Trabalhista).

³⁹ Conforma autorização dada pelo art. 240 da Constituição.

⁴⁰ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 66-72.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 418.

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e 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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

[...]

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

O supracitado autor caracteriza esta espécie de contribuição como aquela em que os recursos dela provenientes ingressam diretamente no orçamento mencionado da seguridade social (art. 165, § 5º, III). É dizer, portanto, que as contribuições pagas pelos empregadores (art. 195, I), pelos trabalhadores e demais segurados da previdência social (art. 195, II), pelos administradores de concursos de prognósticos (art. 195, III) e pelos importadores de bens ou serviços do exterior (art. 195, IV) não constituem receita do Tesouro Nacional, posto que se destinam, direta e exclusivamente, ao orçamento da seguridade social.⁴²

Sobre o assunto, Harada comenta:

Conforme prescrição do art. 195 da CF, a sociedade como um todo concorre indiretamente para o custeio da seguridade social por meio de impostos em geral, cujos recursos arrecadados integram o orçamento anual da União, Estados, DF, e Municípios, e diretamente por meio das contribuições sociais aí nominadas.

Da conjugação dos arts. 194 e 195 da CF conclui-se que o fato gerador das contribuições para a seguridade social consiste na atuação estatal voltada para assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência. Elas são devidas independentemente de utilização efetiva ou potencial dos respectivos serviços pelo contribuinte, porque no dizer da doutrina as contribuições destinadas à seguridade social são fundadas no princípio da solidariedade.⁴³

Saliente-se que o entendimento acima mencionado, quanto à possibilidade de se cobrar de qualquer pessoa esta espécie de contribuição social, está em pleno acordo com o do Supremo Tribunal Federal. Foi o que restou decidido quando do julgamento da Ação Direta

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 428.

⁴³ HARADA, *Op. cit.*, p. 73.

de Inconstitucionalidade nº 3.105/DF, na qual se questionava a constitucionalidade da possibilidade de instituição contribuição social para a seguridade social incidente sobre proventos de aposentadorias e pensões, conforme previsto no art. 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003.

Na ocasião, disse a Corte Suprema que:

EMENTAS: 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. **Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput).** Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. **No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. [...]**⁴⁴ (grifou-se)

Assim, do entendimento do Supremo e da doutrina, vê-se que é plenamente possível a cobrança desta subespécie tributária ainda que o contribuinte não seja usuário da seguridade social (saúde, previdência e/ou assistência).

Como exemplos de contribuições sociais para a seguridade social, o autor menciona, entre outras⁴⁵, a Contribuição sobre a Folha de Salários e a Contribuição Sobre Receita ou Faturamento⁴⁶; e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido⁴⁷.

2.3.4 Contribuições Sociais Gerais

Em sua obra, Hugo de Brito Machado também faz menção à controvérsia sobre a existência de uma quarta espécie de contribuições sociais, as chamadas “contribuições sociais gerais”. Para o tributarista, seria desarrazoado aceitar a existência da referida quarta espécie

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.105/DF**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Relator para Acórdão: Ministro Cezar Peluso. Brasília, 18 de abril de 2004. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000093783&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 21 set. 2017.

⁴⁵ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 72 *et seq.*

⁴⁶ Estas duas espécies decorrem de autorização expressa do já transcrito art. 195, I, da Constituição Federal.

⁴⁷ Instituída pela Lei nº 7.689/1988, incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas.

de contribuição social, uma vez que significaria “admitir uma fonte de recursos que, fora do alcance de muitas das limitações constitucionais ao poder de tributar, [...] terminará por destruir o sistema tributário nacional”⁴⁸.

Nesta mesma toada, Hugo de Brito Machado Segundo conceitua a suposta quarta espécie como sendo “aquelas contribuições sociais que não são destinadas ao custeio da seguridade, nem fazem parte daquelas expressamente referidas no texto constitucional”⁴⁹. No entanto, opina o autor que admitir esta quarta espécie do tributo “esvaziaria por completo a competência residual estabelecida no art. 195, § 4º, da CF/88, além da própria competência para instituir impostos e taxas”, já que em relação a praticamente qualquer coisa poderia ser instituída uma contribuição social geral, no claro intuito de gerar receita.⁵⁰

E complementa:

Importa lembrar que as finalidades de cunho social não são encontradas apenas nos arts. 193 a 232 da Carta Magna, mas em todo o seu texto, sendo a CF/88, em muitas de suas dimensões, uma Constituição do Estado social. Assim, praticamente todas as atividades desenvolvidas pela União Federal envolvem aspectos sociais, e poderiam dar azo à instituição de contribuições sociais “gerais”. E, em face de contribuições gerais, que sentido teria o sistema de atribuição de competências e estabelecimento de limitações para a instituição de impostos e taxas federais? Qual sentido faria estabelecer limites ao exercício de uma competência residual no âmbito dos impostos federais, e das contribuições sociais de seguridade? Enfim, o espectro de tais contribuições “gerais” seria tão amplo que tudo engolfaria, e todos os tributos federais poderiam com folga ser substituídos por contribuições, submetidas apenas aos arts. 146, III e 150, I e III.⁵¹

Assim, Hugo Machado Segundo argumenta que esta “burla” ao Sistema Tributário Nacional traz impactos diretos à divisão de receitas ali disposta, causando um grave desequilíbrio. Ora, uma vez que as contribuições não integram a partilha obrigatória, quanto mais estas puderem ser criadas, mais recursos a União receberá, possibilitando ainda a redução dos tributos partilháveis de sua competência.⁵² Ou seja, a União arrecadaria o mesmo que antes (ou até mais) e não seria obrigada a dividir as suas receitas com os demais Entes Federativos, conforme determina a Constituição.

No mesmo sentido dos demais autores é o entendimento de Humberto Ávila. Afirma o tributarista em sua obra que:

[...] admitir que a União Federal possa instituir contribuições sociais gerais com base no artigo 149, é esvaziar o conteúdo normativo do artigo 195, tanto de regra de

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 430.

⁴⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 125.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 125-126.

⁵¹ *Ibid.*, p. 126.

⁵² *Ibid.*, p. 126.

competência ordinária quanto da regra de competência residual, já que não haverá mais função alguma nem para limitar a instituição de determinados fatos, pois o poder abrangerá quaisquer fatos, nem para criar uma válvula de escape somente exercitável por meio de lei complementar relativamente a outros fatos, pois a competência ordinária será exercida por meio de lei ordinária sobre qualquer fato sem vinculação a finalidades determinadas. Esse tipo de interpretação despreza a estrutura constitucional, transformando a limitação no seu contrário: falta de limites.⁵³

A doutrina deste autor prossegue, ensinando que:

[...] a interpretação no sentido literal de que haveria competência para a instituição, pela União Federal, de outras contribuições sociais sobre quaisquer fatos, desprezaria a estrutura da Constituição e os seus princípios fundamentais. Dentre esses princípios está o princípio federativo. [...] No caso das contribuições, privilegiar o princípio federativo na interpretação abstrata das regras de competência traz duas consequências.

Em primeiro lugar, importa optar pela interpretação que limita a competência da união para instituir outras contribuições sociais, na medida em que sua flexibilização legitimaria a escolha pela instituição de novas contribuições sociais cuja receita, à diferença daquela proveniente dos impostos federais, não precisa ser repartida com Estados e Municípios.

Em segundo lugar, importa optar pela interpretação que limita a competência da União para instituir contribuições que incidam sobre os mesmos fatos que compõem o âmbito de incidência dos impostos federais partilhados com outros entes federativos, pois sua flexibilização legitimaria a redução dos impostos partilhados em favor da instituição ou aumento das contribuições não partilhadas.⁵⁴

Hugo Machado Segundo, neste sentido, arremata:

[...] a limitação constitucional à criação e à cobrança de contribuições é, por excelência, a vinculação destas a uma finalidade específica e determinada na própria Carta Magna. Ao dizer-se isto, pressupõe-se que essa finalidade seja certa, de sorte a distinguir as contribuições dos demais tributos, e também distingui-las entre si. O que é, então, uma contribuição social geral, sem finalidade determinada de modo específico na Constituição? Parece-nos, pura e simplesmente, uma enorme contradição, que serve de disfarce para a instituição de impostos inconstitucionais. Dizer-se contribuição sem finalidade específica é o mesmo que dizer contribuição que não é contribuição: absurdo que dispensa maiores comentários.⁵⁵

No entanto, em que pese a opinião dos referidos autores e os fortes argumentos por eles soerguidos no sentido de ser impossível a cobrança de uma contribuição social sem definição constitucional, a situação parece estar consolidada em sentido contrário. É que o Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, já reputou válida a existência desta espécie de contribuição social.

In verbis, disse o referido Tribunal ao tratar do assunto:

⁵³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 258.

⁵⁴ *Ibid.*, p. 259.

⁵⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 160.

EMENTA: 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 sub-espécie "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 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.^{56 57} (grifou-se)

Ou seja, o Supremo Tribunal Federal entendeu existir uma subespécie de contribuição social que igualmente se submete à regência do art. 149, que não se confunde com as outras três já anteriormente mencionadas. Seria, portanto, uma contribuição social independente das demais e que não possui uma destinação constitucional previamente estabelecida, bastando que a destinação que lhe for dada no momento da instituição esteja dentro da “gama de conceitos que podem ser abrigados sob a expressão ‘social’.”⁵⁸

Seguindo o conceito ora definido pelo Supremo, o Superior Tribunal de Justiça também consolidou sua jurisprudência no sentido de admitir a existência desta subespécie de contribuição social. Cite-se, a exemplo disso, o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO CONFIGURAÇÃO.

DECISÃO MONOCRÁTICA COM BASE NO ART. 557 DO CPC. REAPRECIÇÃO DA MATÉRIA PELO ÓRGÃO COLEGIADO. TRIBUTOS INSTITUÍDOS PELOS ARTS. 1º E 2º DA LC 110/2001. ADI 2.566/DF. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556/DF**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 09 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000096048&base=baseAcordaos>>.

Acesso em: 21 set. 2017.

⁵⁷ Neste mesmo sentido, foi o entendimento adotado pela Suprema Corte em diversos outros julgados, dos quais podem ser citados os seguintes: AgRg no AI n. 692316/SP (Rel. Min. Celso de Mello, 2ªT); EDcl no RE n. 479132/PR (Rel. Min. Celso de Mello, 2ªT); AgRg no RE n. 528314/SP (Rel. Min. Roberto Barroso, 1ªT); AgRg no RE n. 558157/SP (Rel. Min. Eros Grau, 2ªT).

⁵⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 125.

2. De acordo com o art. 557 do CPC é possível ao Relator decidir o recurso, com fundamento na jurisprudência dominante, de forma monocrática, não ofendendo, assim, o princípio da colegialidade.

Ademais, consoante orientação do STJ, a confirmação de decisão monocrática de relator pelo órgão colegiado supera eventual violação do art. 557 do CPC.

3. O Tribunal de origem ao decidir a demanda assentou que: "o Supremo Tribunal Federal (ADIn nº 2556) reconheceu que as exações criadas pela Lei Complementar nº 110/2001 **amoldam-se à espécie de contribuições sociais gerais, submetidas à regência do artigo 149 da Constituição Federal,**" (e-STJ fl.279). Assim, eventual ofensa, caso existente, ocorre no plano constitucional, motivo pelo qual é inviável a rediscussão do tema pela via especial.

4. Agravo regimental não provido.^{59 60} (grifou-se)

No entanto, importa destacar que o entendimento aplicado pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça não é solitário. A doutrina apresenta ensinamentos em mesmo sentido, mostrando certa força do posicionamento que foi adotado pelos Tribunais Superiores nos arrestos acima.

Neste sentido, cite-se Ricardo Conceição Souza, que argumenta:

Pensamos que a União tem competência para instituir contribuições como instrumento de sua atuação em qualquer segmento da ordem social, de que trata o Título VIII da Constituição da República.

Se assim não fosse, o art. 149 da Carta Constitucional não teria sentido algum.

Vale dizer, se a União tivesse competência apenas para instituir contribuições sociais discriminadas no próprio corpo da Constituição, como sucede em relação aos artigos 195, 212, § 5º, e 239, o art. 149 seria desprovido de sentido jurídico, o que nos parece sem fundamento.

Ora, se as contribuições são somente aquelas dos artigos supracitados, não haveria necessidade do constituinte preocupar-se na elaboração do art. 149, cujo conteúdo ou estaria esvaziado, ou seria mera redundância.

[...] O fato é que o art. 149 é a regra-matriz, enquanto os outros dispositivos constitucionais citados têm função de especialização.⁶¹

Em sentido similar, é o que defende Manoel Gonçalves Ferreira Filho ao comentar o art. 149 da Constituição Federal, comentando que este dispositivo constitucional:

[...] sugere quatro espécies de contribuições: 1) contribuições sociais de destinação não constitucionalmente determinada; 2) contribuições de intervenção no domínio econômico; 3) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas; e 4) contribuições para a seguridade social.

A primeira espécie é novidade. Fica assim a União autorizada a instituir as contribuições sociais que se justificarem, observadas as normas dos arts. 146, III, e 150, I e III.⁶²

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 495.987/SP**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 03 de junho de 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201400726943&dt_publicacao=09/06/2014>. Acesso em: 21 de set. 2017.

⁶⁰ Como exemplo do entendimento, este Tribunal Superior seguiu em mesmo sentido também nos seguintes julgados: AgRg no AREsp n. 799583/PR (Rel. Min. Herman Benjamin, 2ªT); REsp n. 1676475 / PR (Rel. Min. Herman Benjamin, 2ªT); REsp n. 1656567 (Rel. Min. Herman Benjamin, 2ªT).

⁶¹ SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 115-116.

Assim, apesar dos fortes argumentos contrários à instituição de contribuições sociais ditas gerais, sem destinação previamente estabelecida pela Constituição Federal, mas dentro do grandioso leque da expressão “social”, vê-se que os Tribunais Superiores pátrios, assim como parte da doutrina, admitem e têm como válida esta subespécie tributária. Como visto, eles argumentam que essa conclusão decorre de uma interpretação literal texto constitucional, que preveria quatro subespécies de contribuições sociais, sendo uma delas uma forma de a União atuar na ordem social.

⁶² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 98.

3 CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS NOS ARTS. 1º E 2º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001

3.1 Contexto Histórico

Como é cediço, entre a segunda metade da década de 1980 e a primeira metade da década de 1990, a submissão a altíssimos índices inflacionários era a realidade que imperava no Brasil. Neste aspecto, durante o período, viu-se a necessidade de adoção de planos econômicos específicos a fim de frear a inflação.

No entanto, como se sabe, apesar das diversas tentativas feitas pelos Governos José Sarney (1985-1990) e Fernando Collor (1990-1992), nenhuma delas foi bem sucedida. Somente no Governo Itamar Franco (1992-1994), com o Plano Real, é que a situação passou a ser controlada.

Pois bem, neste contexto histórico, editou-se o Decreto-lei nº 2.284/1986, segundo o qual as contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) passariam a ser ajustados pelo Índice de Preços do Consumidor (IPC), de forma que a atualização destas passasse a refletir o custo de vida da população em geral, o que levava em conta a própria inflação. *In verbis*, determinou-se que:

Art 4º Obedecido o disposto no § 1º do artigo 1º, são convertidos em cruzados, no dia 28 de fevereiro de 1986, os depósitos à vista nas entidades financeiras, os saldos das contas do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço, do Fundo de Participação PIS/PASEP, as contas correntes, todas as obrigações vencidas, inclusive salários, bem como os valores monetários previstos na legislação.

[...]

Art 5º Serão aferidas pelo índice de Preços ao Consumidor - IPC as oscilações de nível geral de preços em cruzados, incumbida dos cálculos a Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e observada a mesma metodologia do Índice Nacional de Preços ao Consumidor.⁶³

Saliente-se que a aplicação das disposições contidas no referido Decreto-lei ao FGTS se deu em virtude do que previa a Lei nº 5.107/66, lei de criação do Fundo e vigente à época. Dispunha a Lei:

Art. 3º Os depósitos efetuados na forma do art. 2º são sujeitos à correção monetária de acôrdo com a legislação específica, e capitalizarão juros, segundo o disposto no art. 4º.

⁶³ BRASIL. Decreto-lei nº 2.284 de 10 de mar. de 1986. **Mantém a nova unidade do sistema monetário brasileiro, o seguro-desemprego, amplia e consolida as medidas de combate à inflação.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De12284.htm> Acesso em 02 de out. de 2017.

§ 1º A correção monetária e a capitalização dos juros correrão à conta do Fundo a que se refere o artigo 11.⁶⁴

Em 1989, após a edição da Lei nº 7.839/1989, os parâmetros foram modificados, passando a ser com base naqueles fixados para atualização dos saldos dos depósitos de poupança, e capitalização juros de 3% ao ano, nos precisos termos do art. 11 da referida lei.

Art. 11. Os depósitos efetuados nas contas vinculadas serão corrigidos monetariamente, com base nos parâmetros fixados para atualização dos saldos dos depósitos de poupança, e capitalizarão juros de 3% a.a.

1º Até que ocorra a centralização prevista no item VI do art. 5º, a atualização monetária e a capitalização de juros correrão à conta do Fundo, e o respectivo crédito será efetuado na conta vinculada no primeiro dia útil de cada mês, com base no saldo existente no primeiro dia do mês anterior, deduzidos os saques ocorridos no período.⁶⁵

Esta disposição foi fielmente reproduzida no art. 13 da lei de regência do FGTS mais recente, a Lei nº 8.036/1990, que assim dispõe:

Art. 13. Os depósitos efetuados nas contas vinculadas serão corrigidos monetariamente com base nos parâmetros fixados para atualização dos saldos dos depósitos de poupança e capitalização juros de (três) por cento ao ano.

§1º Até que ocorra a centralização prevista no item I do art. 7º, a atualização monetária e a capitalização de juros correrão à conta do Fundo e o respectivo crédito será efetuado na conta vinculada no primeiro dia útil de cada mês, com base no saldo existente no primeiro dia útil do mês anterior, deduzidos os saques ocorridos no período.⁶⁶

Veja-se que a intenção do Governo Sarney com o Decreto-lei nº 2.284/1986 era reduzir a inflação que assombrava o País naquele momento. Aliado a isso, foram postos em prática alguns Planos Econômicos com este mesmo intuito, sendo um no meio de 1987 (Plano Bresser) e outro no início de 1989 (Plano Verão), além do Plano Collor I, em 1990, já durante o Governo Collor.

No entender de Fabiano Jantalia, as medidas que foram adotadas nada mais eram que manipulações dos números, com claro intuito de “zerar” os índices inflacionários ainda que de forma claramente artificial.⁶⁷

⁶⁴ BRASIL. Lei nº 5.107 de 13 de set. de 1966. **Cria o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5107.htm>. Acesso em 02 de out. de 2017.

⁶⁵ BRASIL. Lei nº 7.839 de 12 de out. de 1989. **Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7839impresao.htm>. Acesso em 02 out. 2017.

⁶⁶ BRASIL. Lei nº 8.036 de 11 de mai. de 1990. **Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8036consol.htm>. Acesso em 02 out. 2017.

⁶⁷ JANTALIA, Fabiano. **FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.** São Paulo: LTr, 2008, p. 209.

Justamente em razão da mudança de parâmetro de atualização das contas do FGTS, que passou a levar em consideração inicialmente o IPC e, depois, os parâmetros de atualização dos depósitos das poupanças, a Caixa Econômica Federal cometeu uma série de erros nos cálculos de atualização das contas do FGTS. De acordo com estudos realizados, o erro da Caixa ensejou uma diferença de 16,65% (dezesesseis inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento) no mês de janeiro de 1989 em razão do Plano Verão e mais 44,80% (quarenta e quatro inteiros e oitenta centésimos por cento) em abril de 1990, quando da vigência do Plano Collor I.⁶⁸

Em decorrência do claro prejuízo, os fundistas propuseram por todo o país uma série de ações com o intuito de cobrar a diferença dos valores creditados e os valores efetivamente devidos.⁶⁹ No entanto, a questão só foi decidida de vez quando chegou ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 226.855/RS.

Na oportunidade, entendeu a Corte Suprema que a Caixa Econômica Federal, recorrente, não usou os índices corretos para corrigir as contas do FGTS em janeiro de 1989 e em abril de 1990. O acórdão restou assim ementado:

EMENTA: Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS. Natureza jurídica e direito adquirido. Correções monetárias decorrentes dos planos econômicos conhecidos pela denominação Bresser, Verão, Collor I (no concernente aos meses de abril e de maio de 1990) e Collor II.

- O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), ao contrário do que sucede com as cadernetas de poupança, não tem natureza contratual, mas, sim, estatutária, por decorrer da Lei e por ela ser disciplinado.

- Assim, é de aplicar-se a ele a firme jurisprudência desta Corte no sentido de que não há direito adquirido a regime jurídico.

- Quanto à atualização dos saldos do FGTS relativos aos Planos Verão e Collor I (este no que diz respeito ao mês de abril de 1990), não há questão de direito adquirido a ser examinada, situando-se a matéria exclusivamente no terreno legal infraconstitucional.

- No tocante, porém, aos Planos Bresser, Collor I (quanto ao mês de maio de 1990) e Collor II, em que a decisão recorrida se fundou na existência de direito adquirido aos índices de correção que mandou observar, é de aplicar-se o princípio de que não há direito adquirido a regime jurídico.

Recurso extraordinário conhecido em parte, e nela provido, para afastar da condenação as atualizações dos saldos do FGTS no tocante aos Planos Bresser, Collor I (apenas quanto à atualização no mês de maio de 1990) e Collor II.⁷⁰

⁶⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. **Nota Técnica sobre as contas individualizadas do FGTS: correção em decorrência dos planos verão e Collor I.** Brasília, nov. 2011.

⁶⁹ Segundo João Celso Neto, a quantidade chegou à casa das centenas de milhares de ações (In: CELSO NETO, João. **Os Expurgos no FGTS e seus reflexos na justiça trabalhista.** São Paulo: All Print, 2004. p. 11).

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 226.855/RS.** Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 30 de agosto de 2000. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000099203&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 02 out. 2017.

Seguindo o julgamento do Supremo Tribunal Federal, foi editada por parte do Superior Tribunal de Justiça a Súmula nº 252, a fim de uniformizar o entendimento das ações que ali chegavam, a qual possui o seguinte texto:

Os saldos das contas do FGTS, pela legislação infraconstitucional, são corrigidos em 42,72% (IPC) quanto às perdas de janeiro de 1989 e 44,80% (IPC) quanto às de abril de 1990, acolhidos pelo STJ os índices de 18,02% (LBC) quanto as perdas de junho de 1987, de 5,38% (BTN) para maio de 1990 e 7,00%(TR) para fevereiro de 1991, de acordo com o entendimento do STF (RE 226.855-7-RS).⁷¹

Diante da condenação sofrida pela Caixa, o Governo Federal agiu de forma a evitar que o Tesouro Nacional tivesse que arcar sozinho com o custo decorrente desta⁷². Assim, enviou à Câmara dos Deputados um Projeto de Lei no qual se estendiam os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal aos demais fundistas em situação análoga à do julgado⁷³ e instituiu a exação para recomposição das perdas inflacionárias das contas do FGTS no período. Este projeto era o Projeto de Lei Complementar nº 195 de 2001, que possuía a seguinte ementa:

Projeto de Lei Complementar nº 195, de 2001 (Do Poder Executivo) - Mensagem nº 291/01:
 Institui contribuições sociais, autoriza créditos em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço -FGTS, de complementos de atualização monetária decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.⁷⁴

Após seu regular trâmite no Congresso Nacional, o projeto foi convertido na Lei Complementar nº 110/2001, que instituiu duas contribuições sociais no art. 1º e no art. 2º, que assim dispõem:

Art. 1º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas.

Parágrafo único. Ficam isentos da contribuição social instituída neste artigo os empregadores domésticos.

Art. 2º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores, à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada

⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 252**. Brasília, 13 de junho de 2001. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27252%27>>. Acesso em: 02 out. 2017.

⁷² Segundo levantamento feito à época, o valor da diferença poderia chegar ao patamar de R\$ 42.000.000.000,00 (quarenta e dois bilhões de reais).

⁷³ Esta equiparação, ressalte-se, possuía claro intuito de evitar um alto número de ações cobrando o que fora decidido no Supremo e, assim, evitar o pagamento das verbas sucumbenciais.

⁷⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados nº 195 de 2001. **Institui contribuições sociais [...], e dá outras providências**. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD04ABR2001.pdf#page=170>>. Acesso em 03 out. 2017.

trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei no 8.036, de 11 de maio de 1990.

[...]

§ 2º A contribuição será devida pelo prazo de sessenta meses, a contar de sua exigibilidade.⁷⁵

Uma vez que a contribuição prevista no art. 2º já não mais produz efeitos, tendo em vista o prazo contido em seu § 2º, o presente trabalho cuidará em analisar apenas a instituída no art. 1º do referido diploma legal.

3.2 Natureza Jurídica das Contribuições

Quando da instituição das referidas contribuições sociais, em 2001, muito se discutia acerca de sua natureza jurídica e se estas poderiam ser consideradas como uma espécie tributária.

Uma parte minoritária da doutrina argumentava, em síntese, que o art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 trazia, em verdade, um mero adicional da multa por demissão sem justa causa.⁷⁶ Sustentou esta tese, por exemplo, Eduardo Marcial Ferreira Jardim:

Como se vê, o comando examinado criou um tributo - contribuição social, tendo como hipótese de incidência a despedida do empregado sem justa causa. É dizer, a mencionada contribuição padece de mácula ilacrimável, pois, como sabido e ressabido, nenhuma espécie tributária pode representar aplicação de penalidade, como impropriamente quer a lei ora questionada.

O asserto não se prende apenas à imposição entalhada no art. 3º do Código Tributário Nacional ao atremar que a prestação tributária não verte natureza sancionatória, mas decorre, sim, de categoria jurídica universal, cujos contornos não podem ser infirmados por diploma de qualquer natureza, sob pena de aluir a segurança jurídica.

[...]

Firmado esse antessuposto, segundo o qual o despedimento sem justa causa simboliza uma ilicitude, é imperioso lembrar que, ao lado da sanção, esse tipo de conduta não pode compor a contextura íntima da norma matriz de incidência tributária.

[...]

Ante essas observações, força é deduzir que a percentagem de 10% prevista no art. 1º, da Lei Complementar sob exame, exprime hipótese de penalidade com roupagem jurídica de contribuição, portanto espécie de tributo, restando assim comprometida em sua validade pela simples razão que condutas ilícitas não podem representar

⁷⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 110 de 29 jun. 2001. **Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp110.htm>. Acesso em 03 out. 2017.

⁷⁶ A doutrina também apontava outros vícios na instituição da referida contribuição, destacando que esta não respeitava o princípio da anterioridade (art. 150, III, “b”, da Constituição), por exemplo (In: TAVARES, Alexandre Macedo. A Natureza Tributária das Contribuições do FGTS e a Lei Complementar nº 110/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, out. 2001, p. 17-20).

antessupostos de tributação, sob pena de atritar postulados cardeais do sistema tributário nacional.⁷⁷

Em que pese este entendimento, Leandro Paulsen comunga com a tese majoritária de que as contribuições previstas nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001 de fato possuem natureza tributária. Argumentou, nesta toada, que as exações instituídas em 2001 não podem ser confundidas com os recolhimentos mensais a título de FGTS previstos na Lei nº 8.036/90.

Entende o autor que:

As novas contribuições, diferentemente das anteriores, têm natureza tributária, não sendo um encargo decorrente do contrato de trabalho. Veja-se que não se trata de verba devida especificamente a cada trabalhador, a ser depositada em conta vinculada, mas de verba devida ao Fundo para fazer frente a obrigações reconhecidas pela Justiça. Incide sobre despedidas sem justa causa e sobre a remuneração de quaisquer empregados, enquanto que aqueles titulares de direitos a diferenças de remuneração são apenas os que tinham saldo em conta vinculada quando da ocorrência dos expurgos. As diferenças que lhe foram creditadas, ademais, eram devidas pela CEF e, subsidiariamente, pela União independente da instituição de tais novas contribuições.⁷⁸

Em mesmo sentido, Alexandre Macedo Tavares defende que:

[...] uma investigação isolada do binômio hipótese de incidência/base de cálculo poderia conduzir à apressada conclusão de que as contribuições instituídas pela LC nº 110/01 (art. 1º e 2º) são típicos adicionais do FGTS. Todavia, à luz da destinação específica de seus recursos, força convir que se tratam de exações ontológica e teleologicamente distintas. Enquanto as contribuições instituídas pela LC 110/01 visam a formação de um fundo próprio e incomunicável, voltado a realizar o complemento de atualização monetária sobre o saldo das contas do FGTS, mantidas no período de 01.12.88 a 28.02.89 e durante o mês de abril de 1990, o FGTS propriamente dito, como dispõe o § 2º do art. 9º da Lei nº 8.036/90, destina-se a custear os programas habitacionais voltados a subsidiar a aquisição da “casa própria”, saneamento básico e infra-estrutura.⁷⁹

Kiyoshi Harada assevera:

Trata-se de contribuição social que tem como fato gerador a despedida injusta do empregado pelo empregador. Essa contribuição, portanto, em tudo se identifica com o depósito de 40% que o empregador deverá fazer na conta vinculada do trabalhador no FGTS, na hipótese de despedida sem justa causa, nos termos do § 1º do art. 18 da Lei nº 8.036/90, com a redação dada pelo art. 31 da Lei nº 9.491/97.

[...]

Portanto, essa “contribuição social” poderia ser considerada como mero adicional da multa pela rescisão unilateral do contrato de trabalho, sem justa causa. Aliás, não

⁷⁷ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Os Novos Gravames para o FGTS e as Improriedades Imersas na Lei Complementar nº 110/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, out. 2001, p. 32-34.

⁷⁸ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 104-105

⁷⁹ TAVARES, Alexandre Macedo. *Op. cit.*, p. 14.

pode haver contribuição social, espécie tributária, que tenha como fato gerador uma infração legal, pois atentatória à definição de tributo prevista no art. 3º do CTN uma exação pecuniária compulsória que “não constitua sanção de ato ilícito”. É de se observar, entretanto, que essa multa de 10% [...] não tem a mesma destinação daquela de 40% que é depositada diretamente na conta vinculada do empregado injustamente despedido. O certo é que, nos termos do art. 4º do CTN, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la o nomen iures dado, bem como a “destinação legal do produto da arrecadação”. E aqui é oportuno esclarecer que, à época do advento da Lei nº 5.172/66, doutrina e jurisprudência não consideravam a contribuição social como uma espécie tributária. Hoje, sabemos que uma das características essenciais da contribuição social é exatamente a vinculação do produto de sua arrecadação a uma determinada finalidade [...].⁸⁰

Aroldo Gomes de Mattos afirma que o principal problema das contribuições instituídas pela Lei Complementar em comento é o fato de não se prestarem ao financiamento da seguridade social ou qualquer direito social trazido na Constituição. Para o autor:

Sua finalidade, dissimulada, aliás, é completamente diversa: propiciar recursos à Caixa Econômica Federal para ela forrar-se das condenações que lhe estão sendo implacavelmente impostas pelo Poder Judiciário. Não se pode olvidar aqui que tais condenações decorrem da apropriação indevida que fez de parte dos depósitos nas contas do FGTS, pela aplicação propositada de índices defasados no creditamento [*sic*] da correção monetária.

3.12 Poder-se-ia argumentar, todavia, que os recursos dessa forma obtidos serão destinados à conta daqueles depósitos, beneficiando socialmente os trabalhadores. Ora, trata-se de mera parolagem, pois finalidade não se confunde com destinação [...].

3.13 Constata-se, então, que a *finalidade* das contribuições em tela é, indubitavelmente, propiciar recursos para o cumprimento das decisões judiciais e que, uma vez recebidos pela Caixa Econômica Federal, serão eles *destinados* a resgatar as defasagens da correção monetária nas contas vinculadas do FGTS por ela devidas.⁸¹

Em mesmo sentido, são as críticas feitas por Leandro Paulsen:

A título de contribuição, instituiu-se, pois, em verdade, tributo voltado a gerar recursos para o pagamento de dívida do Governo, o que não se enquadra em nenhuma das finalidades previstas no art. 149 da CF [...]. Note-se que sua caracterização como contribuição social geral só se daria caso instituída para financiar a atuação da União em áreas como a saúde, o desporto, o meio ambiente, a cultura... enfim, algum dos objetivos estampados no título Da Ordem Social na Constituição Federal. E jamais poderia ser cobrado apenas dos empregadores, porquanto já tendo eles efetuado o depósito que lhe era exigível a título de FGTS devido em razão da relação de emprego, não há por que suportarem, apenas eles, os custos das condenações judiciais sofridas pela CEF e pela União relacionadas à administração dos fundos das contas vinculadas.⁸²

⁸⁰ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 139.

⁸¹ MATTOS, Aroldo Gomes de. A Natureza Jurídica das Contribuições Sociais ao FGTS Instituídas pela LC nº 1100/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, out. 2001, p. 25-26, grifo do autor.

⁸² PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Op. cit.*, p. 104.

No entanto, a questão da natureza jurídica das contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 somente foi solucionada quando do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e nº 2.568.

A primeira, foi proposta pela Confederação Nacional da Indústria e questionava os artigos 1º; 2º; 3º; incisos II e III do art. 4º; 13 e 14 da referida Lei Complementar. Já a segunda foi proposta pelo Partido Social Liberal e impugnava, além destes artigos, o § 7º do art. 6º e o art. 12 do mesmo diploma legal. Justamente pelo fato de terem objeto bastante semelhante, as duas ações foram julgadas em conjunto, inclusive quando da análise do pedido de medida cautelar:

EMENTA: 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 sub-espécie "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 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.^{83 84}

Na oportunidade, o Ministro Moreira Alves, relator das duas ações, asseverou:

A primeira questão, que se coloca, é a de se saber se elas são, ou não, exações tributárias.

A meu ver, nesse exame sumário, são ambas exações tributárias pela adequação dela ao conceito que se encontra no art. 3º do Código Tributário (prestação pecuniária compulsória, e moeda, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada).⁸⁵

Pois bem, vê-se que o Supremo Tribunal Federal afirmou que os artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001 possuem, de fato, natureza tributária. No azo, confirmou-se ainda que estes tributos possuem a natureza de contribuições sociais gerais (sem hipótese

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 09 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347622>>. Acesso em: 03 out. 2017.

⁸⁴ De idêntico teor foi a decisão proferida na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.568, de mesma relatoria e julgada na mesma data.

⁸⁵ BRASIL. *Op. cit.*

previamente estabelecida no texto constitucional), cuja instituição, como visto no capítulo anterior, é fundamentada no art. 149 da Constituição.

Disse o relator que:

Segue-se a questão da espécie de tributo em que se enquadram essas exações tributárias.

A esse respeito, não integrando o produto da arrecadação delas a receita pública, por ser ele recolhido pela Caixa Econômica Federal diretamente ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), para, depois, com os recursos desse Fundo, que são vários, creditar nas contas vinculadas dos empregados o complemento de atualização monetária para cujo suporte foram essas exações criadas, não há que se pretender que sejam impostos por não gerarem receita pública.

De outra parte, sendo exações tributárias que também se destinam ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, enquadram-se elas no disposto no artigo 217, IV e V, do Código Tributário Nacional, o qual alude a contribuição destinada a ele e admite a criação por Lei de outras de fins sociais. E, tendo ambas as exações tributárias ora impugnadas inequívoca finalidade social (atender ao direito social referido no inciso III do artigo 7º da Constituição de 1988), são contribuições sociais.

Sucedo, porém, que, havendo no sistema constitucional vigente contribuições sociais que se submetem ao artigo 149 da Constituição (as denominadas “contribuições sociais gerais que não são apenas as tipificadas no texto constitucional, porque, se o fossem, não teria sentido que esse artigo 149 dispusesse que “compete exclusivamente à União INSTITUIR contribuições sociais”) e contribuições sociais a que se aplica ao artigo 195 da Carta Magna (as contribuições para a seguridade social), resta determinar qual dessas sub-espécies [*sic*] se enquadram as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001.

Não obstante o esforço das informações para enquadrá-las nas contribuições sociais para a seguridade social, não me parece, em exame compatível com o pedido de concessão de liminar, que se possa fazer tal enquadramento para aplicar-se-lhes [*sic*] o disposto no artigo 195 da Constituição [...].

E, em assim sendo, pelo menos em exame compatível com o pedido de liminar, enquadram-se as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 na sub-espécie contribuições sociais gerais, que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna.⁸⁶

Importante destacar que estas definições quanto à natureza jurídica de tributo e à classificação como contribuição social geral, submetida à regência do art. 149 da Constituição Federal, foram devidamente confirmadas quando do julgamento de mérito das Ações, já sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. Na oportunidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu:

Ementa: Tributário. Contribuições destinadas a custear dispêndios da União acarretados por decisão judicial (RE 226.855). Correção Monetária e Atualização dos depósitos do Fundo de Garantia por tempo de Serviço (FGTS).

Alegadas violações dos arts. 5º, LIV (falta de correlação entre necessidade pública e a fonte de custeio); 150, III, b (anterioridade); 145, § 1º (capacidade contributiva); 157, II (quebra do pacto federativo pela falta de partilha do produto arrecadado); 167, IV (vedada destinação específica de produto arrecadado com imposto); todos da Constituição, bem como ofensa ao art. 10, I, do Ato das Disposições

⁸⁶ *Ibid.*, grifos do autor.

Constitucionais Transitórias - ADCT (aumento do valor previsto em tal dispositivo por lei complementar não destinada a regulamentar o art. 7º, I, da Constituição). LC 110/2001, arts. 1º e 2º.

A segunda contribuição criada pela LC 110/2001, calculada à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, extinguiu-se por ter alcançado seu prazo de vigência (sessenta meses contados a partir da exigibilidade – art. 2º, §2º da LC 110/2001). Portanto, houve a perda superveniente dessa parte do objeto de ambas as ações diretas de inconstitucionalidade.

Esta Suprema Corte considera constitucional a contribuição prevista no art. 1º da LC 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades (art. 150, III, b da Constituição).

O argumento relativo à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade deverá ser examinado a tempo e modo próprios.

Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas prejudicadas em relação ao artigo 2º da LC 110/2001 e, quanto aos artigos remanescentes, parcialmente procedentes, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, caput, no que se refere à expressão "produzindo efeitos", bem como de seus incisos I e II.^{87 88}

Sobre o assunto, cumpre destacar o voto do Ministro Luiz Fux, que ao seguir o voto do relator, asseverou que:

[...] só para efeito de reforço da argumentação de Vossa Excelência, eu gostaria de destacar três pontos que foram debatidos e resolvidos quando da apreciação da medida cautelar, e que dizem respeito exatamente ao conteúdo; é o núcleo essencial do voto de Vossa Excelência.

O primeiro deles assenta-se na parte em que o Ministro Moreira Alves, no seu voto de apreciação do pedido cautelar, que foi referendado, afirmou que não havia nenhuma feição de imposto nessa contribuição, porque não geraria nenhuma receita pública. Na verdade, essa lei foi fruto de uma ampla negociação, porque afasta inclusive por completo essa questão da violação do princípio da razoabilidade; nem viola o pacto federativo, porque isso foi um grande pacto realizado por trabalhadores e empregadores.

Por outro lado, ainda quando daquela oportunidade, acentuou-se neste Plenário que: “A natureza jurídica das duas exações” - a segunda inclusive já perdeu até o objeto, como Vossa Excelência bem destacou – “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’ ...”.

E aqui então já se afasta completamente qualquer questão relativa à impossibilidade dessas contribuições, porque a União, pela Constituição, pode estabelecer essas contribuições gerais.⁸⁹

Vê-se, portanto, que a Corte Suprema, ao julgar o mérito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade, reafirmou a sua jurisprudência, no sentido de aceitar como válida a instituição de contribuições sociais gerais.

Importante destacar, entretanto, que nas duas oportunidades (julgamento da medida cautelar e do mérito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e 2.568), o

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 13 de junho de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2792333>>. Acesso em: 03 out. 2017.

⁸⁸ De idêntico teor foi a decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.568, de mesma relatoria e julgada na mesma data.

⁸⁹ BRASIL. *Op. cit.*

Ministro Marco Aurélio foi contra a declaração de constitucionalidade das exações. Argumentou, em síntese, que não era possível a instituição de contribuição social com claro aspecto de “fazer caixa” do Tesouro Nacional.

Traga-se à lume trecho de seu voto no julgamento de mérito das Ações:

Também não cabe cogitar do enquadramento da espécie no artigo 149 da Constituição, já que é explícito ao revelar que:

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

Por maior que seja o esforço hermenêutico, não se consegue inserir, no âmbito dessa previsão, parcela que vise reforçar o caixa, que vise fazer frente à perda do poder aquisitivo da moeda, a direito, portanto, ínsito dos trabalhadores, ante a inflação.

Mas há mais, Presidente: a atuação judicante é sempre vinculada. Como ressaltai anteriormente, o que reconhecido por este Tribunal quanto a dois planos econômicos, afastando-se inclusive a reposição do poder aquisitivo, relativamente às perdas decorrentes dos demais – algo que vinha sendo alcançado pelos trabalhadores, em geral –, levou em conta direito já existente e, evidentemente, a cogitar-se do FGTS como algo organizado e dinâmico, não se pode compreender que as balizas respectivas não viabilizassem a atualização do saldo das contas.

Repito, Presidente, que foram criadas contribuições com objetivo que não está contemplado na Carta da República: reforçar o caixa, presente a responsabilidade do Tesouro Nacional. E as parcelas, os percentuais alusivos a essas parcelas, os valores resultantes da incidência desses percentuais – há de ser frisado bem – não visaram beneficiar os trabalhadores; visaram, sim, aportar recursos para se cumprir – como deveria ser cumprido mesmo sem esses valores – a ordem jurídica em vigor. E, a partir disso, chegou-se a apontar que, diante de decisões judiciais da mais alta Corte – como se fosse preciso normatividade nesse âmbito –, ante os recursos decorrentes dessas parcelas, a Caixa Econômica ficava autorizada a creditar nas contas os percentuais a que me referi.

[...]

O convencimento que formei, quando em análise o pedido de concessão de medida acauteladora na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.556, resta robustecido. Em sã consciência, segundo meu convencimento, não posso enquadrar a parcela criada como a consubstanciar espécie tributária, contribuição: contribuição não visa feitura de caixa, tendo destinações específicas previstas na Lei Maior.⁹⁰

Diante disso, como não poderia deixar de ser, as contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 devem observar os requisitos de validade (e, por óbvio, de constitucionalidade) inerentes a todas as contribuições sociais. O principal destes requisitos, como visto no item 2.2 do capítulo anterior, é a vinculação do tributo a uma finalidade específica, que gera uma vinculação direta entre a contribuição e a finalidade por meio da destinação do produto da arrecadação.

Esta finalidade, portanto, será analisada a seguir.

⁹⁰ *Ibid.*

4 INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE DA CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001

4.1 Finalidade da instituição da exação

Como visto no início do capítulo anterior, as duas contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 foram criadas no contexto pós-condenação da Caixa Econômica Federal (e, portanto, da União Federal, sua administradora) no RE 226.855/RS, que determinou a restituição dos expurgos inflacionários referentes ao Plano Verão e ao Plano Collor I, indevidamente suprimidos na atualização dos valores das contas vinculadas ao FGTS à época ativas. Igualmente já visto, é que esta Lei Complementar decorreu do Projeto de Lei nº 195/2001, da lavra do Poder Executivo Federal.

Pois bem, quando do envio de tal Projeto de Lei ao Congresso Nacional por meio da Mensagem nº 291/2001, o Presidente Fernando Henrique Cardoso enviou ainda a E.M. Interministerial nº 01 – MTE/MF. Neste documento, os Ministérios do Trabalho e Emprego e da Fazenda fizeram uma exposição dos motivos que justificariam a instituição das contribuições sociais.

No azo, justificaram que:

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,
Temos a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência a anexa minuta de Projeto de Lei Complementar que autoriza o crédito, nas contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, dos complementos de atualização monetária decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal, sob condição da aprovação da contribuição social de 10% (dez por cento) dos depósitos do FGTS, devida nos casos de despedida sem justa causa, e da contribuição social de 0,5% (cinco décimos por cento), incidente sobre a folha de pagamento, ora propostas.

[...]

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 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.

A cobertura de um passivo de tamanha magnitude, correspondente a quase 4% do total do produto gerado no país, não é uma tarefa fácil. Uma possibilidade seria que o Tesouro Nacional o assumisse e repassasse ao FGTS o montante de recursos necessários. O problema é que, para tanto, seria necessário que o Tesouro Nacional aumentasse a dívida pública no montante dos recursos necessários (4% do PIB) ou aumentasse a oferta monetária neste mesmo montante. No primeiro caso, o efeito

seria um aumento das taxas de juros que, muito provavelmente, abortaria o recém retomado crescimento da economia brasileira, com menor geração de empregos e aumento da taxa de desemprego. No segundo caso, teríamos um aumento da taxa de inflação. Em ambas as situações, o efeito final atingiria principalmente os trabalhadores mais pobres e menos qualificados.

[...]

No processo de negociações, várias propostas foram apresentadas e discutidas pelas partes envolvidas. A proposta daí resultante pode ser resumida da seguinte forma:

- contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, destinada ao FGTS, de 10% dos depósitos referentes ao Fundo;
- criação de uma contribuição social de 0,5% sobre a folha de salários das empresas não participantes do Simples, destinada ao FGTS (não abrangendo pessoas físicas empregadoras de empregados domésticos e de empregados rurais);
- utilização de parte das disponibilidades hoje existentes no FGTS;
- deságio de 10% a 15%, concedido pelos trabalhadores com complementos de atualização monetária cujos valores estejam acima de R\$1.000,00;
- contrapartida do Tesouro Nacional correspondente a R\$6 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.

[...]

A urgência solicitada se deve à necessidade de que os recursos das contribuições que ora se propõe criar sejam coletados pelo FGTS no mais breve período de tempo, a fim de que os trabalhadores possam receber a complementação de atualização monetária nos prazos propostos na anexa minuta de projeto de lei complementar.⁹¹

Da exposição de motivos do Projeto de Lei enviado pela Presidência da República, vê-se de forma clara qual a finalidade da instituição das exações trazidas nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001: realizar o complemento devido pelo Governo Federal em razão dos expurgos inflacionários dos Planos Verão e Collor I nas contas vinculadas do FGTS à época ativas. Na oportunidade, os Ministros de Estado argumentaram de forma clara que seria bastante gravoso caso o Tesouro Nacional viesse a assumir sozinho os custos com a condenação, estimados em 42 bilhões de reais.

Tanto isso é verdade que na própria Lei Complementar foi inserido dispositivo legal que trata especificamente do pagamento dos créditos nas contas mencionadas na exposição de motivos. *In verbis*, prevê o art. 4º:

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, desde que:

⁹¹ BRASIL. Governo Federal. **Exposição de Motivos Interministerial nº 01 – MTE/MF**. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD04ABR2001.pdf#page=178>>. Acesso em 04 out. 2017.

- I – o titular da conta vinculada firme o Termo de Adesão de que trata esta Lei Complementar;
- II – até o sexagésimo terceiro mês a partir da data de publicação desta Lei Complementar, estejam em vigor as contribuições sociais de que tratam os arts. 1º e 2º; e
- III – a partir do sexagésimo quarto mês da publicação desta Lei Complementar, permaneça em vigor a contribuição social de que trata o art. 1º.⁹²

Como se pode extrair dos incisos II e III do art. 4º acima transcrito, vê-se que o legislador já tinha a expectativa de que as contribuições contidas nos arts. 1º e 2º viessem a perder sua vigência no momento em que se fizesse o último depósito nas contas do FGTS atingidas pelos expurgos inflacionários.

Além disso, o Decreto nº 3.913/2001, que regulamenta a Lei Complementar nº 110/2001, só vem a corroborar com o entendimento de que a finalidade da instituição das referidas contribuições sociais era o complemento de atualização monetária:

Art. 1º Este Decreto regulamenta a forma de apuração dos complementos de atualização monetária das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, de que trata a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, relativos aos saldos mantidos no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e no mês de abril de 1990, a forma e os prazos para lançamento dos respectivos créditos nas contas vinculadas e a forma de adesão às condições de resgate dos referidos créditos.

Art. 2º A Caixa Econômica Federal calculará o complemento de atualização monetária relativo ao período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989, inclusive, e ao mês de abril de 1990, com base nos percentuais:

I - de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento, referente ao índice de janeiro de 1989, sobre o saldo mantido na conta vinculada no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989, inclusive;

II - de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, referente ao índice de abril de 1990, sobre o saldo mantido no mês de abril de 1990;

III - de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento e de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, cumulativos, sobre os saldos mantidos, respectivamente, no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989, inclusive, e no mês de abril de 1990.

§ 1º O valor calculado na forma do caput, com a remuneração prevista no art. 5º e com a redução cabível especificada no inciso I do art. 6º, ambos da Lei Complementar nº 110, de 2001, será, a partir de 1º de maio de 2002, registrado na conta vinculada do trabalhador que tenha manifestado sua adesão às condições de resgate estabelecidas na Lei Complementar nº 110, de 2001, mediante assinatura do Termo de Adesão, para ser creditado nas condições, forma e prazos previstos neste Decreto.

§ 2º O valor do complemento de atualização monetária, após o seu registro na conta vinculada do trabalhador, efetuado segundo o disposto no § 1º, integra a base de cálculo das multas rescisórias de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 18 da Lei no 8.036, de 11 de maio de 1990.⁹³

⁹² BRASIL. Lei Complementar n. 110 de 29 jun. 2001. **Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp110.htm>. Acesso em 03 out. 2017.

⁹³ BRASIL. Decreto nº 3.913 de 11 de set. de 2001. **Dispõe sobre a apuração e liquidação dos complementos de atualização monetária de saldos de contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço –**

Sobre o assunto, Kiyoshi Harada comenta:

No que tange ao adicional da multa a que se refere o art. 1º, não há prazo prefixado de sua vigência. Contudo, está implícito que esse adicional vigorará pelo tempo necessário às atualizações monetárias dos valores das contas vinculadas dos empregados artificial e ilegalmente suprimidas no passado em função dos planos Verão e Collor I. Não há dúvida de que ambos os adicionais, denominados de contribuições sociais, têm caráter temporário, ou seja, até que se complemente a reposição dos índices de inflação, ates suprimidos, nas contas vinculadas no FGTS, em cumprimento da decisão proferida pelo STF no RE nº 226.855.⁹⁴

Esta finalidade, ressalte-se, já foi inclusive reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal quando da análise da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.050. Na ocasião, o Ministro Roberto Barroso, relator da ação, consignou o seguinte ao negar a liminar pretendida:

1. Trata-se de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro, na qual se postula a concessão de medida liminar para suspender a eficácia do art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.
2. O dispositivo impugnado institui Contribuição Social a ser paga nos casos de demissão sem justa causa, devida pelo empregador. A contribuição é calculada com base em uma alíquota de 10%, incidente sobre a totalidade dos depósitos referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço ("FGTS") efetuados durante a vigência do contrato de trabalho, acrescida dos rendimentos correspondentes.
3. A referida contribuição foi criada para compensar o pagamento, imposto por decisões desta Corte, dos resíduos de atualização monetária referentes aos expurgos inflacionários relativos aos planos econômicos Verão e Collor I.
4. A constitucionalidade do tributo foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2556, julgada sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. Sem prejuízo disso, o requerente sustenta que a eficácia vinculante dessa decisão não impediria o próprio Tribunal de rediscutir a matéria, notadamente em face de alterações supervenientes na realidade fática ou na compreensão jurídica dominante. O ponto teria sido objeto de menção na própria ADI 2556, tendo a Corte optado por não analisar, naquela oportunidade, a alegada perda de objeto da contribuição pelo cumprimento da finalidade que havia justificado a sua instituição.
[...]
6. Em linha de princípio, entendo plausível a alegação de que alterações no contexto fático podem justificar um novo exame acerca da validade do art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001. Não verifico, porém, a existência de elementos suficientes para a concessão da medida liminar postulada. Não apenas pelo longo período de vigência da lei, como também pela necessidade de se ouvirem as autoridades requeridas quanto às questões econômicas suscitadas pelo autor.⁹⁵

FGTS, de que trata a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3913.htm>. Acesso em 03 de out. de 2017.

⁹⁴ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 140.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.050.** Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 11 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4679216&prcID=4477089>>. Acesso em: 03 out. 2017.

Assim, diante de todos os argumentos soerguidos pela doutrina e pela jurisprudência, bem como diante das expressas previsões legais e regulamentares, aparenta ser bastante razoável admitir que as contribuições sociais previstas nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001 têm como finalidade, requisito essencial de toda contribuição social, o pagamento dos resíduos de atualização monetária referentes aos expurgos inflacionários nos meses de janeiro de 1989 e abril de 1990 sofridos pelas contas ativas vinculadas ao FGTS.

No entanto, cabe o questionamento: será que, passados mais de dezesseis anos da instituição das contribuições sociais, ainda subsiste a finalidade para qual foi instituída? Ou será que todas as contas que sofreram com os expurgos inflacionários dos Planos Verão e Collor I já foram devidamente compensadas?

É o que será abordado no tópico a seguir.

4.2 Exaurimento da finalidade do tributo

Como se sabe, o FGTS tem como agente operador a Caixa Econômica Federal, conforme se pode extrair do art. 4º da Lei nº 8.036/90⁹⁶. Da mesma forma, justamente pelo fato de ser o operador do Fundo, coube ao banco estatal o depósito dos valores referentes ao complemento dos expurgos inflacionários, de acordo com o já transcrito art. 4º da Lei Complementar nº 110/2001. Em razão disso, todos os anos, a Caixa Econômica Federal divulga um Relatório de Gestão do FGTS referente ao ano anterior.⁹⁷

Pois bem, ocorre que de acordo com o relatório de gestão referente ao ano de 2006 o patrimônio líquido do Fundo já havia superado, e muito, o montante a ser atualizado monetariamente: o saldo positivo do FGTS, na oportunidade, era de mais de 7 bilhões de reais.⁹⁸ Ou seja, já ao fim de 2006 a finalidade para a qual a referida contribuição foi instituída já não mais subsistia.

Da mesma forma, os demonstrativos financeiros referentes ao ano de 2007 atestaram de forma clara que, no mês de janeiro de 2007, a Caixa Econômica Federal havia

⁹⁶ Art. 4º A gestão da aplicação do FGTS será efetuada pelo Ministério da Ação Social, cabendo à Caixa Econômica Federal (CEF) o papel de agente operador. (In: BRASIL. Lei nº 8.036 de 11 de mai. de 1990. **Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8036consol.htm>. Acesso em 02 out. 2017).

⁹⁷ Esses relatórios são públicos, sendo anualmente divulgados no *site* da Caixa Econômica Federal por meio do endereço <http://www.caixa.gov.br/site/paginas/downloads.aspx> (FGTS – Relatório de gestão).

⁹⁸ BRASIL. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. **Relatório de Gestão do Exercício de 2006.** Disponível em: <http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorio-gestao/Relatorio_de_Gestao_do_FGTS_2006.pdf>. Acesso em 03 out. 2017.

realizado o último depósito nas contas dos trabalhadores prejudicados com os expurgos inflacionários e que haviam firmado Termo de Adesão nos moldes do disposto na Lei Complementar nº 110/2001. Este depósito foi realizado em cerca de 334 mil contas vinculadas ao FGTS e somou um valor total de 626 milhões de reais.⁹⁹

É dizer, portanto, que a partir de fevereiro de 2007, todo e qualquer valor recebido pela Caixa Econômica Federal à título da contribuição instituída por força do art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 o foi de forma indevida, uma vez que já não mais subsistia a finalidade para a qual foi criado. Neste jaez, avulta manifesto que o tributo já estava padecendo de inconstitucionalidade.

Corroborando com a tese de que a contribuição do art. 1º já não mais prestava para o fim justificador de sua instituição, a própria Caixa Econômica Federal, por meio da Superintendência Nacional do FGTS, reconheceu em 2012 que já não mais havia motivos para prosseguir com a exigibilidade do aludido tributo. Assim, como se pode extrair do Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS de 08 de fevereiro de 2012, dirigido ao Secretário-Executivo do Conselho Curador do FGTS, registrou-se:

6.1 Essa redução, que se traduz em absorção de impactos pelo FGTS acima dos limites negociados do Acordo, é que nos tem permitido defender o término da exigibilidade da Contribuição aqui tratada para julho de 2012.

[...]

7 Finalizando, registramos que a manutenção da cobrança da Contribuição Social, até julho de 2012, faz parte da engenharia econômico-financeira criada pela LC 110/2001 para permitir que o Fundo honre os compromissos em relação aos créditos complementares [...].¹⁰⁰

Assim, ainda que sem prazo de vigência expressamente definido, havendo apenas a presunção desta, a contribuição social prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 está vinculada ao atendimento de certa finalidade. Com efeito, é claro que esta somente poderá produzir efeitos “pelo prazo necessário ao ressarcimento dos valores sonegados nas contas vinculadas do FGTS por conta dos Planos Econômicos Verão e Collor P”¹⁰¹.

Repise-se que, no momento em que a finalidade para a qual foi instituída deixa de existir, a cobrança da contribuição passa a ser inconstitucional. Ou seja, como visto no início do capítulo anterior, passa a ser manifestamente inválida à luz do ordenamento jurídico pátrio.

⁹⁹ BRASIL. Caixa Econômica Federal. Demonstrações Contábeis do FGTS. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 abr. 2008. Seção 1, p. 24-36.

¹⁰⁰ BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS**. Brasília, DF, 08 de fevereiro de 2012.

¹⁰¹ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 142.

O exaurimento da finalidade é tão evidente que em 2013 a Presidência da República vetou Projeto de Lei Complementar, devidamente aprovado pelo Congresso Nacional, que estabelecia prazo para extinção da contribuição social prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001. Dizia o referido Projeto:

Art. 1º O art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 2º, numerando-se o atual parágrafo único como § 1º:
 “Art. 1º [...].
 § 1º [...].
 § 2º A contribuição social de que trata este artigo será cobrada até 1º de junho de 2013.” (NR)¹⁰²

Já a Presidência da República argumentou em seu veto, o qual foi integralmente mantido, o seguinte:

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 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.¹⁰³

Cumprе destacar que as razões apresentadas pela Presidência da República não trazem qualquer fundamento jurídico, mas unicamente político, defendendo a continuidade da exação exclusivamente para viabilizar a continuidade dos investimentos feitos com o dinheiro arrecadado pelo FGTS, tal como o Programa Minha Casa Minha Vida.

¹⁰² BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados nº 200 de 2012. **Acrescenta § 2º ao art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, para estabelecer prazo para a extinção de contribuição social.** Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=553112>>. Acesso em 04 out. 2017.

¹⁰³ BRASIL. Governo Federal. **Mensagem 301 de 23 de julho de 2013 - Veto o Projeto de Lei Complementar nº 200, de 2012.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Msg/Vet/VET-301.htm> Acesso em 04 out. 2017.

Posteriormente, a Presidência da República enviou ao Congresso Nacional um Projeto de Lei com a clara intenção de modificar a finalidade da contribuição prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001. De acordo com o projeto, o referido artigo passaria a ter acrescidos os §§ 1º e 2º com a seguinte redação:

“Art. 1º [...].

§ 1º Os recursos oriundos da contribuição social referida no caput serão destinados ao Programa Minha Casa, Minha Vida, de que trata a Lei nº 11.977, de 7 de julho de 2009.

§ 2º Os trabalhadores demitidos sem justa causa que não tenham sido beneficiários do Programa Minha Casa, Minha Vida receberão, por ocasião da sua aposentadoria, o valor arrecadado pela contribuição referida no caput em sua conta vinculada.¹⁰⁴

No azo, cumpre destacar a Exposição de Motivos do referido Projeto de Lei, trazida na EMI nº 165/2013, da lavra dos Ministérios do Planejamento, da Fazenda e das Cidades:

A proposta que ora submetemos a vossa consideração é fundamental para manter as fontes de financiamento do Programa Minha Casa, Minha Vida e, por consequência, dar continuidade à política de expansão de acesso a habitação para as camadas mais pobres da população brasileira. Em um momento no qual setores da sociedade se organizam para revogar parte da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, é preciso lembrar que a contribuição social prevista em seu art. 1º é atualmente responsável por mais da metade dos recursos destinados aos subsídios do Programa, valor que alcançará mais de R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais) em 2013. Em síntese, o fim desta contribuição colocaria em risco a própria existência do Minha Casa, Minha Vida, ameaçando uma das principais conquistas sociais do País nos últimos anos.

2 Assim, a proposta explicita na lei complementar a vinculação desses recursos ao Programa Minha Casa, Minha Vida, assegurando algo que hoje está previsto apenas em norma infralegal: que os valores arrecadados com a referida contribuição social serão inteiramente utilizados em benefício do trabalhador brasileiro. Contudo, o texto vai além. Uma vez que a contribuição decorre da demissão imotivada, propõe que os trabalhadores que venham a ser demitidos sem justa causa a partir de 1º de janeiro de 2014 e que, por ventura, não vierem a ser beneficiados pelo Programa Minha Casa, Minha Vida, possam sacar o valor equivalente ao adicional de 10% (dez por cento) no momento da sua aposentadoria. Dessa forma, o projeto de lei complementar que ora submetemos a Vossa Excelência alinha-se com as proposições que têm sido apresentadas no Congresso Nacional e garante que todo o recurso arrecadado seja destinado ao trabalhador – seja como beneficiário do Minha Casa, Minha Vida, seja pelo recebimento direto dos valores por ocasião de sua aposentadoria.

3 Em suma, a presente proposta beneficia os trabalhadores brasileiros em três frentes. Em primeiro lugar, se contrapõe aos que defendem a extinção da contribuição social prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 2001, combatendo que se incentive a demissão imotivada de trabalhadores e a rotatividade no mercado de trabalho. Em seguida, assegura o financiamento permanente de parte do Programa Minha Casa, Minha Vida e a expansão das iniciativas de habitação de interesse social. Finalmente, prevê que os trabalhadores demitidos sem justa casa

¹⁰⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados nº 328 de 2013. **Altera a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001 [...], e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=592068>>. Acesso em 03 out. 2017.

que não se beneficiem da política de habitação, recebam os respectivos recursos na aposentadoria, garantindo a ampliação do número de beneficiários.¹⁰⁵

Ou seja, o Governo Federal, ao propor a modificação da finalidade a qual estava vinculada a contribuição ora tratada, tentou dar feição constitucional a um tributo que já padecia de inconstitucionalidade.

É cristalino que tanto do texto do veto ao Projeto de Lei Complementar nº 200/2012, como da exposição de motivos ao Projeto de Lei Complementar nº 328/2013, pode-se extrair que não só o Governo Federal tem claro conhecimento de que a finalidade para qual a contribuição social prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 já se exauriu, como também que este tem utilizado o produto da arrecadação para fim completamente diverso do inicialmente previsto para o tributo.

Neste jaez, cumpre destacar que o mero desvio de recursos arrecadados por meio da contribuição cuja finalidade ainda subsiste não ensejaria a sua inconstitucionalidade. Pelo contrário, o Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência consolidada justamente em sentido oposto. É o que se pode extrair do julgamento do RE 138.284/CE, cujo acórdão restou assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88.

I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do par. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devesse observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, par. 4.; C.F., art. 154, D). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a").

III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.).

V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, par. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988.¹⁰⁶

¹⁰⁵ BRASIL. Governo Federal. **Exposição de Motivos Interministerial nº 165/2013 MP MF MCidades**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/ExpMotiv/EMI/2013/165-MP-MF-MCid.htm>. Acesso em 04 out. 2017.

Contudo, no caso da contribuição em discussão, não se trata do mero desvio do produto da arrecadação. Na verdade, o que vem ocorrendo é o desvio da finalidade, uma vez que a original já não mais subsiste, em razão de já ter sido atingida, e atualmente tem sido dada destinação completamente diversa.

Neste sentido, aduz Marco Aurélio Greco:

Esta singela constatação acarreta uma consequência seríssima, qual seja, a de que alterada a finalidade da exigência, altera-se a própria exigência e, por isso, ou ela deixa de ter fundamento constitucional, ou só poderá subsistir como nova contribuição se a nova finalidade for admitida constitucionalmente e, mesmo assim, com as restrições que eventualmente sejam aplicáveis a esta nova figura por força da Constituição.¹⁰⁷

Ou seja, alterar a finalidade de uma contribuição significa criar uma exação completamente nova. E esta, como não poderia deixar de ser, deve passar pela análise de adequação à Constituição, inclusive se estaria dentro do já mencionado grandioso leque da expressão “social”.

Corroborando a não mais poder com a tese de que a finalidade para qual a contribuição prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 já se exauriu, é ainda o Projeto de Lei Complementar nº 340/2017, enviado ao Congresso Nacional pela Presidência da República em fevereiro de 2017. Este, ao contrário do Projeto nº 328/2013 anteriormente analisado, propôs uma redução gradual de 1% por ano da alíquota da contribuição até esta vir a ser completamente zerada.

Segundo a proposição, será acrescentado ao art. 1º da referida Lei Complementar um § 1º, cuja redação seria a seguinte:

Art. 1º [...].

§ 1º A alíquota da contribuição social de que trata o caput será de nove por cento no exercício de 2018, com redução de um ponto percentual a cada ano nos exercícios posteriores a 2018, até a sua extinção no exercício de 2027.¹⁰⁸

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 138.284/CE**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 01 de julho de 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 03 out. 2017.

¹⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: Uma figura *sui generis***. São Paulo: Dialética, 2000, p. 239-240.

¹⁰⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados nº 340 de 2011. **Altera a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, para eliminar gradualmente a multa adicional da contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2123991>>. Acesso em 04 out. 2017.

De acordo com a Exposição de Motivos Interministerial nº 00045 de 13 de fevereiro de 2017, a contribuição ora em discussão já não mais era necessária, uma vez que desde agosto de 2012 as receitas dela provenientes são superiores aos valores necessários para honrar a atualização monetária decorrente dos expurgos inflacionários. Diz o documento, consignando de forma clara não só qual a finalidade da instituição das contribuições, mas também o fato de que esta já não mais subsiste:

1. Submetemos à apreciação de Vossa Excelência o Projeto de Lei Complementar que objetiva eliminar gradualmente a multa adicional da contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa. Atualmente, o valor dessa multa é de 10% (dez por cento) e incide sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), durante a vigência do contrato de trabalho. Para tanto, é necessário alterar a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.
2. A Lei Complementar nº 110, de 2001, foi fruto de um processo de negociação que envolveu o Governo Federal, trabalhadores e empregadores os quais anuíram em dar a sua cota de contribuição para a formação do montante de recursos necessários à quitação dos compromissos decorrentes dos complementos de 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). No mesmo sentido, foi instituída ainda uma contribuição social de 0,5% (cinco décimos por cento) incidente sobre a folha de pagamento que, diferentemente da contribuição sobre o saldo do FGTS objeto desta presente proposição normativa, vigorou por um prazo pré-determinado de 60 meses.
3. A instituição das contribuições supracitadas teve por objetivo custear os dispêndios da União decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou devido o complemento de atualização monetária dos saldos do FGTS em favor dos trabalhadores. Contudo, desde agosto de 2012, as receitas provenientes de tais contribuições têm se mostrado superiores aos valores necessários para honrar a mencionada atualização monetária.
[...]
6. Uma preocupação adicional consiste na exigência do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), sobre previsão de renúncia de receita. Considerando que a redução gradual da multa de 10% pode ser caracterizada como espécie de renúncia de receita, faz-se pertinente consignar, para o atendimento do previsto no art. 14, que essa redução não afetará as metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias. Esse requisito será cumprido no momento em que a renúncia pretendida for considerada na elaboração da Proposta Orçamentária de 2018. Na elaboração do Orçamento, estimam-se as receitas e, tendo em vista as metas de resultados fiscais estabelecidas na LDO, fixam-se as despesas. Portanto, atende-se a condição de considerar a alteração de alíquota no momento da elaboração da Proposta Orçamentária de 2018, atendendo-se também o art. 14 da LRF.
7. Essas, Senhor Presidente, são as razões que nos levam a propor o seguinte Projeto de Lei Complementar.¹⁰⁹

Neste diapasão, a doutrina entende que, uma vez a finalidade tendo se exaurido, a exação deveria ter sido considerada como tacitamente revogada:

¹⁰⁹ BRASIL. Governo Federal. **Exposição de Motivos Interministerial nº 00045 / MP MTB MF MCidades**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/ExpMotiv/EMI/2017/45.htm>. Acesso em 04 out. 2017.

A constatação de que a norma já alcançou sua finalidade faz eclodir o movimento natural de sua extinção e retirada automática do sistema. E assim o é, porquanto, à semelhança das leis temporárias com termo fixado no tempo, as leis temporárias com termo fixado no alcance da finalidade não necessitam de nova manifestação de vontade legiferante para serem excluídas do sistema.¹¹⁰

Portanto, de acordo com as proposições legislativas da lavra da Presidência da República, bem como diante dos relatórios de gestão da Caixa Econômica Federal, é possível afirmar que a contribuição social prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 perdeu a finalidade para a qual foi originalmente instituída, uma vez que esta foi devidamente atingida.

Diante disso, verifica-se que não só o tributo tornou-se supervenientemente inconstitucional, vez que já não possui um dos requisitos de validade da espécie trazidos na Constituição, como também a sua cobrança passou a sê-lo, já que não mais existe qualquer fundamento legal para tal.¹¹¹

¹¹⁰ PINTO, Bruno Reis. A Contribuição Prevista na Lei Complementar nº 110/2001 e sua Revogação Automática com o Exaurimento de sua Finalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 227, ago. 2014, p. 34.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 37.

5 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Como visto no capítulo anterior, a finalidade para a qual foi instituída a contribuição prevista no art. 1º da Lei Complementar era temporária e já foi completamente exaurida. Nesta toada, segundo a doutrina, teria ocorrido a sua revogação tácita.

No entanto, a cobrança ainda é perpetuada. Ao mesmo tempo, uma série de ações chega ao Poder Judiciário, buscando a declaração da inconstitucionalidade superveniente da exação, desobrigando os contribuintes de realizar o seu recolhimento.

Desta forma, o presente capítulo se presta a analisar como os Juízes e Tribunais Pátrios vêm tratando a questão.

5.1 Juízes e Tribunais Federais

Logo quando se tomou conhecimento do Ofício da Caixa Econômica Federal, anteriormente citado, os particulares começaram a busca pelo reconhecimento de seu alegado direito. Na época, os julgamentos monocráticos eram, em geral, favoráveis à tese dos autores e declaravam a ilegalidade da exação.

Os Magistrados de Primeira Instância tendiam a, diante de parte dos argumentos trazidos no item 4.2 do capítulo anterior, conhecer dos pedidos e lhes dar provimento. No azo, veja-se a seguinte decisão oriunda da Seção Judiciária do Distrito Federal, apreciando pedido liminar:

Entendo, em juízo de preambular exame, que se encontram configurados os requisitos autorizadores da concessão da pretendida medida antecipatória, vez que presente a verossimilhança da alegação (art. 273 *caput*, I, do CPC).

Não há dúvida de que a contribuição do art. 1º da LC 110/2001 é da espécie contribuição social geral, com destinação específica, qual seja, a de trazer equilíbrio às contas do FGTS em razão do pagamento do passivo dos chamados expurgos inflacionários (Planos Verão e Collor I), conforme exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar (fls. 340).

Conforme ressaltou o Ministro Joaquim Barbosa, Relator das ADI's 2.556-2 e 2.568-6, 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 a finalidade.”

Ou outras palavras, se cumprida a finalidade que motivou a instituição da contribuição, esta perde seu fundamento de validade, de modo que a exigência passa, então, a ser indevida.

Essa é a situação da contribuição social instituída pelo art. 1º da LC 110/2001, que vem sendo cobrada dos empregadores no caso de demissão sem justa causa, no percentual de 10% do montante dos depósitos devidos ao FGTS, enquanto que a última parcela dos complementos de correção monetária foi apaga em janeiro de

2007, conforme cronograma estabelecido na alínea “e” do inciso II do art. 4º do Decreto 3.913/2001.

O esgotamento da finalidade que motivou a criação da contribuição fica ainda mais clarividente quando se observa a motivação do veto da Presidente da República ao Projeto de Lei Complementar nº 200/2012, que se destinava a extinguir a contribuição do art. 1º da LC 110/2001, *in verbis*:

[...]

A imposição tributária tratada nos autos advém de autorização dada pelo próprio povo, através de seus representantes – congressistas - que elaboraram, após regular procedimento legislativo, o respectivo diploma legal. Essa autorização é direcionada ao Estado, e teve como finalidade equilibrar as contas do FGTS.

Assim, alcançada essa finalidade, cessa compulsoriedade do tributo, por ausência de justa causa. Do contrário, quebra-se a confiança entre o Estado e os contribuintes, pilar de todo processo de positivação do direito.

[...]

Diante do exposto, **DEFIRO O PEDIDO DE ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA**, para suspender, em relação às Autoras, a exigibilidade do crédito tributário relativo à contribuição social geral de que trata o art. 1º da LC 110/2001, nos termos do art. 151, V, do CTN.^{112 113}

À época, os magistrados utilizavam como parâmetro maior a decisão do Desembargador Leandro Paulsen do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Conhecido tributarista, em sua atividade judicante, proferiu a seguinte decisão em sede de Agravo de Instrumento:

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:

[...]

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.

¹¹² BRASIL. Juízo da 6ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. **Tutela Antecipada na Ação Ordinária n. 62204-46.2013.4.01.3400**. Brasília, DF, 5 de dezembro de 2013, grifos do original.

¹¹³ Outros juízos da Seção Judiciária do Distrito Federal proferiram decisão em sentido semelhante, porém já em sede de sentença, tal qual o Juízo da 4ª Vara Federal no processo nº 46908-18.2012.4.01.3400 e o da 1ª Vara Federal no processo nº 60642-02.2013.4.01.3400.

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.¹¹⁴

No mesmo sentido, foi a decisão proferida em 2017 pelo Juízo da 20ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais:

As contribuições criadas pela LC 110/2001, consoante narra a petição inicial, surgiram em razão de situação excepcional para o FGTS, caracterizada por contexto temporal em que aquele Fundo se viu onerado por abrupta e sazonal despesa com dívidas pretéritas. Prestaram-se tais contribuições como meio eficaz para a satisfação de obrigações, já definidas pelo Supremo Tribunal Federal, de que o saldo existente nas contas vinculadas do FGTS deveria ser recomposto com a correção monetária efetivamente verificada no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1.990.

Neste contexto, após decisão política lastreada em negociações entre governo, empregadores e empregados, restou formalizado através da LC 110/2001 o compromisso de se efetivar o pagamento do passivo existente, e que todos os seguimentos interessados na solução para o déficit do FGTS, contribuiriam para sua efetivação.

[...]

O exame da LC 110/2001, em sua inteireza e de forma sistemática, permite concluir que seu propósito não foi outro senão o de assegurar condições para que reflexos financeiros negativos para o patrimônio do FGTS, provocados por gestão econômica mal sucedida, ocorrida em governos já encerrados, pudessem ser satisfeitos com celeridade e eficácia, sem que o ônus recaísse, com maior impacto, em determinado seguimento social específico, envolvido com a existência e manutenção do FGTS. Assim, o fato inspirador para a Lei Complementar em debate, por não implicar encargo permanente para o FGTS, diante dos seus efeitos financeiros explicitamente delimitados no tempo, também tem relevância para determinar acerca da força normativa das obrigações impostas para que seus reflexos financeiros negativos fossem sanados.

[...]

Postas estas considerações, não teve a contribuição social instituída pelo art. 1º da LC 110/2001 a finalidade de instituir definitiva contribuição social, com função extrafiscal, mas apenas de propiciar meios, diretos e indiretos, para que finalidade, única, que a motivou e justificou, fosse atendida: a satisfação da despesa autorizada pelo seu art. 4º e no prazo por ele programado.

[...]

Outro dado relevante é identificado no reconhecimento do próprio Governo que, ao vetar, em julho de 2.013, o Projeto de Lei n. 373/07, tendente à revogação da contribuição instituída pelo art. 1º da LC 110/2001, acabou por reconhecer a inexistência do passivo que motivou sua criação, justificando o veto em razão de

¹¹⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Efeito suspensivo ativo no Agravo de Instrumento n. 2007.04.00.024614-7**. Porto Alegre, RS, 23 de agosto de 2007. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=1878584>. Acesso em 06 nov. 2017.

outros fundamentos de fato, relacionados à utilidade da contribuição para propósitos diversos daqueles que inspiraram e justificaram sua existência.

Além de restar inequívoco o exaurimento da despesa outrora autorizada pelo art. 4º da LC 110/2001, e em que pese a nobreza dos fins sociais valorados para motivar o veto à Projeto de Lei n. 373/2007, estes não guardam referibilidade à específica finalidade que legitimou a instituição da contribuição prevista no art. 1º da citada Lei Complementar, que, reitere-se, foi prestar-se ao custeio do passivo decorrente do reconhecimento e extensão da correção monetária, suprimida no passado, às contas vinculada ao FGTS, existente no período de 1º de dezembro de 1988 a 29 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990.

[...]

Desaparecido o escopo ou finalidade social que legitimou a existência da contribuição social, sua persistência como prestação pecuniária compulsória prevista em lei, somente reafirma sua condição de tributo na acepção do conceito gizado no art. 3º do Código Tributário Nacional. Mas tal prestação tributária não mais se identifica com a espécie autorizada pela norma de competência do art. 149, da Constituição, posto não mais existir a finalidade social a que o tributo fora originariamente afetado.

Procede, por estas razões, a pretensão quanto à desarmonia constitucional para a contribuição social instituída pelo art. 1º da LC 110/2001, impondo-se, em controle difuso de constitucionalidade, a declaração de sua inconstitucionalidade com respectivos efeitos jurídicos para a relação jurídica tributária.¹¹⁵

No entanto, desde meados de 2012, os Juízes passaram a mudar o entendimento ora mencionado, rechaçando por completo a inconstitucionalidade superveniente da exação. A este exemplo, cite-se a sentença proferida pelo Juízo da 6ª Vara Federal da Seção Judiciária do Ceará:

A tese delineada pela parte autora ancora-se na inconstitucionalidade superveniente do artigo 1º, da Lei Complementar nº 110/2001, pelo que afirma já ter havido a plena satisfação do objetivo da aludida exação criada para subsidiar o FGTS no pagamento dos expurgos inflacionários decorrentes dos Planos Verão e Collor.

Ocorre que o pedido deve ser julgado improcedente. Tratando exatamente do tema nas Ações Direta de Inconstitucionalidade nºs. 2.256-DF e 2.568-DF, tendo como Relator o Ministro Moreira Alves, na data de 9/10/2002, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade das contribuições sociais gerais exigidas, nos moldes da Lei Complementar 110/2001, em especial o FGTS de 10% em razão de demissão de empregados sem justa causa. Na ocasião foi reconhecida apenas a inconstitucionalidade dessa exação no tocante ao princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, 'b', da CF/88, vale dizer o art. 14, I e I, da LC 110/2001 é inconstitucional ao pretender que as exigências dos arts. 1º e 2º dessa lei incidam no ano de 2001 (embora seja certa a validade em relação aos fatos geradores que ocorreram a partir de 1/1/2002).

[...]

Também entendo não ser possível vislumbrar que a contribuição ao FGTS padeça de inconstitucionalidade superveniente por força de uma pretensa consecução ou desvio de sua finalidade.

[...]

De outra banda, é impossível demonstrar o alegado mediante simples alusão a projeções contábeis. Não há como provar que a finalidade da contribuição ao FGTS da Lei Complementar nº 110/2001 foi integralmente atingida apenas pela previsão

¹¹⁵ BRASIL. Juízo da 20ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais. **Sentença na Ação Ordinária nº 0015298-54.2016.4.01.3800**. Belo Horizonte, MG, 01 de junho de 2017. Disponível em: <<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00152985420164013800&secao=MG>>. Acesso em 07 nov. 2017.

da diminuição acentuada dos pagamentos a fazer relativamente ao passivo das ações para recomposição dos saldos das contas vinculadas do FGTS pelos expurgos inflacionários decorrentes dos Planos Econômicos.

Um provisionamento contábil, bem como o diferimento resultante, por mais bem elaborado que seja, constitui mera expectativa de amortização. A redução do prazo de diferimento previsto também não se projeta para além do campo das previsões. Não substitui, de modo algum, o fato do término efetivo dos pagamentos do complemento de atualização monetária dos Planos Verão e Collor I ao FGTS.

Nenhum relatório oficial do FGTS traz qualquer evidência da quitação total deste passivo. O progresso profícuo na amortização paulatina, cada vez menor, desta dívida, mormente na esfera administrativa dos acordos realizados, não implica em que, por um passe de mágica, tenha ela deixado de existir, o que, aliás, considero duvidoso.

[...]

Ante ao exposto, extingo o processo com resolução do mérito, na forma do art. 487, I do CPC, para julgar IMPROCEDENTE a ação.¹¹⁶

Vê-se, portanto, que a mudança buscava seguir os precedentes que chegavam dos Tribunais em mesmo sentido. A este exemplo, analisando a matéria, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ART. 1º DA LC 110/2001. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL. ART. 149 DA CF/88. FINALIDADE SOCIAL. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE. ADIN 2556 E ADIN 2568.

1. As exações da LC 110/2001 têm nítida finalidade social e, portanto, são contribuições sociais, enquadrando-se na subespécie contribuições sociais gerais, que se submetem à norma do art. 149 e não do art. 195 da Constituição Federal, como já se pronunciou o STF na ADIN 2556/DF.

2. A finalidade para a qual foi instituída a exação não se limitou a ressarcir as perdas oriundas dos Planos Collor e Verão, já que, como espécie tributária que também se destina ao FGTS, enquadra-se no disposto no artigo 217, IV e V, do CTN, o qual alude à contribuição destinada ao FGTS e admite a criação por lei de outras finalidades sociais, sendo seus recursos utilizados em ações estratégicas de infraestrutura, sempre voltados à atuação da União na ordem social.

3. Demais disso, a contribuição instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 possui caráter permanente, conforme se extrai da própria norma, uma vez que não há qualquer delimitação de prazo para sua vigência.

4. O Plenário do STF, no julgamento das ADIns n.º 2556/DF e n.º 2568/DF, nas quais se arguiu a inconstitucionalidade de artigos da LC nº 110/2001 dentre os quais os arts. 1º e 2º, entendeu que as referidas contribuições não padecem de qualquer inconstitucionalidade, respaldando a presunção de constitucionalidade dos citados dispositivos legais.

5. Apelação improvida.¹¹⁷

¹¹⁶ BRASIL. Juízo da 6ª Vara Federal da Seção Judiciária do Ceará. **Sentença na Ação Ordinária n. 0805645-82.2016.4.05.8100**. Fortaleza, CE, 14 de setembro de 2016. Disponível em: <<https://pje.trf5.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=ac59f768d682e54671eb0f2cfb0eabb0>>. Acesso em 07 nov. 2017.

¹¹⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Cível na Ação Ordinária n. 0801694-51.2014.4.05.8100**. Recife, PE, 07 de outubro de 2015. Disponível em: <<https://www4.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=pdf&tipo=1&coddoc=389801>>. Acesso em 08 nov. 2017.

Vê-se, portanto, que o Tribunal se apoiou no julgamento do mérito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e nº 2.568, onde supostamente haveria sido declarado que os tributos criados pela Lei Complementar nº 110/2001 não padeciam de qualquer inconstitucionalidade.

No entanto, as ações que tramitaram no Supremo Tribunal Federal tinham como escopo unicamente a análise da constitucionalidade originária, por assim dizer, das referidas contribuições. No objeto delas não foi incluída a análise de sua inconstitucionalidade superveniente.

Inclusive, naquela oportunidade o Ministro Joaquim Barbosa ressaltou:

Entendo que a nova linha de argumentação não tem cabimento no estágio atual destas ações diretas de inconstitucionalidade. Com efeito, por se tratar de dado superveniente, a perda da motivação da necessidade pública legitimadora do tributo não era objeto da inquirição, e, portanto a Corte e os envolvidos no controle de constitucionalidade não tiveram a oportunidade de exercer poder instrutório em sua plenitude. Descabe, neste momento, reiniciar o controle de constitucionalidade, nestes autos, com base no novo paradigma. Isto sem prejuízo de novo exame pelas vias oportunas.

[...]

Portanto, ressalvado o exame oportuno da inconstitucionalidade superveniente da contribuição pelo suposto atendimento da finalidade à qual o tributo fora criado, julgo prejudicadas estas ações diretas de inconstitucionalidade em relação ao tributo instituído no art. 2º da LC 110/2007.¹¹⁸

Entretanto, em que pese tal fato, cada vez mais os juízes e Tribunais Federais vêm firmando o entendimento de que ainda subsiste a constitucionalidade da exação prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001. Em síntese, como visto, argumenta-se que, a despeito do que foi visto no capítulo anterior, a contribuição teria sido instituída para a mera formação de aporte financeiro do FGTS.

5.2 Superior Tribunal de Justiça

Diante do cenário atualmente observado nas instâncias ordinárias, os contribuintes passaram à via extraordinária, interpondo Recursos Especiais e Extraordinários. No entanto, quanto a este primeiro tipo de recurso, não parece que a situação dos particulares teve alguma melhora.

É que, desde que passou a analisar a matéria, em meados de 2015, o Superior Tribunal de Justiça vem assentando sua jurisprudência quanto à impossibilidade de falar em

¹¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 de junho de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2792333>>. Acesso em: 03 out. 2017.

exaurimento da finalidade da contribuição prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001. Em síntese, argumenta que, caso a exação tivesse finalidade temporária, a legislação teria previsto de forma expressa, tal qual o art. 2º.

A este exemplo, cite-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. JULGAMENTO ANTECIPADO. MATÉRIA DE DIREITO. CABIMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI COMPLEMENTAR 110/2001. REFORÇO AO FGTS. REVOGAÇÃO PELO CUMPRIMENTO DA FINALIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, visto que o Tribunal de origem efetivamente enfrentou a questão jurídica posta, qual seja, o direito dos autores de não se submeterem à cobrança do tributo previsto no art. 1º da Lei Complementar 110/2001, porquanto, no seu entender, a finalidade de instituição da contribuição já teria se efetivado, o que conduziria a sua inexigibilidade.

2. O julgamento antecipado de lide eminentemente de direito não configura cerceamento de defesa.

3. A promulgação da Lei Complementar 110/2001 instituiu duas contribuições sociais, cuja finalidade era trazer novas receitas ao FGTS, uma vez que a necessidade de promover complementação de atualização monetária a que fariam jus os trabalhadores, em decorrência dos expurgos inflacionários das contas vinculadas ao referido fundo que não foram devidamente implementadas pela Caixa Econômica Federal.

4. A contribuição social prevista no art. 1º da Lei Complementar 110/2001 baseia-se em percentual sobre o saldo de FGTS em decorrência da despedida sem justa causa, a ser suportada por empregador, não se podendo inferir do normativo complementar que sua regência é temporária e que sua vigência extingue-se com cumprimento da finalidade para a qual a contribuição foi instituída.

5. Se assim o fosse, haveria expressa previsão, como tratou a própria Lei Complementar 110/2001 de estabelecer quando instituiu a segunda contribuição social, prevista no art. 2º do normativo, que estabeleceu prazo de vigência de sessenta meses, a contar de sua exigibilidade.

6. Portanto, a contribuição instituída pelo art. 1º da Lei Complementar 110/2001 ainda é exigível, mormente ante o fato de que sua extinção foi objeto do projeto de Lei Complementar 200/2012, o qual foi vetado pela Presidência da República e mantido pelo Congresso Nacional em agosto de 2013.

Agravo regimental improvido.¹¹⁹

Em seu voto, o relator consignou que:

A matéria estritamente de direito tratada nos autos refere-se à promulgação da Lei Complementar 110/2001, que instituiu duas contribuições sociais, cuja finalidade era trazer novas receitas ao FGTS, haja vista a necessidade de promover complementação de atualização monetária a que fariam jus os trabalhadores, em decorrência dos expurgos inflacionários das contas vinculadas ao referido fundo que não foram devidamente implementados pela Caixa Econômica Federal.

O direito à atualização do saldo de FGTS foi reconhecido pela jurisprudência desta Corte. A título de exemplo:

[...]

¹¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.567.367/PR**. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 17 de dezembro de 2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1479566&num_registro=201502898625&data=20160210&formato=PDF>. Acesso em 07 nov. 2017.

A primeira contribuição social baseia-se em um percentual sobre o saldo de FGTS em decorrência da despedida sem justa causa, a ser suportada pelo empregador. In verbis:

[...]

Com efeito, embora criada para trazer novas receitas ao FGTS, não se pode inferir do normativo complementar que sua regência é temporária e que sua vigência extingue-se com "cumprimento da finalidade para a qual a contribuição foi instituída".

Se assim o fosse, haveria expressa previsão, como tratou a própria Lei Complementar 110/2001 de estabelecer quando instituiu a segunda contribuição social, agora baseada em percentual sobre a remuneração.¹²⁰

Porém, em 2015, o Superior Tribunal de Justiça já havia publicado o intrigante Informativo de Jurisprudência nº 558, que assim registrou:

A contribuição social prevista no art. 1º da LC 110/2001 - baseada no percentual sobre o saldo de FGTS em decorrência da despedida sem justa causa -, a ser suportada pelo empregador, não se encontra revogada, mesmo diante do cumprimento da finalidade para qual a contribuição foi instituída. Inicialmente, esclareça-se que a jurisprudência do STJ tem reconhecido a atualização do saldo de FGTS (REsp 1.111.201-PE, Primeira Seção, DJe 04/03/2010, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC). De fato, a finalidade da norma era trazer novas receitas ao FGTS, visto a necessidade de promover complementação de atualização monetária a que fariam jus os trabalhadores, em decorrência dos expurgos inflacionários das contas vinculadas ao referido fundo que não foram devidamente implementadas pela Caixa Econômica Federal. Entretanto, não se pode inferir do normativo complementar que sua regência é temporária e que sua vigência extingue-se com o cumprimento da finalidade para a qual a contribuição foi instituída. Se assim o fosse, haveria expressa previsão, tal como ocorreu com outra contribuição social instituída pelo própria LC 110/2001, que estabeleceu prazo de vigência de sessenta meses, a contar de sua exigibilidade (art. 2º, § 2º). Portanto, a contribuição instituída pelo art. 1º da LC 110/2001 ainda é exigível [...].¹²¹

Ou seja, de acordo com o disposto no referido documento, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que a finalidade da contribuição contida no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 já teria sido cumprida. No entanto, em situação completamente conflitante com as disposições constitucionais, como visto no item 2.2 do presente trabalho, entendeu-se pelo prosseguimento da validade da exação.

Contudo, imperioso reconhecer que o teor dos informativos deve ser analisado com cautela, uma vez que é produzido pela Secretaria de Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e não consiste em repositório oficial de jurisprudência.

¹²⁰ *Ibid.*

¹²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Informativo de Jurisprudência n. 558**. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?acao=pesquisar&livre=@cnot=%2715286%27>>. Acesso em 09 nov. 2017, grifos do original.

Em que pese o documento citado, o certo é que a jurisprudência deste Tribunal Superior firmou-se quanto à impossibilidade de se inferir que o tributo já teria perdido a sua finalidade.

5.3 Supremo Tribunal Federal

Apesar de possuir contornos constitucionais, o Supremo Tribunal Federal, até o presente momento, não teve muitas oportunidades de analisar a questão do exaurimento da finalidade em ações de controle difuso de constitucionalidade. Sem contar com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade já julgadas¹²² e em julgamento¹²³, poucas foram as ações que chegaram ao crivo da Corte Suprema por meio das vias recursais mais tradicionais.

Na primeira dessas ações, o entendimento adotado pela Corte foi no sentido de que era impossível a análise do cumprimento da finalidade da exação sem que se realizassem incursões na legislação infraconstitucional e no contexto fático-probatório, que é vedado em sede de Recurso Extraordinário. Veja-se:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001. CUMPRIMENTO DA FINALIDADE. PREMISSA NÃO ADMITIDA COM BASE NAS PROVAS E NA INTERPRETAÇÃO DE LEIS INFRACONSTITUCIONAIS. OFENSA REFLEXA. INCURSIONAMENTO NO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 279 DO STF. REVOGAÇÃO PELO ART. 149, § 2, III, A, DA CF. AUSÊNCIA DO NECESSÁRIO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF.

1. O exaurimento da finalidade da contribuição prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, quando aferido pela Tribunal de origem, demanda a análise da legislação infraconstitucional aplicável à espécie, bem como o revolvimento do conjunto fático probatório dos autos, o que é inviável em sede de recurso extraordinário. No caso, a afronta à Constituição, se existente, seria indireta e incidiria o óbice erigido pela Súmula nº 279 do STF.

[...]

3. *In casu*, o acórdão recorrido extraordinariamente assentou: “TRIBUTÁRIO. EXAÇÕES INSTITUÍDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001. CABIMENTO DA VIA MANDAMENTAL. CARÁTER TRANSITÓRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. FINALIDADE ATINGIDA. PRESUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. CABIMENTO DA EXIGÊNCIA”.

4. Agravo regimental DESPROVIDO.¹²⁴

No voto condutor do arresto, o Relator consignou o seguinte:

¹²² Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e nº 2.568.

¹²³ Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5.050, nº 5.051 e nº 5.053

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 857.184/PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 28 de abril de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8453313>>. Acesso em 12 nov. 2017.

Além disso, quanto à alegação de extinção da contribuição prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, ante o cumprimento da finalidade para a qual ela foi instituída, qual seja, o financiamento do pagamento do acordo relativo aos expurgos inflacionários do FGTS, destaco o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

[...]

Quanto ao argumento de extinção da contribuição pelo exaurimento da finalidade, observe-se, ainda, que mesmo a análise da tese de forma abstrata em ação direta de constitucionalidade não torna viável, em sede de recurso extraordinário, rever o contexto fático probatório e a interpretação dada a normas infraconstitucionais, para admitir conclusão contrária da adotada no acórdão recorrido no caso específico dos autos. Nesse sentido, anoto os seguintes precedentes: AI 781.092-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe de 19/9/2012, AI 744.316-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, DJe de 22/3/2011.¹²⁵

Verifica-se, no azo, que nesta primeira oportunidade o Supremo Tribunal Federal se eximiu de realizar a análise do *meritum causae*, deixando o assunto esbarrar em sua jurisprudência defensiva.

Contudo, no mesmo ano, chegou ao Supremo Tribunal Federal outro Recurso Extraordinário que tratava do mesmo assunto. Este, distribuído à relatoria do Ministro Marco Aurélio, teve destino diferente e foi afetado para análise do mérito sob o regime de Repercussão Geral¹²⁶, conforme se pode ver do seguinte acórdão:

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 – 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.¹²⁷

Convém, neste sentido, trazer ainda o seguinte excerto do voto vencido do Ministro Teori Zavascki quando das discussões, em Plenário Virtual, sobre a existência ou não de repercussão geral da matéria:

A respeito desse fundamento, o acórdão recorrido, citando precedentes, afirmou o seguinte: "ainda que as contribuições em comento estejam atreladas a uma

¹²⁵ *Ibid.*

¹²⁶ Art. 1.035. [...] § 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo. (In: BRASIL. Lei n. 13.105 de 16 mar. 2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 nov. 2017).

¹²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 878.313/SC**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 21 set. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9426138>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

finalidade, não se afigura possível presumir que esta tenha já sido atingida" (fl. e-STJ 184).

Há, portanto, uma questão de fato que é preliminar e prejudicial ao exame da questão de direito: saber se, no plano da realidade, a finalidade da norma foi efetivamente alcançada. Essa questão de fato atuou de modo decisivo na conclusão do acórdão recorrido. Além disso, o exame da controvérsia envolve apreciação de vários atos normativos infraconstitucionais citados ao longo do recurso (a Portaria 278 da Secretaria do Tesouro Nacional, a mensagem de veto à Lei Complementar 200/2012, a Nota Técnica ao Projeto de Lei Complementar 378/2006, o Ofício 0038/2012/SUFUG/GEPAS da Caixa Econômica Federal).

O conhecimento do presente recurso esbarra nos óbices das Súmulas 279 (Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário) e 280/STF (Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário).¹²⁸

Vê-se, portanto, que o voto vencido deste Ministro¹²⁹, aplicava o mesmo entendimento do outro acórdão, eximindo o Supremo da responsabilidade de julgar a questão da inconstitucionalidade superveniente da exação instituída no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 por meio das vias recursais.

No entanto, demonstrando que inclusive já existia uma Ação Direta de Inconstitucionalidade com intuito similar, o Ministro Marco Aurélio, que foi seguido pelo restante do Tribunal¹³⁰, reputou constitucional e com repercussão geral a matéria tratada nos autos do processo. Disse o relator:

A controvérsia, passível de repetição em inúmeros casos, está em saber se, constatado o exaurimento do objetivo para o qual foi instituída a contribuição social, 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.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.556/DF, da relatoria do ministro Joaquim Barbosa, o Supremo declarou ser harmônica com a Carta de 1988 a contribuição geral prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, destinada ao pagamento dos expurgos inflacionários das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. Não obstante, a controvérsia contemporânea envolve definir se a satisfação do motivo pelo qual foi criada implica a inconstitucionalidade superveniente da obrigação tributária.

Discute-se a matéria, inclusive, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.050/DF, tendo o relator, ministro Luís Roberto Barroso, adotado o rito do artigo 12 da Lei nº 9.868, de 1999.¹³¹

Diante disso, foi gerado o Tema de Repercussão Geral nº 846¹³² com base no *leading case* do Recurso Extraordinário nº 878.313/SC. Neste diapasão, aplicando-se as

¹²⁸ *Ibid.*

¹²⁹ A divergência por ele aberta foi seguida pela Ministra Rosa Weber e pelo Ministro Edson Fachin.

¹³⁰ Com exceção da Ministra Cármen Lúcia e do Ministro Gilmar Mendes, que não se manifestaram.

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 878.313/SC**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 21 set. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9426138>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

¹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema n. 846**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4742998&numeroProcesso=878313&classeProcesso=RE&numeroTema=846#>>>. Acesso em 16 nov. 2017.

disposições contidas no art. 1.035, § 5º, do Código de Processo Civil¹³³, foi ainda determinada a suspensão de todos os processos ativos e pendentes que versem sobre a matéria em discussão.

Destaque-se que de acordo com dados do Supremo Tribunal Federal entre setembro de 2015 e o início de novembro de 2017, foram suspensos por todo o País um total de 1.386 processos¹³⁴ que versam sobre o assunto tratado no Tema nº 846.

Levando-se em conta os processos que, eventualmente, não tenham sido suspensos pelos juízos de primeira e segunda instância, verifica-se que o número de ações que podem ser diretamente impactadas pela decisão de mérito do Tema é grandioso, restando plenamente palpável e justificado o reconhecimento da repercussão geral da matéria.

No azo, impende destacar ainda que a Procuradoria-Geral da República já apresentou parecer no âmbito do Recurso Extraordinário nº 878.313/SC¹³⁵, no qual se opinou pelo desprovimento do apelo do contribuinte. O parecer apresentado comunga do entendimento utilizado pelos Tribunais Regionais Federais e pelo Superior Tribunal de Justiça, como anteriormente exposto, no sentido de que o art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 não apresenta de forma expressa uma finalidade temporária.

Com efeito, o entendimento que a Corte Suprema adotará no referido Recurso Extraordinário é desconhecido, não havendo margens, inclusive, para a mera especulação. É que, até hoje, somente o Ministro Marco Aurélio já demonstrou um posicionamento específico, sendo veementemente contra os tributos instituídos pela Lei Complementar nº 110/2001¹³⁶.

¹³³ Art. 1.035. [...] § 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional. (In: BRASIL. Lei n. 13.105 de 16 mar. 2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 nov. 2017)

¹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Assessoria de Gestão Estratégica. **Processos sobrestados em razão da repercussão geral**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=sobrestadosrg>>. Acesso em: 16 nov. 2017.

¹³⁵ BRASIL. Procuradoria-Geral da República. **Parecer n. 274375/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR**. Relator: Procurador-Geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros. Brasília, DF, 16 dez. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10035372&prcID=4742998>>. Acesso em 16 nov. 2017.

¹³⁶ A este exemplo, veja-se o voto proferido pelo Ministro no julgamento da Medida Cautelar e do mérito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 2.556 e n. 2.568. Argumentou que não seria possível a instituição de tributo com o claro intuito de “fazer caixa” para o Governo Federal.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto, a Constituição Federal exerce para o Direito Tributário o papel de principal fonte, uma vez que é no seu texto que está definida a estrutura sistêmica deste ramo do Direito, delimitando o poder de tributar dos Entes Federativos e organizando os princípios básicos tributários. Justamente em razão disso, as leis que instituem tributos, para serem consideradas válidas, devem ser constitucionais durante todo o seu período de vigência.

Neste aspecto, o texto constitucional traz uma série de requisitos para a validade das chamadas Contribuições Sociais, espécie tributária precipuamente definida no art. 149 da Carta Magna. Destes, talvez o mais importante seja a vinculação do referido tributo a uma finalidade específica.

É dizer, portanto, que a relação entre a contribuição e a finalidade é umbilical, não podendo aquela subsistir sem esta. Significa, ainda, que as receitas oriundas deste tributo serão integralmente revertidas para que o motivo de sua instituição seja atingido. Noutras palavras, temos que a vinculação a uma finalidade previamente estabelecida é condição *sine qua non* para que a contribuição seja constitucionalmente válida.

Destaque-se que a vinculação da arrecadação a uma finalidade específica é exceção à regra do art. 4º do Código Tributário Nacional, que dispõe em seu inciso II ser irrelevante para a caracterização de um tributo a destinação legal do produto da arrecadação. Isso se dá porque é da natureza da própria regra-matriz do tributo esta vinculação.

Além disso, com arrimo no entendimento do Supremo Tribunal Federal, é possível verificar a existência de quatro espécies de contribuições sociais. Nessas quatro, além das contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e de seguridade social, incluem-se as chamadas contribuições sociais gerais, que não possuem hipótese previamente estabelecida na Constituição.

Apesar da controvérsia doutrinária existente, entendemos como possível a instituição desta espécie de contribuição social, desde que dentro do que se pode entender da expressão “social”. Em que pese não haja uma definição exata do que se encaixaria neste conceito, o art. 6º do texto constitucional traz uma série de “direitos sociais” que podem ser utilizados para tal.

Dessa forma, caso a contribuição social instituída seja destinada ao custeio das atividades da União Federal na persecução da educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, ou assistência aos desamparados, esta será válida.

Com efeito, em relação à instituição da Lei Complementar nº 110/2001, é importante destacar, a princípio, que os arts. 1º e 2º estabeleceram adicionais de FGTS com clara natureza jurídica de tributo, estando plenamente encaixados nos requisitos trazidos no texto do art. 3º do Código Tributário Nacional. Neste sentido, a nosso entender, é inegável que as exações ali estabelecidas são obrigações pecuniárias compulsórias, que não constituem sanção de ato ilícito e foram instituídas por lei.

Importante destacar, no azo, que apesar de o fato gerador das contribuições ser a demissão sem justa causa, não é possível confundir com uma sanção por um ato ilícito. A uma, pois esta forma de despedida não constitui qualquer ilícito, apesar de ser desencorajado em nosso ordenamento. A duas, pelo fato de que não constitui sanção, mas mera opção do legislador por um determinado fato gerador em detrimento de outros.

Pois bem, superada a questão da natureza jurídica da exação, foi possível verificar que as contribuições previstas na Lei Complementar nº 110/2001 têm como finalidade o pagamento dos resíduos de atualização monetária referentes aos expurgos inflacionários nos meses de janeiro de 1989 (Plano Verão) e abril de 1990 (Plano Collor I) sofridos pelas contas ativas vinculadas ao FGTS. A definição desta finalidade específica decorre não só do entendimento doutrinário sobre o assunto e das manifestações legislativas existentes (como a própria exposição de motivos da lei), mas também de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

Com base nisso, foi possível verificar que a exação prevista no art. 1º da referida legislação complementar, a única que ainda permanece vigente, está maculada de inconstitucionalidade, vez que deixou de atender às disposições constitucionais. É que, como visto no presente trabalho, a finalidade para a qual foi instituída possuía caráter temporário, tendo sido devidamente atingida e, assim, exaurida.

Ora, os relatórios de gestão do FGTS emitidos pela Caixa Econômica Federal, o projeto de lei vetado, a própria mensagem de veto e os projetos de lei enviados pelo Governo Federal deixam claro não só que a finalidade da contribuição já foi atingida, uma vez que todas as contas com defasagem na atualização financeira já foram devidamente recompostas, mas também que o produto da arrecadação dela está sendo utilizado para fins completamente distintos do originalmente determinado.

Portanto, se não mais subsiste a finalidade para qual foi criada, avulta manifesto que esta passou a ser inconstitucional. Neste sentido, sequer é possível a sua cobrança, já que consubstanciada em legislação sem qualquer vigência.

Sobre o assunto, filiamo-nos à corrente doutrinária que entende pela desnecessidade de nova manifestação legislativa a fim de excluir a referida exação do ordenamento jurídico pátrio, uma vez que, por possuir uma vinculação a uma determinada finalidade, o art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 é, ainda que de forma implícita, uma lei com termo fixado a uma condição.

Diante de tudo o que foi exposto, a nosso entender, estes julgamentos estão equivocados. No entanto, somente quando o Supremo Tribunal Federal julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5.050, nº 5.051 ou nº 5.053 ou ainda o Recurso Extraordinário nº 878.313/SC (com repercussão geral reconhecida) é que se terá o entendimento final sobre a matéria.

É que, em que pese este exaurimento de finalidade e a conseqüente inconstitucionalidade da contribuição, até o presente momento a jurisprudência pátria tem se negado a reconhecer este fato. Assim, de acordo com o entendimento firmado junto ao Superior Tribunal de Justiça, e reproduzido pelos juízes e Tribunais Federais, não seria possível verificar de forma expressa na Lei Complementar nº 110/2001 que o art. 1º possuiria uma vigência temporária.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. Demonstrações Contábeis do FGTS. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 abr. 2008. Seção 1, p. 24-36.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. **Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS**. Brasília, DF, 08 de fevereiro de 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. **Nota Técnica sobre as contas individualizadas do FGTS: correção em decorrência dos planos verão e Collor I**. Brasília, nov. 2011.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados nº 195 de 2001. **Institui contribuições sociais, autoriza créditos em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, de complementos de atualização monetária decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências**. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD04ABR2001.pdf#page=170>>. Acesso em 03 out. 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados nº 200 de 2012. **Acrescenta § 2º ao art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, para estabelecer prazo para a extinção de contribuição social**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=553112>>. Acesso em 04 out. 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados nº 328 de 2013. **Altera a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, que institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=592068>>. Acesso em 03 out. 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados nº 340 de 2011. **Altera a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, para eliminar gradualmente a multa adicional da contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2123991>>. Acesso em 04 out. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Decreto nº 3.913 de 11 de set. de 2001. **Dispõe sobre a apuração e liquidação dos complementos de atualização monetária de saldos de contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, de que trata a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3913.htm>. Acesso em 03 de out. de 2017.

BRASIL. Decreto-lei nº 2.284 de 10 de mar. de 1986. **Mantém a nova unidade do sistema monetário brasileiro, o seguro-desemprego, amplia e consolida as medidas de combate à inflação.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2284.htm>. Acesso em 02 de out. de 2017.

BRASIL. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. **Relatório de Gestão do Exercício de 2006.** Disponível em: <http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorio-gestao/Relatorio_de_Gestao_do_FGTS_2006.pdf>. Acesso em 03 out. 2017.

BRASIL. Governo Federal. **Exposição de Motivos Interministerial nº 01 – MTE/MF.** Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD04ABR2001.pdf#page=178>>. Acesso em 04 out. 2017.

BRASIL. Governo Federal. **Exposição de Motivos Interministerial nº 165/2013 MP MF MCidades.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/ExpMotiv/EMI/2013/165-MP-MF-MCid.htm>. Acesso em 04 out. 2017.

BRASIL. Governo Federal. **Exposição de Motivos Interministerial nº 00045 / MP MTB MF MCidades.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/ExpMotiv/EMI/2017/45.htm>. Acesso em 04 out. 2017.

BRASIL. Governo Federal. **Mensagem 301 de 23 de julho de 2013 - Veto o Projeto de Lei Complementar nº 200, de 2012.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Msg/Vet/VET-301.htm>. Acesso em 04 out. 2017.

BRASIL. Juízo da 20ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais. **Sentença na Ação Ordinária nº 0015298-54.2016.4.01.3800.** Belo Horizonte, MG, 01 de junho de 2017. Disponível em: <<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00152985420164013800&secao=MG>>. Acesso em 07 nov. 2017.

BRASIL. Juízo da 6ª Vara Federal da Seção Judiciária do Ceará. **Sentença na Ação Ordinária n. 0805645-82.2016.4.05.8100.** Fortaleza, CE, 14 de setembro de 2016. Disponível em: <<https://pje.trf5.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?idProcessoDocumento=ac59f768d682e54671eb0f2cfb0eabb0>>. Acesso em 07 nov. 2017.

BRASIL. Juízo da 6ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. **Tutela Antecipada na Ação Ordinária n. 62204-46.2013.4.01.3400**. Brasília, DF, 5 de dezembro de 2013, grifos do original.

BRASIL. Lei Complementar n. 110 de 29 jun. 2001. **Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp110.htm>. Acesso em 03 out. 2017.

BRASIL. Lei n. 13.105 de 16 mar. 2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 16 nov. 2017.

BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 out. 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 21 set. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.107 de 13 de set. de 1966. **Cria o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5107.htm>. Acesso em 02 de out. de 2017.

BRASIL. Lei nº 7.839 de 12 de out. de 1989. **Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7839impressao.htm>. Acesso em 02 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.036 de 11 de mai. de 1990. **Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8036consol.htm>. Acesso em 02 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.036 de 11 de mai. de 1990. **Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8036consol.htm>. Acesso em 02 out. 2017.

BRASIL. Procuradoria-Geral da República. **Parecer n. 274375/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR**. Relator: Procurador-Geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros. Brasília, DF, 16 dez. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10035372&prcID=4742998>>. Acesso em 16 nov. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 495.987/SP**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 03 de junho de 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201400726943&dt_publicacao=09/06/2014>. Acesso em: 21 de set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.567.367/PR**. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 17 de dezembro de 2015. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=>

[1479566&num_registro=201502898625&data=20160210&formato=PDF](#)>. Acesso em 07 nov. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Informativo de Jurisprudência n. 558**. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?acao=pesquisar&livre=@cnot=%2715286%27>>. Acesso em 09 nov. 2017, grifos do original.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 252**. Brasília, 13 de junho de 2001. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27252%27>>. Acesso em: 02 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.105/DF**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Relator para Acórdão: Ministro Cezar Peluso. Brasília, 18 de abril de 2004. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000093783&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 21 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 13 de junho de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2792333>>. Acesso em: 03 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 de junho de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2792333>>. Acesso em: 03 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 857.184/PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 28 de abril de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8453313>>. Acesso em 12 nov. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Assessoria de Gestão Estratégica. **Processos sobrestados em razão da repercussão geral**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=sobrestadosrg>>. Acesso em: 16 nov. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 09 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347622>>. Acesso em: 03 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.050**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 11 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4679216&prcID=4477089>>. Acesso em: 03 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 138.284/CE**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 01 de julho de 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 03 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 226.855/RS**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 30 de agosto de 2000. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000099203&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 02 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 878.313/SC**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 21 set. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9426138>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema n. 846**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4742998&numeroProcesso=878313&classeProcesso=RE&numeroTema=846#>>. Acesso em 16 nov. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Efeito suspensivo ativo no Agravo de Instrumento n. 2007.04.00.024614-7**. Porto Alegre, RS, 23 de agosto de 2007. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=1878584>. Acesso em 06 nov. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Cível na Ação Ordinária n. 0801694-51.2014.4.05.8100**. Recife, PE, 07 de outubro de 2015. Disponível em: <<https://www4.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=pdf&tipo=1&coddoc=389801>>. Acesso em 08 nov. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 15. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 412, grifos do autor.

CELSO NETO, João. **Os Expurgos no FGTS e seus reflexos na justiça trabalhista**. São Paulo: All Print, 2004.

CORRÊA, Walter Barbosa. Fontes do Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 55-63.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1994.

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

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2015.

JANTALIA, Fabiano. **FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço**. São Paulo: LTr, 2008.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Os Novos Gravames para o FGTS e as Impropropriedades Imersas na Lei Complementar nº 110/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, out. 2001, p. 30-41.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed., reform., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed, rev. e atual.. São Paulo: Malheiros, 2017.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A Natureza Jurídica das Contribuições Sociais ao FGTS Instituídas pela LC nº 1100/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, out. 2001, p. 21-29.

PADILHA, Rodrigo Corrêa. **Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Método, 2013.

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

PINTO, Bruno Reis. A Contribuição Prevista na Lei Complementar nº 110/2001 e sua Revogação Automática com o Exaurimento de sua Finalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 227, ago. 2014, p. 21-37.

SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002.

TAVARES, Alexandre Macedo. A Natureza Tributária das Contribuições do FGTS e a Lei Complementar nº 110/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, out. 2001, p. 7-20.