

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

35



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A Contribuição Destinada à Recomposição do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) Exigida quando das Demissões sem Justa Causa: Regime Jurídico, Destinação e Controle

The Contribution for the Rebuilding to the Guarantee Fund of Employees (FGTS) when the Unfair Dismissal of Workers: Legal Regime, Allocation and Control

Thiago Omar Cislinski Fahed Sarraf

Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo (FDSBC).

Advogado em São Paulo. E-mail: thiago.sarraf@nwadv.com.br.

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo analisar a relevância da destinação do produto da arrecadação da espécie tributária contribuição social para se concluir pela inconstitucionalidade da exigência do tributo por eventual perda superveniente de seu objeto. Para tanto, será abordada de forma específica a contribuição social instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001, incidente sobre os recolhimentos ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) quando da demissão sem justa causa do trabalhador. No estudo proposto, além dos dispositivos legais pertinentes, serão analisadas também as demonstrações financeiras do FGTS e o posicionamento inequívoco de autoridades que permitirão a verificação quanto ao atendimento da finalidade pressuposta da contribuição em questão. Ao final, serão esclarecidos quais os efeitos que o atingimento da finalidade pretendida com a instituição da contribuição prevista na Lei Complementar n. 110/2001 produz na relação jurídica entre contribuinte e Fisco, bem como quais os instrumentos hábeis a fiscalizar a devida utilização do produto arrecadado a título de contribuição social. *Palavras-chave:* contribuições sociais, Lei Complementar n. 110/2001, finalidade e destinação, relação jurídico-tributária, efeitos.

Abstract

The present work aims to analyze the relevance of the allocation of the proceeds of the tax specie denominated social contributions to be concluded by the unconstitutionality of the requirement of the tax by any supervening loss of their object. Then, will be specifically contemplate social contribution introduced by Article 1 of Supplementary Law 110/2001, applied to the payments to the Guarantee Fund of Employees (FGTS) when the unfair dismissal of workers. In the proposed study, in

addition to the applicable legal provisions, will be also analyzed the financial statements of the FGTS and the unequivocal authorities position that will allow to check on the care of the alleged purpose of the contribution in question. At the end, will be clarified what effects the achievement of the intended purpose of the establishment of the contribution provided in Supplementary Law 110/2001 has on the legal relationship between taxpayers and tax authorities, and any skilled instruments to monitor the proper use of the collected product as a social contribution.

Keywords: social contributions, Supplementary Law 110/2001, object and destination, legal and tax relationship, effects.

Introdução

O presente estudo propõe a reflexão quanto ao papel exercido pelas contribuições sociais no ordenamento jurídico tributário brasileiro, bem como a análise quanto à relevância da destinação do produto da sua arrecadação para que se possa afirmar – ou não – pela inconstitucionalidade da exigência do tributo pela eventual perda superveniente de seu objeto, vale dizer, pelo esgotamento da finalidade para a qual fora instituído. Para tanto, abordar-se-ão as peculiaridades fáticas e jurídicas que motivaram a instituição, pelo artigo 1º da Lei Complementar (LC) n.110/2001, da contribuição social incidente sobre os recolhimentos ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) quando da demissão sem justa causa do trabalhador, mormente denominada multa/contribuição adicional ao FGTS de 10%, nominação que, conforme veremos, deve ser compreendida com ressalvas.

Assim, haverá de ser adotada como premissa a consideração da destinação da contribuição como critério de distinção das espécies tributárias e, ainda, de validade das contribuições sociais, a despeito da norma contida no artigo 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN) que, conforme nosso entendimento, há de ser interpretada dentro do contexto histórico-doutrinário vigente à época da edição do *codex*. Ato contínuo, e em que pesem as pretéritas discussões sobre a constitucionalidade da exação em comento, discutir-se-á se restou atendida a finalidade que motivou a criação do tributo e em que medida este fato é determinante sob o aspecto jurídico para se sustentar a sua inexigibilidade.

Longe de esgotar o assunto, não serão tratadas questões relativas à validade formal da contribuição em testilha, para que se possa argumentar com alguma densidade seu aspecto material, que já nos demanda a realização de várias considerações. Também não de ser feitas observações quanto aos mecanismos de controle das receitas ingressadas nos cofres públicos a tal título, objetivando perquirir quais os instrumentos hábeis a fiscalizar a devida utilização do produto arrecadado, nos termos da sua finalidade. Por derradeiro, destaca-se que a validade da contribuição social prevista na Lei Complementar n. 110/2001, em função do atingimento da finalidade pretendida com sua instituição, já vem sendo discutida no Poder Judiciário, cumprindo-nos analisar qual a compreensão jurisprudencial atual e se, de fato, é conferida adequada solução à controvérsia.

1. Da Contribuição Social Instituída pelo Artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001

1.1. Histórico legislativo e fundamentos para sua criação

O Governo Federal sofreu um grande revés no Poder Judiciário no início dos anos 2000, quando finalizado o julgamento dos Recursos Extraordinários (REs) ns. 248.188/SC¹ e 226.855/RS², nos quais fora determinado à Caixa Econômica Federal que recompusesse os expurgos inflacionários das contas vinculadas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS dos trabalhadores entre dezembro de 1988 a fevereiro de 1989 (“Plano Verão”), e no mês de abril de 1990 (“Plano Collor I”), não remuneradas de acordo com os índices que melhor representavam a oscilação da inflação na época (não aplicação do Índice de Preços ao Consumidor – IPC).

Ante o surgimento do déficit em razão dos aludidos julgamentos, houve por bem o Poder Executivo apresentar o Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 195/2001, que planejou a instituição de contribuições sociais para a recomposição do fundo, além de estabelecer regras gerais quanto à forma e prazos para a realização dos créditos nas contas vinculadas dos trabalhadores. Em outras palavras, a União repassou à iniciativa privada a missão – vale dizer, o ônus – de recompor as contas do FGTS, não remuneradas à época em índices compatíveis com a inflação verificada.

É de se destacar, neste plano, algumas passagens constantes da exposição de motivos³ (Aviso n. 317 da Casa Civil) do Projeto de Lei Complementar n. 195/2001, que culminou na edição da Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001:

¹ “Ementa: Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS. Correção Monetária dos Saldos das Contas a ele Vinculadas. Planos ‘Bresser’ (Junho/87), ‘Verão’ (Janeiro/89) e ‘Collor I’ (Abril/Maio/90). Não revestindo tais contas caráter contratual, mas estatutário, não há falar em direito adquirido dos seus titulares à atualização monetária dos respectivos saldos, em face de novos índices fixados por lei, ainda que no curso do prazo aquisitivo do direito à correção, posto inexistir direito adquirido a regime jurídico, segundo jurisprudência assente do STF. Aresto que dissentiu dessa orientação tão somente quanto aos Planos ‘Bresser’ (junho/87) e ‘Collor I’ (maio/90), posto que, quanto aos demais, não havia questão de direito intertemporal a ser considerada. Recurso que, por isso, é conhecido em parte e nela provido, para o fim de reformar o acórdão no que concerne aos dois planos acima enumerados.”

² “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.”

³ Íntegra disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD04ABR2001.pdf#page=178>.

“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 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.”

Deste modo, a Lei Complementar n. 110/2001, em seus artigos 1º e 2º, instituiu novas contribuições sociais visando fazer frente à despesa verificada⁴, a cargo dos empregadores. Da mesma forma, delimitou nas disposições seguintes a destinação do produto da arrecadação destas novas exações, bem como estabeleceu um cronograma para o creditamento dos valores nas contas vinculadas dos trabalhadores, a serem ressarcidos independentemente de ajuizamento de ação judicial objetivando o recebimento da quantia em voga (regulamentado pelo Decreto n. 3.913, de 11 de setembro de 2001).

⁴ Que também foi saldada mediante aporte direto do Tesouro Nacional (no valor de seis bilhões de reais), das disponibilidades existentes no FGTS à época, bem como do deságio concedido pelos trabalhadores que optassem por aderir ao cronograma de pagamentos instituído pela própria LC n. 110/2001.

A seguir, cumpre-nos investigar se, de fato, trata-se de verdadeira contribuição social, tal como sugere a denominação legal, bem como qual o regime jurídico que deve ser observado para sua compreensão.

1.2. Classificação

Tão logo entrou em vigência a Lei Complementar n. 110/2001, iniciou-se a discussão sobre qual seria a natureza jurídica deste novo tributo – e se, de fato, se trata de um tributo.

É de se compreender que a contribuição em questão não se confunde com o recolhimento ao FGTS nas contas vinculadas dos trabalhadores, que se consubstancia em ônus (às empresas) de natureza trabalhista, vale dizer, decorrente do contrato de trabalho e que constitui receita dos trabalhadores (e não receita pública).

Assim, sendo instituído e exigido de forma compulsória pelo Poder Público, possuindo todas as características inerentes aos tributos (a serem brevemente delineadas mais à frente), nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional⁵, doutrina e jurisprudência são uníssonas em afirmar que a contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001 detém verdadeiro caráter tributário. Daí por que se deve empregar com ressalvas a nomenclatura de “multa” ou “contribuição adicional ao FGTS” ao tributo em questão, cuidando para que não se confunda com o próprio recolhimento realizado à conta vinculada do trabalhador, cujo fundamento é inerente ao direito do trabalho. Feita esta observação, cumpre qualificar este tributo dentre as espécies existentes.

Adiantando as conclusões, é de se admitir o quanto assentado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) ns. 2.556 e 2.568 (que serão objeto de análise adiante), no sentido de tratar-se de uma contribuição social geral, com arrimo no artigo 149 da Constituição Federal:

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

De imposto não se trata, já que, como cediço, é vedado ao Poder Público vincular a receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, conforme dicção do artigo 167, inciso IV, da Carta Magna. A propósito desta diferenciação entre contribuições e impostos, leciona Luís Eduardo Schoueri⁶:

“Do ponto de vista das circunstâncias para sua instituição, exclusivamente, não haveria razão para um estudo separado das contribuições sociais. Têm elas hipóteses tributárias próprias de impostos. O que as caracteriza

⁵ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 216.

e diferencia daquela espécie tributária é a sua afetação: são elas um instrumento de atuação da União na área social.”

Lado outro, tampouco se equipara às contribuições sociais previstas no artigo 195 da Constituição Federal, pois estas são exclusivamente destinadas ao financiamento da seguridade social, escopo totalmente diferente do perseguido pelo tributo em exame.

Assim, ainda que por exclusão⁷, é de se acatar como mais adequada a classificação “contribuição social geral”, conferida pelo Supremo Tribunal Federal na decisão⁸ que deferiu parcialmente a medida cautelar requerida nas ADIs ns. 2.556 e 2.568:

“A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na subespécie ‘contribuições sociais gerais’ que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna.”

1.3. Breves considerações sobre a regra matriz de incidência tributária

A Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001, instituiu duas contribuições com escopo precípuo de recompor as contas do FGTS, ou seja, fazer frente ao déficit superior a 40 bilhões de reais advindos da indevida correção monetária (a menor) aplicada aos saldos das contas vinculadas na implementação dos Planos Verão e Collor I. A questão central cinge-se à análise da exação prevista no artigo 1º da aludida lei, haja vista que a contribuição instituída pelo artigo 2º⁹, exigida por tempo determinado (60 meses), é de menor importância para o quanto se pretende argumentar.

Assim, dispõe o artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001:

“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.”

Do enunciado acima se extrai diversos aspectos do tributo, como a sujeição passiva (empregadores), o fato impositivo (despedida do empregado sem justa causa¹⁰), a base de cálculo (montante de todos os depósitos a título de FGTS devidos durante a vigência do contrato de trabalho) e alíquota (dez por cento).

⁷ Admitindo-se, assim, a classificação quinquipartite das espécies tributárias.

⁸ Relator Ministro Moreira Alves, publicada no *Diário da Justiça* em 8 de agosto de 2003.

⁹ “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 trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei no 8.036, de 11 de maio de 1990. (Vide: ADIn 2.556-2 e ADIn 2.568-6)

(...)

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

¹⁰ Vale dizer, quando o empregado não incorreu em qualquer das hipóteses do artigo 482 da CLT.

A legitimidade ativa para exigir a contribuição em testilha é da União, uma vez que o artigo 3º da LC n. 110/2001 determina a aplicação, no que couber, das disposições da Lei n. 8.844/1994, que trata sobre fiscalização, apuração e cobrança das contribuições e multas devidas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), e que estipula deter o Ministério do Trabalho a sujeição ativa para fiscalização e apuração, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a competência para inscrição em dívida ativa e correspondente cobrança – ambos vinculados à União Federal.

1.4. ADIs ns. 2.556 e 2.568. Constitucionalidade da contribuição

No ano de 2001 (mesmo exercício da instituição das contribuições em questão) foram apresentadas à Corte Suprema duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, de n. 2.556 (movida pela Confederação Nacional da Indústria) e de n. 2.568 (ajuizada pelo Partido Social Liberal – PSL), que suscitavam pretensas violações ao Texto Constitucional pela Lei Complementar n. 110/2001.

Ainda num cenário de indefinição quanto à natureza jurídica das exações, alegou-se afronta: (i) ao artigo 149, por não representar contribuições de intervenção no domínio econômico ou de interesse das categorias profissionais (e também não se destinando à seguridade social, conforme artigo 195); (ii) ao artigo 167, inciso IV, haja vista que deveriam ser qualificadas como impostos (uma vez não se enquadrarem como qualquer espécie das contribuições previstas no artigo 149) e, por esta razão, ser vedada a vinculação do produto de sua arrecadação; (iii) ao artigo 5º, inciso LIV, considerando que, ainda que se admitisse tratar-se de contribuições, inexistente a vinculação entre contribuinte e finalidade, necessária para se aferir a razoabilidade na instituição do tributo, escorada no devido processo legal substantivo – em outras palavras, faltar-lhe a referibilidade que é inerente às contribuições sociais; (iv) ao artigo 150, inciso III, alínea “b”, em razão da não observância no princípio da anterioridade; (v) ao artigo 157, inciso II, que determina a necessidade de repartição das receitas oriundas de impostos instituídos de forma residual (na forma do artigo 154, inciso I) com Estados e Municípios; e (vi) ao artigo 10, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que limita a 40% a indenização pela demissão do trabalhador sem justa causa, enquanto não regulamentado por lei complementar o inciso I do artigo 7º da Carta Magna.

A par das alegações acima destacadas, decidiu o Supremo Tribunal Federal ser constitucional a Lei Complementar n. 110/2001 e as respectivas contribuições instituídas¹¹, apenas ressalvando a questão da necessidade de observância do princípio da anterioridade previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, de modo a legitimar a cobrança apenas a partir do exercício financeiro seguinte (janeiro de 2002), e não após 90 dias da publicação da lei, conforme dispôs o artigo 14 e incisos, que pretendia a cobrança a partir de outubro de 2001.

¹¹ Aqui não se discutirá se acertada ou não a decisão, uma vez ser diverso o propósito deste trabalho.

O julgamento pelo Plenário, ocorrido em 13 de junho de 2012, que assentou a constitucionalidade das contribuições – vencido apenas o Ministro Marco Aurélio, que acolheu o pedido inicial, votando pela integral inconstitucionalidade¹² – resultou na seguinte ementa, acórdão lavrado pelo Ministro Joaquim Barbosa:

“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 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.”

A par do não acolhimento da tese apresentada pelos contribuintes, merece especial atenção o ponto em que se consigna que 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”, que é, em síntese, o ponto fulcral da reflexão pretendida com o presente estudo.

2. A Destinação/Finalidade do Produto da Arrecadação como Critério de Distinção das Espécies Tributárias e Requisito de Validade das Contribuições Sociais

Por muito tempo, o fato gerador e, em complementação lógica, a base de cálculo foram o objeto exclusivo de estudos da doutrina para a qualificação dos

¹² “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.”

tributos entre as espécies tributárias existentes. Emana do próprio Código Tributário Nacional determinação da utilização do fato gerador da obrigação tributária como critério de identificação da natureza jurídica do tributo, nos termos do *caput* do artigo 4º. De plano, aferiu-se também a inutilidade da denominação e da destinação para tal finalidade:

“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.”

É de se compreender que a Lei n. 5.172, que instituiu o Código Tributário Nacional, foi publicada em 1966 (tendo sido sua redação iniciada muitos anos antes), época em que, segundo Luís Eduardo Schoueri¹³, o fato gerador da obrigação tributária era a peça central de concentração dos estudos nesta área.

Aliás, era desnecessário outro critério para qualificação dos tributos na medida em que foi rigoroso o Código quando elencou, de forma taxativa, em seu artigo 5º, as espécies tributárias como impostos, taxas e contribuições de melhoria. A lógica utilizada pelo CTN ainda é sustentada pela doutrina, como, exemplifica Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁴:

“Na norma jurídico-tributária, em nome da coerência teórica, não há morada lógica para o ‘finalismo’. Somente o exame do fato gerador e da base de cálculo, como queria Ataliba, pode definir a natureza jurídica específica dos tributos *urbi et orbi*. A finalidade, o seu desvio, a tredestinação ou a destinação igualmente podem atrair a responsabilização política e administrativa do gestor. Nada mais.”

No mesmo sentido posiciona-se Paulo de Barros Carvalho¹⁵, que considera que a destinação do produto arrecadado empresta importância à ciência financeira, sem, contudo, irradiar reflexos no direito tributário, como aponta o artigo 4º do CTN.

Lado outro, precipuamente após a promulgação da Constituição Federal em 1988, encontramos motivos para entender de forma diversa, vale dizer, compreender a destinação como critério auxiliar à identificação do regime jurídico específico dos tributos – admitindo as contribuições e os empréstimos compulsórios como espécies tributárias autônomas além daquelas prescritas no artigo 5º do Código Tributário Nacional.

Isto porque a Carta Magna evidenciou a existência de outras espécies tributárias que não as trazidas pelo rol deste dispositivo. Quando tratou das contribuições no artigo 195, previu expressamente a destinação do produto da arrecadação à seguridade social; também assinalou a possibilidade da instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação estatal em determinadas áreas (artigo 149). Vale lembrar que as contribuições não foram

¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 6), p. 168.

¹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro – seus problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 33.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 58.

elencadas nos artigos 153 e seguintes da Constituição, que tratam dos impostos, sendo-lhes conferida, assim, classificação diversa (e autônoma).

Desta feita, com o devido respeito ao entendimento diverso, é de se concordar com José Eduardo Soares de Melo¹⁶ quando considera que “as contribuições possuem uma característica especial, uma situação sobremodo peculiar como requisito de sua validade, qual seja, a vinculação de sua receita à Seguridade Social”, estendendo esta premissa àquelas contribuições destinadas a outras áreas de atuação do governo que não à seguridade – fulcradas no artigo 149 da Carta Maior, devendo, assim, o artigo 4º, inciso II, do CTN ser relativizado ou, melhor, interpretado dentro do contexto histórico de quando foi inserido no ordenamento jurídico.

Igualmente se posicionou o Ministro Carlos Velloso quando do julgamento do RE n. 183.906/SP (acórdão publicado em 30 de abril de 1998), de relatoria do Ministro Marco Aurélio, no qual a Corte Suprema julgou inconstitucional a majoração de alíquota do ICMS pelo Estado de São Paulo, cujos novos valores a serem exigidos pretendiam ser vinculados a certo propósito, a despeito da regra insculpida no artigo 167, inciso IV, da Carta Magna. Na posição do Ministro, por não se revestir a norma em questão de limitação ao poder de tributar, careciam os contribuintes de legitimidade para suscitar afronta ao seu dispositivo, de caráter financeiro/institucional, com o seguinte porém:

“Uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste, e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições para-fiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, C.F., art. 149 – e aos empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).”

Assim, a destinação do produto da arrecadação não importa somente para o reconhecimento das contribuições como espécie tributária autônoma: é requisito de sua própria validade, característica essencial para que o Estado possa arrecadar àquele título.

Vejamos que, principalmente quanto às contribuições previdenciárias, a própria Constituição impõe a sua destinação, notadamente voltadas ao financiamento da seguridade social. A existência de determinada contribuição sempre deverá estar atrelada a um dispêndio do Poder Público necessário ao atendimento de um anseio popular e/ou necessidade de intervenção no domínio econômico ou de interesse das categorias profissionais (no caso das contribuições ditas especiais previstas no artigo 149 do texto constitucional).

Ou seja: será a contribuição inexoravelmente vinculada à necessidade de receita para fazer frente a alguma despesa. A instituição da contribuição é, pois, motivada pela existência de um dispêndio voltado à consecução de um mister social/intervencionista e a este sempre se reportará.

¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37.

Tais premissas não possuem grandes repercussões práticas na medida em que a absoluta maioria das contribuições está atrelada a despesas permanentes do Estado, como a seguridade social, educação, interesse das categorias profissionais etc. Por outro lado, se admitirmos que algumas despesas são transitórias, questiona-se: quais as consequências do exaurimento da finalidade para a qual a contribuição voltada àquele mister foi instituída? A Contribuição Social instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001 é um bom exemplo para tentarmos responder ao questionamento acima, considerando as especificidades que envolvem este tributo.

3. Do Atingimento da Finalidade para a qual a Contribuição Social Instituída pelo Artigo 1º da LC n. 110/2001 fora Criada. Consequências

3.1. Afetação e vinculação da Contribuição Social prevista no artigo 1º da LC n. 110/2001

Como já apontamos anteriormente, a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001 fora instituída para fazer frente a uma despesa pública específica, qual seja, a recomposição dos expurgos inflacionários nas contas vinculadas dos trabalhadores, na medida em que não devidamente remuneradas nos meses de dezembro de 1988 a fevereiro de 1989 (“Plano Verão”) e em abril de 1990 (“Plano Collor I”).

Tal afirmação é corroborada pela análise sistemática do texto da LC n. 110/2001, que vincula, em seu artigo 4º, o crédito na conta dos trabalhadores à vigência das contribuições instituídas pelos artigos 1º e 2º:

“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:

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.”

É possível extrair do dispositivo acima que a Caixa Econômica Federal somente poderia realizar o crédito na conta do trabalhador caso em vigência, até o sexagésimo terceiro mês a partir da data de publicação da LC n. 110, as contribuições dos artigos 1º e 2º, bem como se vigorando a contribuição do artigo 1º (objeto do presente estudo) a partir do sexagésimo quarto mês (quando a exação do artigo 2º se exauriu pelo decurso dos 60 meses já anteriormente previsto, acrescidos de 90 dias para atendimento à anterioridade prevista no artigo 150, inciso III, alínea “c”, combinado com o artigo 149 da Constituição).

Em outras palavras, os enunciados em questão realizam a correlação direta entre despesa e receita: há crédito nas contas vinculadas dos trabalhadores (despesa) se, e somente se, estiverem em plena vigência as contribuições instituídas (receita). Tal assertiva, muito embora possa parecer lógica, é de especial relevo para as conclusões aqui almejadas. Isto porque não possuem estas receitas a finalidade de integrar o patrimônio do FGTS. Trata-se de valores que, creditados nas contas vinculadas, destinam-se a perfazer uma despesa pública criada por intermédio do FGTS, mediante a remuneração dos saldos através de indexadores que não representavam a oscilação inflacionária no passado.

A compreensão desta distinção evita concluir-se que a contribuição é destinada/afetada meramente ao FGTS (que implicaria o reconhecimento de se tratar de despesa perene), afirmação incorreta sob nosso ponto de vista, porquanto o fundo representa apenas o veículo de uma despesa gerada e a qual se pretendeu a restituição das somas a seus titulares mediante arrecadação de novo tributo (fonte de receita). Em suma, a contribuição não é devida ao FGTS, e sim está afetada à recomposição de despesas geradas através do FGTS.

Considerando tal premissa, cumpre ainda analisar o quanto disposto no artigo 13 da LC n. 110/2001, que nos permite realizar algumas considerações interessantes a respeito da matéria:

“Art. 13. As leis orçamentárias anuais referentes aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 assegurarão destinação integral ao FGTS de valor equivalente à arrecadação das contribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei Complementar.”

Este artigo, ao determinar que a totalidade da arrecadação das contribuições nos exercícios de 2001 a 2003 seja destinada ao FGTS, não autoriza o Poder Executivo a utilizar os recursos para outras finalidades nos anos subsequentes. Aliás, pelo contrário, considerando a relevância da finalidade como critério de distinção e requisito de validade das contribuições sociais, entender desta forma seria ignorar o comando do artigo 149 da Carta Magna.

Desta forma, a interpretação conforme a Constituição a ser conferida ao artigo 13 em questão é que a pretensão do legislador com este dispositivo foi assegurar a disponibilidade dos recursos para crédito na conta vinculada dos trabalhadores no início do cronograma estipulado, recomendando ao Executivo que não exerça o direito a dar destinação diversa aos 20% (DRU – Desvinculação das Receitas da União) do valor arrecadado a título da contribuição em debate, conforme lhe faculta o artigo 76 do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), à época vigente com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 27/2000:

“Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.”

Tal afirmativa se justifica na medida em que a instituição de nova exação não garantia efetiva arrecadação, pois ainda que fosse provável que a maioria dos contribuintes continuasse a demitir empregados sem justa causa, incorrendo no fato gerador do tributo, existe sempre a variável do inadimplemento da obriga-

ção, além da total insegurança acerca dos parâmetros utilizados para calcular qual seria o montante arrecadado, diferentemente dos tributos que possuem bases de cálculo mais experimentadas e fatos geradores delimitados em função do tempo (mensais, trimestrais etc.), como receita, faturamento, lucro ou folha de salários.

Assim, era necessário garantir o caixa suficiente para honrar com a despesa imposta (crédito nas contas dos trabalhadores), precipuamente no início da vigência da Lei Complementar n. 110/2001, razão pela qual o artigo 13 procurou resguardar que fosse conferida destinação integral do valor arrecadado a estes dispêndios, sob pena de onerar o Tesouro Nacional, conforme redação do artigo 12¹⁷ da mesma lei, com a necessidade de realização de aportes diretos para o cumprimento do cronograma de pagamentos estipulado nos artigos 5º e 6º, não justificando, pois, a utilização do mecanismo da DRU.

Ademais, conforme o aludido cronograma de pagamentos constante da LC n. 110/2001 e do Decreto n. 3.913/2001, os créditos nas contas dos trabalhadores que aderiram a esta forma de restituição se iniciaram em junho de 2002, findando apenas em janeiro de 2007, não havendo razão, então, de não garantir a receita (ainda que com parte da arrecadação desvinculada nos termos do artigo 76 do ADCT) para os pagamentos ocorridos a partir de 2004.

Considerando o exposto acima, e sem adentrar no quanto disposto da exposição de motivos (*mens legislatoris*) do Projeto de Lei Complementar n. 195/2001¹⁸, entendemos que é possível extrair da própria LC n. 110/2001 (*mens legis*) que há uma íntima relação entre a receita advinda da arrecadação da exação do artigo 1º e a despesa relativa à necessidade de recomposição dos expurgos inflacionários, sendo esta última a verdadeira finalidade para a qual a contribuição fora criada – e, portanto, critério de sua distinção dentre as demais espécies tributárias (e sua afirmação enquanto contribuição social lastreada no artigo 149 da CF) e seu requisito de validade.

3.2. Da integral recomposição dos saldos das contas vinculadas. Termo ad quem

No tópico anterior afirmamos que a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001 foi instituída com uma finalidade específica, qual seja, o crédito na conta vinculada dos trabalhadores dos valores relativos aos expurgos inflacionários (“Plano Verão” e “Plano Collor I”), não remunerados à época própria, conforme determinado por decisão do Supremo Tribunal Federal.

A questão é delimitar, então, quando houve a recomposição das contas do FGTS, ou seja, em que momento o valor do déficit apurado em 2001 (superior a

¹⁷ “Art. 12. O Tesouro Nacional fica subsidiariamente obrigado à liquidação dos valores a que se refere o art. 4º, nos prazos e nas condições estabelecidos nos arts. 5º e 6º, até o montante da diferença porventura ocorrida entre o valor arrecadado pelas contribuições sociais de que tratam os arts. 1º e 2º e aquele necessário ao resgate dos compromissos assumidos.”

¹⁸ “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.”

40 bilhões de reais) foi devidamente recomposto (redução a zero do passivo gerado pela despesa em questão).

Sem pretender analisar de forma exaustiva as demonstrações financeiras do FGTS para chegar à conclusão almejada, é interessante sucinta leitura das Demonstrações Contábeis do FGTS (Relatório de administração) dos anos de 2012 e 2013. Relativamente ao exercício de 2012¹⁹, é apontado um saldo inicial provisionado (para o crédito na conta dos trabalhadores) de R\$ 11.706.714,00 e final de R\$ 4.202.152,00, ou seja, relevante redução de R\$ 7.504.562,00.

Ocorre que tal redução não se deve a pagamentos realizados (equivalentes a zero, segundo a demonstração), referindo-se, quase que exclusivamente, à reversão de provisões no valor de R\$ 7.372.191,00, uma vez verificada a drástica queda no volume de ingresso de novas ações judiciais manejadas pelos trabalhadores não optantes pelo plano de pagamentos da LC n. 110/2001, bem como “a finalização do diferimento em junho de 2012”.

Já a demonstração do ano de 2013²⁰ (anexo), reafirmando o quanto já disposto na demonstração do exercício anterior, denota a perfectibilização do escopo da contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001, quando consigna que:

“No exercício de 2012 foi amortizado por completo o saldo remanescente no montante de R\$ 1.611.177 do Ativo Diferido correspondente aos valores de despesa de atualização monetária de créditos complementares conforme previsto na LC n. 110/01.”

Em outras palavras, arrecadou-se, até junho de 2012, quantia suficiente para fazer frente à despesa a qual era necessário recompor, liquidando os próprios valores adiantados pelo Tesouro Nacional a tal título, perdurando ainda provisão no valor de R\$ 4.070.916,00 para algum valor residual a ser despendido.

Outrossim, diversos são os pronunciamentos de autoridades – inclusive da Presidente da República – que dão conta, inequívoca, da integral recomposição do fundo. Analisar alguns destes pronunciamentos revela-se oportuno para não recorrermos unicamente às demonstrações financeiras para tal ponderação.

Nesta esteira, foi consignado pelo próprio Presidente da Caixa Econômica Federal à época, Sr. Jorge Fontes Hereda, a inexistência de déficit do FGTS relativo aos expurgos inflacionários a partir de julho de 2012, quando da Audiência Pública ocorrida em 29 de março de 2012, promovida pela Subcomissão Temporária do FGTS (vinculada à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, com participação de integrantes do Conselho Curador do FGTS), devidamente levada a termo, destacando²¹:

“A Senadora Ana Amélia menciona que 2011 foi o ano de melhor retorno da aplicação. Assim, indaga o motivo disso uma vez que, em 2011, as apli-

¹⁹ Disponível em http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-demonstracao-financeira/Demonstracao_Financeira_FGTS_2012.pdf, p. 6. Acesso em 4 de março de 2015.

²⁰ Disponível em http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-demonstracao-financeira/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2013.pdf, p. 6. Acesso em 4 de março de 2015.

²¹ Disponível em http://www.senado.gov.br/comissoes/cas/casfgts/AP20120830_RelatorioPreliminar.pdf, pp. 65/66. Acesso em 4 de março de 2015.

cações tiveram um percentual menor. Pergunta também se existe quantificação de saques fraudulentos e, por fim, deseja saber se o FGTS ainda é deficitário em relação às perdas do passado relativas aos planos econômicos.

(...)

O Senador Cyro Miranda argumenta que o FGTS participa dos programas de habitação popular em dose muito maior do que o próprio governo faz com o orçamento geral da União. Assim, a indagação é por que o governo não fornece uma contrapartida mais igualitária, de forma a sobrar mais recursos para o trabalhador. Outra questão é sobre a contribuição social devida pelas empresas em caso de despedida de empregado sem justa causa (dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, prevista na Lei Complementar n. 110, de 2001). O Senador deseja saber se já não houve a reposição ao Fundo das perdas inflacionárias que ensejaram a criação dessa contribuição social.

(...)

Dr. Jorge Fontes Hereda

Com relação aos saques fraudulentos, esse é um percentual insignificante para o Fundo, não podendo ser classificado como um problema. Relativamente ao expurgo inflacionário dos planos econômicos, a partir de julho, não há mais déficit em relação a essa rubrica. (...)”

Neste ponto, evidente o reconhecimento da recomposição do FGTS a partir de julho de 2012 pelo Sr. Presidente da Caixa Econômica Federal, instituição incumbida a realizar o crédito na conta dos trabalhadores. Neste norte também, o projeto de lei orçamentária para 2013, elaborado pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional²²:

“Existem alguns fatores que vêm reforçando nossa convicção de que os motivos que embasaram a criação da contribuição adicional para o FGTS não mais existem, mostrando-se plenamente cabível a extinção de sua cobrança.

Um primeiro aspecto reside no fato de o Poder Executivo ter anunciado, trinta dias após a sanção da Lei Orçamentária de 2012, por meio do Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias: Programação Orçamentária e Financeira de 2012, a retenção da receita da contribuição, com a justificativa de que ‘não há exigência legal do repasse imediato desses valores ao Fundo’. A intenção de manter tal retenção em 2013 também se expressa no projeto de lei orçamentária ora analisado, uma vez que, conforme já mencionado acima, o Poder Executivo consignou os recursos provenientes da arrecadação em Reserva de Contingência.

(...)

Adicionalmente, cumpre mencionar que as demonstrações financeiras do FGTS vêm apresentando resultados superavitários ano a ano, ao mesmo

²² Disponível em http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/orcamento/or2013/rel_setor/setor10/000_Rel_Setorial_10.pdf, pp. 16/17. Acesso em 4 de março de 2015.

tempo em que seu patrimônio já alcança a cifra de R\$ 41 bilhões. A conjugação de tais resultados e a atitude do Governo Federal torna evidente que a receita da contribuição instituída pela Lei Complementar n. 110, de 2001, já cumpriu sua principal função, que é a de suprir o patrimônio do FGTS para fazer face à dívida contraída com os trabalhadores e, assim, afastar a possibilidade de qualquer desequilíbrio patrimonial do Fundo.”

Interessante citar ainda o pronunciamento da Exma. Presidente da República, consignado na Mensagem n. 301, de 23 de julho de 2013 (*DOU* de 25 de julho de 2013), relativa ao veto ao Projeto de Lei Complementar n. 200/2012, um dos projetos que extinguiriam ou fixavam termo certo para a extinção da contribuição em debate:

“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.”

Nota-se que a mensagem, ao consignar que a extinção do tributo ensejaria a redução de investimentos realizados pelo Fundo de Investimentos do FGTS (FI-FGTS), precipuamente o desenvolvimento do “Programa Minha Casa, Minha Vida”, demonstra de forma inequívoca que o produto da arrecadação da contribuição prevista no artigo 1º da LC n. 110/2001 é obviamente diverso ao quanto determinado pela lei que a instituiu, notadamente o crédito nas contas vinculadas dos trabalhadores em função da remuneração a menor quando do implemento dos Planos Verão e Collor I.

É importante salientar, por derradeiro, que muito embora a LC n. 110/2001 e o Decreto n. 3.913/2001 tenham estabelecido um cronograma de pagamentos aos trabalhadores para a devida recomposição dos expurgos, em que a última parcela foi creditada em janeiro de 2007 (para aqueles que deveriam receber valores superiores a R\$ 8.000,00), tal data não se presta para a fixação do termo *ad quem* que fielmente representaria o atingimento da finalidade para a qual a contribuição fora instituída. Primeiro porque os pagamentos em questão destinavam-se exclusivamente àqueles trabalhadores que firmaram termos de adesão de acordo com o Decreto n. 3.913/2001²³, para o recebimento dos valores que lhes eram devidos, com deságio de zero a 15% e em até sete parcelas semestrais, a depender do montante envolvido; ou seja, não era possível afirmar à época da

²³ “Art. 4º O titular da conta vinculada manifestará, no Termo de Adesão, sua concordância.”

edição das normas em referência que os trabalhadores ditos “não optantes” receberiam (e quanto) os valores, pela via judicial, até janeiro de 2007.

Ademais, a contribuição foi criada para recompor um déficit do fundo, mas não garante que a receita (arrecadação) é sempre anterior à despesa (crédito na conta vinculada do trabalhador). Isto resta evidente no artigo 12 da Lei Complementar n. 110/2001, que obrigou, de forma subsidiária, o Tesouro Nacional a depositar aos trabalhadores as diferenças de arrecadação verificadas a menor nos prazos assinalados, de modo a garantir o cumprimento do cronograma proposto, sem prejuízo de ulterior arrecadação do tributo que venha a liquidar este valor adiantado pelo Governo.

Somente contrapondo o valor do déficit gerado com as receitas verificadas com a arrecadação das contribuições em questão (além das demais fontes de custeio, como o deságio concedido pelos trabalhadores optantes, aportes diretos do Tesouro Nacional previamente determinados e disponibilidades existentes no FGTS) pode-se aferir quando houve, de fato, a recomposição do fundo – não se confundindo, também, com o superávit do FGTS, que é integrado por outras receitas e despesas estranhas ao escopo da LC n. 110/2001.

Portanto, e de acordo com as demonstrações do FGTS e os pronunciamentos oficiais, entendemos que a partir de julho de 2012 ocorreu, de fato, o atingimento da finalidade para a qual a contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001 fora instituída, vale dizer, a efetiva e integral recomposição do fundo.

3.3. Consequências. Violações à ordem jurídico-tributária. Afronta ao artigo 149 da Constituição Federal

Ante tais considerações, e sem adentrar no mérito das implicações relativas ao desvio de finalidade do produto da arrecadação, certo é que a partir de julho de 2012 não mais subsiste a despesa relacionada à fonte de receita criada; sendo as contribuições qualificadas, também, pela finalidade para a qual foram instituídas, é de se concluir que a exigência da contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001 revela-se inconstitucional a partir desta data.

Não é demais lembrar que, conforme já sustentamos, a aludida contribuição foi instituída para saldar uma despesa pública criada por intermédio do FGTS, e não meramente destinada a integrar o patrimônio do fundo. Não se trata, então, de uma despesa permanente. Ainda que a lei não tenha definido um termo final para sua vigência, isto não significa que o cumprimento da finalidade almejada não possa ser determinado.

Neste exato sentido já se manifestaram alguns juristas, como Leandro Paulsen, quando transcreveu²⁴ decisão por si exarada no Agravo de Instrumento n. 2007.04.00.024614-7/RS (Tribunal Regional Federal da 4ª Região), entendendo que “como as contribuições têm como característica peculiar a vinculação a uma finalidade constitucionalmente prevista, atendidos os objetivos fixados pela nor-

²⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Esmafe, 2010, p. 121.

ma, nada há que justifique a cobrança dessas contribuições” – ainda que proferida em meados de 2007, momento no qual não havia sido, de fato, atendido o objetivo da LC n. 110/2001.

Paulo Ayres Barreto é enfático ao defender a finalidade como elemento imprescindível às contribuições sociais, destacando²⁵:

“Por fim, o produto da arrecadação deve, necessariamente, ser aplicado na finalidade que deu causa à instituição da contribuição. Não basta mera previsão legislativa nesse sentido. É fundamental que, uma vez pago o tributo ao ente tributante, surja para tal ente o dever jurídico de destinar esse montante ao respectivo órgão, fundo ou despesa que deu causa à instituição do tributo.”

Assim, a partir de julho de 2012 a exigência do tributo em debate constitui afronta ao quanto disposto no artigo 149 da Constituição Federal (“como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”), na medida em que desde esta data vem sendo cobrado sem a necessária despesa à qual está peremptoriamente vinculado, sob pena de assumir, sem o devido processo legislativo, a forma de imposto (não vinculado); afinal, o “pressuposto constitucional para sua exigência é a atuação do Estado (*lato sensu*), em área constitucionalmente demarcada”²⁶. Assim, encerrada a necessidade da atuação estatal prevista, não há que se falar em manutenção da contribuição vinculada àquela atividade.

4. Perspectivas Futuras: ADIs ns. 5.050, 5.051 e 5.053. Posicionamento Atual da Jurisprudência

Atualmente, encontram-se pendentes de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, ao menos, três Ações Diretas de Inconstitucionalidade questionando a (in)exigibilidade da contribuição prevista no artigo 1º da LC n. 110/2001 pelo atingimento de sua finalidade, movidas pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (Consif) e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg) – de n. 5.050; pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), distribuída sob o n. 5.051; e ainda pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), n. 5.053, todas sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso.

Nas três ações já houve a apresentação de manifestação pela Procuradoria-Geral da República, subscritas pelo Procurador-geral Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros, que trazem o seguinte resumo:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Art. 1º da Lei Complementar 110, de 29 de Junho de 2001. I. Preliminares. Desvio do Produto da Arrecadação de Contribuição Social. Ausência de Impugnação da Lei Orçamentária. Reapreciação da Constitucionalidade do Art. 1º da LC 110/2001, por Exaurimento da Finalidade para a qual foi Criada a Contribuição: Possibilidade. II. Mérito. Contribuição Social Geral de Caráter Permanente.

²⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 190.

²⁶ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.* (nota 25), p. 296.

Destinação Legal Expressa ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

I. Desvio do produto da arrecadação de contribuição social enseja declaração de inconstitucionalidade da norma orçamentária que desnatura a exigência da exação, não da norma instituidora do tributo.

II. É possível rediscussão da constitucionalidade de norma declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, desde que fundada em significativa alteração da realidade subjacente à norma ou da interpretação constitucional.

III. A destinação a finalidade constitucionalmente prevista compõe a estrutura da norma de competência tributária das contribuições. É inconstitucional tanto a lei que crie contribuição sem destinação quanto a lei orçamentária que a destine a finalidade outra que não a prevista na Constituição da República.

IV. A preponderância da vontade objetiva da lei (*mens legis*) sobre a intenção do legislador (*mens legislatoris*) constitui regra hermenêutica a ser observada no que se refere à destinação constitucional das contribuições especiais. Parecer pelo parcial conhecimento da ação direta e, nessa extensão, pela improcedência do pedido.”

Ao longo da manifestação, a PGR cita abalizada doutrina reconhecendo as contribuições como espécie tributária autônoma, bem como a destinação e finalidade do tributo como elemento inerente à regra matriz de incidência das contribuições. Porém, pugna ao final pela improcedência do pedido, por entender que a contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001 está afetada tão somente ao FGTS, vale dizer, a necessidade de recomposição do déficit relativo aos expurgos inflacionários limitou-se à discussão legislativa do tributo, não se incorporando, pois, à norma jurídica em questão.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região vem se pronunciando no sentido de que nada obstante “as contribuições sociais tenham como característica a vinculação a uma finalidade constitucionalmente prevista, não é possível presumir que esta tenha sido atendida”²⁷. Já do TRF da 1ª Região verificam-se decisões que entendem que não está consignado na Lei Complementar n. 110/2001 “que a contribuição prevista no art. 1º seria destinada a suprir a defasagem de créditos nas contas vinculadas ao FGTS, durante todo o tempo em que for exigível”²⁸, considerando ainda o quanto disposto no artigo 13 da lei (destinação integral ao FGTS nos anos de 2001, 2002 e 2003).

Na primeira instância da Justiça Federal emanam decisões das mais variadas, tanto as que rejeitam o pleito dos contribuintes, quanto as que lhes são favoráveis, que declaram a inexistência de relação jurídica a ensejar o pagamento da exação em questão.

²⁷ Brasil. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5015500-97.2014.404.7205, da 2ª Seção, Porto Alegre, 20 de fevereiro de 2015; Brasil. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5046234-55.2014.404.7100, da 2ª Turma, Porto Alegre, 3 de fevereiro de 2015.

²⁸ Brasil. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 0047540-88.2014.401.0000, da 6ª Turma, Brasília, 3 de novembro de 2014.

Com o devido respeito às razões expendidas nos Tribunais, entendemos haver motivos para discordar, não se sustentando a assertiva que a necessidade de recomposição do fundo tratada no processo legislativo não se incorporou à norma jurídica. É de se rememorar que, através da análise sistemática da Lei Complementar n. 110/2001, é possível concluir pela correspondência entre arrecadação da contribuição e despesa relativa à necessidade de pagamento aos trabalhadores, de modo que a finalidade para qual a exação fora criada não é outra senão a recomposição de uma dívida gerada pelo FGTS (e não destinada somente a incrementar o patrimônio do fundo).

Outrossim, há fatos e documentos contundentes no sentido do atingimento desta finalidade, seja pelas demonstrações financeiras do FGTS ou pelo pronunciamento das autoridades competentes, de modo que o reconhecimento da inconstitucionalidade do tributo, por afrontar o artigo 149 da Carta Magna, parece-nos a solução mais adequada à controvérsia em tela, sem prejuízo de ulterior alteração legislativa que o retire de forma expressa do ordenamento jurídico.

4.1. *Instrumentos de controle*

Finalmente, é de se dizer que não há disposição em qualquer plano – seja pela lei orçamentária ou por atos infralegais – que justifique o redirecionamento do produto da arrecadação da Contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar n. 110/2001. Carece o Poder Executivo de competência para exigir o tributo para finalidade distinta da qual legitimou sua instituição.

Neste ínterim, mesmo o mecanismo de desvinculação de receitas (DRU), instituído através de sucessivas Emendas Constitucionais (com alteração do artigo 76 do ADCT) não possui aceitação por parte importante da doutrina, a ponto de Paulo Ayres Barreto afirmar tratar-se de supressão de direitos e garantias individuais do contribuinte²⁹ (precipuamente o direito de apenas ser cobrado a título de contribuição o que efetivamente for aplicado na finalidade pretendida com a instituição da exação), constituindo afronta, pois, ao inciso IV do parágrafo 4º do artigo 60 da Carta Magna³⁰.

Neste plano, é importante que o Poder Legislativo (ou ainda o Executivo) torne a trazer projeto de lei que determine a extinção da Contribuição. Aliás, questionável o veto presidencial (já transcrito) ao Projeto de Lei n. 200/2012 quando consigna que 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”.

Primeiro, porque não há qualquer impacto financeiro na extinção da contribuição porquanto inexistente também a despesa correspondente a partir de julho de

²⁹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.* (nota 25), p. 252.

³⁰ O Supremo Tribunal Federal entendeu posteriormente, quando da apreciação do RE n. 566.007/RS, em 13 de novembro de 2014, pela ausência de legitimidade do contribuinte em pleitear a restituição ou não recolhimento proporcional à DRU – situação particularmente diferente em relação à contribuição do artigo 1º da LC n. 110/2001, na medida em que esta não é maculada, por vício de inconstitucionalidade, o próprio tributo a partir de julho de 2012, sendo completamente inexigível a partir desta data.

2012, ou ainda as provisões existentes são suficientes para satisfazê-la; segundo, o artigo 14 da Lei Complementar n. 101/2001 (Lei de Responsabilidade Fiscal) determina a necessidade de se estimar a renúncia³¹ das receitas advindas de concessão ou ampliação de benefício fiscal de natureza tributária, sendo certo que, relativamente ao quanto ora examinado, de incentivo fiscal não se trata.

Alternativamente, deve submeter novo projeto de lei ao trâmite legislativo e às rígidas regras para a criação de contribuições sociais (artigo 149 da Constituição) para a instituição de nova exação destinada a uma despesa a qual reputa ser necessária a arrecadação, a par do alto custo com tributos já experimentado atualmente pelos contribuintes.

Também imprescindível a manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, para que exerça o controle de constitucionalidade dos dispositivos em questão (especialmente o artigo 1º da LC 110/2001), de modo a estabelecer balizas objetivas para o controle da destinação do produto arrecadado a título de contribuições sociais.

Isto porque que somente a lei pode estabelecer a extinção de tributos (artigo 97 do CTN), o que faz com que a Administração Pública, cuja atividade permanece vinculada à lei enquanto não for declarada inconstitucional ou retirada do ordenamento jurídico, continue exigindo o tributo, ainda que tenha o ente tributante “o dever jurídico de usar integralmente o produto da arrecadação nesse fim colimado”³² que, caso seja desvirtuado, confere ao sujeito passivo o direito subjetivo à repetição do indébito.

Conclusão

Através do presente trabalho procurou-se analisar a Lei Complementar n. 110/2001 de forma sistemática, com intuito de investigar qual a finalidade para a qual fora instituída a contribuição social prevista em seu artigo 1º, incidente quando da demissão dos empregados sem justa causa.

Com o devido respeito ao entendimento em sentido contrário, encontramos na despesa necessária à recomposição aos trabalhadores os valores relativos aos expurgos inflacionários dos Planos Verão e Collor I, em virtude da condenação da União Federal nos REs ns. 248.188/SC e 226.855/RS, a verdadeira “razão de ser” desta exação, dispêndio ao qual a arrecadação da contribuição está vinculada, considerando a finalidade como critério de distinção das espécies tributárias e requisito de validade das contribuições sociais.

A partir das demonstrações financeiras do FGTS, bem como os inequívocos pronunciamentos das autoridades competentes, entendemos haver motivos para se sustentar o esgotamento da finalidade em questão em junho de 2012, vale dizer, até esta data foi arrecadado montante suficiente para fazer frente à despesa a qual se desejava liquidar.

³¹ “§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”

³² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.* (nota 25), p. 307.

A partir de julho de 2012, então, inexistiu a despesa correspondente à contribuição do artigo 1º da LC n. 110/2001, de modo que a manutenção da cobrança desde então se revela incompatível com o texto constitucional, em especial o artigo 149 da Carta Maior, fazendo-se necessária a intervenção do Poder Judiciário, mediante provocação dos contribuintes, para evitar a perpetuação desta afronta, sem prejuízo de eventuais proposições dos Poderes Legislativo e Executivo que podem corrigir tal distorção no plano político.

Referências Bibliográficas

- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro – seus problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Esmafe, 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.