

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP

DANIEL DE PAIVA GOMES

**FUNDAMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE DA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL INSTITUÍDA PELO ARTIGO 1º DA LEI
COMPLEMENTAR 110/2001**

São Paulo

2014

DANIEL DE PAIVA GOMES

**FUNDAMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE DA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LEI
COMPLEMENTAR 110/2001**

Monografia de conclusão de curso apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como exigência parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Mestre Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

São Paulo

2014

RESUMO

Trata-se de estudo que visa demonstrar a ilegitimidade da manutenção da cobrança da contribuição instituída pela Lei Complementar nº 110/2001, em face do esgotamento da finalidade que motivou sua criação, do desvio do produto de sua arrecadação e da superveniente ausência de fundamento de validade do referido tributo, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, os quais, por si só, maculam a manutenção de sua cobrança e possibilitam a repetição dos valores indevidamente pagos pelos contribuintes.

Assim, o presente trabalho pretende realizar uma análise do arcabouço histórico da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 e da jurisprudência dos tribunais pátrios, a fim de consolidar a natureza jurídica do tributo instituído pelo indigitado dispositivo legal.

Após isso, considerando-se a natureza jurídica de contribuição social geral do tributo instituído pelo dispositivo analisado, passar-se-á ao estudo dos elementos informadores das contribuições como espécie tributária autônoma, cuja validade encontra-se intrinsecamente ligada aos motivos que ensejaram a criação do tributo e à correta destinação do produto de sua arrecadação, bem como será dissecada sua regra-matriz de incidência e a regra-matriz referente à finalidade do tributo.

Firmadas tais premissas teóricas, o presente estudo pretende analisar as Demonstrações Financeiras e os Relatórios de Gestão do FGTS, bem como outros documentos oficiais, os quais evidenciam claramente o esgotamento da finalidade que motivou a criação da referida contribuição social geral, bem como, o nítido desvio do produto da arrecadação do referido tributo, vícios que impediriam a manutenção da cobrança de tal contribuição e garantiriam ao contribuinte o direito à repetição do indébito tributário, mormente pelo fato de que já teriam sido amortizadas integralmente as despesas decorrentes do pagamento dos complementos de atualização monetária creditados nas contas vinculadas do FGTS.

Ademais, considerando-se a necessária relação guardada entre as bases de cálculo que podem ser adotadas pelo legislador, bem como tendo em vista a rigidez do sistema constitucional de distribuição da competência impositiva, o estudo pretende demonstrar a ilegitimidade da

contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, na medida em que referida Emenda Constitucional trouxe um rol taxativo de bases de cálculo que podem ser adotadas pela União Federal quando da instituição de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, consoante se verifica do art. 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal de 1988.

Neste momento, o estudo se inicia pela análise do panorama histórico da contribuição instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, a qual visava repor os complementos de atualização monetária devida aos trabalhadores em razão de expurgos inflacionários relativos ao Plano Verão e Plano Collor I, nas contas vinculadas do FGTS, de modo que sua exigência não poderia ser eterna.

ABSTRACT

This is a study that aims to demonstrate the illegitimacy of the collection of the contribution introduced by the Complementary Law 110/2001, owing to the depletion of purpose that motivated its creation, the deviation of the proceeds of the tax collection and the supervening absence of foundation of validity, after the advent of Constitutional Amendment 33/2001, which, by itself, taint the maintenance of its collection and allow the refund of the amounts unduly paid by taxpayers.

Thus, this work aims to conduct an analysis of the historical framework of the general social contribution established by article 1 of the Complementary Law 110/2001 and of the jurisprudence of patriotic courts, in order to consolidate the legal nature of the tax imposed by the aforementioned legal provision.

After that, considering the legal nature of the tax as a general social contribution, the study will move up to the analysis of the elements that underlie the contributions as an autonomous species, whose validity is intrinsically linked to the reasons that gave rise to the creation of the tribute and the proper disposal of the tax proceeds, and will analyze the matrix-rule of tax incidence and the matrix-rule related to the purpose of the tax.

Firmed these theoretical assumptions, this study intends to analyze the Financial Statements and Management Reports of FGTS, and other official documents, which clearly show the depletion of the purpose that motivated the creation of this general social contribution as well as show the sharp deviation of the proceeds of that tax, vices that would prevent the maintenance of the tax collection and would guarantee the taxpayer the right to the refund of the tax overpayment, especially due to the fact that the expenses resulting from the payment of the additional updated money credited to the accounts linked to the FGTS had already been fully amortized.

Moreover, considering the necessary relation between the calculation basis that can be adopted by the legislature, as well as in view of the rigidity of the constitutional system of allocation of taxing powers, the study aims to demonstrate the illegitimacy of the general social contribution introduced by article 1 of the Complementary Law 110/2001 after the

enactment of the Constitutional Amendment 33/2001, once that this constitutional amendment brought a exhaustive list of calculation basis that can be adopted by the legislature in the institution of social contributions and intervention in the economic domain contributions, as evidenced by the article 149, § 2, III, "a" of the Federal Constitution of 1988.

At this point, the study begins by examining the historical overview of the contribution established by article 1 of the Complementary Law 110/2001, which aimed to restore the complements of restatement owed to workers due to inflationary adjustments related to the Summer Plan and Collor Plan I, in the FGTS linked accounts, so that their demand could not be eternal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS	15
1.1 Da natureza jurídica do tributo instituído pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001	15
1.2 Da possibilidade de discussão da ilegitimidade superveniente da contribuição social geral instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 perante o Supremo Tribunal Federal – Inexistência de prejudicialidade em relação às Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e 2.568	19
CAPÍTULO 2 – INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL INSTITUÍDA PELO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001 PELO ESGOTAMENTO DA FINALIDADE QUE MOTIVOU SUA CRIAÇÃO.....	22
2.1 A “finalidade” como elemento informador da legitimidade das contribuições.....	22
2.2 Os princípios constitucionais da legalidade e da proporcionalidade e sua aplicabilidade às contribuições.....	27
2.2 O esgotamento da finalidade da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001	29
CAPÍTULO 3 – INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001 PELO DESVIO DO PRODUTO DE SUA ARRECADAÇÃO	39
CAPÍTULO 4 – INCONSTITUCIONALIDADE DA BASE DE CÁLCULO ELEITA PELO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001 – TAXATIVIDADE DO ART. 149, §2º, III, “A” DA CF/88	51
CONCLUSÃO.....	63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

**FUNDAMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE DA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL INSTITUÍDA PELO ARTIGO 1º DA LEI
COMPLEMENTAR 110/2001**

INTRODUÇÃO

O artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001¹, houve por bem instituir contribuição social calculada 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, cujo fato gerador é a demissão de empregado sem justa causa.

Assim, a Lei Complementar n.º 110/2001 houve por bem instituir uma nova contribuição, cujo fato gerador é a despedida de empregado sem justa causa, nos termos do quanto disposto no Decreto nº 3.914/2001, diploma infralegal responsável por regulamentar a Lei Complementar nº 110/2001.

Consoante visto acima, a base de cálculo da referida exação é o montante dos depósitos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, acrescidos das remunerações previstas no art. 13 da Lei nº 8.036/1990, no art. 11 da Lei nº 7.839/1989, e artigos 3º e 4º da Lei nº 5.107/1966, devidos durante a vigência do contrato de trabalho.

Dito isso, tendo em vista que se trata de contribuição, ou seja, tributo com finalidade específica, faz-se mister ressaltar que referido tributo foi criado com a finalidade de recompor os expurgos inflacionários das contas vinculadas do FGTS no período em que vigorou o Plano Verão e o Plano Collor I, decorrentes das decisões proferidas pelo E. Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 248.188/SC8 e 226.855/RS².

¹ “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”. (BRASIL. Lei Complementar nº 110. 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. Tributação das pessoas jurídicas. Publicação: D.O. 30 jun. 2001).

² “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.”

Em outras palavras, o escopo da referida contribuição era arrecadar valores em montante suficiente a cobrir o déficit do FGTS causado pela atualização monetária insuficiente ocorrida nas contas vinculadas ao FGTS na época da edição dos denominados Plano Verão e Plano Collor I, mediante a recomposição dos expurgos inflacionários, consoante se infere da E.M Interministerial nº 1 – MTE/MF, constante do Projeto de Lei Complementar nº 195/2001³, o qual deu origem à LC nº 110/2001. Senão vejamos, *in verbis*:

Temos a honra de submeter a eleva da consideração do Vossa Excelência a anexa minuta do 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 de correntes 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 do 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 a possibilidade de que um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizasse de mandas 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 do patrimônio no FGTS da ordem de R\$ 42 bilhões. [...] Foi exatamente para evitar tais desdobramentos que Vossa Excelência decidiu que a conta não poderia ser paga exclusivamente pelo Tesouro Nacional e promoveu, com as centrais sindicais e confederações patronais que participam do Conselho Curador do FGTS, um processo de negociação que viabilizasse a pagamento do montante devido aos trabalhadores.

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

(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 248188, Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento: 31 ago. 2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 01 jun. 2001)

“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”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 226855, Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 31 ago. 2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: 13 out. 2000)

³ BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 195. 03 abr. 2001. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD04ABR2001.pdf#page=170>> Acessado em: 02 jun. 2014.

- contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, destinada ao FGTS, de 10% dos depósitos referentes ao Fundo;
- criação de urna contribuição social de 0,5% sobre a folha de salários das empresas não participantes do Simples, destinada ao FGTS (não abrangendo pessoas físicas empregadores 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. [...]

A contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, além de representar um importante instrumento de geração de recursos para cobrir o passivo de corrente da decisão judicial, terá como objetivo induzir a redução da rotatividade no mercado de trabalho brasileiro. [...]

A urgência solicitada se deve a 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. [...]

Dessa forma, incontestemente o fato de que a Lei Complementar nº 110/2001 buscou equilibrar as contas do FGTS, mediante a criação de um “adicional de 10%” cobrado nos casos de demissão sem justa causa e revertido a um fundo que tivesse por desiderato sanar o déficit dos expurgos inflacionários do FGTS.

Ademais, o artigo 3º, §1º da Lei Complementar nº 110/2001 preleciona, expressamente, que o produto da arrecadação da contribuição social geral incidente sobre a demissão sem justa causa deverá ser incorporado ao FGTS e utilizado para o custeio das despesas com os créditos nas contas vinculadas dos trabalhadores que tenham optado por receber o diferencial da atualização monetária relativo aos expurgos inflacionários na via administrativa, nos termos do quanto disposto nos artigos 4º a 7º da Lei Complementar nº 110/2001, sem prejuízo, também, da utilização do montante arrecadado com a cobrança da indigitada exação para o pagamento de créditos advindos de condenações ou acordos judiciais relativos aos mesmos expurgos inflacionários.

Isso significa, que a Lei Complementar nº 110/2001 trouxe verdadeiro acordo a ser firmado entre os titulares das cadernetas do FGTS e o Poder Público, na medida em que o artigo 4º do referido diploma legal autorizou a Caixa Econômica Federal a creditar nas contas vinculadas do FGTS, mediante a realização de termo de adesão com o titular da conta do FGTS, o complemento de atualização monetária resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de 16,64% e de 44,08%, 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.

Ocorre que, em que pese a contribuição social geral referida ter sido criada com vistas ao atendimento de uma finalidade específica, não foi delimitado qualquer tipo de prazo de vigência da exação tributária objeto de análise.

Todavia, ainda que não tenha sido demarcado um termo “*ad quem*” relativo à sua cobrança, a vigência da referida contribuição social não poderia ser eterna, mormente pelo fato de que deixaria de existir a finalidade que justificou a criação do referido tributo tão logo fosse creditada a totalidade dos complementos de correção monetária devidos nas contas vinculadas dos trabalhadores, momento a partir do qual seria inconcebível a manutenção da cobrança do referido tributo, ou seja, a despeito de não possuir um prazo de vigência pré-determinado, a contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 teria seu fundamento de validade na necessidade de pagamento dos expurgos inflacionários nas contas vinculadas do FGTS, de modo que uma vez alcançado tal escopo, não haveria razão para a manutenção da cobrança da exação fiscal.

Tanto isso é verdade, que o termo de adesão retromencionado, dentre outros requisitos, deveria conter a concordância do titular da conta do FGTS com a forma e os prazos do crédito que seria realizado em sua conta vinculada.

Não obstante, convém assinalar que a própria Lei Complementar nº 110/2001 propôs um cronograma para realização do pagamento dos valores recolhidos a título de “adicional de 10%” do FGTS, no qual foi estabelecido um marco temporal a partir do qual se consideraria sanado, ao menos em um primeiro momento, o déficit do patrimônio do FGTS, de modo que se tornaria desnecessária a manutenção da cobrança da referida contribuição, consoante previsto no artigo 6º, II da referida lei complementar, o qual segue, oportunamente, abaixo transcrito.

Art. 6º O Termo de Adesão a que se refere o inciso I do art. 4o, a ser firmado no prazo e na forma definidos em Regulamento, conterá: [...]

II – a expressa concordância do titular da conta vinculada com a forma e os prazos do crédito na conta vinculada, especificados a seguir:

a - complemento de atualização monetária no valor total de R\$ 1.000,00 (um mil reais), até junho de 2002, em uma única parcela, para os titulares de contas vinculadas que tenham firmado o Termo de Adesão até o último dia útil do mês imediatamente anterior;

b - complemento de atualização monetária no valor total de R\$ 1.000,01 (um mil reais e um centavo) a R\$ 2.000,00 (dois mil reais), em duas parcelas semestrais, com

o primeiro crédito em julho de 2002, sendo a primeira parcela de R\$ 1.000,00 (um mil reais), para os titulares de contas vinculadas que tenham firmado o Termo de Adesão até o último dia útil do mês imediatamente anterior;

c - complemento de atualização monetária no valor total de R\$ 2.000,01 (dois mil reais e um centavo) a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), em cinco parcelas semestrais, com o primeiro crédito em janeiro de 2003, para os titulares de contas vinculadas que tenham firmado o Termo de Adesão até o último dia útil do mês imediatamente anterior;

d - complemento de atualização monetária no valor total de R\$ 5.000,01 (cinco mil reais e um centavo) a R\$ 8.000,00 (oito mil reais), em sete parcelas semestrais, com o primeiro crédito em julho de 2003, para os titulares de contas vinculadas que tenham firmado o Termo de Adesão até o último dia útil do mês imediatamente anterior;

e - complemento de atualização monetária no valor total acima de R\$ 8.000,00 (oito mil reais), em sete parcelas semestrais, com o primeiro crédito em janeiro de 2004, para os titulares de contas vinculadas que tenham firmado o Termo de Adesão até o último dia útil do mês imediatamente anterior; e [...]

Consoante se infere do cronograma legal supracolacionado, o esgotamento da finalidade da contribuição social geral em comento e, portanto, a desnecessidade da manutenção de sua cobrança ocorreria, inicialmente, em janeiro de 2004.

Desde sua entrada em vigor, faz-se mister registrar que a Lei Complementar nº 110/2001 foi objeto de questionamentos perante o Poder Judiciário, sob o fundamento de que a contribuição prevista em seu artigo 1º, objeto do presente estudo, não se destinaria ao custeio da seguridade social, à intervenção no domínio econômico ou ao interesse de categorias profissionais, conforme permitido pelos artigos 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal de 1988, de modo que ilegítima a instituição de uma contribuição com a finalidade exclusiva de incrementar o patrimônio do FGTS e possibilitar o cumprimento de obrigações da União Federal.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal, nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 2.556 e 2.568, declarou a constitucionalidade dos tributos previstos no bojo dos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001, sob o fundamento de que é plenamente válida a participação da sociedade com vistas a garantir a saúde financeira do FGTS para realização do pagamento de despesas extraordinárias decorrentes dos expurgos inflacionários.

Entretanto, em que pese o desfecho desfavorável aos contribuintes das referidas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, o Ministro Relator Joaquim Barbosa houve por bem ressaltar a possibilidade de novo exame acerca da inconstitucionalidade do referido tributo desde que demonstrada a superveniente ilegitimidade da manutenção da cobrança da indigitada exação.

Nesse tocante, o Ilustre Julgador registrou que a análise dos fundamentos relativos à ilegitimidade superveniente do tributo somente poderia ser realizada no bojo de uma nova ação, de modo que, até o presente momento, não há posicionamento da Suprema Corte acerca da inconstitucionalidade superveniente da contribuição social prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 pelo esgotamento de sua finalidade, pelo desvio do produto da sua arrecadação e pela violação ao artigo 149, §2º, III, “a” da CF/88. Veja-se a ementa do referido julgado, *in verbis*:

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 II⁴.

Diante do exposto, a despeito de o Supremo Tribunal Federal ter assentado a constitucionalidade da exação objeto do presente estudo, mediante o reconhecimento da possibilidade de que toda a sociedade seja chamada a contribuir para cobertura dos déficits relativos aos expurgos inflacionários das contas vinculadas do FGTS, forçoso reconhecer que, atualmente, existem outros fundamentos que evidenciam a ilegitimidade superveniente da cobrança da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, os quais serão oportunamente analisados no presente trabalho.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2556. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 13 jun. 2012. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 20 set. 2012.

E, justamente por isso, é que serão minuciosamente analisados, no Capítulo 2 do presente estudo, os relatórios de gestão do FGTS, relativos aos exercícios de 2006 e 2007, os quais demonstram que o creditamento da última parcela dos expurgos inflacionários se deu em janeiro de 2007, de modo que o “adicional de 10% do FGTS” seria indevido após tal data, haja vista o esgotamento da finalidade que justificou a instituição do tributo previsto no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001.

Não bastasse isso, no Capítulo 3 restará evidenciado que referida exação fiscal está eivada de vício concernente, ainda, ao desvio do produto de sua arrecadação, o qual, desde o exercício de 2012, deixou de ser incorporado ao patrimônio do FGTS para ser destinado ao reforço do superávit primário da União Federal, através da retenção de recursos por parte do referido ente tributante, e, também, a programas sociais como o “Minha Casa, Minha Vida”.

Por fim, no Capítulo 4 pretende-se apontar o terceiro fundamento de inconstitucionalidade da exação ora questionada, qual seja, a superveniente ausência de fundamento de validade do tributo após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, na medida em que referida Emenda Constitucional trouxe um rol taxativo de bases de cálculo que podem ser adotadas pela União Federal quando da instituição de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, consoante se verifica do art. 149, §2º, III, “a” da CF/88.

Dessa forma, tendo sido restringida a competência da União Federal para instituição de contribuições exclusivamente sobre a receita bruta, faturamento, valor da operação e valor aduaneiro, tornou-se ilegítima a incidência da contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 sobre a totalidade dos depósitos em conta vinculada do FGTS de titularidade de empregado demitido sem justa causa.

Por fim, como consequência das noções expostas ao longo do presente estudo, conforme será devidamente assinalado na conclusão do presente trabalho, pretende-se demonstrar e evidenciar que os fundamentos de ilegitimidade da manutenção da cobrança da contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 tem o condão de garantir ao contribuinte a possibilidade de exercer judicialmente seu direito à repetição dos valores indevidamente recolhidos nos 5 (cinco) anteriores ao ajuizamento de eventual ação judicial.

CAPÍTULO 1

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Sumário:

1.1 Da natureza jurídica do tributo instituído pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001. 1.2 Da possibilidade de discussão da ilegitimidade superveniente da contribuição social geral instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 perante o Supremo Tribunal Federal – Inexistência de prejudicialidade em relação às Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e 2.568

1.1 Da natureza jurídica do tributo instituído pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001

Na conjuntura do ordenamento jurídico nacional, a análise de um tributo requer o estudo da Carta Magna e das normas constitucionais nela inseridas que regulam o sistema tributário nacional.

O artigo 149 da Constituição Federal de 1988 faz menção a três espécies de contribuição: as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, enquanto o artigo 195 da Carta Magna cuida das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social.

Portanto, consoante bem observado pelo Ministro Carlos Velloso do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284⁵, existem diversos tipos de contribuições, razão pela qual, quando do julgamento do referido apelo excepcional, foi estruturada uma proposta de classificação dos referidos tributos, conforme se observa do excerto abaixo colacionado.

As diversas espécies tributárias determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III);

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 138.284/CE. Relator: Ministro Carlos Velloso. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: 28/08/1992.

c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1., de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parágrafo 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário educação, CF, art. 212, §5º, contribuições para o Sesi, Senai, Senac, CF, art. 240); c.3. especiais; c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

No que tange às contribuições sociais, portanto, tem-se que referida espécie tributária pode ser subdividida em: (i) contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social; e (ii) contribuições sociais gerais.

A Carta Magna, em seu artigo 195, incisos I a IV, faz referência expressa às materialidades que poderão ser adotadas pelo legislador ordinário federal para criação de contribuições cuja finalidade seja o financiamento da seguridade social.

Por sua vez, o artigo 149 da Constituição Federal é a norma constitucional que outorga competência à União Federal para instituição das contribuições sociais gerais, as quais objetivam financiar outras áreas sociais que não aquelas relativas à seguridade social.

Feito o registro da classificação das contribuições existentes no ordenamento jurídico pátrio, faz-se imperioso verificar sob qual rubrica classificatória se subsume a contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001.

O artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 houve por bem instituir contribuição calculada à alíquota de 10% sobre base de cálculo consistente no “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”.

A legislação complementar ora analisada dispõe, ainda, que o produto da arrecadação da contribuição incidente sobre a demissão sem justa causa deverá ser repassado à Caixa Econômica Federal, a qual, em seguida, irá incorporar os valores arrecadados ao FGTS, nos termos do quanto previsto no §1º do artigo 3º, com a específica e determinada finalidade de custear os complementos de correção monetária das contas vinculadas dos trabalhadores.

Com base nessas premissas, forçoso reconhecer, como cediço, que o tributo instituído pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 é uma contribuição social geral, na medida em

que o produto de sua arrecadação não é destinado à seguridade social (saúde, previdência e assistência), mas sim revertido a um direito social assegurado constitucionalmente ao empregado, qual seja o custeio de complementos de correção monetária devidos nas contas vinculadas do FGTS, razão pela qual, não restam dúvidas de que a finalidade do tributo ora analisado não é o financiamento da seguridade social.

Não bastasse isso, insta ressaltar, ainda, que o produto da arrecadação da contribuição incidente sobre as demissões sem justa causa, prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/01, não integra a proposta de orçamento da seguridade social, a qual “será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias [...]”, consoante previsto no §2º, do artigo 195 da Constituição Federal de 1988.

Tanto isso é verdade, que a Corte Suprema, quando do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e 2.568, definiu, expressamente, que a contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 possui natureza jurídica de contribuição social geral, consoante se observa da ementa abaixo colacionada.

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 2001⁶.

Com efeito, em trecho do voto de lavra do Ministro Moreira Alves, nos autos da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.556, restou expressamente consignado

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2556 Medida Cautelar. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 09 out. 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 08 ago. 2003.

que tendo as contribuições instituídas pelos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001 “inequívoca finalidade social (atender ao direito social referido no inciso III do artigo 7º da Constituição de 1988), são contribuições sociais [...] que se enquadram na sub-espécie ‘contribuições sociais gerais’”, submetendo-se, portanto, à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna.

O Ministro Joaquim Barbosa, por sua vez, quando da lavratura do seu voto no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.556, consignou, explicitamente, que o produto da arrecadação do tributo “não é destinado a qualquer dos programas ou iniciativas de seguridade social, definidos pelos arts. 194 e seguintes da Constituição”, de modo que “inaplicáveis ao caso as restrições próprias às respectivas contribuições de custeio (art. 195 da Constituição)”, razão pela qual há de se concluir que a exação instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 possui natureza jurídica de contribuição social geral, com fundamento de validade no artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, oportuno registrar que a jurisprudência pátria corrobora a conclusão de que a exação instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 possui natureza jurídica de contribuição social geral, consoante se evidencia das ementas abaixo colacionadas, *in verbis*:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INSTITUÍDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001 – LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DE SUA CRIAÇÃO – SUBMISSÃO AO POSTULADO DA ANTERIORIDADE GERAL (CF, ART. 149, “CAPUT”, C/C O ART. 150, III, “b”) – INAPLICABILIDADE, A TAIS EXAÇÕES TRIBUTÁRIAS, DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE MITIGADA (CF, ART. 195, § 6º) – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS. - As contribuições sociais criadas pela Lei Complementar nº 110/2001 subsumem-se, quanto à sua precisa natureza jurídica, ao conceito de “contribuições sociais gerais” (ADI 2.556-MC/DF), achando-se submetidas, por isso mesmo, ao princípio da anterioridade geral, que, previsto no art. 149, “caput”, da Carta Política, qualifica-se como expressiva garantia constitucional, de ordem tributária, instituída em favor dos contribuintes. Precedentes.⁷

Agravo regimental no agravo de instrumento. Constitucionalidade das contribuições instituídas pelos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/01. Requisitos de cabimento do mandado de segurança. Matéria infraconstitucional. Precedentes. 1. O Pleno deste Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ADI nº 2.556/DF-MC, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 8/8/03, afastou a tese de inconstitucionalidade das contribuições instituídas pelos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/01. 2. A contribuição social instituída pela LC 110/2001

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 541518 AgR-ED-ED. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 19 abr. 2011. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: Dje 10 jun. 2011.

enquadra-se na subespécie “contribuições sociais gerais” e, por isso, está submetida ao princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, III, “b”, e não ao do artigo 195, § 6º, da Constituição do Brasil (ADI nº 2.556, Pleno, DJ de 8/8/03). 3. A discussão em torno dos requisitos de cabimento do mandado de segurança possui natureza infraconstitucional. 4. Agravo regimental não provido.⁸

Assim, resta inconteste a premissa de que a contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 não é uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social (artigo 195 da CF/88), mas sim uma contribuição social geral, que possui como fundamento de validade, portanto, o artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

1.2 Da possibilidade de discussão da ilegitimidade superveniente da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 perante o Supremo Tribunal Federal – Inexistência de prejudicialidade em relação às Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e 2.568

No presente subcapítulo pretende-se demonstrar que inexistente qualquer tipo de relação de prejudicialidade dos fundamentos de inconstitucionalidade da contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 que serão apontados no presente estudo, em relação à matéria que foi objetivo de análise pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e 2.568.

Isso porque, quando do julgamento das referidas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, a Corte Suprema restringiu sua análise à validade da participação da sociedade com vistas a garantir a saúde financeira do FGTS em ordem a viabilizar o pagamento de despesas extraordinárias decorrentes dos expurgos inflacionários, sem analisar, contudo, o esgotamento da finalidade do tributo, ocorrido em janeiro de 2007, o desvio do produto de sua arrecadação, ocorrido em 2012, ou a afronta ao art. 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal de 1988, conforme se observa do precedente jurisprudencial abaixo colacionado.

Ementa: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO CUSTEIO DAS OBRIGAÇÕES DA UNIÃO DECORRENTES DE CONDENAÇÕES À RECOMPOSIÇÃO DO FGTS. CONSTITUCIONALIDADE. RESPEITO À REGRA DA ANTERIORIDADE. LC 110/2001, ARTS. 1º E 2º. AGRAVO REGIMENTAL. Esta Suprema Corte considerou constitucionais os tributos destinados ao custeio das condenações sofridas pela União à atualização das contas

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 744316 AgR. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 02 dez. 2010. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 22 mar. 2011.

vinculadas ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, ressalvada a proibição de cobrança no período definido pela regra da anterioridade. A perda superveniente da justificativa para manutenção das cobranças e consequente inconstitucionalidade devem ser examinadas a tempo e modo próprios. Agravo regimental ao qual se nega provimento.⁹

Não bastasse isso, convém assinalar que, atualmente, encontram-se pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5.050, 5.051 e 5.053, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, cujo mérito é justamente a análise da inconstitucionalidade superveniente da contribuição social geral incidente sobre a demissão sem justa causa instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001.

Nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.050, foi proferida decisão monocrática consignando, expressamente, a possibilidade de reexame da “validade de ato normativo declarado constitucional em sede controle abstrato, notadamente em face de alegações supervenientes na realidade fática ou na percepção jurídica dominante”, conforme se depreende do excerto abaixo transcrito.

Ação direta de inconstitucionalidade contra o art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, cuja validade foi reconhecida na ADI 2556. Alegação de novas circunstâncias fáticas que teriam ocasionado inconstitucionalidade superveniente. 1. Possibilidade teórica de que o Supremo Tribunal Federal admita reexaminar a validade de ato normativo declarado constitucional em sede de controle abstrato, notadamente em face de alterações supervenientes na realidade fática ou na percepção jurídica dominante. 2. Indeferimento do pedido liminar, tendo em vista o longo período de vigência da lei questionada e a necessidade de que as autoridades requeridas sejam ouvidas quanto às premissas fáticas em que se baseia a impugnação. 3. Aplicação do rito previsto no art. 12 da Lei nº 9.868/99. 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

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 763010 AgR. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 25 set. 2012. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: 26 out. 2012.

alegada perda de objeto da contribuição pelo cumprimento da finalidade que havia justificado a sua instituição. 5. Considero possível, de fato, que o próprio Supremo Tribunal Federal volte a analisar a constitucionalidade de lei declarada constitucional em determinado momento, não sendo razoável que o ato seja blindado, de forma permanente e incondicionada, contra eventuais novas impugnações. Como é natural, porém, a superação do entendimento inicial da Corte estará sujeita a um ônus argumentativo consideravelmente mais elevado, sobretudo quando não seja possível indicar a ocorrência de mudanças significativas na realidade. 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. Tendo em vista a relevância econômica e social da questão controvertida, aplico à presente ação direta o rito previsto no art. 12 da Lei nº 9.868/99. Assim, determino as seguintes providências: (1) solicitem-se informações à Presidenta da República e ao Presidente do Congresso Nacional, no prazo de dez dias; (2) em seguida, encaminhem-se os autos ao Advogado-Geral da União para manifestação, no prazo de cinco dias; (3) sucessivamente, colha-se o parecer do Procurador-Geral da República, no prazo de cinco dias. Publique-se. Brasília, 11 de outubro de 2013. Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO Relator.¹⁰

Em verdade, considerando que as decisões definitivas de mérito que são proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade e Ação Declaratória de Constitucionalidade, a despeito de produzirem eficácia contra todos e efeito vinculante às demais instâncias do Poder Judiciário, não vinculam o Pretório Excelso, não há dúvidas de que referido órgão jurisdicional pode reconhecer a inconstitucionalidade de lei anteriormente declarada constitucional caso existam mudanças no cenário jurídico, político, econômico ou social do país.

Diante do exposto, forçoso reconhecer que os fundamentos jurídicos que serão esposados no segundo, terceiro e quarto capítulos do presente estudo, os quais denotam a ilegitimidade superveniente da contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, não foram analisados pela Suprema Corte quando do julgamento das ADIs nº 2.556 e 2.568, razão pela qual tais questões poderão ser analisadas tanto em sede de controle difuso quanto em sede de controle concentrado de constitucionalidade, de modo que existe espaço para o contribuinte discutir judicialmente a inexistência da relação jurídico-tributária relativa a tal tributo e pleitear a repetição dos valores indevidamente recolhidos a esse título

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5050 MC. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 11 out. 2013. Órgão Julgador: Decisão monocrática. Publicação: DJe 18 out. 2013.

CAPÍTULO 2

INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL INSTITUÍDA PELO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001 PELO ESGOTAMENTO DA FINALIDADE QUE MOTIVOU SUA CRIAÇÃO

Sumário:

2.1 A “finalidade” como elemento informador da legitimidade das contribuições. 2.2 Os princípios constitucionais da legalidade e da proporcionalidade e sua aplicabilidade às contribuições. 2.3 O esgotamento da finalidade da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001

1.1 A “finalidade” como elemento informador da legitimidade das contribuições

Uma vez demonstrado que a exação instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 possui natureza jurídica de contribuição social geral, convém dissecar os elementos informadores das contribuições, os quais tem o condão de diferenciar referida espécie tributária das demais, bem como possibilitam aferir a legitimidade de sua cobrança mediante a análise da finalidade que motivou a instituição do tributo e a correta destinação do produto de sua arrecadação.

No que tange à espécie tributária das contribuições, faz-se mister enaltecer que “finalidade” e “destinação do produto da arrecadação” são temas imbricados, mas que, todavia, não se confundem, na medida em que possuem características próprias, razão pela qual tais questões serão apresentadas em capítulos apartados, a saber: no presente capítulo serão analisados os contornos relativos ao esgotamento da finalidade da contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001; e, no capítulo seguinte, será analisada a questão relativa ao desvio do produto da arrecadação do referido tributo.

Como é cediço, as contribuições configuram espécie tributária autônoma, cujo fundamento de validade está intrinsecamente vinculado à finalidade que motivou sua criação, finalidade esta que estará prevista na Constituição Federal ou nas normas legais que instituírem o tributo.

Em verdade, o sistema tributário nacional outorgou delineamentos específicos às contribuições justamente porque tais espécies tributárias tem por escopo o custeio de despesas públicas determinadas.

É por isso que, nos termos do artigo 149 da Constituição Federal, a outorga de competência para a instituição de contribuições subordina-se à efetiva atuação da União Federal em uma finalidade específica, de modo que os recursos obtidos com a arrecadação de uma contribuição devem, necessariamente, ser destinados à finalidade que motivou a instituição do tributo, sempre como instrumento de atuação da União Federal, consoante se observa do quanto disposto no artigo 149 da Constituição Federal¹¹.

Consoante se infere da redação do referido dispositivo constitucional, a legitimidade da cobrança de uma contribuição está intimamente ligada à utilização do tributo como instrumento de atuação da União Federal em uma área específica, o que, por si só, demonstra que a cobrança de uma contribuição somente se mantém enquanto necessária ao atendimento da finalidade que motivou sua instituição e desde que haja a correta destinação do produto de sua arrecadação tributária. Nesse sentido, preleciona Estevão Horvath¹², *in verbis*:

Parece claro que o que se quis foi vincular a existência das contribuições àquelas atuações do Estado referidas no art. 149, ou seja, poder-se-á instituir contribuição outra que não a de melhoria se e somente se o Estado (representado pela União) atuar nos papéis ali previstos, seja diretamente, seja simplesmente organizando (ainda que tão-só legislativamente) aquelas atividades.

Assim, a legitimidade de uma determinada contribuição deverá ser aferida não só com base na análise da compatibilidade da materialidade da regra-matriz de incidência – nos casos em que há referência a tal materialidade na Constituição – com os limites constitucionalmente estabelecidos, mas também com fulcro na questão relativa ao atendimento da finalidade que motivou a instituição do tributo.

¹¹ “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.” BRASIL. Constituição Federal de 1988.

¹² HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. *In*: BARRETO, Aires; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). **Curso de iniciação em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 42.

Dessa forma, forçoso reconhecer que o foco das contribuições reside na causa que ensejou a sua instituição, ou seja, na necessidade e adequação do tributo para o custeio de uma atividade estatal específica (finalidade da exação), de modo que as materialidades eleitas, no caso das contribuições, configuram um limite adicional a ser respeitado.

É por isso, inclusive, que o mero embate entre o critério material da regra-matriz de incidência tributária e a base de cálculo do tributo (binômio hipótese de incidência/base de cálculo) não é suficiente para que seja possível diferenciar as contribuições da espécie tributária dos impostos.

Isso porque, realizando-se uma comparação entre os critérios que compõe a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, por exemplo, com os critérios informadores da norma padrão de incidência da contribuição social sobre o lucro, o intérprete haverá de verificar que não é possível diferenciar tais exações fiscais apenas com base nas materialidades eleitas pelos referidos tributos, razão pela qual se impõe a análise da destinação do produto da arrecadação para fins de identificação da espécie tributária.

Isso porque, se as receitas que são geradas com a arrecadação de impostos não podem ser vinculadas a órgãos, fundos ou despesas, por outro lado, no caso das contribuições, tem-se situação diametralmente oposta, na medida em que a vinculação do produto da arrecadação à finalidade do tributo é constitucionalmente exigida.

Em outras palavras, a necessidade geral de arrecadação não autoriza a instituição de contribuições, na medida em que o pressuposto constitucional para sua exigência é a atuação da União Federal em área constitucionalmente demarcada, de modo que o atributo da finalidade de uma contribuição configura verdadeira regra de estrutura limitadora da competência impositiva, cuja verificação do seu atendimento no caso concreto evidenciará a legitimidade ou ilegitimidade da cobrança do tributo.

Em síntese, enquanto espécie tributária autônoma, as contribuições destacam-se, primordialmente, pela necessidade de destinação do produto de sua arrecadação à finalidade que justificou a instituição do tributo, e é o atendimento a essa finalidade que determina seu regime jurídico, bem como permite a realização do controle de sua validade, de modo que

uma vez esgotada a finalidade que motivou sua criação, desnecessária e ilegítima a manutenção da cobrança da exação fiscal.

Dessa forma, configura característica fundamental das contribuições a afetação do produto de sua arrecadação à finalidade prevista no texto constitucional ou infraconstitucional que motivou a instituição da exação tributária.

A bem da verdade, para que o intérprete do direito possa efetuar o controle da legitimidade de uma determinada contribuição, deverá analisar duas normas de estrutura, quais sejam: (i) a regra-matriz de incidência tributária; e (ii) a regra-matriz da finalidade/destinação do produto da arrecadação da contribuição objeto de análise.

Com efeito, a regra-matriz de incidência tributária de uma contribuição ostenta estrutura lógica idêntica à das regras-matrizes de incidência de outros tributos, na medida em que associa a um fato de possível ocorrência uma consequência, a qual consiste na instauração da relação jurídico-tributária.

No entanto, no caso das contribuições, existe uma segunda norma de estrutura, cujo objetivo primordial é obrigar o ente tributante a utilizar o montante arrecadado a título de contribuição para o atendimento da finalidade que deu causa à instituição do tributo, razão pela qual a norma que exige a destinação do produto da arrecadação não deve ser vista como mero motivo, mas como norma que ostenta força verdadeiramente vinculante à Autoridade Administrativa para que esta efetivamente destine os recursos recebidos a título de contribuição aos fins que ensejaram a criação do tributo. Nesse sentido, registre-se, são as lições de Estevão Horvath¹³, o qual assevera, *in verbis*:

[...] a regra-matriz de incidência propriamente dita no caso das contribuições, tem como condição de sua validade: a) a existência de uma finalidade constitucionalmente prevista que justifique sua criação, e b) que preveja expressamente a destinação do produto de sua arrecadação; Ou, se quiser, há duas normas de estrutura (ou de competência) que estão a condicionar a validade das contribuições e, conseqüentemente, a validade da respectiva “regra-matriz de incidência”.

¹³ HORVATH, Estevão. **Contornos da contribuição de intervenção no domínio econômico na Constituição de 1988**. Tese inédita apresentada para concurso de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo: Universidade de São Paulo, 2002, p. 105.

Assim, nos termos do quanto disposto no artigo 149 da Carta Magna, a competência para instituição de contribuições subordina-se à efetiva e real atuação da União em determinada finalidade, de modo que “os recursos advindos de contribuições devem, obrigatoriamente, ser aplicados na finalidade que motivou a instituição do tributo, sempre como instrumento de atuação da União”¹⁴, razão pela qual o esgotamento da finalidade que motivou a instituição da contribuição enseja o reconhecimento imediato da ilegitimidade da manutenção de sua cobrança.

Em outras palavras, significa dizer que “o montante a ser arrecadado com a contribuição deve ser compatível com a despesa a ser por ela financiada”¹⁵, razão pela qual esgotada a finalidade (inexistindo a despesa) que deu causa à instituição do tributo, passa a ser ilegítima a sua arrecadação. Com relação a esse tema, convém observar o excerto abaixo colacionado constante do voto do Ministro Carlos Velloso, exarado nos autos do Recurso Extraordinário n.º 183.906.

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 à destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, CF, art. 149 – e os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)”. Leciona Misabel Abreu Machado Derzi que a “Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, dando à destinação que lhe é a própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente do Direito Tributário”. E acrescenta a ilustre professora que “o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuições que não estejam afetadas aos fins, constitucionalmente admitidos; que igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. (...) Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente legiferante para legislar e arrecadar”. (Misabel Abreu Machado Derzi, notas atualizadoras de ‘Limitações Constitucionais do Poder de Tributar’, de Aliomar Baleeiro, Forense, 7. ed., 1977, p. 598-599).

Não obstante, o Ministro Joaquim Barbosa, ao proferir seu voto nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.556, consignou expressamente que “a existência das contribuições com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade”. Senão veja-se, *in verbis*:

¹⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p.146

¹⁵ Idem, p.118

A espécie tributária “contribuição” ocupa lugar de destaque no sistema constitucional tributário e na formação das políticas públicas. Espécie tributária autônoma, tal como reconhecida por esta corte, a contribuição caracteriza-se pela previsão de destinação específica do produto arrecada com a tributação. (...) Para o administrado, como contribuinte ou cidadão, a cobrança de contribuições somente se legitima se a exação a exação respeitar os limites constitucionais e legais que a caracterizam. Assim, a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade.

Por sua vez, Aliomar Baleeiro¹⁶ corrobora o posicionamento esposado pelo Ministro Joaquim Barbosa, consignando, ainda, que o contribuinte poderá insurgir-se contra a cobrança de contribuição cuja finalidade encontra-se viciada, pleiteando, conseqüentemente, a repetição daquilo que foi indevidamente recolhido, consoante se evidencia do excerto abaixo transcrito.

A destinação passou a fundar o exercício da competência da União. Sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição, falece competência à União para criar contribuições. Igualmente, sem a configuração das despesas mencionadas no art. 148, a saber, calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, não tem poder a União para criar empréstimos compulsórios. Assim, a destinação assume relevância não só tributária como constitucional e legitimadora do exercício da competência federal. O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins constitucionalmente admitidos; igualmente, poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados.

Misabel Derzi¹⁷, ao tecer suas considerações sobre o tema, preleciona, de forma acertada, que, “se inexistente o órgão, a despesa ou a pessoa que, necessariamente, devem financiar, falece competência à União para criar contribuições ou empréstimos compulsórios. Inexistindo o fundamento constitucional, legitimador do exercício da faculdade legislativa [...]”, o contribuinte tem o direito de opor-se à exigibilidade do tributo.

2.2 Os princípios constitucionais da legalidade e da proporcionalidade e sua aplicação às contribuições

¹⁶ ALIOMAR, Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 69.

¹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, p. 614.

Vale lembrar, ainda, que a conclusão acima disposta é confirmada pelo teor dos princípios da legalidade (artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988) e da proporcionalidade, os quais são plenamente aplicáveis às contribuições previstas no artigo 149 da Carta Magna, consoante se evidencia das lições de Paulo Ayres Barreto¹⁸ abaixo colacionadas. Senão vejamos, *in verbis*:

As contribuições estão submetidas ao princípio da estrita legalidade. A lei instituidora de contribuição deve permitir a precisa identificação de todos os critérios conformadores da regra-matriz de incidência tributária. Deve também referir os motivos que deram ensejo à sua criação e à sua finalidade, de forma a possibilitar o exame de necessidade e adequação da novel exigência, bem como vincular o destino da arrecadação. (...) No caso específico das contribuições, além da descrição do fato de possível ocorrência, no antecedente, e da relação jurídica que se instala no consequente da regra-matriz de incidência tributária, a lei deverá permitir a identificação dos motivos que ensejaram a sua instituição, bem como a sua finalidade.

Dessa forma, para que haja integral observância ao princípio da estrita legalidade em relação às contribuições, não é suficiente a mera previsão, na lei instituidora do tributo, dos critérios que compõem regra-matriz de incidência tributária, sendo indispensável, ainda, que “a partir das prescrições constantes no veículo introdutor de normas, seja possível identificar os motivos que ensejaram a sua criação ou o seu aumento, bem como a compatibilidade entre tais motivos e as disposições veiculadas”¹⁹.

Por sua vez, o princípio da proporcionalidade é informado por três critérios, cuja observância pelo intérprete é imperiosa quando existente norma constitucional ou legal que indiquem a finalidade de uma contribuição, a saber: necessidade, adequação e proibição de excesso.

Em outras palavras, significa dizer que se faz imperioso avaliar “(i) a necessidade efetiva da instituição de contribuição para alcançar o fim almejado; (ii) a adequação da produção normativa em relação a esse fim; e (iii) a inexistência de excesso”²⁰.

Diante do exposto, não há dúvidas de que a aplicação, às contribuições, dos princípios da legalidade e da proporcionalidade corrobora a inafastabilidade do respeito à “finalidade” que

¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres, op. cit, p.120.

¹⁹ Idem, p.121.

²⁰ Idem, p.141.

motivou a criação do tributo como requisito essencial para a manutenção de sua cobrança de forma legítima.

Em outras palavras, pela aplicação dos princípios da legalidade e da proporcionalidade, a legitimidade das contribuições previstas no art. 149 da Constituição Federal de 1988, entre as quais se encontra a contribuição social geral incidente sobre a demissão sem justa causa, está invariavelmente relacionada à existência da finalidade que justificou a instituição do tributo, razão pela qual se torna inválida a contribuição se, por causa superveniente à sua instituição, esgotar-se a finalidade que motivou a sua criação, pois em tal caso haverá mácula aos princípios da legalidade e da proporcionalidade, o que ocorreu em relação à contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, consoante será demonstrado nos capítulos ulteriores.

2.3 O esgotamento da finalidade da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001

Firmadas as premissas teóricas necessárias à compreensão do tema, convém dissecar, no presente momento, a questão específica do esgotamento da finalidade da contribuição social geral incidente sobre a demissão sem justa causa, instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, circunstância que, por si só, acarreta a ilegitimidade da manutenção da cobrança do referido tributo.

Conforme amplamente demonstrado, a contribuição social geral instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 foi criada com a finalidade específica de gerar recursos para que a União Federal pudesse pagar os valores relativos à real correção monetária aplicável às contas vinculadas do FGTS mediante a aplicação dos índices expurgados pelo Governo Federal no Plano Verão e Plano Collor I. Senão veja-se, *in verbis*:

Como se lê nas informações oferecidas pelo Senado, os valores arrecadados visam especificamente a “fazer frente à atualização monetária, eliminados os expurgos dos Planos Econômicos em causa, dos saldos das contas vinculadas a ele, em benefício, portanto, de empregados inespecíficos que firmaram o Termo de Adesão referido no artigo 4º da Mencionada Lei Complementar, e não especificamente daquele despedido injustamente” (Fls. 178). Vale dizer, o tributo não se destina à formação do próprio fundo, mas visa custear uma obrigação da União que afetaria o equilíbrio econômico-financeiro daquela dotação.

Com efeito, o artigo 3º, §1º da Lei Complementar nº 110/2001 preleciona, expressamente, que o produto da arrecadação da contribuição social geral incidente sobre a demissão sem justa causa deveria ser incorporado ao FGTS e utilizado para o custeio das despesas com os créditos nas contas vinculadas dos trabalhadores que houvessem optado por receber o diferencial da atualização monetária relativa aos expurgos inflacionários do Plano Verão e Plano Collor I na via administrativa, nos termos do quanto disposto nos artigos 4º a 7º da Lei Complementar nº 110/2001, sem prejuízo, também, da utilização do montante arrecadado com a cobrança da indigitada exação para o pagamento de créditos advindos de condenações ou acordos judiciais relativos aos mesmos expurgos inflacionários.

Dito isso, imperioso destacar que, consoante se observa das notas explicativas da demonstração financeira do FGTS relativa ao exercício de 2001 e 2002²¹ (item 11, letra “a”), foi registrada provisão de créditos complementares no valor de **R\$ 40.151.758.000,00**, referente ao pagamento do complemento de atualização monetária dos Planos Econômicos Verão e Collor I, valor este que foi apurado com base em estudos e simulações, considerando os dados extraídos dos balancetes do Fundo de 1988, 1989 e 1990.

Com efeito, referida demonstração financeira consigna, expressamente, que “nesse valor, estão inseridos os créditos de que trata a Lei Complementar nº 110/01, bem como aqueles decorrentes de decisões judiciais, que hoje transitam no Judiciário Nacional”²².

Em verdade, a provisão de créditos complementares no montante acima referida teve como “contrapartida uma conta do diferido, cuja amortização, com base em estudos sobre o prazo de recebimento das contribuições sociais [...], será efetuada linearmente pelo prazo de 180 meses, contados a partir da publicação da referida Lei Complementar”, conforme restou consignado no item 11, letra “a” da nota explicativa da demonstração financeira do FGTS relativa ao exercício de 2001 e 2002²³.

²¹ BRASIL. Ministério da Fazenda e Ministério do Trabalho e Emprego. Caixa Econômica Federal. Demonstrações Financeiras do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço). Relatório do agente operador – Caixa Econômica Federal – Exercício 2002. Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2002.pdf> Acessado em: 30 mai. 2014.

²² Idem.

²³ Ibidem.

Nesse sentido, consoante se observa da referida demonstração contábil do exercício de 2001 e 2002 do FGTS, o patrimônio líquido do referido fundo, no exercício de 2001, era de apenas R\$ 8.998.009.000,00, sendo insuficiente para arcar com o passivo de **R\$ 40.151.758.000,00**, referente ao pagamento do complemento de atualização monetária dos Planos Econômicos Verão e Collor I.

Ocorre que, a partir do exercício de 2006, o patrimônio líquido do FGTS passou a ser de R\$ 21.376.001.000,00, consoante se evidencia do balanço patrimonial inserido na demonstração financeira do FGTS relativa ao ano de 2006 (Relatório de Administração do FGTS)²⁴, superando, dessa forma, a provisão relativa aos complementos de correção monetária, a qual remontava, à época, apenas o montante de R\$ 14.633.642.000,00.

Não bastasse isso, em 2007²⁵, o patrimônio líquido do FGTS remontava R\$ 22.912.678.000,00, superando tanto a provisão dos complementos de correção monetária, a qual perfazia o montante de R\$ 13.472.408.000,00, quanto o saldo relativo à conta de ativo diferido, a qual remontava a quantia de R\$ 20.203.973.000,00.

Tais circunstâncias, por si só, denotam que, desde dezembro de 2006, deixou de existir déficit no patrimônio líquido do FGTS, de modo que referido órgão poderia suportar as despesas relativas aos complementos de correção monetária das contas vinculadas dos trabalhadores com recursos próprios, sendo desnecessária a manutenção da cobrança do indigitado “adicional de 10%” do FGTS em caso de demissão sem justa causa.

Não obstante, consoante se observa do item 6.1.3 (Pagamento Crédito Complementar) do relatório de gestão do FGTS do exercício de 2006²⁶, em sua página 52, resta claro que do

²⁴ BRASIL. Ministério das Cidades, Ministério da Fazenda e Ministério do Trabalho e Emprego. Caixa Econômica Federal. Demonstrações Financeiras do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço). Relatório de administração do FGTS – Exercício 2006. Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2006.pdf> Acessado em: 30 mai. 2014.

²⁵ BRASIL. Caixa Econômica Federal. Demonstrações Contábeis do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço). Relatório de administração – Exercício 2007. Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2007.pdf> Acessado em: 30 mai. 2014.

²⁶ BRASIL. FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço). Relatório de Gestão do agente operador do FGTS – Exercício 2006. Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/arquivos/fgts/relatoriogestao/Relatorio_de_Gestao_do_FGTS_2006.pdf> Acessado em: 30 mai. 2014.

“cronograma estabelecido pela LC 110/01, já foram cumpridas, integralmente, as etapas que incluíam os trabalhadores com valores a receber até R\$ 8.000,00. Daqueles com valores superiores a R\$ 8.000,00, o cronograma encerra-se em janeiro de 2007”, de modo que restaria pendente apenas o cumprimento da última etapa do pagamento dos complementos da correção monetária nas contas vinculadas do FGTS.

O relatório de gestão do FGTS do exercício de 2007²⁷, em sua página 7, por sua vez, ao tratar da questão do crédito complementar do FGTS, consignou, expressamente, que a Caixa Econômica Federal, em janeiro de 2007, realizou o crédito da sétima e última parcela dos complementos da correção monetária no valor de R\$ 626,3 milhões para 334 mil contas vinculadas, cumprindo a finalidade da contribuição social geral instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, conforme se verifica do excerto abaixo colacionado.

O Governo Federal determinou, no ano 2000, o atendimento aos pleitos dos trabalhadores que à época dos Planos econômicos detinham contas vinculadas do FGTS com saldo. Diante desse fato, foi constatada a necessidade de o Fundo de Garantia constituir “funding” suficiente ao pagamento desses Créditos Complementares, a época estimado em R\$ 40 bilhões. Em janeiro de 2007, a CAIXA realizou o crédito da sétima e última parcela do FGTS, no valor de R\$ 626,3 milhões para 334 mil contas vinculadas, nas contas de todos os trabalhadores que firmaram Termo de Adesão às condições contidas na Lei Complementar 110/01, cumprindo na sua plenitude o Maior Acordo do Mundo, como ficou conhecido. E os números são significativos: foram fornecidos mais de 113,8 milhões de extratos, de aproximadamente 122 milhões de contas vinculadas, que estavam em 78 Bancos e 28 sistemas diferentes; recepcionadas 32,2 milhões de adesões; realizados em torno de 85,4 milhões de créditos, envolvendo o montante de R\$ 40,3 bilhões. Desse total, R\$ 32,4 bilhões ingressaram na economia por meio dos saques realizados pelos trabalhadores. Essa conquista constituiu-se num dos maiores desafios da história da CAIXA, que realizou com maestria a coordenação e a execução das principais atividades necessárias à elaboração e ao cumprimento da mencionada Lei.

Diante do exposto, incontestemente o fato de que a finalidade da contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, qual seja creditar nas contas vinculadas dos trabalhadores o complemento de atualização monetária dos Planos Econômicos Verão e Collor I, obrigação esta que perfazia o montante original de R\$ **40.151.758.000,00**, foi integralmente cumprida em janeiro de 2007, de modo que deixou de existir o motivo que autorizava a cobrança do tributo em tela, sendo ilegítima e desnecessária a manutenção da

²⁷ BRASIL. FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço). Relatório de Gestão do agente operador do FGTS – Exercício 2007. Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/arquivos/fgts/relatoriogestao/Relatorio_de_Gestao_do_FGTS_2007.pdf> Acessado em: 30 mai. 2014.

cobrança da contribuição social geral prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 devido ao esgotamento de sua finalidade, mormente pelo fato de que, em janeiro de 2007, a Caixa Econômica Federal realizou o crédito da sétima e última parcela do complemento de correção monetária do FGTS.

Tanto é verdade que houve o esgotamento da finalidade da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, que foi apresentado o Projeto de Lei Complementar nº 378/2006²⁸ pelo Deputado Antonio Carlos Mendes Thame, cuja tramitação ainda não se findou, propondo a extinção da contribuição referida, diante do esgotamento da finalidade que motivou a instituição do tributo, ou seja, o referido projeto de lei complementar propunha a extinção da contribuição incidente sobre a demissão sem justa causa, pois já havia se concretizado a totalidade dos pagamentos dos complementos de atualização monetária devida pelo FGTS resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de 16,64% e 44,08%, sobre os saldos das contas vinculadas mantidas, respectivamente, no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990 (expurgos inflacionários relativos ao Plano Verão e Plano Collor I).

Cumpra assinalar, ainda, que foi apresentado parecer pelo deputado Milton Monti²⁹ no bojo do projeto de Lei Complementar nº 378/2006, aprovado por unanimidade, propondo a revogação da contribuição instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, sob o fundamento de que havia sido cumprida a finalidade que motivou a instituição da exação. Senão veja-se, *in verbis*:

A Lei Complementar nº 110, de 2001, foi aprovada quando foi firmado o que, na época, foi divulgado como “o maior acordo do mundo”. Tendo em vista decisões judiciais que reconheceram o direito de trabalhadores ao complemento da atualização monetária no saldo das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), referente aos Planos Verão e Collor I, o Governo Federal estendeu o pagamento aos titulares de todas as contas vinculadas. A Lei Complementar nº 110, de 2001, fixou as condições para que o trabalhador pudesse receber o pagamento – entre as quais se incluía a assinatura de Termo de Adesão ao acordo – e, para custear as despesas, instituiu duas contribuições sociais devidas

²⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 378 de 2006. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D3DA0A830AD034E41F18AB674B066EB0.proposicoesWeb1?codteor=416031&filename=PLP+378/2006> Acessado em: 02 jun. 2014.

²⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de trabalho, de administração e serviço público. Projeto de Lei Complementar 378 de 2006. Parecer do Deputado Milton Monti. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=477015&filename=PRL+1+CTASP+%3D%3E+PLP+378/2006> Acessado em: 02 jun. 2014.

pelos empregadores: - a primeira, em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de 10% (dez por cento) sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas; - a segunda, a ser paga junto com a contribuição mensal para o FGTS, à alíquota de 0,5% (zero vírgula cinco 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. De acordo com os arts 2º, § 2º, e 14, inciso II, da Lei Complementar nº 110, de 2001, **a segunda contribuição, correspondente ao acréscimo de 0,5% nos depósitos mensais do FGTS, seria devida a partir do mês de outubro de 2001, por 60 meses.** Tendo em vista, porém, liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade, que suspendeu temporariamente o início de sua exigibilidade, essa contribuição **foi devida até a competência de dezembro de 2006, cujo depósito correspondente foi feito pelos empregadores em 7 de janeiro de 2007. Essa contribuição, portanto, não mais vigora. Em relação à contribuição devida em caso de despedida de empregado sem justa causa, entretanto, não há qualquer previsão quanto à sua vigência. É exatamente essa a contribuição que o Projeto de Lei Complementar nº 378, de 2006, pretende extinguir.** Consideramos ser justa e necessária a medida proposta pelo Projeto sob análise. Ambas as contribuições sociais foram instituídas pela Lei Complementar nº 110, de 2001, com a finalidade exclusiva de custear o pagamento do complemento de atualização monetária dos Planos Verão e Collor I, sobre o saldo do FGTS. **Conforme o cronograma fixado pelo Governo Federal no art. 4º, inciso II, do Decreto nº 3.913, de 11 de setembro de 2001, a última parcela semestral devida aos trabalhadores foi creditada pela Caixa Econômica Federal nas contas vinculadas em janeiro de 2007. Portanto, todos os prazos do acordo já transcorreram. Nada mais justifica a manutenção da contribuição extraordinária de 10% sobre o saldo do FGTS, em caso de demissão do empregado sem justa causa. Essa contribuição não pode se transformar em mais uma que, criada para ser provisória, torna-se permanente.** A sua subsistência encarece o custo do trabalho no Brasil, inibindo a formalização do emprego. O pior é que, neste caso, o dinheiro sequer é destinado ao trabalhador. Somos, portanto, favoráveis à aprovação do Projeto de Lei Complementar sob análise. Consideramos, porém, que sua redação não se revela a mais adequada neste momento. Quando a proposição foi apresentada, em setembro de 2006, ainda fazia sentido prever, para data futura, a extinção da contribuição. **Hoje, já cumprido o acordo na totalidade, entendemos que a contribuição pode ser simplesmente revogada, sem qualquer necessidade de cálculos quanto à data de sua extinção.** Além disso, consideramos ser recomendável revogar o art. 4º, inciso III, da Lei Complementar nº 110, de 2001, segundo o qual a Caixa Econômica Federal somente pode efetuar qualquer depósito referente à complementação de atualização monetária de que trata a Lei se a contribuição social de que trata o art. 1º continuar em vigor a partir do 64º mês de sua publicação. Isso porque, ainda que já tenham decorrido todos os prazos fixados no cronograma do Governo Federal, devem ser resguardados os direitos de quaisquer trabalhadores que, embora tendo cumprido todas as exigências, incluindo a assinatura do Termo de Adesão, ainda estejam na pendência de eventual decisão administrativa ou judicial para receber os créditos. Diante do exposto, somos pela aprovação do Projeto de Lei Complementar nº 378, de 2006, na forma do Substitutivo anexo. (grifo nosso)

Com efeito, o parecer acima colacionado corrobora o esgotamento da finalidade da contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, na medida em que consigna, explicitamente, que “a última parcela semestral devida aos trabalhadores foi creditada pela Caixa Econômica Federal nas contas vinculadas em janeiro de 2007”.

Não bastasse isso, foram apresentados os projetos de lei complementar nº 51/2007³⁰ e 407/2008³¹, que, da mesma forma, propunham a extinção da contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 em virtude do esgotamento da finalidade que motivou a instituição do indigitado tributo.

Posteriormente, foi aprovado no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 200/2012³², com o escopo, novamente, de extinguir o indigitado “adicional de 10%” do FGTS, somente alterando a data da extinção do tributo, uma vez que, em se tratando de contribuição social geral, sua finalidade já havia sido alcançada desde janeiro de 2007.

Não bastasse o esgotamento da finalidade da contribuição instituída pelo art. 1º da LC nº 110/2001 ter se operado em janeiro de 2007, convém assinalar, ainda, que o patrimônio do FGTS aumentou consideravelmente ao longo dos anos, consoante se evidencia das demonstrações financeiras de 2008 a 2013³³, mormente pelo fato de que as despesas com os complementos de correção monetária do Plano Verão e do Plano Collor I diminuíram na razão inversa do recebimento dos valores relativos à contribuição do artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001.

³⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 51 de 2007. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=455032&filename=PLP+51/2007> Acessado em: 02 jun. 2014.

³¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 407 de 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=597586&filename=PLP+407/2008> Acessado em: 02 jun. 2014.

³² BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 200 de 2012. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=553112>> Acessado em: 02 jun. 2014.

³³ BRASIL. Ministério das Cidades, Ministério da Fazenda e Ministério do Trabalho e Emprego. Demonstrações contábeis do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) – Relatórios de administração referentes aos exercícios de 2008 a 2013. Disponíveis em: <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2008.pdf> <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2009.pdf> <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2010.pdf> <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2011.pdf> <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2012.pdf> <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANCEIRA_FGTS_2013.pdf> Acessados em: 04 jun. 2014.

Por fim, insta ressaltar, ainda, o quanto disposto na EMI nº 002/MTE/MF/MCIDADES³⁴, expedida em 15/01/2007 pelo Ministério do Trabalho e Emprego em conjunto com o Ministério da Fazenda e com o Ministério de Estado das Cidades, na qual restou evidenciado o esgotamento da finalidade da contribuição ora questionada, bem como o desvio do produto de sua arrecadação ao FI-FGTS, na medida em que referido documento evidenciou cabalmente a satisfação plena do direito individual do trabalhador de receber os complementos de correção monetária relativos aos expurgos inflacionários do Plano Verão e Plano Collor I, conforme se depreende do excerto abaixo transcrito.

6. Cabe notar que a aplicação de parte dos recursos do FGTS no FI-FGTS não implica em risco para os trabalhadores. Por um lado, o risco do FGTS é inferior a seu Patrimônio Líquido, o qual, **já considera a plena satisfação do direito individual do trabalhador, titular da conta vinculada, que possui seus valores devidamente individualizados no passivo do Fundo.** Por outro lado, o saldo das contas vinculadas do trabalhador é garantido pelo Governo Federal, conforme dispõe o artigo 13 da Lei nº 8.036, de 11.05.90 - que é o normativo legal de regência do FGTS. (grifo nosso)

Consoante amplamente demonstrado, as contribuições descritas pelo art. 149 da Constituição Federal de 1988, são, necessariamente, vinculadas a uma finalidade, a qual, frise-se, não se renova automaticamente, de modo que cumprida a finalidade prevista em lei, não é legítima a manutenção da cobrança da contribuição atrelada à finalidade que se esgotou.

Isso significa, portanto, que a legitimidade da contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 está condicionada à existência da finalidade para a qual foi criada, de modo que uma vez esgotada sua finalidade mediante o pagamento de todos os expurgos inflacionários aplicados nos saldos das contas do FGTS, não há motivos que justifiquem a manutenção de sua cobrança, razão pela qual resta devidamente demonstrada a ilegitimidade de sua cobrança desde janeiro de 2007.

Em outras palavras, foram integralmente quitados os complementos de correção monetária do Plano Verão e do Plano Collor I, de modo que a finalidade do tributo esgotou-se em janeiro de 2007, razão pela qual é notadamente ilegítima a manutenção da cobrança da contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 após a referida data, sendo legítimo o

³⁴ BRASIL. Ministério do Trabalho e Emprego, Ministério da Fazenda e Ministério das Cidades. EMI nº 002/MTE/MF/MCIDADES. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Exm/EMI-2-MTE-MF-MCIDADES-MP.htm> Acessado em: 05 jun. 2014.

reconhecimento do direito do contribuinte à restituição dos valores indevidamente recolhidos a título da referida contribuição.

Nesse sentido, incumbe ao presente estudo assinalar a existência de decisões favoráveis proferidas por juízes singulares da Justiça Federal do Distrito Federal, seja em sede de antecipação de tutela³⁵, seja em sede de sentença³⁶, reconhecendo a ilegitimidade da manutenção da cobrança da contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº110/2001, devido ao esgotamento de sua finalidade.

Em síntese, referidos precedentes primaram por reconhecer que o que justificou a criação da contribuição incidente sobre a demissão sem justa causa “foi a manutenção do equilíbrio financeiro do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço em razão dos acordos instituídos pela LC 110/01. Tal justificativa permaneceu válida até o ano de 2007”, uma vez que, conforme anteriormente demonstrado, a última parcela dos complementos de correção monetária foi paga em janeiro daquele ano.

Não obstante, os precedentes favoráveis anteriormente mencionados, consignaram, ainda, o que veto da Presidenta da República ao Projeto de Lei Complementar nº 200/2012, cujo objetivo era extinguir a contribuição instituída pelo art. 1º da LC 110/01, “demonstra que a finalidade para a qual a contribuição foi instituída esgotou-se, como também que os recursos arrecadados estão sendo utilizados para finalidade diversa. Na verdade, há a nítida intenção de eternizar a contribuição [...]”.

Diante do exposto, não restam dúvidas de que houve o esgotamento da finalidade para a qual a contribuição social geral prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 foi

³⁵ BRASIL. Poder Judiciário. Justiça Federal. Seção Judiciária do Distrito Federal. Ação Ordinária nº 60642-02.2013.4.01.3400. Órgão Julgador: Juíza Federal da 1ª Vara da SJ/DF Solange Salgado. Publicação: out. 2013. Ação Ordinária nº 75577-47.2013.4.01.3400. Órgão Julgador: Juíza Federal Substituta da 11ª Vara/DF no exercício da titularidade da 4ª Vara/DF Isaura Cristina de Oliveira Leite. Publicação: 17 dez. 2013. Ação Ordinária nº 0033265-90.2012.4.01.3400. Órgão Julgador: Juíza Federal em auxílio à 3ª Vara/DF Bruno César Bandeira Apolinário. Publicação: 11 mar. 2014. Ação Ordinária nº 0033266-75.2012.4.01.3400. Órgão Julgador: Juíza Federal em auxílio à 3ª Vara/DF Bruno César Bandeira Apolinário. Publicação: 27 jan. 2014. Ação Ordinária nº 0062204-46.2013.4.01.3400. Órgão Julgador: Juíza Federal da 6ª Vara da SJ/DF Ivani Silva da Luz. Publicação: 05 dez. 2013.

³⁶ BRASIL. Poder Judiciário. Justiça Federal. Seção Judiciária do Distrito Federal. Ação Ordinária nº 75577-47.2013.4.01.3400. Órgão Julgador: Juiz Federal da 4ª Vara da SJ/DF Itagiba Catta Preta Neto. Publicação: 30 jan. 2014.

instituída, após o pagamento da última parcela dos complementos de correção monetária nas contas vinculadas do FGTS, em janeiro de 2007, o que, por si só, torna inconstitucional e ilegítima a exigência da referida exação fiscal desde o referido marco temporal, fazendo jus o contribuinte à restituição dos valores indevidamente recolhidos a esse título.

CAPÍTULO 3

INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL INSTITUÍDA PELO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001 PELO DESVIO DO PRODUTO DE SUA ARRECADAÇÃO

Perpassados os aspectos relativos à ilegitimidade da contribuição social geral instituída pela Lei Complementar nº 110/2001 em virtude do esgotamento da finalidade que motivou sua criação, o presente estudo pretende, no presente capítulo, analisar a questão relativa ao desvio do produto da arrecadação da referida exação fiscal, circunstância que, da mesma forma, eiva de inconstitucionalidade o indigitado tributo.

A correta destinação do produto da arrecadação de uma contribuição é essencial para que sua cobrança seja considerada legítima, na medida em que, nos termos do quanto disposto no art. 149 da CF/88, as contribuições devem ser utilizadas pela União Federal como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, ou seja, para consecução dos objetivos para os quais os tributos tenham sido criados, de modo que o desvio do produto da arrecadação de uma contribuição macula a sua constitucionalidade, por afronta ao referido dispositivo constitucional.

Consoante observa Paulo Ayres Barreto³⁷, “não seria lógico que a instituição de contribuição estivesse jungida a uma específica finalidade, determinante de sua conformidade com a Constituição Federal, e o produto de sua arrecadação não fosse objeto de um estrito controle”, pois, neste caso, estar-se-ia diante de uma condicionante que, em verdade, nada condicionaria, ou seja, existiria “um pretense limite jurídico que não serviria a nenhum propósito; de um controle jurídico que nada controlaria”.

Em outras palavras, o produto da arrecadação deve, necessariamente, ser aplicado na finalidade que deu causa à instituição da contribuição, não sendo suficiente para tanto a simples previsão de lei nesse sentido, pois, tendo sido pago o tributo, surge o dever jurídico da União Federal de afetar o produto da arrecadação da contribuição à despesa que deu causa à sua instituição.

³⁷ BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 156.

Diante disso, forçoso reconhecer que a alteração da destinação do produto da arrecadação de uma contribuição por força de veículo normativo posterior àquele que instituiu o tributo configura verdadeiro desvio da finalidade original da exação fiscal, ensejando, consoante observa Tácio Lacerda Gama³⁸, a “desqualificação da sua natureza específica e, por força disso, do seu regime jurídico”.

Assim, não basta a mera previsão em lei acerca do destino do produto da arrecadação da contribuição, sendo indispensável, também, o controle do destino da arrecadação no plano fático. Nesse sentido, são as lições de Marco Aurélio Greco³⁹, o qual consigna, *in verbis*:

A destinação do produto da arrecadação deve se dar não apenas como previsão abstrata na legislação de regência, mas também no plano dos fatos. Esta exigência, no plano dos fatos, está ligada a dois aspectos. De um lado, o princípio da eficiência da ação administrativa consagrado no artigo 37 da CF/88. Eficiência deve ser aferida não apenas no âmbito global, mas também no específico a que se atrela a exigência pecuniária. Na medida em que há uma determinada finalidade a ser buscada, destinar os recursos a outro fim é negar a eficiência que deve informar a ação administrativa (ineficiência na busca da finalidade que lei qualifique como relevante a ponto de instituir a contribuição).

Em verdade, a afetação do produto da arrecadação das contribuições às despesas que lhes deram origem é indispensável para que a cobrança do tributo seja válida e legítima, de modo que, sendo o destino da arrecadação uma “decorrência da própria norma de competência para a instituição de contribuição [...] não há qualquer espaço para o desvio do produto de sua arrecadação”⁴⁰. Nesse sentido, Fernando Facury Scaff⁴¹ assevera, *in verbis*:

[...] a liberalidade de conformação do legislador, que era amplíssima no âmbito da CF anterior, passou a ser bastante mais estreita na CF/88. Para a composição do orçamento anual, o Poder Executivo e o Poder Legislativo somente podem dispor da receita tributária decorrente de impostos, não da receita tributária decorrente das demais espécies tributárias, especialmente das contribuições, que estarão vinculadas à causa de sua criação, e, portanto, à sua afetação.

³⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

³⁹ GRECO, Marco Aurélio. **A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE sobre combustíveis**. In: Revista dialética de direito tributário n. 104, São Paulo: Dialética, 2004, p. 133.

⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., 161.

⁴¹ SCAFF, Fernando Facury. **As contribuições sociais e o princípio da afetação**. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 98. São Paulo: Dialética, 2003, p. 51

É dizer, “o vínculo entre causa e destino da arrecadação não é passível de ser alterado ou afastado (...) sob pena de seu comprometimento estrutural como espécie tributária”⁴², razão pela qual o exercício da competência para instituição de contribuição social geral, nos termos do quanto disposto no art. 149 da CF/88, depende, necessariamente, do atendimento a uma finalidade específica, ou seja, “o ente tributante tem o dever jurídico de usar integralmente o produto da arrecadação nesse fim colimado. [...] O débito do contribuinte está atrelado à finalidade. Se há a desvinculação, o débito torna-se, *ipso facto*, um indébito”⁴³.

Misabel Derzi, por sua vez, afirma, com meridiana clareza, que “inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades (...) cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar”⁴⁴.

Em verdade, a desvinculação do produto da arrecadação da contribuição implica a supressão da garantia individual do contribuinte de somente sujeitar-se ao pagamento de contribuição “se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificaram a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação”⁴⁵. Nesse sentido, são as lições de Werther Botelho e Paulo Ayres Barreto. Senão veja-se, *in verbis*:

[...] existência de qualquer desvio tem como reflexo imediato a descaracterização da natureza jurídica específica de contribuição e, conseqüentemente, o câmbio dos requisitos formais de sua imposição. Em sendo assim, não há que se falar em mero interesse do contribuinte na concreta aplicação dos recursos, mas em direito subjetivo à repetição dos valores pagos, uma vez que a Constituição só autoriza a exigência de uma Contribuição em atenção a um objetivo específico⁴⁶.

A previsão de que o montante cobrado a título de contribuição possa ter outro destino que não o legalmente previsto pode constar em veículo introdutor de normas secundário. Vale dizer, conquanto o tributo esteja legalmente afetado a órgão, fundo ou despesa, disposição infralegal determina a desvinculação ou desvio do produto da arrecadação. Comparativamente, seria o mesmo que uma instrução normativa ou portaria viesse a alterar a alíquota ou a base de cálculo de um tributo. [...] Destarte, a previsão infralegal que promove o desvio do produto da arrecadação de contribuição, em desconformidade com a lei, deve ter seus efeitos jurídicos desconstituídos (eficácia “*ex tunc*”). Se ainda não produziu seus correspectivos efeitos, deve o ente tributante recompor o status quo ante. Para tanto, deve retirar do ordenamento jurídico o conteúdo normativo produzido em descompasso com regras

⁴² BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., 184

⁴³ Idem.

⁴⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado, op. cit., p. 599.

⁴⁵ BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 165.

⁴⁶ BOTELHO, Werther. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 89.

de superior hierarquia. Se já surtiram, no mundo fenomênico, os efeitos da desvinculação, não tendo sido carreados a órgão, fundo ou despesa os recursos recebidos, tem o contribuinte o direito subjetivo de repetir o indébito tributário. Não há competência para arrecadar contribuição para fins diversos daqueles que deram causa à sua instituição. [...] Nas contribuições, a efetiva destinação do produto da arrecadação a órgão, fundo ou despesa representa o cumprimento do dever jurídico a que ficou jungido o ente tributante, em razão dos vínculos surgidos com a instituição do tributo⁴⁷.

Em síntese, se em momento superveniente à instituição da contribuição, deixa de existir o gasto (esgotamento de finalidade) que motivou a criação do tributo, razão pela qual passa-se a desviar o produto de sua arrecadação para outras finalidades diversas daquelas previstas na lei que instituiu a exação, falece competência à União Federal para manter a cobrança da exação, pois tal contribuição estará eivada de vícios que maculam sua legitimidade e validade, tornando-a inconstitucional, de modo que é cabível a oposição do contribuinte “à cobrança de contribuição que não esteja afeta aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados”⁴⁸.

Com efeito, tamanha é a relevância da correta destinação do produto da arrecadação das contribuições que a Lei Complementar nº 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 8º, parágrafo único, dispõe que “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”.

Não obstante, imperioso destacar que o desvio de finalidade, mediante a destinação do produto da arrecadação da contribuição para finalidade outra que não aquela que motivou sua criação, não se encontra inserido dentro da competência discricionária da Administração Pública, mas enseja, na realidade, o reconhecimento da ilegalidade do ato administrativo, o qual poderá ter sua legitimidade submetida à análise do Poder Judiciário.

Em última análise, a manutenção da cobrança de contribuição social geral, a despeito do esgotamento de sua finalidade, com o desvio do produto de sua arrecadação, implica a utilização do referido tributo com efeito de confisco pela União Federal, devido à apropriação

⁴⁷ BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 170, 172 e 173.

⁴⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado, op. cit., p. 598.

de valores a título da referida exação quando inexistente legitimidade para tal cobrança, encerrando flagrante violação ao art. 150, IV da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, uma vez demonstrado que o desvio do produto da arrecadação das contribuições enseja o necessário reconhecimento da ilegitimidade de sua cobrança, o presente estudo passa a analisar, no presente momento, os dados empíricos que evidenciam tal circunstância no caso concreto.

No caso em tela, a indevida destinação dos recursos arrecadados pela contribuição objeto de análise evidencia-se, a princípio, do quanto disposto na EMI nº 002/MTE/MF/MCIDADES⁴⁹, expedida em 15/01/2007 pelo Ministério do Trabalho e Emprego em conjunto com o Ministério da Fazenda e com o Ministério de Estado das Cidades, documento no qual é possível verificar que o produto da arrecadação da Contribuição Social Geral instituída pela Lei Complementar nº 110/2001 passou a ser desviado para o FI-FGTS.

O Ministério do Planejamento, por sua vez, quando da elaboração do relatório de avaliação de receitas e despesas primárias⁵⁰, registrou, expressamente, que o produto da arrecadação da contribuição instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/01, no exercício de 2012, no valor de R\$ 2.957.200.000,00, não seria destinado ao FGTS de forma imediata, ou seja, foi adiada a correta destinação do produto da arrecadação do referido tributo, consoante se evidencia do excerto abaixo colacionado, constante no referido relatório de avaliação de receitas e despesas primárias.

Quanto ao FGTS, o desembolso do valor equivalente à arrecadação da contribuição devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa está sendo adiado, já que não há exigência legal do repasse imediato desses valores ao Fundo.

Em outras palavras, a ausência de repasse ao FGTS dos valores arrecadados a título da contribuição social geral incidente sobre a demissão sem justa causa significa, em síntese, que

⁴⁹ BRASIL. Ministério do Trabalho e Emprego, Ministério da Fazenda e Ministério das Cidades. EMI nº 002/MTE/MF/MCIDADES. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Exm/EMI-2-MTE-MF-MCIDADES-MP.htm> Acessado em: 05 jun. 2014.

⁵⁰ BRASIL. Ministério de Planejamento. Relatório de avaliação de receitas e despesas primárias. Programação orçamentária e financeira de 2012, p. 14. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2012-1/relatorio-de-avaliacao-orcamentaria/RelatorioAvaliacaoDecProg2012.pdf>> Acessado em: 08 jun. 2014.

a União Federal apropriou-se indevidamente do produto da arrecadação do referido tributo para reforço do seu próprio patrimônio.

Não bastasse isso, a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 278/2012⁵¹, evidencia o desvio do produto da arrecadação da referida exação fiscal à Conta Única do Tesouro Nacional, ou seja, restou nítido o desvio do valor arrecadado a título da referida exação para o reforço do superávit primário da União Federal, o que, por si só, demonstra que os valores arrecadados deixaram de ser repassados ao FGTS. Senão veja-se, *in verbis*:

Portaria STN Nº 278 DE 19/04/2012 – DOU- 20/04/2012

Art. 2º. O produto da arrecadação de que trata os arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, inclusive seus acessórios, serão recolhidos pela Caixa Econômica Federal, no papel de Agente Operador do FGTS, à Conta Única do Tesouro Nacional, por meio da Guia de Recolhimento da União, até o terceiro dia útil do segundo mês subsequente ao mês de recolhimento pelo empregador.

Por sua vez, o relatório de administração constante da Demonstração Contábil do FGTS relativa ao exercício de 2012⁵² deixa evidente o desvio do produto da arrecadação da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, na medida em que consigna que os valores arrecadados a título da referida contribuição foram utilizados para “movimentar a economia brasileira”, conforme se evidencia do excerto abaixo colacionado.

(...) Nos últimos anos, a estratégia de atuação do CCFGTS consistiu em expandir a oferta de recursos mediante crescentes alocações orçamentárias anuais destinadas a investimentos nas áreas de habitação, saneamento e infraestrutura urbana.

Para o exercício de 2012, a elaboração do orçamento observou os princípios de sustentabilidade e de equilíbrio econômico-financeiro, de modo a viabilizar o cumprimento da missão do Fundo de “constituir reserva financeira para o trabalhador, de acordo com seu tempo de serviço, e fomentar o investimento nas áreas de habitação, saneamento e infraestrutura, contribuindo para o desenvolvimento do País e para a melhoria da qualidade de vida da população brasileira”.

Deste modo, no exercício de 2012, o FGTS contribuiu para movimentar a economia brasileira injetando no mercado uma soma de R\$ 113,8 bilhões. Desse total, R\$ 65 bilhões referem-se aos pagamentos dos saques normais do Fundo; R\$ 525,2 milhões correspondem aos saques efetivados pelos trabalhadores dos recursos oriundos dos Créditos Complementares creditados; R\$ 467,6 milhões para aplicações no Programa de Benefício ao Cotista; R\$ 682,2 milhões para aplicação/aquisição de

⁵¹ BRASIL. Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 278/2012. Publicada no Diário Oficial da União em 20 de abril de 2012.

⁵² BRASIL. Ministério das Cidades, Ministério da Fazenda e Ministério do Trabalho e Emprego. Demonstração Contábil do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS. Relatórios de administração - 2012. Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRACAO_FINANC_EIRA_FGTS_2012.pdf> Acessado em: 08 jun. 2014.

debêntures, cotas de FII e FIDC; R\$ 3,8 bilhões para aplicação/aquisição de cotas FI-FGTS; R\$ 2,4 bilhões para aquisição de Certificados de Recebíveis Imobiliários; e R\$ 40,9 bilhões se referem a desembolsos de parcelas das contratações realizadas referentes a obras de habitação, saneamento e infraestrutura urbana e aos descontos nos financiamentos concedidos à população de baixa renda.

Consoante se verifica do supramencionado relatório de administração do FGTS do exercício de 2012, incontestemente o fato de que o Fundo passou a alocar os recursos por ele arrecadados, inclusive aqueles relativos à contribuição social geral prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, em áreas completamente alheias à finalidade para a qual o tributo ora questionado foi instituído.

Tanto é verdade que há desvio do produto da arrecadação da contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, que o Congresso Nacional editou o Projeto de Lei Complementar nº 200/2012⁵³, no qual foi proposta a extinção do indigitado “adicional de 10%” do FGTS a partir de 01/06/2013.

Ocorre que, apesar do Projeto de Lei Complementar nº 200/2012 contar com o apoio da maioria do Congresso Nacional, houve veto da Presidência da República ao referido projeto de lei, através do despacho nº 301/2013⁵⁴, sob os seguintes argumentos:

Despacho da Presidenta da República nº 301, de 23 de julho de 2013.
Senhor Presidente do Senado Federal,
Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar integralmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei Complementar nº 200, de 2012 (nº 198/07 no Senado Federal), que "Acrescenta § 2º ao art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, para 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

⁵³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 200 de 2012. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=553112>> Acessado em: 02 jun. 2014.

⁵⁴ BRASIL. Despacho da Presidenta da República nº 300, de 23 de julho de 2013. Publicado no Diário Oficial da União em 25 jul. 2013.

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.

Portanto, tem-se que o veto ao Projeto de Lei Complementar nº 200/2012, exarado pela Presidenta Dilma Roussef, evidencia, indiscutivelmente, o desvio do produto da arrecadação da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, na medida em que consigna que os recursos oriundos da referida exação passaram a ser investidos no FI-FGTS e no programa “Minha Casa, Minha Vida”.

Assim, tem-se que tanto o Congresso Nacional, através do Projeto de Lei Complementar nº 200/2012, quanto a Presidenta da República, por meio de seu veto presidencial, reconhecem que, devido ao esgotamento da finalidade da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, mediante o crédito da sétima e última parcela, em janeiro de 2007, dos complementos da correção monetária no valor de R\$ 626,3 milhões para 334 mil contas vinculadas, os valores arrecadados a título do referido tributo passaram a ser utilizados, desde 2012, para outras finalidades, tais como o investimento no FI-FGTS, o financiamento do programa social “Minha Casa, Minha Vida”, bem como o reforço do superávit primário da União Federal, circunstâncias estas que denotam a ilegitimidade e inconstitucionalidade da manutenção da cobrança do tributo por desvio do produto de sua arrecadação.

Não bastasse todo o quanto é exposto, faz-se mister assinalar, ainda, que, após o veto presidencial ao Projeto de Lei Complementar nº 200/2012, foi apresentado o Projeto de Lei Complementar nº 328/2013⁵⁵, ainda em trâmite perante o Poder Legislativo, cujo objetivo é, justamente, alterar a Lei Complementar nº 110/2001 para destinar, de forma expressa, os recursos arrecadados a título da indigitada contribuição social geral para o programa “Minha Casa, Minha Vida”.

Com efeito, referido projeto de lei complementar nº 328/2013, traz em seu bojo justificativa conjunta elaborada pelo Ministério de Estado do Planejamento, Ministério de Estado da

⁵⁵ BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 328/2013. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=31ABEA6D8E456DAB6A142C7B0A49F324.proposicoesWeb2?codteor=1135604&filename=PLP+328/2013> Acessado em: 10 jun. 2014.

Fazenda e Ministério de Estado das Cidades consubstanciada na EMI nº 165/2013 MP MF MCidades, na qual, mais uma vez, resta cabalmente demonstrado o desvio do produto da arrecadação da contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 ao programa “Minha Casa, Minha Vida”. Senão veja-se, *in verbis*:

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.

Ora, tal circunstância equivale a uma verdadeira confissão por parte do Governo Federal de que efetivamente vem ocorrendo do desvio do produto da arrecadação do indigitado tributo, pois se foi apresentado projeto de lei com o objetivo de autorizar a alocação dos recursos advindos da referida contribuição para o financiamento do programa “Minha Casa, Minha Vida”, é porque, até o presente momento, não é legítima a utilização dos recursos obtidos com a arrecadação da contribuição incidente sobre a demissão sem justa causa para tais fins.

Em outras palavras, a necessidade de aprovação de nova lei complementar pelo Congresso Nacional, ou ao menos a inclusão de eventual alteração na Lei Complementar nº 110/2001, com o desiderato de destinar “oficialmente” o produto da arrecadação da contribuição social geral prevista na LC nº 110/2001 ao programa “Minha Casa, Minha Vida”, configura verdadeiro atestado de que, atualmente, não há autorização legal para a destinação do produto da referida contribuição social geral para finalidade diversa daquela que motivou a sua criação.

Em síntese, tem-se que a indigitada contribuição social geral está sendo utilizada pelo Governo Federal para atender interesses políticos momentâneos, os quais, atualmente, são exemplificados pelo Programa “Minha Casa, Minha Vida”, todavia, posteriormente, poderão ser destinados para quaisquer outros gastos estatais tão relevantes quanto o referido programa social, mas que deveriam ser financiados pelo produto da arrecadação dos impostos da União Federal, espécie tributária que não possui qualquer vinculação específica.

Isso porque, para arcar com despesas dessa natureza, a saber, despesas gerais, existem os impostos, que são espécie tributária cujas receitas são desvinculadas da atividade do Estado, ao passo que as contribuições, consoante amplamente demonstrado, são tributos que possuem sua legitimidade atrelada à correta destinação do produto de sua arrecadação para o atendimento da finalidade que motivou sua criação.

Em última instância, observa-se que a União Federal pretende desnaturar a natureza jurídica da exação tributária instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, transformando-a, em última análise, em verdadeiro imposto, consequência inexorável do indevido desvio do produto de sua arrecadação para despesas gerais.

A bem da verdade, sempre existirão despesas relevantes ao Governo Federal, cuja utilização de recursos se mostrará necessária, todavia, tal argumento não é suficiente para legitimar o desvio do produto da arrecadação de uma contribuição. Isso porque, como bem observou o Ministro Celso de Melo, *in verbis*:

[...] motivos de ordem pública ou razões de Estado – que muitas vezes configuram fundamentos políticos destinados a justificar, pragmaticamente, *ex parte principis*, a inaceitável adoção de medidas que frustram a plena eficácia da ordem constitucional, comprometendo-a em sua integridade e desrespeitando-a em sua autoridade – não podem ser invocados para viabilizar o descumprimento da própria Constituição⁵⁶.

Helenilson Cunha Pontes, a esse respeito, preleciona que “a crescente necessidade de receita não pode transformar a norma tributária em um ‘quero porque quero’ por parte do Poder Público. Necessário que resgatem os conceitos dogmáticos como causa e finalidade, levando tal debate à apreciação do Poder Judiciário” com vistas a valorizar-se a Carta Magna como verdadeiro sistema de limites⁵⁷.

Em síntese, é inadmissível que a União Federal, com base em interesses políticos e projetos governamentais, destine os recursos arrecadados através da contribuição social incidente

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 239874 AgR. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 10 ago. 1999. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: 20 ago. 1999.

⁵⁷ PONTES, Helenilson Cunha. **Notas sobre o Regime Jurídico-constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, vol. 6, 2002, p. 147.

sobre a demissão sem justa causa para outras finalidades que não aquela para a qual foi originalmente criada, qual seja o complemento de atualização monetária nas contas vinculadas do FGTS, sob pena de mácula ao seu arquétipo constitucional.

É dizer, admitir a manutenção da cobrança da contribuição social geral prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, a despeito do desvio do produto de sua arrecadação, significa compactuar com a conduta da União Federal de instituir contribuições para uma finalidade determinada, que no caso em tela seria o pagamento do complemento da correção monetária nas contas vinculadas do FGTS, mas, posteriormente, direcionar os valores arrecadados para outras finalidades, sem que haja qualquer alteração do arquétipo legal da exação fiscal.

No julgamento do RE nº 183.906/SP, anteriormente referido, o Ministro Carlos Velloso reconheceu que a correta destinação do produto da arrecadação das contribuições para a finalidade que ensejou sua instituição tem o condão de garantir a legitimidade da referida espécie tributária, de modo que surge para o contribuinte o direito de não se submeter ao recolhimento da exação fiscal, bem como repetir o tributo indevidamente pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados.

Ressalte-se, por oportuno, que o desvio do produto da arrecadação já foi utilizado como fundamento de invalidade pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região⁵⁸, o qual analisou caso análogo relativo à desafetação do produto da arrecadação da contribuição ao Fundo Nacional de Telecomunicação. Veja-se a ementa do referido julgado abaixo colacionada, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. FUNDO NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES (FNT). INCONSTITUCIONALIDADE. REPETIÇÃO. SÚMULAS N.ºs. 01 E 02 DO TRF.
1. Cabível medida cautelar de depósito, inclusive quando a ação principal for declaratória de inexistência de obrigação tributária, sendo direito do contribuinte fazer o depósito para suspender a exigibilidade de crédito tributário. (Súmulas 01 e 02 do TRF)
2. Com a edição da Lei nº 6.093/74 que instituiu o Fundo Nacional de Desenvolvimento (FND) e concedeu-lhe como receita a arrecadação da sobretarifa ao FNT instituída pela Lei 4.117/62, houve evidente desvio de finalidade, pois a receita obtida não seria mais destinada à melhoria e expansão dos serviços de telecomunicações e, com a posterior vigência dos Decretos-Leis nº 1754/79 e nº 1859/81, mais uma vez foi alterada a destinação da verba arrecadada com a

⁵⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Relator: Juiz Convocado Manoel Álvares. Apelação Cível nº 98.03.097967-1. Julgamento: 26 out. 2005. Órgão Julgador: 4ª Turma.

sobretarifa que passou a suprir as deficiências orçamentárias diversas da União, deixando de ter destinação específica, desvinculando-se de qualquer órgão, fundo ou despesa.

3. Por meio dos supramencionados diplomas legais a sobretarifa ao FNT passou a ter natureza jurídica de imposto, para o qual não foram observados os requisitos constitucionais para sua instituição, bem como não foram traçados o fato gerador, a alíquota e, ainda, a base de cálculo do novo tributo. Isto porque imprescindível à delimitação da hipótese de incidência tributária a determinação legal dos critérios pessoal, material, temporal, quantitativo e espacial, sem o que impossível a ocorrência do fato impositivo e inexistente o tributo, por ausência de requisito legal. Assim não poderia ter sido cobrado o tributo, sob ofensa ao princípio da legalidade contido nos artigos 19, I e 153 § 2º e 29 da Emenda Constitucional nº 1/69.

4. O extinto TFR (Plenário), na arguição de inconstitucionalidade ventilada na REO nº 107.572-PB, reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança da sobretarifa ao FNT, em face do desvio de finalidade de sua arrecadação que se transmudou de preço público para tributo de 27.8.74 a 1.1.85, respectivamente datas das edições da Lei nº 6093/74 e Decreto-Lei nº 2186/84, tendo o Plenário desta Corte se manifestado neste mesmo sentido na arguição de inconstitucionalidade deduzida na apelação cível nº 89.03.06968-4, o que enseja a devolução dos valores recolhidos indevidamente a este título no período acima delimitado.

5. Apelação da União e remessa oficial improvidas.

Diante de todo o exposto, servindo ao propósito do presente estudo, restou devidamente demonstrado que, atualmente, não há fundamentos que embasem a validade da cobrança da contribuição social geral incidente sobre a demissão sem justa causa prevista no artigo 1º da LC nº 110/2001, uma vez que o desvio do produto de sua arrecadação para outras finalidades, tal qual o superávit primário da União Federal e o Programa “Minha Casa, Minha Vida”, macula a legitimidade do tributo, tornando-o inconstitucional e, conseqüentemente, garantindo ao contribuinte o direito à restituição dos valores indevidamente pagos.

Por fim, não bastasse ter sido exaustivamente demonstrado o desvio do produto da arrecadação do tributo ora estudado, será demonstrado no próximo capítulo que a ilegitimidade da manutenção da cobrança da contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 também decorre da ausência de fundamento de validade da base de cálculo eleita pelo referido dispositivo legal em face do quanto disposto no artigo 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal de 1988.

CAPÍTULO 4

A INCONSTITUCIONALIDADE DA BASE DE CÁLCULO ELEITA PELO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001 – TAXATIVIDADE DO ART. 149, §2º, III, “A” DA CF/88

A Constituição Federal outorgou às pessoas políticas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a competência tributária, isto é, distribuiu aos entes políticos a aptidão para criar os tributos, legalmente e de forma abstrata, de modo que a instituição de qualquer tributo pelo legislador ordinário deve sempre respeitar a competência definida pela Constituição Federal.

Genericamente, portanto, competência tributária traduz a ideia de aptidão para expedir normas jurídicas de direito tributário, de modo que a competência legislativa se concretiza pela estrita observância ao conjunto de atos estabelecidos em lei denominados de procedimento legislativo.

Assim, para que um ente político possa instituir ou majorar tributo, deverá fazê-lo por meio de lei, em razão do princípio da legalidade explícito no artigo 5º, inciso II, e no artigo 150, inciso I, ambos da Constituição Federal.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a competência tributária traduz-se na possibilidade de um ente político expedir normas jurídicas em matéria tributária mediante a observância de um processo legiferante próprio, respeitando-se, em especial, as limitações constitucionais ao poder de tributar e a própria delimitação constitucional da competência tributária. Nesse sentido, assevera o referido autor, *in verbis*:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos⁵⁹.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 270

Tácio Lacerda Gama, por sua vez, entende que o termo competência tributária deve ser analisado sob vários aspectos, na medida em que, de acordo com a Teoria Geral do Estado, competência seria espécie do gênero poder, ou seja, configuraria uma outorga delimitada pelo próprio ordenamento jurídico em razão do poder atribuído ao Estado.

Todavia, o uso de tal conceito não é aceito por Paulo de Barros Carvalho, para o qual a Constituição teria apenas se limitado a repartir a competência tributária entre os entes políticos, tendo em vista ser esta de natureza concorrente (art. 24, inciso I, da Constituição Federal).

Após o confronto do conceito de competência tributária em suas variadas dimensões, Tácio Lacerda Gama houve por bem defini-la como a aptidão para introduzir novas normas jurídicas que disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, consoante se observa do excerto abaixo colacionado.

O termo “competência tributária” será aqui definido como a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos⁶⁰.

Dito isso, convém assinalar, ainda, para correta elucidação do que se pretende analisar no presente capítulo, que a competência tributária possui uma estrutura normativa própria, na medida em que, segundo Hans Kelsen, como é cediço, todas as normas jurídicas tem seu fundamento de validade em outra norma, o que garante ao ordenamento jurídico sua unidade.

Dessa forma, a partir do momento em que existe uma reunião de prescrições acerca da delimitação de órgãos, procedimentos específicos, determinação de aspectos espaciais para sua ocorrência, bem como o momento em que será exercida a competência, tem-se o que se denomina de norma de competência. Senão veja-se, *in verbis*:

Com suporte nas ideias de Kelsen, estamos autorizados a afirmar que as normas de competência, em última análise, regulam a conduta de criar outras normas e

⁶⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 226-227.

estabelecem efetiva sanção pelo descumprimento de seus preceitos, qual seja: a invalidade da norma criada ilicitamente⁶¹.

Com efeito, a norma de competência tributária pode ser estratificada da seguinte maneira: (i) previsão do sujeito competente para expedir normas jurídicas; (ii) especificação do processo de criação da norma, detalhando os atos necessários e sua ordem de apresentação; (iii) precisão do aspecto espacial de realização da norma; (iv) precisão do aspecto temporal em que haverá o exercício dos poderes atribuídos pela norma; (v) condições do vínculo estabelecido entre quem cria a norma e aqueles que se sujeitam a esta; (vi) previsão da conduta de criar outra norma, seja obrigatória, permitida ou proibida; (vii) programação material da norma inferior, observando-se sujeito, espaço, tempo e comportamento, conforme se denota do excerto abaixo colacionado.

Para alcançar esse propósito, aglutinaremos numa mesma norma de competência os seguintes elementos: i) qualificação do sujeito que pode criar normas; ii) indicação do processo de criação das normas, sugerindo todos os atos que devem ser preordenados para o alcance desse fim; iii) indicação das coordenadas de espaço em que a ação de criar normas deve se realizar; iv) indicação das condições de tempo em que esta ação deve ser desempenhada; v) estabelecimento do vínculo que existe entre quem cria a norma e quem deve se sujeitar à sua prescrição, segundo as condições estabelecidas pelo próprio direito; vi) modalização da conduta de criar outra norma, se obrigatória, permitida ou proibida; e vii) estabelecimento da programação material da norma inferior que é feita segundo quatro variáveis – sujeito, espaço, tempo e comportamento⁶².

Diante disso, firmada na premissa de que o ordenamento jurídico necessita de normas que regulem o comportamento dos indivíduos e normas que regulem a eficácia e validade das próprias normas, a Teoria Geral do Estado entende existirem dois tipos de normas jurídicas: (i) normas de comportamento, que são responsáveis por regular o comportamento humano; e (ii) normas de estrutura, cujo papel é determinar a validade das normas e a estrutura de todo o sistema jurídico.

Dessa forma, a norma de competência tributária pode ser considerada como uma norma de estrutura, tendo em vista que tem como objetivo disciplinar as hipóteses e condições necessárias para a criação de uma norma válida, a qual passará a integrar a estrutura do ordenamento jurídico.

⁶¹ Ibidem, p. 26.

⁶² Idem, p. 53

Assim, tem-se que a locução “norma de competência tributária” pode ser entendida como signo, formado com base nos textos de direito positivo, a partir do qual se constrói um juízo condicional que contempla em sua hipótese as condições formais de criação de uma norma e, no seu conseqüente, os limites materiais da competência tributária .

Dito isso, especificamente no que tange às contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, a Carta Magna, em sua redação original, diversamente do tratamento conferido aos impostos e às contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, não previa um rol de bases de cálculo ou materialidades específicas para o exercício da competência tributária mediante a instituição dos referidos tributos.

Ocorre que, a ausência de delimitação do rol de bases de cálculo que poderiam ser eleitas por parte do ente tributante encerrava verdadeira mácula à segurança jurídica e à repartição constitucional da competência tributária minuciosamente prevista na Constituição Federal de 1988.

Isso porque, a possibilidade da União Federal, no exercício da competência tributária, instituir contribuições sociais gerais e contribuições de intervenção no domínio econômico sobre quaisquer bases de cálculo, configurava uma abertura sistêmica para que referido ente tributante invadisse a competência tributária dos outros entes federativos, tornando inócua a delimitação minuciosa da competência tributária entre União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios no que tange aos impostos.

Diante disso, com o escopo de sanar referida lacuna sistêmica, mediante a criação de um sistema mais rígido para o exercício da competência tributária na instituição das referidas contribuições, o Poder Constituinte Derivado editou a Emenda Constitucional nº 33, em 11 de dezembro de 2001, a qual foi responsável por acrescentar ao art. 149 do texto constitucional o § 2º, inciso III, alínea "a", por meio do qual foi estabelecido um rol taxativo de bases de cálculo sobre as quais poderiam ser instituídas contribuições sociais gerais e contribuições de intervenção no domínio econômico.

Portanto, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 149, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, dispõe sobre as contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, nos seguintes termos:

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. [...]

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

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;

Consoante se depreende da norma constitucional supracolacionada (art. 149, § 2º, III, “a”), foi concedida à União Federal, no âmbito da restrita competência tributária, autorização para criação de contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico sobre as seguintes bases de cálculo: (i) faturamento; (ii) receita bruta; (iii) valor da operação; e, (iv) valor aduaneiro.

E é justamente nesse tocante, que surge controvérsia acerca da natureza exemplificativa ou taxativa do rol de bases de cálculo previsto no art. 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal, questão que é de extrema relevância para a análise da legitimidade da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, na medida em que ao reconhecer-se a taxatividade do rol de bases de cálculo referido, conseqüentemente, impor-se-ia o reconhecimento da ilegitimidade da contribuição ora analisada, pois com o advento da EC nº 33/2001, a União Federal somente poderia adotar como base de cálculo das contribuições sociais gerais o faturamento, a receita bruta, o valor da operação e o valor aduaneiro, de modo que a base de cálculo eleita pela contribuição incidente sobre a demissão sem justa causa afrontaria o rol de bases econômicas que foi descrito no artigo 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal de 1988.

Diante disso, antes de prosseguir, faz-se mister, no presente momento, perquirir se o rol de bases econômicas previsto no artigo 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal de 1988 é taxativo ou exemplificativo.

Nesse tocante, nos autos do Recurso Extraordinário nº 559.937, o Supremo Tribunal Federal, manifestou, de forma expressa, entendimento no sentido de que o rol de bases de cálculo previsto no artigo 149, §2º, III, “a”, da Carta Magna, incluído pela EC nº 33/2001, é taxativo, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito.

[...] Importa, para o julgamento do presente recurso extraordinário, ter em consideração o disposto no § 2º, III, a, do art. 149, acrescido pela EC 33/2001, no sentido de que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico "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; ". [...]

A Constituição de 1988, pois, combinou os critérios da finalidade e da base econômica para delimitar a competência tributária relativa à instituição de contribuições de seguridade social. Mas, em seu texto original, é verdade, aparecia a indicação da base econômica tributável como critério excepcional em matéria de contribuições, porquanto todas as demais subespécies (sociais gerais, de intervenção no domínio econômico e do interesse das categorias profissionais) sujeitavam-se apenas ao critério da finalidade, dando larga margem de discricionariedade ao legislador. Com o advento da EC 33/01, contudo, a enunciação das bases econômicas a serem tributadas passou a figurar como critério quase que onipresente nas normas de competência relativas a contribuições. Isso porque o § 2º, III, do art. 149 fez com que a possibilidade de instituição de quaisquer contribuições sociais ou interventivas ficasse circunscrita a determinadas bases ou materialidades, fazendo com que o legislador tenha um campo menor de discricionariedade na eleição do fato gerador e da base de cálculo de tais tributos. [...]

A utilização do termo "poderão", no referido artigo constitucional, não enuncia simples alternativa de tributação em rol meramente exemplificativo. Note-se que o próprio art. 145 da CF, ao falar em competência dos diversos entes políticos para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, também se utiliza do mesmo termo, dizendo que "poderão" instituir tais tributos. Não significa, contudo, que se trate de rol exemplificativo, ou seja, que os entes políticos possam instituir, além daqueles, quaisquer outros tributos que lhes pareçam úteis. O que podem fazer está expresso no texto constitucional, seja no art. 145, seja nos artigos 148 e 149. Aliás, cabe destacar que mesmo as normas concessivas de competência tributária possuem uma feição negativa ou limitadora. Isso porque, ao autorizarem determinada tributação, vedam o que nelas não se contém. A redação do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição, pois, ao circunscrever a tributação ao faturamento, à receita bruta e ao valor da operação ou, no caso de importação, ao valor aduaneiro, teve o efeito de impedir a pulverização de contribuições sobre bases de cálculo não previstas, evitando, assim, efeitos extrafiscais inesperados e adversos [...]

Não seria razoável, ainda, interpretar a referência às bases econômicas como meras sugestões de tributação, porquanto não cabe à Constituição sugerir, mas outorgar competências e traçar os seus limites. [...]

Ao dizer que as contribuições sociais e interventivas poderão ter alíquotas "ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro", o Constituinte Derivado inovou por circunscrever a tais bases a respectiva competência [...]

(...) o § 2º inciso III, do art. 149 conjuga-se com o seu caput, vindo amoldar o alcance da competência para a instituição de contribuições sociais e interventivas gerais.

[...] Em contrapartida, possui um conteúdo restritivo, visto que, ao conformar tais competências tributárias, impõe lindes aos seus contornos: junte o legislador tributário à eleição de uma das bases de cálculo que indica de forma taxativa (faturamento, receita bruta, valor da operação ou alguma unidade de medida, na excepcional hipótese de ser adotada uma alíquota específica). [...]

Ao analisar o comando constitucional, não vejo como interpretar as bases econômicas ali mencionadas como meros pontos de partida para a tributação,

porquanto a Constituição, ao outorgar competências tributárias, o faz delineando os seus limites. Ao dispor que as contribuições sociais e interventivas poderão ter alíquotas “ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”, o art. 149, § 2º, III, a, da CF utilizou termos técnicos inequívocos, circunscrevendo a tais bases a respectiva competência tributária. (...) observando que o rol do artigo 149, inciso III, alínea a, é um rol taxativo, ele estabelece as bases econômicas sobre as quais podem incidir as alíquotas [...]

Não bastasse a posição esposada pela Corte Suprema nos autos do Recurso Extraordinário nº 559.937, no sentido de que o referido rol de bases de cálculo inserto no artigo 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal ostenta natureza taxativa, o Supremo Tribunal Federal houve por bem reconhecer a repercussão geral da questão relativa à taxatividade do rol de bases econômicas elencadas no artigo 149, § 2º, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal 1988, ao analisar caso concreto relativo à contribuição ao SEBRAE, nos autos do Recurso Extraordinário nº 603.624/SC, consoante se evidencia da decisão monocrática abaixo indicada.

Considero presente a relevância da matéria, porquanto envolve importante discussão acerca da utilização, pelo constituinte derivado, do critério de indicação de bases econômicas para fins de delimitação da competência relativa à instituição de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Relevante considerar, ainda, que diz respeito à fonte do custeio específica, das referidas agências. Por derradeiro, destaco que são muitos os tributos e contribuintes que podem ser afetados pela definição acerca do caráter taxativo ou exemplificativo do rol de bases econômicas constante do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal, de modo que o objeto deste recurso extraordinário ultrapassa os interesses subjetivos da causa.

Convém assinalar, que nos autos do referido recurso extraordinário nº 603.624, foi exarado parecer pelo Ministério Público Federal favorável ao reconhecimento da taxatividade do rol de bases de cálculo do artigo 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal de 1988. Senão veja-se, *in verbis*:

(...) nova redação do artigo 149, conferida pela EC nº 33/2001. Tal emenda alterou a sistemática das contribuições previstas no aludido artigo 149 da Lei Mario, prevendo, dentre outras matérias, apenas o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro como bases para o cálculo da exação quando se tratar de alíquota “ad valorem”. (...) Dessa forma, não há mais como prevalecer o entendimento de que lei ordinária, ou até mesmo complementar, possa prever outra modalidade de base de cálculo para a exação, em se tratando de alíquota “ad valorem”, que não o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro. É que, após a EC 33/2001, a base de cálculo da exação alcançou nível constitucional, não podendo, por isso, ser acrescentada outra base de cálculo ao elenco previsto constitucionalmente.

Diante do exposto, com esteio no posicionamento pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 559.937, o presente estudo adota como premissa para as conclusões ulteriormente expostas, que o rol de bases de cálculo previsto no § 2º, III, “a” do art. 149 da Carta Magna ostenta natureza taxativa, na medida que a Emenda Constitucional nº 33/2001 houve por bem circunscrever o exercício da competência tributária para instituição de contribuições sociais e interventivas às bases de cálculo por ela indicadas, a fim de eliminar a discricionariedade que existia na eleição dos fatos geradores e bases de cálculo de tais tributos.

Em outras palavras, a EC nº 33/2001 houve por bem instituir um rol taxativo de bases de cálculo que poderiam ser eleitas pelo legislador na instituição de contribuições sociais gerais e contribuições de intervenção no domínio econômico, limitando, portanto, o exercício da competência tributária por parte da União Federal, de modo que referido ente federativo somente pode instituir tais contribuições sobre as bases econômicas expressamente indicadas no artigo 149, §2º, III, “a” da Constituição.

Especificamente no que tange à contribuição incidente sobre a demissão sem justa causa, forçoso reconhecer que, em se tratando de contribuição social geral, o tributo instituído pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 encontra-se, necessariamente, submetido ao rol taxativo de bases de cálculo do §2º, inciso III, alínea “a” do artigo 149 da Carta Magna.

A Lei Complementar nº 110/2001 foi editada em 29 de junho de 2001, antes, portanto, da promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, razão pela qual referido diploma legislativo houve por bem eleger como base de cálculo da contribuição prevista em seu artigo 1º 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”.

Ocorre que, com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, conforme pontuado alhures, a União Federal somente poderia adotar como base de cálculo das contribuições sociais gerais o faturamento, a receita bruta, o valor da operação e o valor aduaneiro, de modo que a base de cálculo adotada pela contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar

nº 110/2001 passou a afrontar o rol de bases econômicas que foi descrito no artigo 149, §2º, III, “a” da Constituição.

Em outras palavras, a base de cálculo da contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, qual seja o “montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho”, não se enquadra nos conceitos de faturamento, a receita bruta, o valor da operação e o valor aduaneiro.

Isso significa que não há fundamento de validade que justifique, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, a manutenção da exigência da referida contribuição, pois tal exação elegeu base de cálculo que não se encontra prevista no artigo 149, §2º, III, “a” do texto constitucional, havendo verdadeira antinomia entre o artigo 1º da Lei Complementar nº 110 e o referido permissivo constitucional.

Com efeito, o fato de o artigo 149, §2º, III, “a” da Carta Magna, cujo rol de bases de cálculo é taxativo, ter sido inserido no texto constitucional em momento posterior à edição da Lei Complementar nº 110/2001, implica a revogação tácita desta lei complementar, tornando-se ilegítima a manutenção da cobrança da contribuição social geral incidente sobre a demissão sem justa causa, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, na medida em que seria ilógico admitir que uma Emenda Constitucional, por inserir-se no contexto da lei suprema, ao ser promulgada, não revogasse as leis anteriores com ela incompatíveis.

Nesse sentido, convém assinalar que o Supremo Tribunal Federal possui entendimento pacífico no sentido de que antinomia entre norma infraconstitucional anterior e a Constituição superveniente se resolve pela revogação da primeira, conforme se depreende das ementas abaixo colacionadas.

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade: descabimento, segundo o entendimento do STF, se a norma questionada e anterior a da Constituição padrao. 1. Não há inconstitucionalidade formal superveniente. 2. Quanto a inconstitucionalidade material, firmou-se a maioria do Tribunal (ADIn 2, Brossard, 6.2.92) - contra tres votos, entre eles do relator desta -, em que a antinomia da norma antiga com a Constituição superveniente se resolve na mera revogação da primeira, a cuja declaração não se presta a ação direta. 3. Fundamentos da opinio vencida do

relator (anexo), que, não obstante, com ressalva de sua posição pessoal, se rende a orientação da Corte.⁶³

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: art. 2º, inciso IV, alínea c, da L. est. 12.755, de 22 de março de 2005, do Estado de Pernambuco, que estabelece a vinculação da Defensoria Pública estadual à Secretaria de Justiça e Direitos Humanos: violação do art. 134, § 2º, da Constituição Federal, com a redação da EC 45/04: inconstitucionalidade declarada. 1. A EC 45/04 outorgou expressamente autonomia funcional e administrativa às defensorias públicas estaduais, além da iniciativa para a propositura de seus orçamentos (art. 134, § 2º): donde, ser inconstitucional a norma local que estabelece a vinculação da Defensoria Pública a Secretaria de Estado. 2. A norma de autonomia inscrita no art. 134, § 2º, da Constituição Federal pela EC 45/04 é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, dado ser a Defensoria Pública um instrumento de efetivação dos direitos humanos. II. Defensoria Pública: vinculação à Secretaria de Justiça, por força da LC est (PE) 20/98: revogação, dada a incompatibilidade com o novo texto constitucional 1. É da jurisprudência do Supremo Tribunal - malgrado o dissenso do Relator - que a antinomia entre norma ordinária anterior e a Constituição superveniente se resolve em mera revogação da primeira, a cuja declaração não se presta a ação direta. 2. O mesmo raciocínio é aplicado quando, por força de emenda à Constituição, a lei ordinária ou complementar anterior se torna incompatível com o texto constitucional modificado: precedentes.⁶⁴

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE INATIVOS E PENSIONISTAS. LEI ORDINÁRIA ESTADUAL EDITADA EM DATA ANTERIOR À EC 20/98. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL DO SISTEMA PÚBLICO DE PREVIDÊNCIA. PREJUDICIALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ISOLADA DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. 1. Lei ordinária que admite a incidência de contribuição previdenciária sobre os proventos dos servidores inativos e pensionistas do Estado da Bahia, editada em data anterior ao advento da EC 20/98. Incompatibilidade da norma com o Texto Constitucional vigente, que se resolve no campo da revogação. 2. Pretensão de que o exame da constitucionalidade da lei se dê somente em face de dispositivos da Carta da República não alterados por emenda superveniente. Impossibilidade. Inviável o cotejo do ato normativo apenas com parte do sistema constitucional em vigor. 3. Prejudicialidade da ação direta quando se verifica inovação substancial no parâmetro constitucional de aferição da regra legal impugnada. Precedentes. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida.⁶⁵

Assim, a antinomia da norma infraconstitucional constante do artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 em face do art. 149, §2º, III, “a” da CF/88, deve ser resolvida através do reconhecimento da revogação tácita do referido diploma complementar, sobretudo do seu artigo 1º.

Isso porque, segundo o entendimento da Suprema Corte, após o advento de uma emenda constitucional, as leis que continuam em vigor são somente aquelas que não sejam

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 438. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 07 fev. 1992.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3569. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 02 abr. 2007.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2475. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Julgamento: 15 mai. 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 02 ago. 2002.

incompatíveis com a nova ordem constitucional, ou seja, a Emenda Constitucional nº 33/2001 tem o condão de revogar a legislação infraconstitucional precedente que com ela seja incompatível.

Portanto, demonstrada a antinomia entre a Lei Complementar nº 110/2001 e a Emenda Constitucional nº 33/2001, forçoso reconhecer que tal incompatibilidade seria resolvida, inicialmente, no plano da vigência das normas, ou seja, mediante a aplicação do princípio interpretativo pelo qual a norma posterior revoga a norma anterior que com ela seja incompatível, ou seja, a norma posterior inserida no artigo 149, §2º, III, “a” da Carta Magna, revoga a norma anterior do artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001.

Não bastasse isso, tem-se, ainda, que o conflito existente entre o artigo 149, §2º, III, “a” do texto constitucional e a Lei Complementar nº 110/2001 é de natureza hierárquica, razão pela qual pode ser resolvido, também, no plano da validade das normas, mediante a aplicação do princípio interpretativo pelo qual a norma de hierarquia superior revoga a de hierarquia inferior, ou seja, o artigo 149, §2º, III, alínea “a” da Carta Magna, sendo norma hierarquicamente superior, pois inserido no texto constitucional pela Emenda nº 33/2001, revogou tacitamente o artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, pois retirou o fundamento de validade deste dispositivo infraconstitucional.

A Emenda Constitucional nº 33/2001, portanto, revogou as normas constantes da Lei Complementar nº 110/2001 com ela conflitantes, sobretudo o artigo 1º da referida legislação complementar, mormente pelo fato de que referido artigo houve por bem escolher base tributável diversa daquelas previstas no rol do artigo 149, §2º, III, “a” do texto constitucional.

Em síntese, seja pela questão temporal (vigência da norma), seja pela questão hierárquica (validade da norma), todas as leis incompatíveis com norma inserida na Carta Magna através de Emenda Constitucional são tacitamente revogadas, ou seja, a superveniência de norma constitucional do art. 149, §2º, III, “a”, inserida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, teve o condão de revogar o artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001.

Não bastasse isso, forçoso reconhecer que, subsidiariamente, possível sustentar que a Lei Complementar nº 110/2001, independentemente de ter sido revogada tacitamente pela

Emenda Constitucional nº 33/2001, é nitidamente incompatível com o art. 149, §2º, III, “a”, o que, por si só, permite que o contribuinte jurisdicionado submeta ao Poder Judiciário a questão relativa à inconstitucionalidade da referida norma infraconstitucional, o que, frise-se, poderá ser realizado por todos os integrantes do Poder Judiciário, tanto pelos juízes singulares quanto pelos Tribunais, através do denominado controle difuso de constitucionalidade.

Isso porque, a rigor, a inconstitucionalidade de uma norma deve ser reconhecida pelo Poder Judiciário sempre que há incompatibilidade dela com o texto constitucional, independentemente do momento em que tal incompatibilidade se verifica, ou seja, pode ser contemporânea ao nascimento da lei ou superveniente, na hipótese de alteração do texto constitucional por emenda constitucional.

No caso em tela, a Emenda Constitucional nº 33/2001 é posterior à Lei Complementar nº 110/2001, razão pela qual ocorreu o fenômeno denominado de “inconstitucionalidade material superveniente”, por meio do qual uma lei pode ser considerada constitucional à época de sua edição, contudo, tornar-se-á inconstitucional se, devido à mudança no texto constitucional mediante a promulgação de uma emenda constitucional, perder seu fundamento de validade.

Dessa forma, a contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, incidente sobre a totalidade dos depósitos em conta vinculada do FGTS de titularidade de empregado demitido sem justa causa, está eivada de vício atinente à inexistência de fundamento constitucional de validade para a manutenção de sua cobrança, mormente pelo fato de que a Emenda Constitucional nº 33/2001 houve por bem instituir uma relação taxativa das bases de cálculo reservadas às contribuições sociais gerais, nos termos do artigo 149, § 2º, inciso III, alínea "a", do texto constitucional, dentre as quais não se inclui a base econômica indicada pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001.

Sendo assim, resta patente a ilegitimidade da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, na medida em que, seja pela sua revogação tácita após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, seja mediante o reconhecimento de sua inconstitucionalidade material superveniente, referido dispositivo legal contraria frontalmente o quanto disposto no art. 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal de 1988.

CONCLUSÃO

O presente estudo buscou investigar o arquétipo constitucional da contribuição social geral incidente sobre a demissão sem justa causa, instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, identificando no ordenamento jurídico pátrio os enunciados responsáveis pela limitação da competência impositiva tributária, para, com fulcro em tais premissas, evidenciar aspectos que denotam a ilegitimidade da manutenção da cobrança do indigitado tributo.

Inaugurou-se com a análise do arcabouço histórico da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, oportunidade em que restou amplamente demonstrado que referido tributo foi criado com a finalidade de recompor os expurgos inflacionários das contas vinculadas do FGTS no período em que vigorou o Plano Verão e o Plano Collor I, decorrentes das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 248.188/SC8 e 226.855/RS.

Perpassada esta questão, evidenciou-se a natureza jurídica da contribuição objeto de estudo, de modo a firmar premissa no sentido de que a contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 não é uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social (artigo 195 da CF/88), mas sim uma contribuição social geral, que possui como fundamento de validade, portanto, o artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

Demonstrou-se, ainda, a viabilidade da discussão judicial dos fundamentos de inconstitucionalidade supervenientes da exação instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 perante o Poder Judiciário, mormente pelo fato de que inexistente relação de prejudicialidade das referidas questões em relação às Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e 2.568, razão pela qual viável a discussão acerca do esgotamento da finalidade do tributo, ocorrido em janeiro de 2007, o desvio do produto de sua arrecadação, ocorrido em 2012, e a afronta ao art. 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal de 1988.

Como decorrência da natureza jurídica da exação instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, foram analisados os elementos informadores das contribuições, cuja respeito e observância pelo legislador são obrigatórios para que o tributo seja considerado legítimo.

Assim, demonstrou-se que a “finalidade” é elemento informador das contribuições, ou seja, que a legitimidade da cobrança de uma contribuição está intimamente ligada à utilização do tributo como instrumento de atuação da União Federal em uma área específica, o que, por si só, demonstra que a cobrança de uma contribuição somente se mantém enquanto necessária ao atendimento da finalidade que motivou sua instituição e desde que haja a correta destinação do produto de sua arrecadação tributária.

Sem prejuízo, restou assentado que o respeito à finalidade para a qual o tributo foi instituído, como elemento informador das contribuições, é decorrência lógica da aplicação do princípio da legalidade e da proporcionalidade às contribuições.

Em seguida, estabelecidos os pilares teóricos relativos à espécie tributária estudada, restou amplamente demonstrado o esgotamento da finalidade da Contribuição Social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, mediante o pagamento da última parcela dos complementos de correção monetária nas contas vinculadas do FGTS, em janeiro de 2007, o que, por si só, torna inconstitucional e ilegítima a continuidade da exigência da referida exação fiscal desde janeiro daquele ano, fazendo jus o contribuinte à restituição dos valores indevidamente recolhidos a esse título.

Com essas noções, passou-se à análise do desvio do produto da arrecadação como elemento informador da legitimidade das contribuições, firmando-se entendimento no sentido de que desviado o produto da arrecadação para outras finalidades que não aquela prevista na lei instituidora do tributo, falece competência ao ente tributante para legislar e arrecadar.

Sobre esse aspecto, demonstrou-se que tanto o Congresso Nacional, através do Projeto de Lei Complementar nº 200/2012, quanto a Presidente da República, por meio de seu veto presidencial, reconheceram que, devido ao esgotamento da finalidade da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, mediante o crédito da sétima e última parcela, em janeiro de 2007, dos complementos da correção monetária no valor de R\$ 626,3 milhões para 334 mil contas vinculadas, os valores arrecadados a título do referido tributo passaram a ser utilizados, desde 2012, para outras finalidades, tais como o investimento no FI-FGTS, o financiamento do programa social “Minha Casa, Minha Vida”,

bem como o reforço do superávit primário da União Federal, circunstâncias estas que denotam a ilegitimidade e inconstitucionalidade da manutenção da cobrança do tributo por desvio do produto de sua arrecadação.

Não bastasse isso, restou evidenciado através do presente estudo a ilegitimidade da manutenção da cobrança da referida contribuição após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, a qual houve por bem inserir o §2º, III, “a” ao artigo 149 da Carta Magna.

Com efeito, restou delimitado que o rol de bases de cálculo previsto no § 2º, III, “a” do art. 149 da Carta Magna ostenta natureza taxativa, como bem reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 559.937, e pelo Ministério Público Federal, em parecer exarado nos autos do RE nº 603.624/SC, na medida em que a Emenda Constitucional nº 33/2001 houve por bem circunscrever o exercício da competência tributária para instituição de contribuições sociais e interventivas às bases de cálculo por ela indicadas, a fim de eliminar a discricionariedade que existia na eleição dos fatos geradores e bases de cálculo de tais tributos.

O presente estudo objetivou, dessa forma, evidenciar que a base de cálculo da contribuição instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, qual seja o “montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho”, não se enquadra nos conceitos de faturamento, a receita bruta, o valor da operação e o valor aduaneiro previstos no artigo 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal de 1988, de modo que não há fundamento de validade para a exigência da referida contribuição, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, pois tal exação elegeu base de cálculo que não se encontra prevista no art. 149, §2º, III, “a” da CF/88, havendo verdadeira antinomia entre o artigo 1º da Lei Complementar nº 110 e o referido permissivo constitucional.

Em síntese, demonstrou-se a toda evidência a patente ilegitimidade da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001, na medida em que, seja pela sua revogação tácita após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, seja mediante o reconhecimento de sua inconstitucionalidade material superveniente, referido dispositivo legal

contraria frontalmente o quanto disposto no art. 149, §2º, III, “a” da Constituição Federal de 1988.

Diante do exposto, foram estudados três fundamentos de inconstitucionalidade da contribuição social geral incidente sobre a demissão sem justa causa, os quais evidenciam a ilegitimidade da manutenção da exigência do referido tributo, de modo que o contribuinte, visando não se submeter à odiosa hipótese do *solve et repete*, pode pleitear judicialmente o reconhecimento da inexistência da relação jurídico-tributária da contribuição sob análise e a restituição dos valores indevidamente pagos nos últimos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação (a partir de janeiro de 2007), ressalvando-se, todavia, que a adoção da medida judicial mais eficaz dependerá da forma como se dá a apuração e o recolhimento do FGTS, se centralizado ou individualizado por estabelecimento.

Isso porque, nos casos de tributo federal apurado de forma individualizada por estabelecimento, existem precedentes jurisprudenciais que indicam a necessidade de indicação expressa de cada estabelecimento da empresa contribuinte, pois somente assim, figurando como autores autônomos, todos os estabelecimentos poderiam se valer do provimento judicial eventualmente obtido.

Dessa forma, considerando que cada estabelecimento seria um autor, mas que nem todos os estabelecimentos estão localizados em um mesmo Estado, a medida mais célere e a adequada seria o ajuizamento de ação ordinária no Distrito Federal, nos termos do que dispõe o artigo 109, §2º, da Constituição Federal, ao invés da impetração de um mandado de segurança, já que, sendo diversos os autores e diversas as localidades dos seus estabelecimentos, diversas seriam as autoridades coatoras, inviabilizando o manejo do *mandamus*.

Em verdade, a opção pelo manejo de ações ordinárias no Distrito Federal, com a indicação expressa de todos os estabelecimentos do contribuinte, é apenas medida de cautela com o escopo de evitar eventuais questionamentos, sobretudo, quanto à legitimidade dos estabelecimentos para pleitearem a restituição/compensação dos valores indevidamente recolhidos a título da contribuição social geral instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALIOMAR, Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed.. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 195 de 03 abr. 2001. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD04ABR2001.pdf#page=170> Acessado em: 02 jun. 2014.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 378 de 2006. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D3DA0A830AD034E41F18AB674B066EB0.proposicoesWeb1?codteor=416031&filename=PLP+378/2006 Acessado em: 02 jun. 2014.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Comissão de trabalho, de administração e serviço público. Projeto de Lei Complementar 378 de 2006. Parecer do Deputado Milton Monti. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=477015&filename=PRL+1+CTASP+%3D%3E+PLP+378/2006 Acessado em: 02 jun. 2014.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 51 de 2007. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=455032&filename=PLP+51/2007 Acessado em: 02 jun. 2014.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 407 de 2008. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=597586&filename=PLP+407/2008 Acessado em: 02 jun. 2014.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 200 de 2012. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=553112>> Acessado em: 02 jun. 2014.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 328/2013. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=31ABEA6D8E456DAB6A142C7B0A49F324.proposicoesWeb2?codteor=1135604&filename=PLP+328/2013> Acessado em: 10 jun. 2014.

BRASIL. Despacho da Presidenta da República nº 300, de 23 de julho de 2013. Publicação: Diário Oficial da União em 25 jul. 2013.

BRASIL. Lei Complementar nº 110. 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. Tributação das pessoas jurídicas. Publicação: Diário Oficial da União em 30 jun. 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda e Ministério do Trabalho e Emprego. Caixa Econômica Federal. Demonstrações Financeiras do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço). Relatório do agente operador – Caixa Econômica Federal – Exercício 2002. Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRA CAO_FINANCEIRA_FGTS_2002.pdf> Acessado em: 30 mai. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda e Ministério do Trabalho e Emprego. Caixa Econômica Federal. Demonstrações Financeiras do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço). Relatório do agente operador – Caixa Econômica Federal – Exercício 2002. Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRA CAO_FINANCEIRA_FGTS_2002.pdf> Acessado em: 30 mai. 2014.

BRASIL. Ministério das Cidades, Ministério da Fazenda e Ministério do Trabalho e Emprego. Caixa Econômica Federal. Demonstrações Financeiras do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço). Relatório de administração do FGTS – Exercício 2006. Disponível em:

<http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRA CAO_FINANCEIRA_FGTS_2006.pdf> Acessado em: 30 mai. 2014.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. Demonstrações Contábeis do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço). Relatório de administração – Exercício 2007. Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/demonstracao_financeira_fgts/DEMONSTRA CAO_FINANCEIRA_FGTS_2007.pdf> Acessado em: 30 mai. 2014.

BRASIL. FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço). Relatório de Gestão do agente operador do FGTS – Exercício 2006. Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/relatoriogestao/Relatorio_de_Gestao_do_FGT S_2006.pdf> Acessado em: 30 mai. 2014.

BRASIL. FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço). Relatório de Gestão do agente operador do FGTS – Exercício 2007. Disponível em: <http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/relatoriogestao/Relatorio_de_Gestao_do_FGT S_2007.pdf> Acessado em: 30 mai. 2014.

BRASIL. Ministério das Cidades, Ministério da Fazenda e Ministério do Trabalho e Emprego. Demonstrações contábeis do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) – Relatórios de administração referentes aos exercícios de 2008 a 2013. Disponíveis em: <<http://www1.caixa.gov.br/download/asp/download.asp?subCategId=636&CategId=125>> ou <<http://www.fgts.gov.br/downloads.asp>> Acessados em: 04 jun. 2014.

BRASIL. Ministério do Trabalho e Emprego, Ministério da Fazenda e Ministério das Cidades. EMI n° 002/MTE/MF/MCIDADES. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Exm/EMI-2-MTE-MF-MCIDADES-MP.htm> Acessado em: 05 jun. 2014.

BRASIL. Ministério de Planejamento. Relatório de avaliação de receitas e despesas primárias. Programação orçamentária e financeira de 2012, p. 14. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2012-1/relatorio-de-avaliacao-orcamentaria/RelatorioAvaliacaoDecProg2012.pdf>> Acessado em: 08 jun. 2014.

BRASIL. Poder Judiciário. Justiça Federal. Seção Judiciária do Distrito Federal. Ação Ordinária nº 60642-02.2013.4.01.3400. Órgão Julgador: Juíza Federal da 1ª Vara da SJ/DF Solange Salgado. Publicação: out. 2013. Ação Ordinária nº 75577-47.2013.4.01.3400. Órgão Julgador: Juíza Federal Substituta da 11ª Vara/DF no exercício da titularidade da 4ª Vara/DF Isaura Cristina de Oliveira Leite. Publicação: 17 dez. 2013. Ação Ordinária nº 0033265-90.2012.4.01.3400. Órgão Julgador: Juíza Federal em auxílio à 3ª Vara/DF Bruno César Bandeira Apolinário. Publicação: 11 mar. 2014. Ação Ordinária nº 0033266-75.2012.4.01.3400. Órgão Julgador: Juíza Federal em auxílio à 3ª Vara/DF Bruno César Bandeira Apolinário. Publicação: 27 jan. 2014. Ação Ordinária nº 0062204-46.2013.4.01.3400. Órgão Julgador: Juíza Federal da 6ª Vara da SJ/DF Ivani Silva da Luz. Publicação: 05 dez. 2013.

BRASIL. Poder Judiciário. Justiça Federal. Seção Judiciária do Distrito Federal. Ação Ordinária nº 75577-47.2013.4.01.3400. Órgão Julgador: Juiz Federal da 4ª Vara da SJ/DF Itagiba Catta Preta Neto. Publicação: 30 jan. 2014.

BRASIL. Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 278/2012. Publicada no Diário Oficial da União em 20 de abril de 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Relator: Juiz Convocado Manoel Álvares. Apelação Cível nº 98.03.097967-1. Julgamento: 26 out. 2005. Órgão Julgador: 4ª Turma.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 239874 AgR. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 10 ago. 1999. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: 20 ago. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 248188, Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. Julgamento: 31 ago. 2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 01 jun. 2001

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 226855, Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 31 ago. 2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: 13 out. 2000

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2556. Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA. Julgamento: 13 jun. 2012. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 20 set. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 138.284/CE. Relator: Ministro Carlos Velloso. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: 28 ago. 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2556 MC. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 09 out. 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 08 ago. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 541518 AgR-ED-ED. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 19 abr. 2011. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: Dje 10 jun. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 744316 AgR. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 02 dez. 2010. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 22 mar. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 763010 AgR. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 25 set. 2012. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: 26 out. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5050 MC. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 11 out. 2013. Órgão Julgador: Decisão monocrática. Publicação: DJe 18 out. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, p. 614.

HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. *In*: BARRETO, Aires; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). **Curso de iniciação em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

HORVATH, Estevão. **Contornos da contribuição de intervenção no domínio econômico na Constituição de 1988**. Tese inédita apresentada para concurso de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo: Universidade de São Paulo, 2002.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE sobre combustíveis**. *In*: Revista dialética de direito tributário nº 104, São Paulo: Dialética, 2004.

PONTES, Helenilson Cunha. **Notas sobre o Regime Jurídico-constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, vol. 6, 2002, p. 147.

SCAFF, Fernando Facury. **As contribuições sociais e o princípio da afetação**. *In*: Revista Dialética de Direito Tributário nº 98. São Paulo: Dialética, 2003.