

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

227

AGOSTO - 2014

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
(RDDT)

ISSN 1413-7097

227

(AGOSTO - 2014)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e *Dialética*

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

Mara Lara
é a autora da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

André Mendes Moreira e César Vale Estanislau - Inconstitucionalidade superveniente da contribuição social de 10% sobre o saldo do FGTS em caso de despedida sem justa causa, instituída pelo art. 1º da LC nº 110/2001, face ao atingimento de sua finalidade

1. Introdução. 2. Os expurgos inflacionários e a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001. 3. A natureza da contribuição instituída pelo art. 1º da LC nº 110/2001. 4. A contribuição social ao FGTS e as ADIs nº 2.556/DF e nº 2.568/DF. 5. O atendimento da finalidade da contribuição social ao FGTS. 6. Conclusão.

7

Bruno Reis Pinto - A contribuição prevista na Lei Complementar nº 110/2001 e sua revogação automática com o exaurimento de sua finalidade

1. Conceito sintetizado de tributo e a teoria quinquipartite. 2. As contribuições sociais e a necessidade de destinação do produto de sua arrecadação à finalidade para a qual foi instituída. 3. As contribuições sociais e a consequência pela não destinação do produto de sua arrecadação à finalidade para a qual foi instituída. 4. A introdução e a retirada de uma norma jurídica do sistema jurídico tributário brasileiro. 5. A relevância jurídica da enunciação-enunciada. 6. A contribuição prevista na Lei Complementar nº 110/2001 e sua revogação automática com o exaurimento de sua finalidade. 7. Conclusão.

21

Diego de Alencar Salazar Primo e Francisco José Soares Feitosa - Da revogação tácita do crime de descaminho pelo art. 1º da Lei nº 8.137/1990

1. Introdução. 2. Da equivalência dos núcleos dos tipos. 3. Da inexistência de “direitos de importação”. 4. A Lei nº 8.137/1990 e a inteira regulação da matéria: incidência do art. 2º, parágrafo 1º, *in fine*, da lei de introdução às normas do Direito brasileiro. 5. Dos bens jurídicos protegidos. 6. Conclusão.

38

Eduardo Arrieiro Elias - A Resolução nº 13 do Senado Federal, o acúmulo de créditos de ICMS nas operações interestaduais com mercadorias importadas e a possibilidade de dedução dos créditos acumulados na apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real

1. Introdução. 2. A Resolução nº 13 do Senado Federal e o acúmulo de créditos de ICMS. 3. Os créditos acumulados de ICMS e a sua caracterização como “custo” para fins de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real. 4. Conclusão.

48

Henrique Santos Raupp e Emerson Vioncek - O tributo “adicional ao FGTS” da Lei Complementar nº 110/2001 e suas “várias” inconstitucionalidades

Introdução. 1. Fundamentos de teoria geral: a linguagem e o Direito. 2. O Direito positivo e a ciência do Direito. 3. O Direito enquanto conjunto de enunciados prescritivos positivos e as normas jurídicas. 4. Das espécies tributárias: breves noções. 5. As contribuições especiais: conceito e características. 6. Das espécies de contribuições especiais. 7. O “adicional do FGTS” da LC nº 110/2001 e suas “várias” inconstitucionalidades. Conclusões.

57

Hugo de Brito Machado - Do conceito de insumo no contexto da não cumulatividade dos tributos

1. Introdução. 2. Conceito restrito adotado pelo Fisco. 3. O que é insumo segundo os dicionários. 4. O que é insumo no contexto da não cumulatividade.

66

Marcelo de Azevedo Granato - O lugar da informação: considerações sobre a interpretação do termo “resultado” na Lei Complementar 116/2003

- I. Introdução. II. A caracterização do “resultado” do serviço no Processo Administrativo 2011-0.125.786-1 (e doutrina). III. A caracterização do “resultado” do serviço: interpretação alternativa. IV. Observações finais. 73
- Marcus Abraham** - Os 25 anos do TRF da 2ª Região e a jurisprudência tributária
I - Introdução. II - Direito Tributário e Justiça Federal de hoje. III - Jurisprudência tributária como fonte do Direito. IV - Jurisprudência do TRF da 2ª Região: ontem e hoje. V - Conclusão. 80
- Paulo Rosenblatt** - O abuso de Direito Tributário
1. Introdução. 2. Interpretação teleológica e elisão fiscal. 3. O abuso de Direito Tributário: da evolução da construção jurisprudencial à codificação em sistemas jurídicos que influenciaram o Brasil. 4. O abuso de direito na jurisprudência dos tribunais superiores brasileiros. 5. O abuso de direito nas decisões do extinto Conselho de Contribuintes e atual Conselho de Recurso Fiscais. 6. Conclusão. 89
- Ricardo Lodi Ribeiro** - A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular
I - Introdução. II - O fato gerador do ICMS na circulação de mercadoria e o princípio da autonomia dos estabelecimentos. III - A base de cálculo do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. IV - Conclusão. 102
- Roberto Biava Júnior e Leonardo de Gregório** - A regulamentação da Resolução do Senado Federal 13/2012 pelo Confaz (Convênio ICMS 38/2013): o combate aos benefícios fiscais inconstitucionais da “guerra dos portos” e a simplificação das obrigações acessórias em atendimento aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade
1. Introdução. 2. A “guerra dos portos” e os incentivos fiscais à importação não autorizados pelo Confaz. 3. Abrangência da aplicação da alíquota interestadual de 4% (Resolução do Senado Federal 13/2012) e exceções (hipóteses de não aplicação). 4. Obrigações acessórias instituídas pelo revogado Ajuste Sinief 19/2012 e os aperfeiçoamentos do atual e vigente Convênio ICMS 38/2013. 5. Conclusões. 122
- Sergio André Rocha** - O que é formalismo tributário?
1. Introdução. 2. Quais são os traços de uma teoria formalista do Direito? 3. Formalismo e qualificação dos fatos. 4. Formalismo e opção por princípios constitucionais. 5. Formalismo como uma certa leitura dos princípios tributários. 6. Conclusão. 146
- Wladimir Novaes Martinez** - Inconstitucionalidade da exação securitária devida pela contratante de cooperativas
1. Problemas vernaculares. 2. Modalidades operantes. 3. Particularidades distintivas. 4. Objetivo e função. 5. Obrigações patronais. 6. Inconstitucionalidade da Lei n. 9.876/1999. 156
- Pareceres**
- Ives Gandra da Silva Martins** - ISS - sociedades prestadoras de serviços de contabilidade e consultoria econômica. Não é a dimensão da sociedade e o número de profissionais que definem o regime de tributação do ISS, mas o tipo de serviço prestado
Consulta. Resposta. 161
- Omar Augusto Leite Melo** - Local de ocorrência do ISS nos serviços de licenciamento, cessão e desenvolvimento de *software*
Da Consulta. 1. A polêmica do local de ocorrência do fato gerador do ISS. 2. Estabelecimento prestador, na visão do Superior Tribunal de Justiça. Conclusões. 177

DOCTRINA

Inconstitucionalidade Superveniente da Contribuição Social de 10% sobre o Saldo do FGTS em Caso de Despedida sem Justa Causa, Instituída pelo Art. 1º da LC nº 110/2001, face ao Atingimento de sua Finalidade

*André Mendes Moreira
César Vale Estanislau*

1. Introdução

Apesar de existirem incontáveis divergências a respeito das contribuições especiais, um consenso é certo quando se trata do tema: a importância do aspecto finalístico para a referida espécie tributária. Mesmo aqueles que, como nós e com esforço em Sacha Calmon, entendemos que as contribuições especiais nada mais são que impostos finalísticos, afetados a objetivos determinados pela Constituição e/ou pela sua lei de instituição, não deixamos de concordar com a tese de que desvios de finalidade na aplicação dos recursos da contribuição podem macular a legitimidade da sua cobrança.

De fato, a validade da contribuição está subordinada à destinação (legal e real) dos recursos angariados ao atendimento de algum objetivo nas esferas social ou econômica, havendo, portanto, as seguintes situações distintas que podem levar à inconstitucionalidade de sua cobrança:

- i) aplicação incorreta dos recursos, passível de ocorrer:
 - i.i) caso a lei preveja a destinação dos valores a searas incompatíveis com a finalidade instrutora da contribuição;
 - i.ii) caso os valores arrecadados sejam aplicados em finalidades alheias ao fim legal (e legítimo) instrutor da contribuição.
- ii) o atingimento da finalidade imposta pela norma instituidora do tributo.

Apesar de pouco numerosos, há casos em que a finalidade de uma contribuição pode ser completamente satisfeita, tornando a cobrança desnecessária e inconstitucional. Nessa linha de ideias, a Caixa Econômica Federal declarou, há cerca de dois anos, que se avizinhava o atendimento inte-



**André Mendes
Moreira**

é Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG, Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário, Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário e Advogado.



César Vale Estanislau
é Advogado em Belo Horizonte.

gral dos objetivos que levaram à instituição da contribuição prevista no art. 1º da LC nº 110/2001, motivo pelo qual o tributo poderia ser extinto a partir de julho de 2012. Essa manifestação possui inegável relevância, haja vista que a CEF é justamente um dos agentes arrecadadores e gestores dos recursos advindos da contribuição social ao FGTS. Em que pese o posicionamento firmado pela instituição financeira, a contribuição remanesce em vigor, com fortes indícios de tredestinação do produto de sua arrecadação (que seria uma segunda causa de inconstitucionalidade, meramente complementar à primeira - consecução dos seus fins).

A análise da referida contribuição e a verificação do atendimento de sua finalidade serão os objetos do presente estudo. De início, levantar-se-á o histórico da exação, apurando-se, também, sua natureza jurídica específica. Posteriormente, delimitar-se-á a sua finalidade, cotejando-a com os dados coletados, a fim de avaliar o seu possível atendimento. Para tanto, serão empregadas especialmente as Demonstrações Financeiras do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, disponibilizadas a cada exercício findo. Assim, espera-se apresentar conclusões seguras sobre a inexigibilidade da contribuição insculpida no art. 1º da LC nº 110/2001.

2. Os Expurgos Inflacionários e a Lei Complementar nº 110, de 29 de Junho de 2001

Os sucessivos planos econômicos para o controle da inflação na década de 1990 deixaram marcas profundas nas contas vinculadas ao FGTS. O emprego de índices de atualização monetária que não refletiam os elevados índices inflacionários (os denominados “expurgos inflacionários”) corroeu o patrimônio do Fundo, em prejuízo dos propósitos que o instruíram, especialmente a garantia do trabalhador na hipótese de demissão. Assim, foram propostas inúmeras ações pugnando pela correção dos saldos devidos aos trabalhadores, em conformidade com os indicadores de inflação à época.

A ilicitude cometida pela União e pela Caixa Econômica Federal foi reconhecida pelos Tribunais Superiores¹, criando a obrigação de reposição da defasagem de atualização no período dos Planos Verão e Collor I. Nesse sentido, a correção das contas vinculadas ao Fundo deveria ser realizada na proporção dos expurgos inflacionários, de modo que os montantes seriam corrigidos em 16,65% relativamente ao Plano Verão (janeiro de 1989) e em 44,80% relativamente ao Plano Collor I (abril de 1990). Tendo em vista a consolidação jurisprudencial em torno da matéria, e diante dos impactos orçamentários que adviriam do ressarcimento de todos os beneficiários do FGTS à época dos aludidos Planos, o Governo Federal decidiu deliberar em conjunto com representantes das centrais sindicais e das confederações patronais sobre a criação de novas fontes de recursos para a cobertura do substancial passivo gerado (R\$ 42 bilhões, segundo estimativas do Governo).

Dessas negociações resultou o modelo adotado pela Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, o qual foi resumido nos seguintes pontos:

¹ Cf. Brasil, STF, RE nº 248.188/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. em 31.8.2000, *DJ* de 1º.6.2001; Brasil, STF, RE nº 226.855/RS, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. em 31.8.2000.

- Contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, destinada ao FGTS, de 10% dos depósitos referentes ao Fundo;
- Criação de uma contribuição social de 0,5% sobre a folha de salários das empresas não participantes do Simples, destinada ao FGTS;
- Utilização de parte das disponibilidades existentes então no Fundo;
- 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.

Interessa-nos, sobretudo, a contribuição devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de 10% 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 (LC nº 110/2001, art. 1º). Trata-se, obviamente, de exação deveras similar à multa rescisória na demissão sem justa causa, prevista no art. 18, parágrafo 1º, da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, de tal sorte que o montante a ser pago pelo empregador nessa hipótese totaliza 50% (10% da contribuição e 40% da multa) sobre os depósitos efetuados durante o contrato de trabalho.

No entanto, não se confunde a contribuição instituída pelo art. 1º da LC nº 110/2001 com a multa rescisória ou com os demais aportes regularmente ingressados no FGTS (art. 2º da Lei nº 8.036/1990), possuindo natureza jurídica distinta, como será analisado a seguir.

3. A Natureza da Contribuição Instituída pelo Art. 1º da LC nº 110/2001

De antemão, importante destacar que a classificação dos tributos em espécies apenas se impõe em razão da necessidade de se identificar o regime constitucional-tributário aplicável à exação. Como leciona Tácio Lacerda Gama, “a autorização para criar uma determinada espécie de tributo tem como contrapartida a submissão a todo o regime jurídico previsto à espécie”². Portanto, os parâmetros para a tipologia tributária se encontram expressos ou implícitos no Texto Constitucional, e não em outra modalidade de norma.

Assentadas essas premissas, reitera-se que a obrigação criada pelo art. 1º da LC nº 110/2001 possui natureza tributária, amoldando-se ao conceito consubstanciado no art. 3º do Código Tributário Nacional. Distancia-se, dessarte, dos aportes regulares ao FGTS, uma vez que estes detêm natureza trabalhista, servindo para garantir direito social dos trabalhadores³, conforme previsão do art. 7º, I e III, da Constituição da República de 1988 c/c o art. 10 do ADCT.

² GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 95-7.

³ Conforme a Súmula nº 535 do STJ, “As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições ao FGTS.” Cf., também: Brasil, STF, RE nº 100.249/SP, Rel. Min. Oscar Correa, Rel. p/ o acórdão Min. Néri da Silveira, Tribunal Pleno, j. em 2.12.1987, *DJ* de 1º.7.1988; Brasil, STJ, AgRg no AREsp nº 404.057/SP, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, j. em 7.11.2013, *DJe* de 14.11.2013; Brasil, STJ, AgRg no Ag nº 1.360.428/RJ, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, j. em 17.3.2011, *DJe* de 24.3.2011; Brasil, STJ, AgRg no REsp nº 1.138.362/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. em 9.2.2010, *DJe* de 22.2.2010; Brasil, STJ, AgRg no REsp nº 1.015.655/PB, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. em 26.5.2009, *DJe* de 1º.7.2009.

Com a ressalva de nossa posição pessoal⁴, adotaremos para a presente exposição a teoria pentapartite acolhida pelo STF, segundo a qual tributos são impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Dentro dessa ótica, a natureza jurídica específica do tributo criado pelo art. 1º da LC nº 110/2001 não se identifica com a categoria dos impostos (haja vista a arrecadação destinada ao Fundo, a fim de compor caixa para o ressarcimento pelos expurgos dos Planos Verão e Collor I - art. 3º c/c o art. 4º, ambos da LC nº 110/2001), das taxas (visto que não remunera o Poder Público pela prestação de um serviço público específico e divisível ou pelo exercício do poder de polícia), dos empréstimos compulsórios (além de não atender às estreitas hipóteses de instituição, indicadas no art. 148 da Constituição, inexistente previsão que denuncie a restituibilidade do crédito) e das contribuições de melhoria (sua cobrança não está condicionada à execução de obra pública da qual decorra valorização nos imóveis lindeiros). Nesse sentido, remanesce, na orientação da teoria quinquipartite dos tributos, somente a categoria das contribuições especiais, cuja indeterminação conceitual permite a inserção das mais diversas exações na espécie.

3.1. As espécies e o elemento finalístico das contribuições especiais

A indicação da natureza tributária específica das contribuições previstas no art. 149 da Carta da República não pode prescindir do elemento finalístico a que elas se submetem. O Texto Constitucional determina, claramente, o papel das contribuições especiais: viabilizar a atuação estatal nas áreas social e econômica. Decerto, o dado teleológico ganha importância singular, porquanto, como aponta Misabel Derzi⁵, o destino da arrecadação dessas obrigações constitui fator essencial para o exercício da competência tributária. Por isso, a norma instituidora de contribuição será inconstitucional caso o destino da sua arrecadação não esteja delimitado em consonância com o art. 149 e os demais dispositivos da CR/1988⁶.

Apesar de todos os tributos serem marcados por alguma finalidade, mesmo que meramente fiscal, o elemento teleológico ínsito às contribuições especiais possui contornos singulares, os quais conformam - segundo posicionamento dominante no STF - sua natureza tributária específica e seu regime jurídico. Nesse sentido, o fundamento para a distinção entre as contribuições e os demais tributos se encontra, ordinariamente, na impossibilidade de mensuração concreta das finalidades legalmente visadas⁷. Ao passo que as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e os impostos extraordinários de guerra são devidos para custear atividades concretas com valores mensuráveis, as contribuições são, geralmente, cobradas para financiar a promoção de ideais, ou melhor, valores albergados pela Constituição.

⁴ Para nós, tributos são três: impostos, taxas e contribuições de melhoria. As contribuições especiais são meramente impostos finalísticos, ao passo que os empréstimos compulsórios se diferenciam daquelas por serem, além de finalísticos, restituíveis.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, pp. 68-9.

⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. "Contribuições sociais". *Caderno de pesquisas tributárias* v. 17. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 133.

⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 253.

O Estado busca o patrimônio do contribuinte por diferentes razões: prestação de serviços ou exercício do poder de polícia (taxas); a valorização de imóvel decorrente de obra pública (contribuições de melhoria); ou para munir o Erário diante de situações de extrema urgência e necessidade (empréstimos compulsórios). Todas as hipóteses citadas traduzem um valor (custo da prestação, custo da obra, montantes necessários para enfrentar o evento extraordinário), o qual será distribuído aos contribuintes. Isso porque as atividades amparadas por essas espécies tributárias possuem concretude, podendo a Administração Tributária cobrar nos limites de seus gastos ou necessidades.

No entanto, os fins que instruem as contribuições especiais não permitem, em regra, avaliações pecuniárias exatas, tal qual ocorre com os demais tributos finalísticos⁸. Os ideais perseguidos jamais são plenamente atendidos, razão pela qual a necessidade estatal por recursos não pode ser mensurada. O grau de abstração das finalidades pertinentes às contribuições especiais singulariza essa espécie tributária.

Ressalte-se, entretanto, que não se está a afirmar que as contribuições não podem atender, também, a fins concretos e mensuráveis. A contribuição ora analisada atende à necessidade quantificada, que foi especificada e determinada em valor razoavelmente preciso. De todo modo, não se pode perder de vista que a atuação estatal nessas hipóteses serve, igual e especialmente, à promoção de valores positivados na Constituição, quais sejam, o direito social ao FGTS e os princípios gerais da Ordem Econômica⁹.

3.2. A posição da contribuição instituída pelo art. 1º da LC nº 110/2001 entre as contribuições especiais: contribuição social geral

O *discrímén* das espécies de contribuições restou positivado em razão do disposto pelo art. 149 da CR/1988. Consoante o dispositivo, a União detém competência para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. Portanto, são três as modalidades de contribuições na dicção do mencionado dispositivo constitucional. À sua vez, as contribuições sociais, por comportarem diferentes regimes, podem ser subdivididas em outros três grupos¹⁰: (i) contribuições sociais para custeio da seguridade social; (ii) contribuições sociais gerais; (iii) outras contribuições sociais.

A divisão constitucionalmente positivada é um reflexo das distintas finalidades que podem ser perseguidas pelas contribuições. Assim, para a promoção dos valores ínsitos à Ordem Social, a União cria contribuições sociais. Como instrumento de intervenção no Domínio Econômico, a fim de solucionar distorções às normas regentes da Ordem Econômica, o ente poderá cobrar contribuições interventivas.

⁸ SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no Direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 78.

⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 254.

¹⁰ Nesse sentido, vale transcrever as palavras do Ministro Carlos Velloso nos autos do RE nº 138.284/CE: “O citado art. 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais, b) de intervenção, c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais.” (Brasil, STF, Tribunal Pleno, RE nº 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 1º.7.1992, DJ de 28.8.1992)

Do mesmo modo, para custear entidades que atuem no interesse - fiscalizatório ou representativo - de categorias profissionais ou econômicas regulamentadas, serão instituídas contribuições corporativas.

A receita desses tributos será revertida para cobrir as despesas incorridas no atendimento aos fins legitimadores da exação. Salientamos, novamente, o vínculo entre o elemento finalístico e o destino da arrecadação. Decerto, as contribuições possuem o propósito mediato de beneficiar grupo determinado, prestigiando, assim, os princípios constitucionais (sociais ou econômicos) que instruem a exação. No entanto, essa atividade estatal gera dispêndio, cujo rateio por toda a sociedade não seria legítimo, porquanto os resultados da arrecadação serão especificamente destinados ao precitado grupo. Deste modo, institui-se a contribuição que, incidindo sobre a hipótese legalmente prevista, financiará a atuação objetivada ao grupo de contribuintes. Nota-se, portanto, a necessidade de conexão entre o contribuinte e atividade estatal visada pela contribuição.

Retomando a contribuição objeto do presente estudo, afasta-se, de pronto, a sua qualificação como contribuição interventiva (pois não visa ao incentivo a determinado setor ou atividade econômicos) e como contribuição corporativa (não visa ao financiamento de entidade dedicada à fiscalização ou representação de categorias profissionais). No que concerne ao grupo das contribuições sociais, cumpre entender as peculiaridades de cada uma de suas espécies, de modo a encontrar aquela cujos lindes comportam a exação prevista no art. 1º da LC nº 110/2001.

Em síntese, as contribuições sociais para o custeio da seguridade social e as outras contribuições de seguridade social têm a arrecadação destinada para o financiamento de medidas que assegurem direitos relativos à saúde, previdência e assistência social, em atenção aos princípios dispostos no art. 194 do Diploma Constitucional. Diferenciam-se por seus regimes: ao passo que as contribuições para o custeio da seguridade social possuem as materialidades para suas hipóteses de incidência expressamente delimitadas no art. 195 da Constituição, a competência para instituição de outras contribuições para a seguridade social é residual, podendo a União criar novas fontes para manutenção ou expansão de suas ações nessa área, desde que as novéis exações obedeçam ao disposto no art. 154, I, da Carta Constitucional.

De qualquer forma, não é possível identificar a finalidade instrutora da contribuição em análise com qualquer um dos setores que compõem a seguridade social. O elemento teleológico da contribuição adicional ao FGTS é suprir o Estado de recursos para sanar a dívida relativa aos expurgos inflacionários nas contas vinculadas ao aludido Fundo, não podendo esse fim ser confundido com a atuação do Poder Público para a garantia da saúde, da previdência e da assistência social. Na realidade, cuida-se da busca por uma fonte de recursos para cobrir dívida derivada de ilícito cometido pela União e pelas instituições financeiras que integram a rede de contas vinculadas ao FGTS, o qual é, como já salientado, um direito social do trabalhador.

Desse modo, a analisada contribuição visa, de certa forma, a garantir direito social alheio à seguridade social (assistência social, previdência social e saúde), corrigindo os valores das contas vinculadas ao FGTS (art. 6º, *caput*, e 7º, III, da

CR/1988). Como se vê, a única espécie na qual pode ser enquadrada a exação instituída pela LC nº 110/2001 é a de contribuição social geral. Nesse sentido, pode-se afirmar que a criação da exação se deu sob a competência outorgada pelo art. 149 da Constituição, a fim de financiar a atuação do Estado na área social, que não pode ser considerada como seguridade social, cujo custeio se realiza por meio da cobrança das contribuições instituídas com fundamento no art. 195, *caput*, e parágrafo 4º.

A classificação do aludido tributo como contribuição social geral encontra respaldo na doutrina e na jurisprudência¹¹, muito embora haja ainda aqueles que o repute uma contribuição social para custeio da seguridade social. Importante destacar que, inclusive no Supremo Tribunal Federal, levantaram-se vozes que discordam da inserção da exação em qualquer dos três tipos de contribuições sociais, visto que não se prestam a beneficiar os trabalhadores ou qualquer outra classe de indivíduos, mas sim angariar recursos para saldar dívida dos gestores do FGTS com todos os titulares de contas ao Fundo vinculadas. Essa discussão será melhor lapidada quando analisarmos, a fundo, a finalidade da contribuição social para o FGTS.

Previamente, todavia, é recomendável lançar o olhar sobre os precedentes que assentaram as principais conclusões do STF sobre a matéria, notadamente as decisões prolatadas nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556/DF e nº 2.568/DF, nas quais restou reconhecida a adequação da contribuição com a Constituição da República.

4. A Contribuição Social ao FGTS e as ADIs nº 2.556/DF e nº 2.568/DF

Poucos meses após a publicação da LC nº 110/2001, foi proposta pela Confederação Nacional da Indústria - CNI a ADI nº 2.556/DF, que pugnava pelo reconhecimento da inconstitucionalidade dos arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 13 e 14 do mencionado diploma, haja vista a incompatibilidade dos dispositivos com os arts. 5º, LIV; 145, parágrafo 1º; 149, *caput*; 150, III, *b*, 167, IV; 195, parágrafo 4º; e o art. 10, I, do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, todos da Constituição da República de 1988. Posteriormente, o Partido Social Liberal - PSL ajuizou a ADI nº 2.568/DF, mais abrangente do que ação aforada pela CNI, pois impugnava, também, o art. 12 da LC nº 110/2001, de tal sorte que a ADI nº 2.556/DF foi apensada aos autos da nova Declaratória, a fim de que fossem decididas em conjunto pelo Plenário da Corte.

Em síntese, sustentavam as autoras que: (i) a contribuição não fora instituída em consonância com a competência atribuída pelo art. 149, não podendo ser enquadrada, também, no poder de tributar delimitado pelo *caput* e parágrafo 4º do art. 195 da Carta Constitucional, porquanto as peculiaridades da exação a afastariam de qualquer um dos grupos que integram as contribuições sociais; (ii) ainda que contribuição o fosse, a eleição dos sujeitos passivos ocorreu em desrespeito à referibilidade ínsita às contribuições especiais, de modo a afrontar o princípio da razoabilidade, albergado na Constituição sob o manto do devido processo legal (art. 5º, LIV);

¹¹ Cf. Brasil, STF, AgR-EDED RE nº 541.518/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. em 19.4.2011, *DJe* de 9.6.2011; Brasil, STF, AgR A1 nº 744.316/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. em 2.12.2010, *DJe* de 21.3.2011.

(iii) na hipótese de se qualificar como um imposto, restaria configurada a violação ao princípio da não vinculação de receitas (art. 167, IV); (iv) a hipótese de incidência das contribuições previstas no diploma impugnado não traduz signo presuntivo de riqueza, ofendendo, assim, o princípio da capacidade contributiva, incorporado à ordem constitucional pelo art. 145, parágrafo 1º; (v) por não se amoldarem ao gênero das contribuições para o custeio da seguridade social, as exações instituídas pela LC nº 110/2001 não deveriam obedecer à noventena, mas sim à anterioridade do art. 150, III, *b* (à época, a anterioridade nonagesimal não havia sido estendida aos demais tributos, o que ocorreu somente com a EC nº 42/2003); e (vi) as contribuições majoravam a multa pela rescisão sem justa causa do contrato de trabalho além do limite previsto pelo art. 10, I, do ADCT.

Na apreciação da medida cautelar pleiteada¹², o Relator Ministro Moreira Alves firmou que se enquadram “as duas contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 na subespécie de contribuições sociais gerais, que se submetem à regência do artigo 149”, haja vista as razões já expostas na seção pregressa. Nesse sentido, as contribuições se submetem ao princípio da anterioridade (art. 150, II, *b*), razão pela qual, no exame preliminar realizado, constatou-se forte indício de inconstitucionalidade do art. 14 do ato normativo impugnado, o qual estabelecia o início da cobrança com base somente na noventena. Por isso, deferiu-se a cautelar pretendida, a fim de suspender *ex tunc* a exigência das contribuições no período compreendido entre a publicação da lei de regência e o início do exercício financeiro subsequente.

Aproximadamente dez anos depois da decisão liminar, encerrou-se o julgamento das ADIs nºs 2.556/DF e 2.568/DF, assumindo a Relatoria o Ministro Joaquim Barbosa, em razão da aposentadoria do Ministro Moreira Alves. Com exceção do reconhecimento da perda superveniente do objeto relativamente à contribuição instituída pelo art. 2º da LC nº 110/2001, haja vista sua extinção pelo transcurso do seu prazo de vigência, a decisão final manteve todas as conclusões já expostas pelo acórdão concessivo da medida cautelar, declarando “a inconstitucionalidade do art. 14, *caput*, I e II de referida lei complementar, no que se refere à expressão ‘produzindo efeitos’”¹³. Para o presente estudo, mais importante do que o que foi decidido pela Corte é aquilo que não se decidiu, isto é, o atendimento da finalidade instrutória da contribuição prevista no art. 1º do diploma em exame.

À época da propositura das mencionadas ações diretas de inconstitucionalidade, a União efetivamente necessitava de recursos para cobrir os déficits nas contas do FGTS advindos dos Planos Verão e Collor I, de forma que a arrecadação da contribuição instituída pela LC nº 110/2001 encontrava o destino previsto pelo diploma legal: fazer frente às despesas necessárias para recuperação dos expurgos inflacionários. Nesse sentido, as razões para a inconstitucionalidade expostas pelos autores dessas ações eram as mais diversas, mas não incorporavam o perfazimento da teleologia instrutória da exação, tendo essa circunstância se dado somente posteriormente quando essas ações já estavam para serem julgadas.

¹² Brasil, STF, ADI nº 2.556/DF MC, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. em 9.10.2002, *DJ* de 8.8.2003.

¹³ Brasil, STF, ADIs nºs 2.556/DF e 2.568/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, j. em 13.6.2012, *DJe* de 20.9.2012.

Conquanto as ações em controle concentrado de constitucionalidade tenham *causa petendi* aberta, o Ministro Joaquim Barbosa optou por não apreciar o argumento segundo o qual a União já havia ressarcido integralmente todos os beneficiários do FGTS, porquanto ultrapassada a fase instrutória nos dois processos:

“Em síntese, a requerente expôs que a finalidade da exação fora alcançada, pois a União teria ressarcido integralmente todos os beneficiários do FGTS cuja lesão foi reconhecida no julgamento do RE 226.855.

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

Como se vê do excerto transcrito, o Ministro Relator deixou explícita a viabilidade de novo exame acerca da constitucionalidade da exação com fundamento no dado então superveniente: o exaurimento da finalidade para qual se destina a arrecadação do tributo, qual seja, a quitação integral da dívida nas contas do FGTS advinda dos expurgos inflacionários. Como se a asserção destacada não fosse suficiente, o Ministro Joaquim Barbosa reiterou essa posição na parte dispositiva de seu voto:

“Portanto, *ressalvado o exame oportuno da inconstitucionalidade superveniente da contribuição pelo suposto atendimento da finalidade à qual o tributo fora criado*, julgo prejudicadas estas ações diretas de inconstitucionalidade em relação ao tributo instituído no art. 2º da LC 110/2001. Conheço das ações quanto aos demais artigos impugnados, julgando-as parcialmente procedentes, para declarar a inconstitucionalidade do art. 14, *caput*, I e II, da referida lei complementar, no que se refere à expressão ‘produzindo efeitos.’” (Destques nossos)

Por conseguinte, a declaração de constitucionalidade da contribuição criada pelo art. 1º da LC nº 110/2001 (efeito ambivalente da improcedência do pedido em ações diretas de inconstitucionalidade) não implica a imunidade da exação contra fundamentos não analisados na decisão, especialmente aqueles supervenientes à fase de instrução. E, como visto, o atendimento da finalidade do referido tributo constitui razão suficiente para a propositura de nova ação. Tanto é assim que, atualmente, tramitam, no STF, três novas ações diretas de inconstitucionalidade contra o aludido dispositivo: ADIs nºs 5.050/DF, 5.051/DF e 5.053/DF.

5. O Atendimento da Finalidade da Contribuição Social ao FGTS

A clareza e coerência da tese que reputa satisfeito o fim instrutor da contribuição social ao FGTS demanda, como etapa prévia e necessária, a delimitação precisa da finalidade da exação. Como referido anteriormente, a arrecadação proveniente da contribuição adicional ao FGTS destina-se a fazer frente às despesas decorrentes dos expurgos inflacionários determinados pelos Planos Verão e Collor I, os quais defasaram as contas vinculadas ao referido Fundo. Esta é a justificativa para a criação do tributo que constou da Exposição de Motivos dos Ministros da Fazenda e do Trabalho e Emprego, anexa à Mensagem Presidencial enviada em conjunto

com o projeto da então vindoura LC nº 110/2001 (PLP nº 195/2001). A partir dessa leitura, percebe-se que a analisada contribuição não se vincula, diretamente, a nenhum direito, valor ou finalidade da Ordem Social - tangendo-o apenas de modo indireto ao curar da manutenção do equilíbrio financeiro do FGTS (como já dito, um direito social do trabalhador), que restou abalado pela adoção de índices de atualização aquém dos números da inflação verificada à época.

De fato, a arrecadação da contribuição se prestou, nas palavras do Ministro Marco Aurélio, a “reforçar o caixa, presente a responsabilidade do Tesouro Nacional”, de modo a “aportar recursos para se cumprir - como deveria ser cumprido mesmo sem esses valores - a ordem jurídica em vigor”¹⁴. Ao contrário do que é de se esperar de uma contribuição social, não houve financiamento da atuação estatal na área social, mas sim o provimento de divisas para que a Caixa Econômica Federal pudesse recompor os ilícitamente defasados saldos das contas do FGTS. De toda forma, a congruência entre a finalidade da contribuição e o sistema constitucional pátrio não foi negada pelo Supremo Tribunal Federal, cujas decisões referendaram a constitucionalidade do tributo, classificando-o, como anteriormente apontado, como uma contribuição social geral.

Do quadro desenhado nas últimas páginas, tem-se que a contribuição foi instituída para prover recursos suficientes para a atualização das contas vinculadas ao FGTS, de modo a garantir a sua estabilidade econômico-financeira, dando aplicação ao art. 6º, *caput*, e art. 7º, III, da Constituição. Logo, a exação se sustenta enquanto o passivo gerado pelo reconhecimento do dever de atualizar as contas prejudicadas pelos Planos Verão e Collor I colocar em risco o equilíbrio do Fundo, demandando, assim, o financiamento por meio de arrecadação tributária. A partir do momento em que houverem sido obtidas as receitas necessárias para saldar essa dívida, sem prejuízo da liquidez do FGTS, a contribuição perderá sua razão de ser, ou seja, sua finalidade, tornando-se inexigível.

O objetivo pelo qual foi instituída a contribuição social ao FGTS foi atendido há anos, haja vista o crescimento de suas receitas ao longo da última década. Portanto, não haverá qualquer desequilíbrio nas contas do Fundo à míngua do produto da arrecadação dos tributos criados pela LC nº 110/2001. De todo modo, ainda que desconsiderado o fato de que o tributo se tornou desnecessário para a cobertura do aludido rombo, o que teria acontecido a partir de janeiro de 2007, não se pode pretender a perpetuação da cobrança além do marco temporal definido pelo gestor do FGTS, a Caixa Econômica Federal, que fixou o termo da exigência da exação para julho de 2012.

A menção a essas datas não é feita sem qualquer respaldo fático, como pode ser comprovado a partir da análise das Demonstrações Contábeis do FGTS, divulgadas por seu Conselho Curador a cada exercício. Em 2001, por ocasião do reconhecimento da obrigação de corrigir os valores das contas vinculadas ao Fundo, registrou-se, no passivo do FGTS, uma provisão concernente aos créditos complementares previstos pela mencionada lei complementar, no valor de R\$ 40.151.758.000,00,

¹⁴ Brasil, STF, ADIs nºs 2.556/DF e 2.568/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, j. em 13.6.2012, *DJe* de 20.9.2012.

ao passo que se anotou, no ativo, uma conta de ativo diferido referente aos mesmos valores, cuja liquidação seria postergada por 15 anos.

O prazo para amortização da conta do ativo diferido foi, posteriormente, reduzido de 180 para 132 meses (Nota Explicativa nº 9 das Demonstrações Contábeis dos Exercícios Findos nos dias 31 de dezembro de 2005 e 2004), ou seja, 11 anos, contados a partir de 30 de junho de 2001 (data de publicação da LC nº 110). Logo, o lapso temporal estipulado encerrou-se em julho de 2012, data em que restaram, integral e contabilmente, quitados os débitos relativos aos créditos complementares da LC nº 110/2001.

Ratificando a previsão de conclusão dos pagamentos para a correção das contas vinculadas ao FGTS, a Caixa Econômica Federal, gestora do Fundo, emitiu, em fevereiro de 2012, o Ofício nº 0038/2012/Sufug/Gepas, comunicando que a contribuição adicional do FGTS poderia ser extinta em julho do mesmo ano, haja vista a previsão de cobertura integral dos passivos reconhecidos em virtude dos expurgos inflacionários:

“6. É fundamental destacar que apesar da LC 110 autorizar o diferimento das despesas com os complementos de atualização levados a crédito dos trabalhadores em até 15 anos, o FGTS, considerando sua condição econômico-financeira e em benefício dos empregadores responsáveis pelo pagamento da Contribuição Social em comento, reduziu em 4 (quatro) anos aquele prazo, fato que caracteriza uma contribuição adicional do Fundo para equacionamento do tema.

6.1. Essa redução, que se traduz em absorção de impactos pelo FGTS acima dos limites negociados no Acordo, é que nos tem permitido defender o término da exigibilidade da Contribuição aqui tratada para julho de 2012.

(...)

7. Finalizando, registramos que a manutenção da cobrança da Contribuição Social, até julho de 2012, faz parte da engenharia econômico-financeira criada pela LC 110/2001 para permitir que o Fundo honre os compromissos em relação aos créditos complementares e é de fundamental importância para recomposição dos recursos do FGTS utilizados nesse processo e, conseqüentemente, evitar-se desequilíbrios desse Instituto que se traduz em um verdadeiro patrimônio da sociedade brasileira, em especial dos trabalhadores.”

As previsões de quitação da dívida se concretizaram, tendo a conta do ativo diferido referente aos créditos complementares da LC nº 110/2001 sido completamente amortizada no exercício de 2012, como se observa do Relatório de Demonstrações Financeiras do mesmo ano. De fato, essa constatação é deveras singela, uma vez que o saldo da aludida conta em 2011 era de R\$ 1.611.177.000,00, ao passo que a arrecadação proveniente da contribuição social prevista no art. 1º da LC 110/2001 totalizou, em 2012, o montante de R\$ 3.155.625.000,00.

Para não remanescerem dúvidas a respeito da satisfação integral dos recursos necessários para a atualização monetária das contas vinculadas ao FGTS, a Nota Explicativa nº 9 da Demonstração Contábil do Fundo em 2012 afirma, expressamente, que “no exercício de 2012, foi amortizado por completo o saldo remanescente de 2011, no valor de R\$ 1.611.177 (2011 - R\$ 3.375.155)”. Em outras palavras, o Fundo já recolheu o montante para a correção das contas afetadas pelos expurgos inflacionários, conforme preceituada pela LC nº 110/2001, de forma que exaurida resta a finalidade da contribuição social ao FGTS.

No entanto, como já adiantado, a prescindibilidade da contribuição retrocede ao início de 2007, quando o FGTS já tinha recursos mais do que suficientes para fazer frente ao reconhecimento contábil da dívida. Com efeito, desde o referido exercício, o FGTS já apresentava patrimônio líquido o suficiente para a atualização das contas defasadas pelos Planos Verão e Collor I. Dito de outra maneira, nos exercícios de 2007 e seguintes, caso todos os beneficiários do Fundo sacassem a totalidade de suas contas, ainda restariam recursos para a cobertura do passivo reconhecido pela LC nº 110/2001.

Como se constata do Relatório de Demonstrações Financeiras do exercício de 2006, o patrimônio líquido do FGTS correspondia a R\$ 21.078.988.000,00, superando, assim, o montante registrado na conta de provisão para atualização monetária (R\$ 14.637.632.000,00). No ano seguinte, o patrimônio líquido (22.912.678.000,00) não superou somente a provisão de valores para atualização (R\$ 13.472.408.000,00), mas também o ativo diferido ainda não amortizado (R\$ 20.203.973.000,00).

Portanto, a partir do exercício de 2007, inexistente era o risco de desequilíbrio patrimonial do FGTS, haja vista a higidez de suas contas, tornando despicienda a contribuição social criada pelo art. 1º da LC nº 110/2001. Independentemente da metodologia para amortização do ativo diferido, a situação financeira do Fundo demonstrava que o tributo teria a sua arrecadação destinada a outros fins, que não aquele para o qual fora instituído, porquanto o patrimônio líquido do FGTS já era capaz de suportar o passivo gerado pela obrigação de atualização das contas de seus beneficiários.

De fato, em vista da satisfação da demanda por recursos para a correção monetária, editou-se a Portaria nº 278/2012, da Secretaria do Tesouro Nacional, a qual determinou que o produto da arrecadação do tributo fosse recolhido para conta única do Tesouro Nacional. Ressalta-se que a intenção de desviar o resultado da arrecadação do tributo para outras finalidades foi também manifestada no Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias do 2012 - Programação Orçamentária e Financeira de 2012, organizado pelos Ministérios do Planejamento e da Fazenda. Segundo o documento, o valor auferido com a contribuição adicional não seria imediatamente repassado ao FGTS, uma vez que não existiria dever legal nesse sentido:

“26. 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.”

Por isso, o Governo poderia reter, ao seu alvedrio, os repasses para o FGTS, a fim de aumentar o superávit primário. A ofensa à finalidade da contribuição é patente, visto que não foi criada para incrementar as contas do Tesouro Nacional ou para movimentar a economia, mas sim para prover o Fundo de recursos para corrigir monetariamente as contas prejudicadas pelos expurgos inflacionários.

A utilização da arrecadação em fins outros que não os legitimadores da exação significa o desrespeito à matriz constitucional da contribuição social, pois o art. 149 da Constituição só autoriza a instituição e cobrança desses tributos enquanto instrumentos de atuação da União no campo social. E, não sendo utilizada como instru-

mento de atuação da União para atingir a suposta finalidade social para a qual foi criada, inexistente hipótese de incidência da contribuição, pois um elemento essencial ao surgimento da obrigação tributária não se verifica, qual seja, a atuação social da União financiada pelos recursos que devem ser a ela destinados.

Com efeito, a destinação das receitas não pode ser outra senão o pagamento desses débitos, fazendo frente aos déficits dos montantes devidos aos beneficiários do FGTS. Decerto, qualquer outro fim dado a esses recursos configura tredestinação, o que gera responsabilidade pessoal do administrador. No entanto, na hipótese de não ser possível destinar a arrecadação para os fins legitimadores da exação, as implicações serão tributárias, conduzindo à insubsistência da contribuição e à consequente inconstitucionalidade da cobrança.

Atento à imprescindibilidade da fixação de termo para a cobrança da contribuição de 10% sobre a multa rescisória, o Legislativo se empenhou para modificar o texto da LC nº 110/2001, a fim de incluir dispositivo que determinasse prazo para o fim da exação. Primeiramente, formulou-se o PLP nº 378/2006, que originariamente estipulava o término da exigibilidade do tributo após 60 meses, contados do início da cobrança. Em meio aos debates sobre o Projeto, a Caixa Econômica Federal apresentou Nota Técnica, reiterando, em novembro de 2011, a necessidade de manutenção da contribuição até julho de 2012, quando estaria sanada a carência de recursos pelo FGTS para atualizar monetariamente as contas que o compõe.

Posteriormente, a Câmara de Deputados e o Senado Federal aprovaram, com larga maioria, o PLP nº 200/2012, o qual incluía, no art. 1º da LC nº 110/2001, a previsão de encerramento da cobrança da contribuição, fixando-a em junho de 2013, isto é, cerca de um ano após a data indicada pela Caixa Econômica Federal. No entanto, a Presidência da República vetou o Projeto, por meio do Despacho nº 301, de 23 de julho de 2013, apresentando razões exclusivamente políticas para a continuidade do referido tributo:

“A extinção da cobrança da contribuição social geraria um impacto superior a R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais) por ano nas contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, contudo a proposta não está acompanhada das estimativas de impacto orçamentário-financeiro e da indicação das devidas medidas compensatórias, em contrariedade à Lei de Responsabilidade Fiscal. A sanção do texto levaria à redução de investimentos em importantes programas sociais e em ações estratégicas de infraestrutura, notadamente naquelas realizadas por meio do Fundo de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FI-FGTS. Particularmente, a medida impactaria fortemente o desenvolvimento do Programa Minha Casa, Minha Vida, cujos beneficiários são majoritariamente os próprios correntistas do FGTS.”

A despeito dos motivos apresentados no transcrito Despacho serem imprestáveis para fundamentar a validade de contribuição social desprovida de finalidade, cumpre refutar a carência do Fundo dos recursos angariados com a contribuição social ao FGTS. Como se observa das Demonstrações Financeiras a partir do exercício de 2000, o Fundo apresenta consecutivos resultados positivos, alcançando, em 2012, a arrecadação líquida recorde de aproximadamente R\$ 18.000.000.000,00.

Com efeito, nem mesmo o fomento a programas sociais ou a projetos infraestruturais constitui o objetivo da analisada contribuição social, de modo que os argumentos apresentados no despacho presidencial são completamente desarrazoados.

O Programa “Minha Casa, Minha Vida”, por exemplo, deve ser financiado pelos aportes regulares do FGTS, e não pelo tributo criado pelo art. 1º da LC nº 110/2001. Ao informar a utilização do produto da arrecadação da contribuição social nos referidos programas, o Executivo reconhece a tredestinação desses valores, os quais têm sido empregados em objetivos alheios ao que motivou a sua instituição.

6. Conclusão

A validade de uma contribuição social se sustenta sobre a finalidade - constitucionalmente albergada - para a qual fora instituída. A impossibilidade de atendimento desse objetivo acarreta a inexigibilidade da exação, porquanto a atuação do Estado na área social não poderá ser financiada pelos valores arrecadados. Nesse sentido, a contribuição social prevista no art. 1º da LC nº 110/2001 perdeu sua validade, uma vez que os recursos angariados se tornaram desnecessários para a cobertura do passivo gerado pelos expurgos inflacionários dos Planos Verão e Collor I.

Conforme elucidado ao longo das últimas páginas, é possível fixar o marco para a invalidade do tributo em janeiro de 2007, data na qual o FGTS já possuía patrimônio o suficiente para liquidar a dívida reconhecida pela LC nº 110/2001. De fato, assumindo-se que a finalidade do tributo é a manutenção da hígidez orçamentário-financeira do Fundo, que estaria ameaçada pelo vultoso montante necessário para a correção dos saldos das contas a ele vinculadas, não se pode admitir que, à míngua de qualquer risco para a liquidez do FGTS, remanesça a cobrança da contribuição social ao FGTS.

No entanto, ainda que seja seguido à risca o traçado da LC nº 110/2001, de modo a validar a contribuição até a arrecadação da integralidade dos recursos necessários para o pagamento dos complementos de atualização monetária, a finalidade também já estaria exaurida, uma vez que, conforme a metodologia de amortização da conta do ativo diferido na contabilidade do FGTS e as diversas manifestações da CEF, todos os recursos necessários já teriam sido angariados em julho de 2012. Ressalta-se, novamente, que a Caixa Econômica Federal recomendou a extinção da contribuição a partir da aludida data, demonstrando, de maneira inegável, que o tributo não possuía mais razão para permanecer no ordenamento jurídico. De fato, é incontestável que, desde julho de 2012, a contribuição social ao FGTS não poderia mais ser exigida.

No entanto, como se constata das manifestações do Executivo, há um esforço voltado à manutenção da cobrança, a despeito de sua clara inconstitucionalidade. A Mensagem de Veto ao PLP nº 200/2012 e a Portaria STN nº 278/2012 são somente algumas das provas da tredestinação do produto da arrecadação do analisado tributo, o que não pode ser admitido, sob pena de subversão da moralidade administrativa e das normas do sistema tributário. Nesse sentido, aguarda-se o resultado do julgamento das ADIs nºs 5.050/DF, 5.051/DF e 5.053/DF, todas sob Relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, nas quais distintas entidades de classe pugnam pela declaração de inconstitucionalidade da contribuição em lume haja vista o atingimento de sua finalidade instituidora, tal como se propõe neste sintético trabalho.