

Universidade de Brasília

Fernanda Souto Pereira Valeriano Moreira

DESVIO DE FINALIDADE DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS,
O CASO DA LEI COMPLEMENTAR 110/2001.

Brasília 2016.

Fernanda Souto Pereira Valeriano Moreira

DESVIO DE FINALIDADE DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS,
O CASO DA LEI COMPLEMENTAR 110/2001.

Trabalho de conclusão de curso apresentado
como requisito parcial à obtenção do título de
bacharel em Direito pela Universidade de
Brasília - UnB.

Orientador: Prof. Doutor Valcir Gassen.

Brasília 2016.

Nome: MOREIRA, Fernanda Souto Pereira Valeriano

Título: Desvio de finalidade de Contribuições Sociais, o caso da Lei Complementar 110/2001.

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília - UnB.

Data da defesa:

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Valcir Gassen (Orientador)

Professor Doutor Antonio de Moura Borges

Professor Pedro Júlio Sales D`Araújo

À minha família, por acreditar e investir em mim. Ao meu Pai, pela presença constante e apoio irrestrito. À minha Mãe, por me ensinar a ter coragem. Às minhas Avós, pelo suporte e carinho constante. À minha Madrasta, pelo carinho e dedicação. À minha Irmã, pelo amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família, pelo amor, carinho e por sempre acreditar em mim. Agradeço a todos os meus professores, pelo conhecimento, paciência e dedicação. Em especial, agradeço o Professor Doutor Valcir Gassen que me ajudou na realização desse trabalho. Aos meus amigos pelo carinho e paciência, meu muito obrigada.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar a constitucionalidade da Contribuição Social instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar 110/2001 sob a perspectiva da atual matriz tributária brasileira. No primeiro capítulo serão abordados os aspectos conceituais e a influência da Constituição Federal de 1988 e o controle de constitucionalidade no Direito Tributário. No segundo capítulo será realizada uma breve análise das espécies tributárias, princípios que regem o Direito Tributário e os aspectos conceituais da Contribuição Social. E, finalmente, o terceiro capítulo abordará a Lei Complementar 110/2001, sua finalidade, os motivos de sua criação, os demonstrativos governamentais da realização de seu propósito e o desvio de sua finalidade. O objetivo principal do trabalho é a desconstrução da Contribuição Social ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS para análise de sua legitimidade perante a Constituição Federal.

Palavras-chave: constitucionalidade - FGTS - Lei Complementar 110/2001 - Contribuição Social - desvio de finalidade

ABSTRACT

This study examines the constitutionality of the Social Contribution established by the Complementary Law 110/2001 from the perspective of the current Brazilian tax code. In the first chapter we will discuss the conceptual aspects and the influence of the 1988 Federal Constitution and the impacts of constitutional control in Tax Law. In the second chapter will be held a brief analysis of the tax species, principles governing tax law and conceptual aspects of social contribution. And finally, the third chapter will deal with the Complementary Law 110/2001, its purpose, the reasons for its creation, government statements to fulfilling their purpose and the deviation of its purpose. The main objective of this work is the deconstruction of the social contribution to the Guarantee Fund for Employees - FGTS for analysis of its legitimacy in the Federal Constitution.

Keywords: constitutionality - FGTS - Complementary Law 110/2001 - Social Contribution - deviation of purpose

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.....	10
1.1. Constituição Federal de 1988.....	10
1.2. Estado Democrático de Direito.....	12
1.3. Controle de Constitucionalidade.....	15
2. O PANORAMA ATUAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	20
2.1. Análise do Sistema Tributário Nacional atual.....	20
2.1.1. Tributos vinculados.....	23
2.1.2. Tributos não vinculados.....	23
2.2. Conceito de Contribuições Sociais.....	24
2.3. Princípios Constitucionais aplicáveis no Direito Tributário.....	27
3. LEI COMPLEMENTAR 110/2001.....	35
3.1. Análise do momento histórico da criação da Lei Complementar 110/2001.....	35
3.2. Mudança do destino da Contribuição ao FGTS.....	43
3.3. Análise do desvio de finalidade da Contribuição ao FGTS sob a luz da Constituição de 1988.....	46
CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	50

INTRODUÇÃO

A União Federal com a Lei Complementar 110 de 29 de junho de 2001 instituiu duas novas contribuições sociais a serem pagas pelos empregadores. A primeira, tema de estudo do presente trabalho, é devida em casos de demissão sem justa causa, e tem a alíquota de 10% incidentes sobre a totalidade de depósitos referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS - efetuados durante a vigência do contrato de trabalho, acrescidas dos rendimentos correspondentes.

A referida contribuição foi criada em face das decisões do Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários 248.188 e 226.855 para compensar o pagamento dos resíduos de atualização monetária referentes aos expurgos inflacionários relativos aos planos econômicos Verão e Color I de 1990 das contas vinculadas ao FGTS.

O presente trabalho pretende estudar a constitucionalidade do artigo 1º da supracitada Lei Complementar em face da Constituição Federal, tendo em vista que segundo relatórios da Caixa Econômica Federal, o projeto de Lei 200/2012 e a Portaria STN nº 278 de 19 de abril de 2012, pois, sua finalidade já foi atendida e ocorreu a mudança de sua destinação.

Para o melhor entendimento do contexto de produção da norma e suas peculiaridades, o presente trabalho em seu primeiro capítulo faz um breve resumo da Constituição sob a perspectiva do Direito Tributário, seus princípios e sua relação com o Sistema Tributário Nacional. Procura também identificar os objetivos e a importância do controle de constitucionalidade em nosso ordenamento jurídico.

Já em seu segundo capítulo, com o objetivo de uma melhor análise da Contribuição Social estudada, apresenta-se uma breve análise do Sistema Tributário e o conceito de Contribuição Social, buscando suas diferenças em relação as demais espécies tributárias e seus pré-requisitos.

No terceiro e último capítulo abordamos o caso da Lei Complementar 110/2001 e é apresentado do histórico de sua instituição até o presente momento.

1. CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

O Sistema Tributário Nacional mantém uma forte conexão com a Constituição, em especial com os princípios formais e materiais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade.

1.1 Constituição Federal de 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em seu preâmbulo indica não apenas a razão de sua criação, mas também a finalidade do Estado que acaba de surgir.

A Carta de 1988 vê o Estado como o produto da Assembleia Nacional Constituinte, o que é evidente após a leitura de seu preâmbulo, e ressalta que os representantes do povo se reuniram em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático.

Considerada por alguns doutrinadores como a mais democrática das Constituições brasileiras, em parte devido ao seu processo de elaboração aberto, democrático e participativo. É, também, considerada analítica e sobrecarregada, com 345 artigos e 62 emendas, nossa carta política, a lei suprema de nossa terra, lei sob cujos preceitos nós exercemos nossos direitos e cumprimos nossos deveres.

Antes de analisar o momento histórico em que a Constituição de 1988 foi promulgada e os efeitos que causa em nosso ordenamento jurídico cabe uma breve reflexão a respeito do poder constituinte originário.

O poder constituinte originário, como é conhecido desde a Revolução Francesa, é uma força política capaz de estabelecer e manter o vigor normativo do Texto, não retira seu fundamento de validade de um diploma normativo superior ou anterior, mas sim, pela vontade de forças da sociedade¹.

¹ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**, São Paulo: Saraiva, 2010, p. 272.

O povo é o titular do poder constituinte originário, que não se apresenta apenas como um grupo de pessoas vinculadas por sua origem étnica e/ou sua cultura em comum, vai além, e se torna um grupo de homens que se delimita e se reúne politicamente, conscientes de sua magnitude política².

É um poder que tem na insubordinação a qualquer outro sua própria natureza, é absolutamente livre, capaz de se expressar da maneira que lhe for mais conveniente, se funda sobre si mesmo e é incontrolável. É inicial, ilimitado e incondicionado.

É o ponto de partida do Direito, está na origem do ordenamento jurídico e por isso mesmo não pertence à ordem jurídica ou está regido por ela. É ilimitado, pois o direito anterior não o alcança e não pode ser regido nas suas formas de expressão por direito preexistente, decorre daí sua característica de ser incondicionado.

O fato da Assembleia Nacional Constituinte ser fruto de uma convocação efetuada por meio de emenda à Constituição anterior não quer dizer que a Constituição de 1988 não é fruto do poder constituinte originário, visto que esse poder se expressa sempre que se exprime a vontade de mudar a estrutura constitucional de um Estado em seus aspectos mais elementares.

Nota-se em nossa Constituição que os valores considerados supremos são antecedentes ao Estado³, que se torna um meio para alcançar o fim desejado pela Assembleia Nacional Constituinte, verdadeira detentora do poder constituinte originário.

Nossa Carta Magna não é apenas Constituição do Estado, mas tem caráter de Constituição da Sociedade brasileira, conforme demonstrado por sua organização, que em primeiro momento enuncia seus princípios fundamentais em seguida dos direitos e deveres individuais e coletivos, para só então, enunciar a organização do Estado. Vale dizer, o Estado assim

² BRANCO; COELHO; MENDES, *op. cit.* p. 274.

³ Estado é uma nação politicamente organizada. LIMA, Euzébio de Queiroz. **Teoria do Estado**. Rio de Janeiro. A casa do Livro, 1951, p.5.

constituído é instrumento para a plenitude dos valores supremos ali enumerados. Ou seja, logicamente os valores supremos preexistem ao Estado e dão as direções que deve seguir, além de explicar o significado das normas que o regulam.

Este caráter da Constituição repercute, também, na tributação que passa a ser o instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do Estado. A compreensão e interpretação do ordenamento tributário começam no preâmbulo da CF/88 e desdobram-se pelos princípios fundamentais, direitos e deveres individuais e coletivos.

Conforme mencionado a Constituição está, no nosso ordenamento jurídico, em um patamar de superioridade em relação às demais leis⁴, não apenas para organizar o Estado, mas também para ajudá-lo a alcançar efetivamente os direitos ditos fundamentais. Para a melhor compreensão acerca da Constituição Federal de 1988 e sua ligação com os direitos fundamentais é necessário um breve estudo a respeito do Estado Democrático de Direito.

1.2. O Estado Democrático de Direito

Entende-se como Estado Democrático de Direito a organização política em que o poder emana do povo, que o exerce diretamente ou por meio de representantes, escolhidos em eleições livres e periódicas, mediante sufrágio universal e voto direto e secreto, para o exercício de mandatos periódicos⁵.

Ressalta-se que não pretende aqui analisar no estado brasileiro a efetiva consecução dos objetivos e fundamentos do Estado Democrático de Direito, visto que nossa realidade nos mostra que há muito a percorrer, mas, apenas destacar os direitos consagrados que devem ser perseguidos para que o Estado se torne legítimo.

⁴ MAIA, Juliana; PAULO, Vicente de. **Aulas de Direito Constitucional**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006, p. 441.

⁵ BRANCO; COELHO; MENDES, *op. cit.* p.149.

Já no aspecto das relações concretas entre o Poder e o indivíduo, considera-se democrático o Estado de Direito que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não somente dos direitos civis e políticos, mas sobretudo dos direitos econômicos, sociais e culturais⁶.

Vé-se que o Estado Democrático de Direito incorpora e supera, dialeticamente, os modelos liberal e social que o antecedem. Em seu fundamento se encontra a dignidade da pessoa humana, a que não se aplica o princípio da proporcionalidade visto que não pode ser contrapesada com outros valores ou bens constitucionalmente protegidos.

O Estado Liberal surge como negação ao Estado absolutista e suas principais características são a preocupação com a propriedade, o individualismo, a separação entre o público e o privado e a pouca intervenção estatal na economia. Não caberia ao Estado intervir nas relações entre os cidadãos, mas seu papel seria apenas garantir que todos pudessem exercer livremente suas atividades.

No Estado de Direito o governante se sujeita ao império da lei, nele o Estado age segundo a lei e suas relações com os governados submetem-se a um regime de direito. Neste existe a aceitação da existência de direitos públicos subjetivos dos cidadãos, oponíveis ao próprio Estado. A principal produção do Estado em relação à sociedade é a jurídica, ocorre o constitucionalismo e a codificação dos direitos individuais.

Já no Estado Social o Estado é promotor, dirigista e provedor, busca-se a democracia material (ou de resultado), ocorre a hipertrofia do direito público e das normas de ordem pública. O Estado Social reage aos riscos do mercado com medidas de previsão social, destacando as de caráter assistencialistas e a previdência. Neste a propriedade passa a gerar deveres, surge a função social da propriedade, os contratos também passam a ser vistos como meio de expressar a solidariedade e promover redistribuições. Com o Estado Social o Estado passa a ser o principal responsável pela

⁶ BRANCO; COELHO; MENDES, *op. cit.* p. 213.

implementação das políticas públicas, transformando-se em protagonista dos direitos fundamentais estabelecidos no ordenamento jurídico.

O Estado Democrático de Direito não interrompe o projeto da ordem social como dever do estado que advém do Estado social, porém, no EDD a atividade social deixa de ser restrita ao estado e se abre aos fins econômicos. O indivíduo passa a ser o gestor dos riscos de sua própria existência, garantindo mais liberalismo à economia. Ao mesmo tempo que mantém a preocupação social o EDD também garante uma esfera de neutralidade e autonomia ao particular, o Estado garante o direito à propriedade (ainda que desta decorram deveres), a livre iniciativa econômica, liberdade de trabalho e de associação, entre outras.

Os direitos fundamentais exigidos no Estado Democrático de Direito e insculpidos em nossa Constituição necessitam de financiamento público para sua implementação, efetividade e concretização por meio de políticas públicas, desse modo o dever de pagar tributos decorre da solidariedade para garantia de efetivação desses direitos. Com a assunção de novas obrigações em prol da sociedade, tornou-se imperioso uma contrapartida da coletividade para que o Estado subsidiasse as garantias individuais e coletivas.

A tributação passa então a ser concebida como instrumento da própria sociedade para a consecução de seus objetivos, pagar tributo já não é mais uma submissão ao Estado ou um mal necessário, mas, sim, um dever fundamental de toda pessoa que integra uma sociedade e assim tem responsabilidade pela sua organização e manutenção. ALDEMARIO ARAUJO CASTRO:

A sociedade contemporânea exige de todos os seus partícipes a realização de atividade financeira, vale dizer, o manuseio de recursos pecuniários. O fluxo de ingressos e dispêndios, aspectos capitais do fenômeno financeiro, é traço comum aos vários integrantes das sociedades organizadas. Tal situação decorre da utilização da moeda como viabilizador das relações interpessoais de conteúdo econômico, como medida de valor e, portanto, instrumento de troca por excelência.

Só o Estado, entretanto, dentre os entes participantes da sociedade, pode, nos marcos da legalidade, exigir recursos de terceiros para financiar sua existência e a consecução dos seus objetivos.

(...)

Não é possível perder de vista, entretanto, que se existem objetivos a serem alcançados (erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos - nos termos do art. 3º da Constituição), reclamando ações do Poder Público e de segmentos da sociedade, inúmeros deles materializados em prestações de serviços e benefícios, deve ser admitida como necessária às suas consecuições a instituição das respectivas fontes de financiamento.⁷

Passa, portanto, a tributação a ser um pilar fundamental para a manutenção do Estado, não só para a efetividade de seus objetivos na ordem econômica e financeira, mas também para garantia dos direitos sociais.

No nosso ordenamento jurídico os direitos sociais são essenciais, inafastáveis e positivados em decorrência de ser uma extensão dos direitos fundamentais. Porém, para o contribuinte a cobrança de contribuições somente se legitima se a exação respeitas os limites constitucionais e legais que a caracterizam.

A função primordial do nosso Estado passa, então, a ser a promoção do bem-estar comum, protegendo a dignidade da pessoa humana. Logo, a tributação deve observar os ideais da justiça, dispostos nos princípios jurídicos constitucionais.

Outro ponto que merece destaque é que a superioridade da Constituição em relação à lei torna-se essencial de a mesma esteja de acordo não só com o texto constitucional, mas também, com seus princípios. Portanto, se faz necessário um controle de constitucionalidade das leis, incluindo-se aqui as leis tributárias, conforme veremos adiante.

1.3 Controle de constitucionalidade

O conceito de Constituição pode ser visto sobre dois aspectos, o material⁸ que caracteriza a Constituição como o conjunto de regras que disciplinam a criação de normas essenciais do Estado, organizam os entes estatais e consagram o poder legislativo.

⁷ CASTRO, Aldemar Araújo. **Primeiras linhas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Forum, 2009, p. 18.

⁸ MENDES, p. 1.153.

E o segundo aspecto, o formal⁹, que o enxerga como o conjunto de regras promulgadas com a observância de um procedimento especial e está submetido a uma forma especial de revisão. A Constituição é entendida como lei superior que vincula até mesmo o legislador.

A Constituição não se limita a estabelecer os limites do Estado e os fundamentos do ordenamento jurídico, mas é fundamental para a estabilidade da sociedade. Da função de estabilizar as relações jurídicas surge a ideia de controle de constitucionalidade, sobre isso LUIS ROBERTO BARROSO:

O ordenamento jurídico é um sistema. Um sistema pressupõe ordem e unidade, devendo suas partes conviver de maneira harmoniosa. A quebra dessa harmonia deverá deflagrar mecanismos de correção destinados a restabelecê-la. O controle de constitucionalidade é um desses mecanismos, provavelmente o mais importante, consistindo na verificação da compatibilidade entre uma lei ou qualquer ato normativo infraconstitucional e a Constituição¹⁰.

O controle de constitucionalidade é uma forma de proteção aos direitos fundamentais, principalmente os das minorias, em face eventual maioria ideológica parlamentar. Para a existência do controle de constitucionalidade é necessário que se verifique duas premissas, a rigidez constitucional e sua supremacia.

A supremacia constitucional decorre de sua posição mais elevada dentro do sistema jurídico, sendo o fundamento de validade de todas as demais normas, portanto, nenhuma lei ou ato normativo poderá existir se estiver em desconformidade com a Constituição.

A rigidez constitucional decorre da necessidade de processo de elaboração diverso e mais complexo das normas constitucionais em comparação àquele apto a gerar normas infraconstitucionais. Tal processo é necessário tendo em vista que caso assim não fosse inexistiria distinção entre as normas constitucionais e aquelas que se deve conformidade.

⁹ BRANCO; COELHO; MENDES, *op. cit.* p. 1.154.

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 19.

Os conceitos de constitucionalidade e inconstitucionalidade vão além de uma norma estar ou não em conformidade com a Constituição. Para ORLANDO BITAR será

“Constitucional o ato que não incorrer em sanção, por ter sido criado por autoridade constitucionalmente competente e sob a forma que a Constituição prescreve para a sua perfeita integração; inconstitucional será o ato que incorrer em sanção - de nulidade ou de anulabilidade - por desconformidade com o ordenamento constitucional”¹¹.

Os atos e normas jurídicas devem ser analisados em três planos distintos: o da existência, validade e sua eficácia. A existência de ato jurídico depende da presença dos elementos constitutivos definidos pela lei como causa eficiente de sua incidência, como agente, objeto e forma. A ausência ou deficiência desses elementos gera, conseqüentemente, sua inexistência¹².

Já a validade do ato jurídico é a constatação de que o ato preenche todos os requisitos exigidos por lei, competência, forma adequada e licitude-possibilidade. Uma lei que contrarie a Constituição, por exemplo, existe tendo em vista que ingressou no mundo jurídico, mas é inválida por desconformidade com o regramento superior¹³.

Tratando da eficácia que consiste na aptidão do ato em produzir efeitos e irradiar conseqüências que lhe são próprias. Aplicado a uma norma jurídica é a qualidade de produzia, em maior ou menor grau, seu efeito típico, regular as situações nela indicadas¹⁴.

Concluída a análise da existência do ato jurídico devemos ressaltar sua invalidade por desconformidade com a constituição e seus diferentes tipos. A inconstitucionalidade da norma pode ser formal ou material, tendo em vista

¹¹ BITAR, Orlando. **Obras completas de Orlando Bitar**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. .

¹² BARROSO, *op. cit.* p.25.

¹³ BARROSO, *op. cit.* p. 25.

¹⁴ BARROSO, *op.cit.* p. 26.

do defeito que macula o ato, e originário ou superveniente, tendo em visto o momento da edição da norma¹⁵.

Caracteriza-se o vício formal por macular o ato normativo sem atingir seu conteúdo, referindo-se apenas aos pressupostos e procedimentos relativos a formação da lei. O procedimento legislativo completo compreende iniciativa, deliberação, votação, sanção ou veto, promulgação e publicação. O vício mais comum decorre da iniciativa das leis, isso se dá porque a Constituição dispõe matérias de iniciativa privativa. A regra da reserva é imperativa no que tange a subordinar a formação da lei à vontade exclusiva do titular da iniciativa.

A inconstitucionalidade material é uma incompatibilidade de conteúdo, ou o aspecto substantivo do ato, entre lei ou ato normativo e a Constituição. Envolve não só o contraste direto do ato legislativo com o parâmetro constitucional, mas também verificar o desvio de poder ou do excesso de poder por parte do Legislativo. O princípio da proporcionalidade, ou proibição de excesso, envolve a apreciação da necessidade e adequação do ato legislativo. Para GILMAR MENDES:

Cuida-se de aferir a compatibilidade da lei com os fins constitucionalmente previstos ou de constatar a observância do princípio da proporcionalidade, isto é, de se proceder à censura sobre a adequação e a necessidade do ato legislativo.

O excesso de poder como manifestação de inconstitucionalidade configura afirmação da censura judicial no âmbito da discricionariedade legislativa ou, como assente na doutrina alemã, na esfera de liberdade de conformação do legislador¹⁶.

O reconhecimento da inconstitucionalidade de ato normativo, seja por desvio formal ou material, gera a invalidade da norma, que terá sua eficácia paralisada.

Conforme mencionado, de acordo com o momento de edição da norma temos a inconstitucionalidade originária e superveniente. Se a norma é posterior a Constituição é o caso claro de inconstitucionalidade, porém, caso

¹⁵ MAIA, Juliana; PAULO, Vicente de. **Aulas de Direito Constitucional**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006, p. 443.

¹⁶ BRANCO; COELHO; MENDES, *op. cit.* p. 1.172.

de contradição entre norma constitucional superveniente e norma infraconstitucional pré-constituída têm-se a mera revogação, ou não recepção no novo ordenamento. BARROSO:

Por fim, diz-se a inconstitucionalidade originária quando resulta de defeito congênito da lei: no momento de seu ingresso no mundo jurídico ela era incompatível com a Constituição em vigor, quer do ponto de vista formal ou material. A inconstitucionalidade será superveniente quando resultar do conflito entre uma norma infraconstitucional e o texto constitucional, decorrente de uma nova Constituição ou de uma emenda. Como já assinalado, não existe no direito brasileiro inconstitucionalidade formal superveniente: a lei anterior subsistirá validamente e passará a ter status de espécie normativa reservada pela nova norma constitucional para aquela matéria. Já a inconstitucionalidade material superveniente resolve-se em revogação da norma anterior, consoante orientação consolidada do Supremo Tribunal Federal¹⁷.

Ocorre que, lei editada em conformidade com a Constituição pode vir a tornar-se incompatível com a mesma devido a mudanças ocorridas nas relações fáticas ou na interpretação constitucional. Segundo EROS GRAU:

Eu quero dizer, agora, que a norma é construída no curso disso que se poderia chamar de processo de concretização do Direito, não a partir exclusivamente dos elementos do texto, mas também dos dados da realidade no quadro da qual o texto deve ser aplicado.

Quer dizer, a norma é determinada histórica e socialmente. Os textos normativos são formulados tendo em vista um determinado estado de realidade, mas é abstrato em geral e a realidade referida pela norma constitui o seu sentido. Portanto, se há uma mudança da realidade, também devo considerar essa mudança na construção da norma¹⁸.

Podemos notar, portanto, que é plenamente plausível que uma norma no momento de sua publicação ser compatível com a texto constitucional e, com o passar do tempo, deixar de ser, sendo necessário a análise do Judiciário e o devido controle de constitucionalidade no caso concreto.

É o caso da Lei estudada no presente trabalho, porém, para uma melhor compreensão a respeito da constitucionalidade da Lei Complementar n° 110 de 2001 é necessário um aprofundamento em relação as Contribuições

¹⁷ BARROSO, *op. cit.* p 38.

¹⁸ GRAU, *op. cit.* p. 222.

Sociais, seu conceito e papel no nosso ordenamento jurídico. Tratemos então dessa espécie tributária após uma breve consideração a respeito do Sistema Tributário Nacional à luz da Constituição Federal.

2. PANORAMA ATUAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

2.1. Análise do Sistema Tributário Nacional à luz da Constituição Federal

A forma de Estado adotada no Brasil - forma federativa - pressupõe a existência de diversas esferas políticas atuando coordenadamente em um mesmo território, conforme atribuições e competências rigidamente traçadas pela Constituição Federal de 1988. Logo, coexistem harmonicamente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, como pessoas políticas isonômicas e autônomas, dotadas de competência legislativa plena, capazes de editar atos normativos primários sobre as matérias a eles atribuídas pela Constituição da República.

Podemos definir a competência tributária como a atribuição ou poder, extraído diretamente do texto constitucional, para editar leis que abstratamente instituem tributos¹⁹.

Destaca-se que a competência tributária, em nosso país, se limita as pessoas que têm capacidade para legislar, denominadas pessoas políticas ou entes federados. Nenhuma outra pessoa jurídica, nem mesmo as autarquias ou pessoas jurídicas de direito público com atribuições tipicamente estatais possuem competência tributária em nosso ordenamento. Deve ser ressaltado que apesar de ser possível transferir a capacidade tributária ativa, o mesmo não ocorre com a competência tributária, intransferível e indelegável. O que ocorre, portanto, é que a pessoa jurídica de direito público recebe, por outorga legal, da pessoa política titular da competência tributária as atribuições relativas à arrecadação, à fiscalização de tributos, bem como à execução de atos normativos em matéria tributária e prerrogativas processuais.

Somente a Constituição Federal, no Brasil, pode estabelecer, limitar ou extinguir competências tributárias; nenhum outro instrumento normativo pode fazê-lo, salvo as emendas constitucionais, mesmo essas quando se trata

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva: 2006.

de competências tributárias, encontram fortes limitações no 4º, do art. 60 da Carta Política, onde se encontram as cláusulas pétreas explícitas.

Em seu art. 24, a Constituição da República, outorga competência concorrente à União, aos Estados e ao Distrito Federal para legislar acerca do direito tributário. Nos termos do referido artigo compete à União o estabelecimento de normas gerais, enquanto aos Estados e o Distrito Federal exercem competência suplementar. Os Municípios não estão abrangidos pelo art. 24 da Carta Magna mas têm outra espécie de competência, estabelecida no art. 30, II, para suplementar a legislação federal e a estadual, no que couber.

Deve-se fazer uma distinção entre competência para legislar sobre direito tributário e competência tributária, embora ambos sejam competências legislativas, o exercício do primeiro não resulta na criação de tributos, e sim no estabelecimento de normas aplicáveis aos diversos institutos que interessam ao direito tributário. Portanto, legislar sobre o direito tributário implica instituir normas concernentes à lançamento tributário, a prescrição, a decadência, e a outras formas de extinção do crédito tributário, hipóteses de responsabilidade tributária, aos poderes do fisco, entre outros.

A competência tributária propriamente dita é a competência que as pessoas políticas receberam da constituição para que estas instituem tributos por meio de leis próprias. Assim, por exemplo, a Constituição ao atribuir aos Municípios a competência para instituir determinado imposto não significa que os Municípios estivessem aptos à cobrar aquele determinado imposto imediatamente, é sempre necessário a existência de uma lei, editada pelo próprio ente federado titular da competência tributária, que contenha todos os elementos essenciais da hipótese de incidência do tributo, a saber: descrição abstrata do fato gerador da obrigação principal, a base de cálculo, as alíquotas, o sujeito ativo e os sujeitos passivos.

Cada uma das espécies tributárias existentes hoje em nosso ordenamento jurídico possui um regime jurídico próprio, com regras específicas que devem ser seguidas.

O art. 145 da Carta Magna contém três espécies tributárias, são elas: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria e as taxas. Todos os entes federativos são competentes para a sua instituição.

Os impostos são tributos de competência privativa, nominados e atribuídos discriminadamente a cada uma das pessoas políticas, os impostos são tributos ditos não vinculados. Já as taxas e as contribuições de melhoria são tributos de competência comum e não discriminados. Eles não integram uma lista constitucional taxativa, diferentemente dos tributos, e são atribuídos genericamente às pessoas políticas.

As taxas e as contribuições de melhoria não possuem no texto constitucional uma lista das mesmas passíveis de serem criadas pelos Municípios, outra lista das que podem ser criadas pelos Estados e uma terceira lista de possíveis taxas e contribuições de melhoria federais nomeadamente enumeradas. A Carta Política dá competência aos entes federativos para instituí-las indicando que elas podem ter como fato gerador determinadas atividades estatais ou incidir sobre obras que gerem melhorias aos contribuintes.

Portanto, a competência tributária para instituir uma taxa ou uma contribuição de melhoria é determinada pela esfera de competências político-administrativas do ente federado e da efetiva realização de certa obra pública.

Embora o art. 145 enumere apenas três espécies de tributos - impostos, taxas e contribuições de melhoria -, o Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento de que ao lado destas, integram o Sistema Tributário Nacional as demais contribuições e os empréstimos compulsórios.

Observa-se que a partir desta nova classificação penta partida, é relevante para a própria definição da natureza jurídica das contribuições previstas no art. 149 da Constituição estar o produto de sua finalidade vinculado a finalidades específicas, ou seja, com base apenas nos fatos geradores dessas contribuições não é possível caracterizá-las como espécie tributária autônoma.

O empréstimo compulsório distingue-se das demais espécies o fato de ser restituível e também a destinação do produto de sua arrecadação, na verdade sequer existem referências a potenciais hipóteses de incidência de empréstimos compulsórios na Carta Magna.

2.1.1 Tributos vinculados

Tributos em que se constata que seus fatos geradores estão correspondem a uma atividade específica referida ao contribuinte são classificados como tributos vinculados. Afirmar que um tributo é vinculado significa que o seu fato gerador, ou, mais precisamente, sua hipótese de incidência descrita na lei que o instituiu, é uma atividade estatal específica relacionada ao contribuinte desse tributo. É evidente que só terá competência tributária para instituir um imposto vinculado o ente político que seja competente para prestar esse serviço.

2.1.2. Tributos não vinculados

Tributos classificados como não vinculados são aqueles que seus fatos geradores, hipóteses de incidência, não correspondem a alguma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Dado esse motivo não é cabível, juridicamente, um contribuinte alegar, a fim de se eximir de um tributo não vinculado, que o Poder Público não esteja desempenhando adequadamente determinada função a que estivesse obrigado. Isso porque o fato gerador do tributo não vinculado é um fato simples relacionado ao contribuinte, e não de uma determinada atividade estatal e independente de qualquer contraprestação estatal específica referida ao contribuinte.

Ao se afirmar que determinado tributo é não vinculado o que significa é que suas hipóteses de incidência não correspondem a nenhuma atividade estatal específica, sua arrecadação não é vinculada, o que significa que o produto de sua arrecadação não pode ser destinado a despesas, fundos ou órgãos específicos. Importante destacar que a Constituição traz em seu art. 167, inciso IV, exceções, ou seja, destinações específicas das receitas de alguns impostos.

O Supremo Tribunal Federal já declarou, em inúmeras decisões, a inconstitucionalidade de leis ou dispositivos de leis que pretenderam estabelecer destinações específicas para o produto de arrecadações de tributos não vinculados. Um exemplo foi no julgamento do RE 183.906/SP, rel. Min. Marco Aurélio, em que se deu a declaração de inconstitucionalidade não apenas da destinação de receitas de um imposto (ICMS) estabelecida por uma lei estadual, mas também, do aumento deste imposto previsto pela referida lei para fazer frente à destinação mencionada.

No caso mencionado, entendeu-se que o fato de a majoração do imposto ter uma finalidade determinada é inconstitucional, proporcionar recursos para uma destinação não prevista na Constituição, implicou ilegitimidade da própria majoração, mesmo que essa tenha sido feita por lei, foi unicamente a finalidade ilegítima do aumento que contaminou o próprio.

Vejamos então o que diferencia as Contribuições Sociais das outras espécies tributárias e porque sua instituição está afetada à sua finalidade.

2.2. Conceito de Contribuição social

A Constituição de 1988 cria tributos finalisticamente afetados, contribuições e empréstimos compulsórios, e sua afetação é requisito necessário para o exercício da competência federal.

É pacificado o entendimento da Corte Constitucional de que a partir da CF/88 as contribuições têm a natureza de tributo, logo, estão submetidas a todas as limitações constitucionais ao poder de tributar que os tributos.

A característica que distingue as contribuições das demais espécies tributárias é o fato de o produto de sua arrecadação estar vinculado a fins específicos, seja de fiscalização pelos conselhos de profissões regulamentadas, para o custeio da seguridade social, ou ainda, certas intervenções no domínio econômico. Portanto, não é a base de cálculo ou o fato gerador que confere a natureza jurídica específica dessa espécie de tributo. O que realmente as diferencia é o fato de serem instituídas para atender uma finalidade específica e terem o produto de sua arrecadação destinado à essa finalidade.

Podem tanto ter por fato gerador atividades estatais específicas, como podem suas hipóteses de incidência ser fatos geradores concernentes ao contribuinte, desvinculado de qualquer atuação do Estado. Outro ponto relevante é o fato da Suprema Corte ter pacificado a possibilidade de estas possuírem a base de cálculo idêntica à de impostos.

Podem ser instituídas por meio de lei ordinária, salvo a criação de contribuição social residual de seguridade social, e estão sujeitas as normas gerais de direito tributário.

A regra matriz de competência para a instituição das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas está disposto no art. 149 da Constituição Federal.

As contribuições sociais dividem-se em contribuições de seguridade social, destinadas à manutenção ou à expansão da seguridade social, e outras contribuições sociais, chamadas de contribuições sociais gerais.

Além da competência genérica contida no art. 149, as contribuições de seguridade social encontram-se detalhadas no art. 195 da Carta Política, que em seus quatro incisos enumeram as fontes, bases econômicas sobre as quais essas podem incidir. Ao lado das fontes expressamente enumeradas, o §4º do referido artigo possibilita ao legislador eleger outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social, porém nesse caso deverá ser obedecido o disposto no art. 154, I, da Constituição, sendo atendidos os requisitos para a utilização da competência residual, portanto, deverão ser instituídas por meio de Lei Complementar.

As contribuições para a seguridade social sujeitam-se a regra especial em relação ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, e podem ser cobradas após 90 dias da publicação da lei que a tenha criado ou majorado, mas sem a exigência de que a lei tenha sido publicada no ano anterior ao da cobrança. É oportuno lembrar que a seguridade social abrange a saúde, a assistência social e a previdência social.

Segundo RICARDO LOBO TORRES:

“A contribuição social é a contraprestação devida pela seguridade social e outros benefícios na área social garantidos pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa. A prestação estatal, como em todas as contribuições, é entregue *uti universi*, e abrange a previdência social, a saúde e a assistência social, parcelas constitutivas do conceito maior de seguridade (art. 195 da CF), assim como a educação e o auxílio no desemprego. (...) Um dos seus fundamentos é a destinação constitucional à seguridade social, à educação ou à cultura, o que não se confunde com referibilidade a órgãos ou fundos, pois a contribuição social é causal ou finalística.”²⁰

As contribuições sociais existem para que algo seja feito, obtido, alcançado, etc. Deve-se analisar a relação entre a contribuição, como exigência pecuniária concreta, e a finalidade a que se destina. Para GRECO é possível identificar três critérios de aferição da compatibilidade entre meios e fins, quais sejam: necessidade, adequação e proibição de excesso. E para o exame de constitucionalidade de leis que instituam as contribuições deve-se aplicar estes três critérios.

Diante de norma constitucional que autorize o legislador a instituir uma contribuição, verifica-se primeiramente se é preciso, concretamente, instituir ou aumentar a contribuição para que a finalidade seja obtida. Se a resposta for no sentido de que a seguridade já está atendida ou que não há necessidade de intervir no setor econômico faltará à lei instituidora da contribuição o requisito da necessidade.

A finalidade é elemento essencial das contribuições, pois sem elas não haveria a qualificação do tipo contribuição, mas, apresenta-se outro tipo, que pode ser imposto ou taxa. A finalidade também é questão de estrita legalidade.

Para o melhor entendimento das Contribuições Sociais no nosso ordenamento jurídico é necessário um breve aprofundamento a respeito dos princípios constitucionais que norteiam o Direito Tributário.

²⁰ TORRES, *op. cit.* p. 207.

Os princípios são o ponto de partida para a compreensão, interpretação e análise do jurista, é toda a proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo²¹, visto que a procura pela verdade científica não pode terminar na simples leitura do texto legislativo.

Deve se ter em mente que Lei Federal que institui tributo só é válida se, em tudo ou por tudo, respeitar os princípios da Federação. Vejamos então os principais Princípios constitucionais que interferem no Direito Tributário.

2.3. Princípios Constitucionais aplicáveis no Direito Tributário

Os princípios constitucionais dão estrutura e coesão ao ordenamento jurídico, nenhuma norma infraconstitucional pode ir contra a eles sob pena de nulidade, anulabilidade ou ineficácia.

Os princípios, com a CF/88, se elevaram ao patamar de supernormas de Direito Positivo. Para GRECO a Constituição, centro do ordenamento jurídico, atrai e explica seus componentes:

“Daí a conclusão nítida de que devemos reconhecer a máxima eficácia possível aos dispositivos constitucionais, especialmente os que consagram seus princípios. Admitir o contrário, ou seja, reduzir através da exegese a eficácia da norma constitucional é inverter valores, pois abre-se espaço para uma ocupação pela lei ordinária e, com isto, descumprir a própria Constituição²²”.

Já para Dworkin os princípios possuem uma dimensão de peso ou importância, podendo concorrer entre si. Este os diferencia das regras por acreditar que estas ou são válidas e fornecem uma resposta adequada ao caso concreto, ou não são válidas e, portanto, inaplicáveis a decisão.

Humberto Ávila assim conceitua regras e princípios:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalística, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de

²¹ KANT, Emmanuel. **Crítica da Razão Pura**, Dialética, II.

²² GRECO, *op. cit.* p 285.

parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”²³.

Breve abordagem dos princípios constitucionais que, direta ou indiretamente, referem-se a ordem tributária. Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho são eles: a) legalidade formal e material da tributação (arts. 5º, II, e 150, I); b) irretroatividade da lei tributária e dos critérios ligados à sua aplicação administrativa e judicial (arts. 5º, XXXVI, e 150, III, a); c) anterioridade da lei tributária em relação ao fato jurígeno tributário, seja anual, seja nonagesimal (arts. 150, III, b, e 195, 6º); d) isonomia tributária (arts. 5º, I, e 150, II); e) princípio do não confisco (arts. 5º e 150, IV); e e) princípio da capacidade contributiva (art. 145, 1º).

- **Princípio da legalidade**

Merece destaque, entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o princípio da legalidade, que determina que somente a lei é instrumento hábil para a criação, e em regra, a majoração de tributos.

O princípio da estrita legalidade tributária decorre do princípio da legalidade em sentido amplo e tem suas raízes fincadas na luta pelo consentimento na instituição dos tributos. Pode ser vinculado também ao princípio da segurança jurídica na medida em que por meio do processo legislativo o contribuinte pode prevenir-se do poder de tributar²⁴.

Parte-se do pressuposto de que somente o povo pode tributar a si mesmo, ou seja, cabe ao povo eleger os seus representantes para que estes manifestem a vontade geral mediante de lei, único instrumento apto à instituição de tributos. Afasta-se, portanto, a possibilidade do Poder Executivo de utilizar-se de ato administrativo próprio para gravar o patrimônio dos particulares.

A Constituição Federal confere competência para que as pessoas políticas instituem os tributos por meio de leis, logo, sem lei instituidora editada

²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. p. 70.

²⁴ BRANCO; COELHO; MENDES, *op. cit.* p. 1525.

pelo ente federativo titular da competência tributária nenhum tributo pode ser exigido.

Merece ênfase o fato de que não basta ao legislador do ente federado editar lei genérica com disposições abertas e delegar ao Poder Executivo a descrição dos elementos que integram a relação jurídica obrigacional tributária, é necessário que na própria lei instituidora estejam perfeitamente descritos esses elementos, em especial: a materialidade da hipótese de incidência, a base de cálculo e as alíquotas, o sujeito ativo e os sujeitos passivos²⁵. Também estão reservados à lei a definição de infrações tributárias, bem como a cominação, a dispensa ou a redução de penalidades. Constata-se que são reservados à lei todas as matérias que dizem respeito à obrigação principal.

Cabe lembrar que em relação à instituição de tributos o princípio da legalidade é postulado absoluto, não existe qualquer exceção, portanto, a criação de tributo jamais poderá ser feita por ato normativo infralegal. Porém, dentre as exceções ao princípio da legalidade podemos destacar a adoção de Medida Provisória pelo Presidente da República. O Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento de que medida provisória, tendo força de lei, é instrumento idôneo para instituir e modificar tributos. Os critérios de relevância e urgência, seus pressupostos constitucionais, têm para a Excelsa Corte caráter subjetivo e político, que serão apreciados pela Câmara e o Senado para que se justifique a adoção desse instrumento excepcional.

Existe uma única limitação material, pela via indireta, à edição de medida provisória em tema de direito tributário, que trata das matérias reservadas à Lei Complementar. A Lei Ordinária é a fonte formal por excelência no direito tributário, isto é, apto a regular todas as matérias que não exijam algum instrumento legislativo específico.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995, p.99.

- **Princípio da isonomia tributária**

Disposto no artigo 150, II, da Constituição Federal, outro princípio que também decorre de princípio geral é o tratamento isonômico em matéria tributária. É vedado instituir tratamento desigual a contribuintes que estejam em situação equivalente, proibida a distinção em razão de ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente de denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos²⁶.

Em sua formulação mais genérica afirma que a lei deve tratar igualmente os que se encontram em situação equivalente e de forma desigual na medida de suas desigualdades, está enunciado no inciso II do art. 150 da Constituição e caracteriza-se por ser um comando voltado tanto para o legislador ordinário como para o intérprete.

A Lei não pode estabelecer diferenças entre os contribuintes com base em critérios arbitrários ou relativos a condições inerentes às pessoas. A Carta Política já explicita, apesar de expressos tais vedações não são os únicos, os critérios que não podem ser utilizados para que se considere desigual a situação do contribuinte, são elas: ocupação profissional ou função exercida e denominação jurídica dos rendimentos, tributos ou direitos, e por óbvio, se utiliza a regra geral de vedação em razão de sexo, raça, religião, origem, entre outros.

Ressalta-se que a Constituição, e não a lei, pode excepcionar a literalidade do princípio da isonomia tributária, por meio de critérios que justificam a desigualdade de tratamento jurídico-tributário entre contribuintes.

- **Princípio da irretroatividade**

Por fim, com o objetivo de impedir que a lei prejudique direito adquirido, ato jurídico perfeito e a coisa julgada, temos a irretroatividade das leis tributárias. O princípio da irretroatividade das leis é princípio geral de direito, e tem exceções no direito tributário apenas em casos de leis puramente interpretativas e de leis que reduzam penalidades ou deixem de definir determinados atos como infração tributária. Em matéria tributária dispõe que lei

²⁶ BRANCO; COELHO; MENDES, *op. cit.* p. 1525.

que institua ou aumente tributo deve estar em vigor antes da ocorrência concreta do fato gerador nela descrito para que possa alcançá-lo.

Embora a Constituição mencione apenas instituição ou aumento de tributos em virtude dos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional a lei que extingue ou reduza o tributo também não retroage.

Destaca-se a aplicação do princípio da irretroatividade em tributos em que o fato gerador se prolonga no tempo, visto que é simples a aplicação geral quando estamos diante de fatos geradores instantâneos. É entendimento do Pretório Excelso que este princípio não impede que a lei nova que institua ou majore um tributo alcance o período todo de duração do fato gerador, desde que este termine em data posterior à data de início da produção dos efeitos da lei.

Nota-se que é preciso que a lei esteja apta a produzir efeitos na data em que se verifica o termo final do fato gerador, então, a lei que estiver que institua ou majore tributo vigente e apta a produzir efeitos na data em que se verifica o termo final do fato gerador alcança todo o período de apuração ainda que o seu termo inicial tenha se dado antes de a lei estar vigente e eficaz.

- **Princípio da anterioridade do exercício financeiro e Princípio da anterioridade nonagesimal**

Trata-se de uma das formas possíveis de concretizar um valor tributário mais amplo, a não surpresa do contribuinte. O primeiro é a anterioridade da publicação da lei que institua ou majore tributo ao exercício financeiro em que será cobrado. Já o segundo é a garantia do lapso temporal de 90 dias para a exigência de tributo com base na publicação da lei que os institua ou majore.

A Constituição assegura que não apenas a criação e o aumento de tributos dependerão do consentimento indireto do contribuinte, como a exigência de que tenham conhecimento com antecedência de quais tributos e em que montante serão deles exigidos.

Cabe destacar que somente modificações substanciais na disciplina de tributos ensejam a observância da anterioridade nonagesimal, se a modificação se limitar a alterar o prazo de recolhimento, por exemplo, ela tem aplicação imediata pois a mera alteração de prazo não configura modificação substancial.

É entendimento da Corte constitucional que os princípios da anterioridade do exercício financeiro e da noventena dizem respeito somente à produção dos efeitos das leis tributárias, e não a sua vigência. Estes também não dizem respeito a infrações e penalidades tributárias, mas somente a exigência dos tributos. Leis que instituem infrações ou tornem mais gravosas sanções tributárias podem produzir efeitos no mesmo ano que sua publicação, desde que sejam aplicadas a fatos posteriores ao início de vigência da lei em respeito a irretroatividade.

- **Princípio do não confisco**

Não confisco emana diretamente do direito à propriedade e está atrelado ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade. Veda qualquer manifestação arbitrária do Poder Público e traz o limite máximo do tributo, nesse aspecto são confiscatórios os tributos que absorvem parte considerável do valor da propriedade ou impeçam o exercício de atividade lícita e moral²⁷. Essa garantia constitucional significa, entre outras coisas, que impostos, taxas e contribuições devem ser compatíveis com a sua finalidade precípua.

Impede o legislador de conferir caráter confiscatório aos tributos, atualmente não existe limite específico a partir do qual se defina o que seria uma tributação pesada e o que poderia ser uma tributação confiscatória.

Entende-se que a garantia do não confisco é uma exigência de razoabilidade da carga tributária, a vedação ao confisco pretende impedir que se ultrapassem os níveis considerados suportáveis pela sociedade em certa época e sob a perspectiva de conjunturas específicas.

²⁷ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Recife. Nossa livraria, 2005, p. 230-231.

O conceito de confisco não é preciso e a aferição depende, dentre outros fatores, da base de incidência do tributo. É necessário a análise de cada tributo visto que a Constituição permite a tributação exacerbada com finalidade extrafiscal.

O que se quer evitar é que o Estado, sob a alegação de aumentar receitas, acabe por sufocar os esforços produtivos. O Supremo Tribunal já se posicionou no sentido de que deve ser avaliado não apenas um tributo isoladamente, mas sim a totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte, restrita a soma dos tributos exigidos por determinada pessoa política.

- **Princípio da liberdade de tráfego**

Veda que o fato gerador de qualquer tributo seja especificamente a circulação intermunicipal ou interestadual de pessoas ou mercadorias, a hipótese de incidência não pode ser a transportação.

- Princípio da uniformidade geográfica e Princípio da não discriminação tributária

Determina que a tributação federal deve ser uniforme em todo o território nacional, decorre do princípio federativo. A concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do país não fere este princípio.

Já o princípio da não discriminação tributária impede que qualquer pessoa política crie preferências entre si, visa assegurar o funcionamento harmônico do postulado federativo.

- Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva propõe a realização da justiça em seu sentido material, ou seja, cobrando de cada um aquilo que efetivamente ele pode pagar. Adverte ao legislador que sempre que possível,

os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte²⁸.

É desdobramento, no campo tributário, do princípio da solidariedade social, sendo necessário para a construção de uma sociedade justa. Tal princípio vem consagrado no 1º do artigo 145 da Carta Política e dispõe que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”.

O conceito de capacidade contributiva não é de fácil definição, podemos apontar cinco correntes que buscam sua definição. A primeira corrente sustenta que a capacidade contributiva é equivalente a disponibilidade financeira, estando ligada às condições materiais efetivas de alguém pagar imposto²⁹.

Já a segunda corrente afirma que a capacidade contributiva é algo individual que deve ser aferida caso a caso. O Estado deveria avaliar o patrimônio e a carga tributária de cada contribuinte. Ressalta-se que esse conceito é inviável³⁰.

Uma terceira teoria é a de que a capacidade contributiva deve atingir o perfil patrimonial de cada indivíduo, e já que não é possível fazer um dimensionamento específico, a capacidade contributiva deve ser definida como capacidade contributiva presumida pela lei. A lei apontaria critérios razoáveis a que corresponda o imposto³¹.

A quarta corrente formula um critério de aferição da capacidade contributiva vinculada ao pressuposto do tributo, ou seja, haverá capacidade contributiva se determinado fato foi indicativo dessa aptidão. A capacidade contributiva surge atrelada ao pressuposto de fato e existe na medida em indiquem aptidão do poder de contribuir³².

²⁸ BRANCO; COELHO; MENDES, *op. cit.* p.1528.

²⁹ GRECO, **Planejamento tributário**, p. 293.

³⁰ GRECO, *Id.* p. 294.

³¹ GRECO, *Id.* p. 294.

³² GRECO, *Id.* p. 295.

Já a última corrente aponta a capacidade contributiva, não mais atrelada à renda, mas sim à atuação do mercado e à aptidão de se obter resultados. Portanto, o simples fato de existir como entidade econômica atuante no mercado é o suficiente para denotar capacidade contributiva³³.

3. LEI COMPLEMENTAR 110/2001

3.1. Análise do momento histórico da criação da Lei Complementar 110/2001

O art. 1º da Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001, institui a Contribuição Social a ser paga nos casos de demissão sem justa causa, devido pelo empregador. Tal contribuição é calculada com base em uma alíquota de 10%, incidente sobre a totalidade de depósitos referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS - efetuados durante a vigência do contrato de trabalho, acrescidas dos rendimentos correspondentes.

Em uma breve leitura da proposição do Projeto de Lei Complementar nº 195 de 2001, de autoria do Poder Executivo e Relator Deputado Nelson Otoch, deixa claro a finalidade da Lei estudada:

“A proposição apresentada tem por finalidade complementação dos saldos do FGTS decorrente das perdas verificadas na implementação dos Planos Verão e Collor I, tendo em vista o reconhecimento pelo Poder Judiciário da procedência desse prejuízo. Tais valores são estimados em R\$ 43 bilhões de reais, a serem cobertos com recursos das seguintes fontes: 1. Contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, destinada ao FGTS, de 10% dos depósitos referentes ao Fundo; [...]”.

Nota-se que a referida contribuição foi criada em face da decisão do Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários 248.188 e 226.855 para compensar o pagamento dos resíduos de atualização monetária referentes aos expurgos inflacionários relativos aos planos econômicos Verão e Color I de 1990 das contas vinculadas ao FGTS.

Cumprido esclarecer as decisões proferidas no Recurso Extraordinário 226.855 e 248.188. Por ordem cronológica cabe fazer um breve resumo dos

³³ GRECO, *op. cit.* p. 296.

casos. O Recurso Extraordinário 226.855 do Rio Grande do Sul, Relatoria do Ministro Moreira Alves. Recorrente Caixa Econômica Federal e Recorrido Ademar Gomes Mota e outros, com ementa assim proferida:

“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. (RE 226855, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2000, DJ 13-10-2000 PP-00020 EMENT VOL-02008-05 PP-00855 RTJ VOL-00174-03 PP-00916)”

Na origem trata-se de ação ordinária contra a Caixa Econômica Federal objetivando o pagamento das diferenças não creditadas nos saldos das contas vinculadas do FGTS por ocasião dos planos econômicos conhecidos como Funaro, Bresser, Verão e Collor. A tese da ação era a ilegalidade dos dispositivos que alteraram a forma de apuração dos índices a serem aplicados sobre os saldos das contas, que a natureza da relação oriunda das contas vinculadas do FTGS era contratual, sujeita ao princípio da força vinculante entre as partes e que os planos econômicos editados pelo Governo Federal eram inconstitucionais por atentarem contra o direito de propriedade e ao princípio da isonomia.

Após a o pedido ser julgado improcedente na primeira instância foi interposta apelação. Resumidamente o relatório da Apelação traz que o objetivo da lide é à diferença de índices de 43,48% em março de 1986; 8,04% em julho de 1987; 41,31% em fevereiro de 1989; 84,32% em abril de 1990;

44,80% em maio de 1990; e 14% em março de 1991. A apelação foi julgada parcialmente procedente para reconhecer o direito dos autores ao crédito em suas contas do FGTS em relação as diferenças dos planos Bresser, Verão, abril de 1990 e março de 1991. A CEF interpôs o referido recurso extraordinário alegando que as normas editadas no âmbito dos diversos Planos Econômicos surgiram quando ainda não implementados os fatos jurídicos sobre os quais visavam incidir. A Procuradoria Geral da República se manifestou em parecer pelo não conhecimento do recurso.

Em seu voto o Ministro Relator Moreira Alves entendeu que em relação ao Plano Bresser teria razão a CEF e conheceu e proveu o recurso extraordinário nesse ponto. Já em relação ao “Plano Verão”, atualização dos saldos das contas do FGTS feitas em fevereiro de 1989 para o mês de janeiro de 1990, entendeu que a Medida Provisória nº 32 de 1989 (instituiu o cruzado novo, extinguiu a OTN e determinou que os saldos das cadernetas de poupança seriam atualizados no mês de fevereiro de 1989 pelo índice Letra Financeira do Tesouro Nacional – LFT) só aludiu as cadernetas de poupança, sendo omissas sobre a atualização dos saldos das contas do FGTS. Portanto, o índice a ser aplicado para aquele mês seria o de 42,72%, referente ao valor do IPC, e que foi utilizado pelo acórdão recorrido, não reconhecido o recurso extraordinário nesse ponto. No que concerne ao “Plano Collor I”, a discussão no recurso era em relação à atualização dos saldos das contas feitas em 1º de maio de 1990 para o mês de abril daquele ano, e em 1º de junho de 1990 para o mês de maio do mesmo ano, não conheceu o recurso da Caixa Econômica referente ao mês de abril de 1990.

O Tribunal, por maioria, não conheceu do recurso extraordinário 226.855-7 relativamente ao Plano Verão e ao Plano Collor I (abril/1990) e conheceu em parte, dando provimento ao recurso no que concerne aos Planos Bresser, Collor I (relativo a maio de 1990) e Collor II, vencido o relator apenas no provimento ao recurso em relação ao Plano Collor I relativo a abril de 1990.

Recurso Extraordinário 248.188 de Santa Catarina, de Relatoria do Ministro Ilmar Galvão, que tinha por objetivo a correção dos saldos das contas

vinculadas ao FGTS. Recorrente Caixa Econômica Federal, Recorridos Altair Manoel de Aguiar e outros.

Logo no início do seu Voto o Ministro Relator ressalta que as contas vinculadas ao FGTS não são revestidas de caráter contratual, logo não é uma situação jurídica definitivamente constituída e insuscetível de alteração. Segundo o Relator estas são um fundo criado com a finalidade de compensar o efeito jurídico da estabilidade suprimido ao contrato do trabalho, portanto, sua natureza é institucional e suscetível a alteração por lei. Outro ponto ressaltado no Voto do Ministro Ilmar Galvão era a prática de congelamento abrupto de preços como forma de controle da inflação e que afetaram o fundo tratado no referido recurso.

Em seu voto, vencido, o Ministro Relator lembrou os acontecimentos da época e deu seu entendimento de que as correções monetárias utilizadas estavam corretas.

Cabe um breve resumo do voto do Relator. O Decreto-Lei 2.284 de 1986 dispôs que as contas do FGTS seriam corrigidas, de 1° de dezembro de 1987 até 28 de fevereiro do mesmo ano, pelo Índice de Preços ao Consumidor - IPC ou Letras do Banco Central - LBC, conforme fosse o maior, e a partir de 1° de março de 1987 a correção se daria pela LBC ou por outro índice fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

O aludido colegiado, no exercício dessa delegação, publicou a Resolução BACEN n° 1.265/87 que estabeleceu que os saldos do FGTS seriam corrigidos, a partir de março de 1987 e até junho do mesmo ano, mensalmente com base na variação do IPC ou os rendimentos produzidos pelas LBC, adotando-se o índice que maior resultado obtiver, e a partir do mês de julho de 1987 seriam corrigidos com base nos rendimentos produzidos pelas LBC.

Em janeiro de 1989 foi criado o “Plano Verão”, Medida Provisória n° 32 de 15 de janeiro 1989 (convertida na Lei n° 7.730, que extinguiu a OTN, que conforme já mencionado vinha sendo utilizado para correção dos referidos saldos, sem ter indicado índice substituto. Acontece que a Medida Provisória

n° 38, editada em 03/02/1989, mandou aplicar ao FGTS os mesmos índices da caderneta de poupança, que a época era calculada pela variação da Letra Financeira do Tesouro Nacional - LFTN e deduzido o percentual fixo de 0,5%.

O “Plano Collor I” estava em vigor em março de 1990 e instituiu que a correção mensal das contas do FGTS com base na variação do IPC do mês anterior, tal norma foi cumprida, relativamente a março quando os saldos das contas foram corrigidos em 84,32%, com base no referido índice.

A Medida Provisória n° 168/90 dispôs que as cadernetas de poupança seriam corrigidas pela variação do BTN Fiscal verificada entre a data do último crédito de rendimentos até a data do saque observado o limite de NCz\$ 50.000,00. A Medida Provisória n° 180/90 pretendia estender o índice do BTN Fiscal aos depósitos do FGTS, mas acabou sendo revogado. Assim, após a revogação da MP n° 180/90 não havia previsão de índice a ser aplicado ao FGTS até a edição da MP 189 que, afinal, instituiu o BTN como indexador dos depósitos de cadernetas de poupança e conseqüentemente, dos saldos das contas do FGTS.

Após o relato das sucessivas mudanças o Il. Ministro Relator afirma que foi vencido, ressalta seu ponto de vista, de que o Acórdão recorrido aplicou erroneamente o princípio do direito adquirido, e acompanha o voto do Ministro Moreira Alves.

O Ministro Marco Aurélio fundamenta seu Voto no princípio da segurança jurídica, que afirma ser um dos fundamentos do Estado e do Direito junto com a Justiça e mais recentemente o bem-estar social. Afirma que o FGTS é um direito social que decorre do liame empregatício, garantia do trabalhador prevista no rol do art. 7° e visa a preservar as conseqüências do tempo de serviço prestado. Argumenta que a correção monetária tem como escopo manter o poder aquisitivo da moeda e por fim adotou como fundamento o voto proferido anteriormente no RE 226.855.

Em seu voto o Ministro Néri da Silveira ressalta que: “o empregado faz jus aos créditos constituídos pelos depósitos acumulados em seu nome, que a gestão do FGTS ou a sua fiscalização junto às empresas não tornaram o BNH ou a Previdência Social ou a Caixa Econômica Federal titulares do fundo, mas, tão-só, agentes de sua administração. A atuação do Poder Público, em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica, como já mencionado, torna-lo titular do direito à contribuição, mas, apenas, decorre do cumprimento, pelo Poder Público, da obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada, pela Lei Magna de República, ao empregado. Não exige o Estado, na espécie, para si, a contribuição. Em realidade, não há, aí contribuição de índole fiscal ou parafiscal. Reveste-se a contribuição para o FGTS da natureza jurídica de um direito constitucionalmente assegurado ao trabalhador, art. 7º, III, Constituição Federal. Como direito social do trabalhador, não é possível, desse modo, atribuir ao quantum do depósito do FGTS natureza tributária”.

Ressalta que a correção monetária não constitui nenhum acréscimo ao valor do crédito, mas apenas sua atualização, sua recomposição, em decorrência da desvalorização da moeda, e diante da natureza do direito trabalhista e social da contribuição, não é cabível admitir que sua correção monetária se opere abaixo do valor da inflação real.

O Acórdão do referido recurso foi assim prolatado:

“acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por seu Tribunal Pleno, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso relativamente ao Plano “Verão” (janeiro/89) e “Plano Collor I” (abril/90) [...]. Votou o Presidente”.

Ressalta-se que as decisões do Supremo Tribunal Federal ordenavam ao reajuste das contas relativas ao FGTS em relação a dezembro de 1988 a fevereiro de 1989 e no mês de abril de 1990. A Contribuição disposta no art. 1º da Lei Complementar 110 de 2001 tinha uma destinação fixa e previa durar até que se cobrisse um valor que pode ser determinado, não é uma contribuição social que perdurará indefinidamente.

A referida Contribuição já teve sua constitucionalidade questionada no Supremo Tribunal Federal no ano de sua criação, de Relatoria do Ministro Moreira Alves, Relator atual Ministro Joaquim Barbosa, Requerente Confederação Nacional da Indústria - CNI, julgado em 2012.

A CNI alegou que a Contribuição violaria os arts. 5º, LIV (falta de correlação entre a 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. Para a requerente a exação instituída na LC 110/2001 é contribuição atípica por não se destinar ao custeio da seguridade social, à intervenção do domínio econômico ou ao interesse de categorias profissionais.

A Suprema Corte considerou constitucional a referida contribuição desde que respeitado o prazo de anterioridade para início da exigibilidade. Declarou que à perda superveniente de objeto do tributo em razão do cumprimento de sua finalidade deverá ser examinado em tempo e modos próprios. Afastou a alegação de quebra do pacto federativo por entender que como o produto arrecadado não é destinado a qualquer programa ou iniciativa da seguridade social é inaplicável ao caso as restrições próprias as respectivas contribuições de custeio.

Afastou a alegada violação a capacidade contributiva tendo em vista que o perfil da exação em questão não remete às características de ordem pessoal do contribuinte ou dos demais critérios da regra matriz, sua hipótese de incidência é uma circunstância objetiva, no caso a demissão sem justa causa.

A decisão da Suprema Corte consagrou o entendimento de que a contribuição em questão não se reveste em benefício do trabalhador, mas sim mera correção monetária necessária e devida por parte da administração pública, não se tratando de recursos direcionados à expansão da Seguridade Social.

Em 2013 a CNI ajuizou outra Ação Direta de Inconstitucionalidade contra o art. 1º da LC nº 110/2001 para que o Tribunal reconheça as novas circunstâncias fáticas que levam a inconstitucionalidade superveniente do referido artigo em sede de controle abstrato de constitucionalidade.

O Ministro Relator Roberto Barroso considerou possível que a própria Corte volte a analisar a constitucionalidade da lei que foi declarada constitucional em determinado momento, visto que o ato não é blindado, de forma permanente e incondicionada, contra novos eventos e impugnações.

A Procuradoria Geral da República em seu parecer afirma que o desvio do produto de arrecadação da contribuição social do art. 1º da LC 110/2001 enseja a inconstitucionalidade da lei orçamentária que desvinculou os recursos da referida contribuição, não a inconstitucionalidade da norma jurídica instituidora da exação. Alega que a ADI não impugna a lei orçamentária que tenha supostamente desviado o produto da arrecadação e, por isso, não deve ser conhecida.

Reconhece que os argumentos relativos à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade são aptos a justificar novo pronunciamento do STF acerca da legitimidade constitucional da exação e que a ADI é passível de conhecimento nesse aspecto.

Alega que a exposição de motivos da LC 110/2001 embora justifique a criação das contribuições dos arts. 1º e 2º no déficit das contas vinculadas do FGTS não vincula a lei elaborada a partir dessa proposição. Argumenta que nada impede que a lei dê destinação diversa da constante na justificação da proposição legislativa, desde que para atender a finalidade constitucionalmente prevista e que seja válido o suporte linguístico da norma.

3.2. Mudança do destino da Contribuição ao FGTS

Conforme anteriormente relatado a edição da LC nº 110/2001 foi como socorro temporário para equilibrar as contas do FGTS através do adicional de 10% nos casos de demissão sem justa causa, adicional que não é revertido ao trabalhador. A demissão sem justa causa passou então a ser onerada com uma alíquota total de 50% a título de contribuição ao FGTS, 40% destinado à indenização ao trabalhador e 10% para saldar o referido déficit.

Já foi decidido no Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI 2556/MC, que as contribuições instituídas pela LC 110/01 se submetem ao artigo 149 da Constituição e, portanto, devem observar a finalidade para a qual foram criadas, sob pena de se desvirtuarem do motivo de sua exigência, infringindo a Constituição Federal.

No caso do artigo 1º da referida Lei Complementar sua finalidade está bem delimitada nos artigos 3º, § 1º e 4º de sua Lei, onde é delimitado expressamente o alcance que a contribuição terá. Vejamos:

Art. 3º [...]

§ 1º As contribuições sociais serão recolhidas na rede arrecadadora e transferidas à Caixa Econômica Federal, na forma do art. 11 da Lei no 8.036, de 11 de maio de 1990, e as respectivas receitas serão incorporadas ao FGTS.

[...]

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

Conforme se vê a própria Lei Complementar impõe seus limites e declara sua finalidade. Outro ponto a ressaltar é que a contribuição em referência não se confunde com a contribuição devida ao FGTS, em razão da diferente destinação do produto arrecadado. Assim, exaurido o intento que ensejou sua criação, não persiste razão para a perpetuação da cobrança.

Conforme indicado no Relatório de Administração do FGTS de 2006, a provisão constituída para o pagamento dos expurgos já incluía todos aqueles que pleitearam ou podem pleitear os expurgos. O total da estimativa, pela CEF e pelo próprio FGTS, da provisão do montante para pagar os expurgos de quem o pleiteou ou ainda pode pleitear era, em 31 de dezembro de 2006, de R\$ 14,63 bilhões, o patrimônio líquido do FGTS era, na mesma data, de R\$ 21,376 bilhões. Por patrimônio líquido tem-se o valor que excede ao necessário para cumprir com todas as obrigações do fundo, incluídos aqui o pagamento das contas vinculadas.

Ou seja, existiam além do valor da integralidade das contas do FGTS R\$ 21,376 bilhões para fazer frente ao expurgo cuja estimativa é de R\$ 14,63 bilhões, nota-se que sobram R\$ 6,746 bilhões.

Segundo análise feita no Relatório de Administração do Exercício de 2012 do FGTS desde o ano de 2000 o Fundo apresenta arrecadação líquida positiva.

O Relatório de Administração do FGTS demonstra que a estratégia do Fundos nos últimos anos foi obter recursos para alocação em diversas áreas estranhas a finalidade da contribuição. Destaca-se:

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 urbana³⁴.

Em 22 de abril de 2012 foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria STN n° 278 de 19 de abril de 2012. Tal Portaria estabelece os procedimentos operacionais para o recolhimento à Conta Única do Tesouro Nacional das receitas que tratam os arts. 1° e 2° da Lei Complementar n° 110, de 29 de junho de 2001.

Em seu art. 2° a referida Portaria dispõe que o produto da arrecadação de que trata os arts. 1° e 2° da Contribuição Social ao FGTS, inclusive seus acessórios, serão recolhidos pela Caixa Econômica Federal, em seu papel de Agente Operador do FGTS, à Conta Única do Tesouro Nacional,

³⁴ Disponível em: <http://www.fgts.gov.br/downloads.asp>

por meio de GRU, até o terceiro dia útil do segundo mês subsequente ao mês de recolhimento pelo empregador.

Nota-se, portanto, que o produto do recolhimento da Contribuição deixa de ser destinado as contas vinculadas ao FGTS e passa a ser destinado à Conta do Tesouro Nacional em clara violação da finalidade da Contribuição Social.

Vejamos a posição do MARCO AURÉLIO GRECO a respeito da finalidade das contribuições sociais:

É o que ocorre nas contribuições previstas no artigo 149 da CF-88 e no empréstimo compulsório previsto no seu artigo 148. Estas figuras definem-se, constitucionalmente, como categorias distintas das demais, porque a Constituição válida (protege contra impugnação) as normas infra-ordenadas que estejam em sintonia com a finalidade expressa³⁵.

Afirma, ainda, que “alterar sua finalidade é criar uma nova contribuição, sujeita ao respectivo exame de compatibilidade constitucional, tanto sob o ângulo formal, como substancial³⁶.”

Para Misabel Abreu Machado Derzi:

Assim, a destinação assume relevância não só tributária como constitucional e legitimadora do exercício da competência federal. O contribuinte pode opor-se a cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição de tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto a aplicação dos recursos arrecadados³⁷.

Em 2012 a Câmara dos Deputados aprovou o Projeto de Lei Complementar n° 200/2012 que tinha como finalidade acrescentar o parágrafo 2° na Lei Complementar 110/2001. Tal dispositivo pretendia estabelecer um prazo para a extinção da multa de 10% sobre a demissão sem justa causa, que seria cobrada somente até 1° de junho de 2013.

O referido Projeto de Lei Complementar foi vetado integralmente pela Presidenta Dilma Roussef por meio do Veto total n° 27 de 2013. Segundo consta no Veto os Ministérios do Trabalho e Emprego, do Planejamento,

³⁵ GRECO, *op. cit.* p. 149.

³⁶ GRECO, *Id.* p 150.

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. P. 598.

Orçamento e Gestão e da Fazenda manifestaram-se pelo veto pelas seguintes razões:

“A extinção da cobrança da contribuição social geraria um impacto superior a R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais) por ano nas contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, contudo a proposta não está acompanhada das estimativas de impacto orçamentário-financeiro e da indicação das devidas medidas compensatórias, em contrariedade à Lei de Responsabilidade Fiscal. A sanção do texto levaria à redução de investimentos em importantes programas sociais e em ações estratégicas de infraestrutura, notadamente naquelas realizadas por meio do Fundo de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FI-FGTS. Particularmente, a medida impactaria fortemente o desenvolvimento do Programa Minha Casa, Minha Vida, cujos beneficiários são majoritariamente os próprios correntistas do FGTS”³⁸.

3.3. Análise do desvio de finalidade da Contribuição ao FGTS sob a luz da Constituição de 1988

O conceito de segurança jurídica, a partir da Constituição Federal de 1988, passou a designar um conjunto abrangente de ideias e conteúdo que inclui a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias (sujeitas ao princípio da legalidade), a confiança nos atos do Poder Público (devem ser regidos pela boa-fé e razoabilidade), a estabilidade das relações jurídicas (durabilidade das normas, anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e conservação dos direitos em face de leis novas), previsibilidade dos comportamentos e igualdade na lei e perante a lei (soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas).

Fica evidente que vários conceitos, princípios e regras do Estado Democrático de Direito procuram promover a segurança jurídica.

O Ministro Teori Zavascki, na apelação civil nº 94.04.54999-1/SC, afirma ser o FGTS “uma instituição, da qual decorre um plexo de relações jurídicas com diferentes figurantes: há a relação jurídica que se estabelece entre o empregador e o Fundo, cuja prestação é uma contribuição mensal sobre os ganhos dos empregados; e há uma relação jurídica que se estabelece entre o titular da conta vinculada (o empregado) e o Fundo, da qual nasce o

³⁸ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2011-2014/2013/Msg/Vet/VET-301.htm

dever de creditar rendimentos periódicos e, eventualmente, de entregar ao titular da conta o saldo disponível. Tais relações nascem e se moldam em estrita observância de normas legais, geris e abstratas, idênticas para todos os empregados e todas as empresas. [...] Hoje a adesão ao regime do FGTS é imposta por lei a empresas e trabalhadores, e é a lei que disciplina, de forma exhaustiva, todo o conteúdo e todas as consequências de tal vinculação. [...] Sua natureza é tipicamente institucional, estatutária, objetiva”.

Nota-se que ao desviar a destinação da contribuição social ao FGTS o Governo deixou de atuar na fiscalização e garantia do direito constitucionalmente assegurado ao trabalhador, com vistas à efetivação regular dos depósitos e sua cobrança, para se transmutar em sujeito ativo do crédito daí proveniente.

Após a última parcela dos expurgos inflacionários ser paga a referida contribuição cumpriu sua finalidade, não havendo mais necessidade de sua arrecadação. A existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservada a sua destinação e sua finalidade. Sua constitucionalidade se afere pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado, sua motivação, e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade.

No caso em questão podemos notar que o Poder Público já assumiu o fim da finalidade da Contribuição e alterou sua destinação para outra além da motivação explícita em seu corpo normativo. Ao alterar sua motivação o Executivo criou nova contribuição que é incompatível com a Constituição por não seguir o processo devido para sua instituição.

Além de não seguir o procedimento especificado na Carta Magna para instituir nova contribuição social o Executivo ignorou a regra da legalidade cujo expoente é a tributação por adesão popular e democrática, sem tributação sem representação.

CONCLUSÃO

A Constituição de 1988 tem como característica marcante a de consagrar uma democracia social, compatibilizando os conceitos de um Estado de Direito e um Estado social. Tal Estado se baseia nos conceitos da liberdade, segurança e propriedade, bem como com a preocupação dos limites estatais.

Portanto, o Estado não é mais livre, como em estados totalitários, mas está sujeito a processos jurídicos e está subordinado aos critérios materiais que o transcendem, a soberania do povo e dos direitos fundamentais.

Em nosso ordenamento a criação, interpretação e a aplicação das normas no mundo concreto supõem a compatibilidade com a Constituição e seus princípios.

Segundo o exposto é perfeitamente possível que uma norma ao ser editada e publicada seja compatível com a Constituição vigente e com o passar do tempo, no caso em questão após a recomposição dos expurgos inflacionários das contas vinculadas ao FGTS, ter que ser reconhecida sua inconstitucionalidade material superveniente reconhecida por não mais se adequar ao ordenamento jurídico.

Outra mácula a constitucionalidade da Contribuição Social estudada é que desde 2011 o Governo deixou de passar a arrecadação vinculada a referida contribuição e passou a manter os recursos para si, em claro desvio do produto de sua arrecadação.

É importante ressaltar que o Supremo Tribunal Federal já reconheceu inúmeras vezes que as Contribuições Sociais são tributos vinculados, e sua existência esta intrinsecamente relacionada à sua destinação e finalidade.

A Egrégia Corte já se manifestou sobre a constitucionalidade da Lei Complementar 110/2001 no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.556, ocasião em que votou pela constitucionalidade da Contribuição.

No entanto, a supracitada Ação questionava a contribuição no momento de sua instituição, argumento divergente do tratado no presente estudo. A controvérsia atual trata da satisfação do motivo pelo qual a obrigação tributária foi criada.

No presente momento aguarda-se a palavra final da Suprema Corte a respeito da inexigibilidade da estudada contribuição que já reconheceu a repercussão geral do assunto no Recurso Extraordinário 878.313/SC. Além do Recurso há também duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5.050 e 5.051 que pedem a extinção do art. 1º da Lei Complementar 110/2001.

Não se pode admitir que o Estado haja acima da Constituição e das Leis com o objetivo de arrecadar, apesar de a atividade tributária ser instrumento indispensável ao combate à pobreza e a redução das desigualdades sociais³⁹. Não se defende aqui o fim dos tributos destinados aos programas sociais como o “Minha Casa, Minha Vida”, mas a observância da legalidade e constitucionalidade pela Administração Pública.

³⁹ GODIM, Fátima e LETTIERI, Marcelo. Tributação e desigualdade. *Le Monde Diplomatique*, ano 4, Número 39, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.diplomatique.org.br/artigo.php?id=784>

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva: 2006.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo. Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. P. 598.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**, São Paulo: Saraiva, 2012.

BITAR, Orlando. **Obras completas de Orlando Bitar**, Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

CASTRO, Aldemar Araújo. **Primeiras linhas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Forum, 2009, p. 18.

CATTANI, Antônio David, OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Relatório de Observação n. 1**. Brasília, jun. 2009. Disponível em: <http://www.cdes.gov.br/documento/1494604>. Acesso: .

DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here?: principles for a new political debate**. New Jersey: Princeton University, c2006. xii

GRAUS, Eros. Revista de Direito Tributário. **Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica**. São Paulo. p. 221-225. 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GODIM, Fátima e LETTIERI, Marcelo. **Tributação e desigualdade**. Le Monde Diplomatique, ano 4, Número 39, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.diplomatique.org.br/artigo.php?id=784> Acesso em: 20/06/2016.

GONDIM, Fátima; LETTIERI, Marcelo. **Tributação e desigualdade** In: BAVA, Silvio Caccia (org.) Thomas Piketty e o segredo dos ricos. São Paulo: Veneta; Le Monde Diplomatique Brasil, 2014.

KANT, Emmanuel. **Crítica da Razão Pura**, Dialética, II.

LIMA, Euzébio de Queiroz. **Teoria do Estado**. Rio de Janeiro. A casa do Livro, 1951.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de Lima. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Recife. Nossa livraria, 2005.

LUSTIG, Nora.; GRAY-MOLINA, George; HIGGINS, Sean.; JARAMILLO, Miguel.; JIMÉNEZ, Wilson; PAZ, Veronica.; PEREIRA, Claudiney.; PESSINO, Carola.; SCOTT, John.; YAÑEZ, Ernesto. **The impact os taxes and social spending on inequality and poverty in Argentina, Bolivia, Brazil, Mexico and Peru: A synthesis of results**. Tulane University. 2012.

MAIA, Juliana; PAULO, Vicente de. **Aulas de Direito Constitucional**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

MELO, Felipe Adjuto de. PINTO, Evandro Catunda de Clodoaldo. **A inconstitucionalidade da contribuição social prevista no art. 1º da LC 110/01**. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI200245,51045-A+inconstitucionalidade+da+contribuicao+social+prevista+no+art+1+da> Acesso em: 11/05/2016.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**, São Paulo: Saraiva, 2010.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ROVER, Tadeu. **Adicional de 10% na multa de FGTS tem repercussão geral reconhecida pelo stf**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-set-17/adicional-10-multa-fgts-repercussao-gera-reconhecida> Acesso em: 23/04/2016.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2005.

XXIV CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 2010, São Paulo.

BRASIL, Constituição, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

BRASIL, Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp110.htm

BRASIL, Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

BRASIL, Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm

Relatório Financeiro do FGTS. Disponível em: <http://www.fgts.gov.br/downloads.asp>