



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

(IN) CONSTITUCIONALIDADE DO ADICIONAL DE 10% SOBRE O FGTS:
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/01 APÓS O
EXAURIMENTO DA SUA FINALIDADE

Sergio Murilo Gonçalves Marelo

Rio de Janeiro
2018

SERGIO MURILO GONÇALVES MARELLO

(IN) CONSTITUCIONALIDADE DO ADICIONAL DE 10% SOBRE O FGTS:
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/01 APÓS O
EXAURIMENTO DA SUA FINALIDADE

Artigo científico apresentado como exigência
para conclusão de Curso de Pós-Graduação
Lato Sensu da Escola da Magistratura do
Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores

Mônica C. F. Areal

Néli L. C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2018

(IN) CONSTITUCIONALIDADE DO ADICIONAL DE 10% SOBRE O FGTS:
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/01 APÓS O
EXAURIMENTO DA SUA FINALIDADE

Sergio Murilo Gonçalves Marelo

Graduado pela Universidade de Brasília. Advogado. Pós-graduado em Direito Público e Privado pela Universidade Cândido Mendes. Pós-graduado em Direito Processual Civil pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Pós-graduado em Direito Tributário e Contabilidade Tributária pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais do Rio de Janeiro.

Resumo – Após o STF reconhecer judicialmente o direito de atualização dos depósitos do FGTS pelos expurgos inflacionários dos planos econômicos Verão e Collor I, a União instituiu, em 2001, no art. 1º da Lei Complementar nº 110/01, uma exação de 10% incidente sobre os depósitos do FGTS, a fim de financiar a atualização dos depósitos e evitar a quebra do sistema. Contudo, após o pagamento integral desses expurgos inflacionários, foram ajuizadas duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal, a fim de discutir se a referida cobrança se mantém constitucional, mesmo após o esgotamento da finalidade que lhe deu causa. Diante dessa controvérsia, o artigo busca fazer análises próprias quanto a manutenção ou não da constitucionalidade da cobrança.

Palavras-chave – Direito Tributário. Contribuição Social. Art. 1º da Lei Complementar nº 110/01. Contribuição Social de 10% sobre o FGTS

Sumário – Introdução. 1. Natureza Jurídica do Adicional de 10% sobre o FGTS: Art. 1º da Lei Complementar nº 110/01. 2. Regime Jurídico Constitucional das Contribuições Sociais. 3. Adicional de 10% sobre o FGTS sobre ponto de vista do Direito Financeiro. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objeto de estudo a exação incidente sobre o FGTS, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/01. O tema de fundo é a análise da higidez constitucional do tributo após o exaurimento da finalidade que justificou sua instituição: o pagamento dos expurgos inflacionários.

Segundo o art. 1º da Lei Complementar nº 110/01, instituiu-se uma contribuição social devida pelos empregadores caso haja despedida de empregado sem justa causa. A contribuição incide sobre todos depósitos devidos à título de FGTS, e tem alíquota de

10%.

Essa exação foi criada com o objetivo de financiar o pagamento dos expurgos inflacionários do FGTS, decorrentes dos planos econômicos: Verão – de janeiro de 1989 – e Collor I – de abril de 1990.

Os expurgos inflacionários do FGTS se referem ao dever da União de pagar a atualização defasada dos saldos nas contas do FGTS, em virtude de condenação judicial, conforme restou consignado no Recurso Extraordinário nº 226.855 do Rio Grande do Sul.

Ocorre que os expurgos terminaram de serem pagos, entretanto, a contribuição ainda permanece sendo cobrada. Portanto, a contribuição, atualmente, está desvinculada da finalidade que originalmente lhe deu causa.

O objetivo geral do artigo é analisar se, apesar do pagamento dos expurgos, a manutenção do adicional sobre o FGTS mantém compatibilidade com a CRFB/88.

O tema se justifica em razão da atualidade e proliferação de ações de contribuintes. A discussão carrega grande repercussão, pois a União se interessa em manter essa receita, por outro lado, a exação onera até mesmo micro e pequenas empresas optantes do SIMPLES, elevando custos sobre a atividade produtiva, que são indiretamente repassados aos consumidores.

A fim de cumprir com o desiderato do trabalho, o primeiro capítulo apresentará as características do adicional sobre o FGTS e investigará sua natureza jurídica, para determinar o regime jurídico aplicável.

No segundo capítulo, considerando a natureza jurídica da exação, será traçado o regime jurídico-constitucional do instituto em que o adicional foi enquadrado. Isso, a fim de averiguar se, após a extinção da sua causa subjacente, a cobrança deve ser extinta por desvio de finalidade ou não.

Por fim, partindo das premissas fixadas nos capítulos antecedentes, cumpre ao terceiro capítulo examinar a conformação constitucional do adicional, segundo sua natureza jurídica, sob o aspecto financeiro para que se possa responder com maior propriedade quanto à possibilidade das receitas serem desvinculadas para outras finalidades.

O trabalho emprega o método dedutivo, traça como premissa geral os institutos tributários, à luz da nossa Constituição, e aplica-os ao que dispõe à Lei, para verificar em que medida permanece hígida a cobrança sob estudo.

O artigo é do tipo dogmático, estuda a legislação e doutrina de modo lógico-

dedutivo, com o fito de entender melhor e sistematizar o objeto de estudo.

Considerando que as ações que selarão o destino do tributo ainda estão pendentes no Supremo Tribunal Federal, a pesquisa tentará realizar questionamentos próprios.

1. NATUREZA JURÍDICA DO ADICIONAL DE 10% SOBRE O FGTS: ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/01

O art. 1º da Lei Complementar nº 110/01¹ instituiu cobrança na alíquota de 10% sobre o montante de todos os depósitos devidos ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) pelos empregadores, em caso de despedida sem justa causa de empregado.

O art. 3º da Lei, por sua vez, estendeu ao referido adicional as disposições das Leis nº 8.036/90² e nº 8.844/94³, que cuidam dos depósitos do FGTS, inclusive no tocante à sujeição passiva e equiparações, prazo de recolhimento, administração, fiscalização, lançamento, consulta, cobrança, garantias, processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais.

Ou seja, como a competência para a fiscalização e apuração dos depósitos ao FGTS são atribuições do Ministério do Trabalho, segundo o art. 23 da Lei nº 8.036/90⁴ e art. 1º da Lei nº 8.844/94⁵, também faz a cobrança do adicional de 10%.

Já a atribuição de agente operador dos recursos do FGTS, sem competência legal para fiscalizar e apurar as contribuições, nos termos dos arts. 4º e 7º da Lei nº 8.036/90⁶, é da Caixa Econômica Federal.

Essa sistemática própria deu margem a dúvidas por parte dos contribuintes. No

¹ BRASIL. *Lei complementar nº 110*, de 29 de junho de 2001. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp110.htm>. Acesso em: 22 abr. 2018.

² Idem. *Lei nº 8.036*, de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L8036consol.htm. Acesso em: 21 mai. 2018.

³ Idem. *Lei nº 8.844*, de 20 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a fiscalização, apuração e cobrança judicial as contribuições e multas devidas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8844.htm. Acesso em: 21 mai. 2018.

⁴ Idem, op. cit., nota 5.

⁵ Idem, op. cit., nota 6.

⁶ Idem, op. cit., nota 5.

mesmo ano da edição da Lei Complementar n° 110/01⁷, dispositivos da lei foram alvos da ADI n° 2.556/DF⁸ e 2.568/DF⁹, propostas pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e Partido Social Liberal (PSL), respectivamente.

Em síntese, as ações sustentavam que, apesar da redação legal expressamente dizer que se tratava de uma contribuição social, a cobrança prevista no art. 1º teria natureza de contribuição atípica, não seria uma contribuição social, porque não se destina a financiar a seguridade social, e tampouco cuidar-se-ia de contribuição de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais.

Dentre os fundamentos deduzidos no bojo das ações diretas de inconstitucionalidade, partiu-se da premissa de que a cobrança, por não possuir natureza jurídica de contribuição – pois seria atípica – teria natureza de imposto. Logo, ofenderia o art. 167, IV, da CRFB/88¹⁰, que traz a proibição de vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Também argumentou-se que haveria quebra do pacto federativo pela falta de partilha do produto arrecadado, pois desrespeitaria o art. 157, II, da CRFB/88¹¹, que estabelece a repartição de receita tributária com os Estados e o Distrito Federal.

Isso, pois os recursos obtidos com a exação do art. 1º não tinham previsão de que fossem destinados ao FGTS, mas ao pagamento dos expurgos.

Em sede de cautelar, no ano de 2002, o STF¹², em decisão do Relator Moreira Alves, entendeu que a natureza jurídica dessa exação era tributária, caracterizando-se como contribuição social que se enquadra na subespécie “contribuições social geral”, e que se submete à regência do artigo 149 da Constituição¹³, e não à do artigo 195 da Carta Magna¹⁴.

Quando do julgamento das ações, em 2012, esse posicionamento se manteve,

⁷ Idem, op. cit., nota 1.

⁸ Idem. Supremo Tribunal Federal. *ADI n° 2.556/DF*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2556%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2556%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

⁹ Idem. Supremo Tribunal Federal. *ADI n° 2.558/DF*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2568%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2568%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

¹⁰ Idem. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 22 abr. 2018.

¹¹ Idem, op. cit., nota 10.

¹² Idem. Supremo Tribunal Federal. *ADI n° 2.556 MC /DF*. Relator: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347622>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

¹³ Idem, op. cit., nota 10.

¹⁴ Ibidem.

mesmo com a nova relatoria do Ministro Joaquim Barbosa.

Ademais, chegou-se a argumentar que haveria inconstitucionalidade superveniente da cobrança, após o pagamento dos expurgos. No entanto, a tese não foi conhecida, sob o argumento de que seria um dado que não foi inicialmente levado quando da propositura das ações.

Por outro lado, a questão permaneceu em aberto para que pudesse ser oportunamente alegada. O Ministro Relator Joaquim Barbosa¹⁵ deixou isso claro no seguinte trecho do seu voto:

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

O Supremo concluiu ser uma contribuição porque o produto da arrecadação da cobrança se destina à Caixa Econômica Federal, que o aloca no Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), e, posteriormente, os recursos do fundo serão creditados nas contas vinculadas dos empregados. Desta feita, o complemento de atualização monetária do FGTS, obtido pelas exações criadas, afastam-se da qualificação de impostos, porque não geraria nenhuma receita pública.

Em razão de sua natureza jurídica, de contribuição, de pronto, foi afastada as supostas violações aos arts. 157, II, e 167, IV, da Constituição¹⁶, por serem aplicáveis aos impostos, e não às contribuições, pois estas se distinguem, justamente, pela nítida escolha prévia da destinação específica do produto arrecadado.

Dentre as contribuições previstas na Carta Magna, afastou-se a classificação como contribuição de melhoria, contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) e contribuição de interesse das categorias profissionais.

Como a exação tributária tem inequívoca finalidade social – atender ao direito social referido no inciso III do artigo 7º da Constituição de 1988–, se enquadra na subespécie “contribuição social”.¹⁷

Tendo em vista essa classificação como contribuição social, resta saber ainda

¹⁵ Idem, op. cit., notas 8 e 9.

¹⁶ Idem, op. cit., nota 10.

¹⁷ Ibidem.

qual regime constitucional se aplicaria ao caso. A Constituição Federal dá tratamento distinto para as contribuições sociais que se submetem ao artigo 149 ("contribuições sociais gerais") das contribuições sociais regidas pelo artigo 195 (contribuições para a seguridade social).¹⁸

Considerando que o produto arrecadado não é destinado a qualquer dos programas ou iniciativas de seguridade social, definidos pelos arts. 194 e seguintes da Constituição, a exação não deve se submeter ao regime jurídico das contribuições de custeio previstas no art. 195 da Constituição¹⁹. Logo, por exclusão, a contribuição do artigo 1º da Lei Complementar nº 110/01²⁰ se submete ao art. 149 da CRFB/88²¹.

Nesse mesmo sentido, ao julgar a ADI 2.556/DF²², o Supremo entendeu que as cobranças não se enquadrariam nas contribuições do artigo 195 da Constituição²³, mas tem fundamento no art. 149, *caput*, da Constituição da República²⁴.

Os ministros concluíram desse modo pois a contribuição social instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/01²⁵ busca evitar o desequilíbrio do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS em virtude dos créditos de diferença de correção monetária nas contas vinculadas, e não o financiamento da seguridade social, não integram a proposta de orçamento da seguridade social, consoante o art. 195, § 2º, da CRFB/88²⁶.

A proposta de orçamento da seguridade social, segundo o art. 195, § 2º, da CRFB/88²⁷, é elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos, o que não é o caso do FGTS.

Em suma, a contribuição social instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/01²⁸ é uma contribuição social geral, que se submete à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna²⁹.

¹⁸ Ibidem.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ Idem, op. cit., nota 1.

²¹ Idem, op. cit., nota 10.

²² Idem, op. cit., nota 8.

²³ Idem, op. cit., nota 10.

²⁴ Ibidem.

²⁵ Idem, op. cit., nota 1.

²⁶ Idem, op. cit., nota 10.

²⁷ Ibidem.

²⁸ Idem, op. cit., nota 1.

²⁹ Idem, op. cit., nota 10.

2. REGIME JURÍDICO CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Fixada a premissa de que a exação tem natureza jurídica de contribuição social geral, é imprescindível apresentar seu regime jurídico-constitucional para verificar se há vinculação do tributo à finalidade que o instituiu.

Cassone³⁰ explica que na Constituição de 1967 as contribuições sociais eram tributos, mas, em 1977, com advento da Emenda Constitucional nº 08/77, que transferiu as contribuições previdenciárias, do FUNRURAL e assemelhadas do capítulo da tributação para o art. 43, X, pertencente à Seção IV “Das Atribuições do Poder Legislativo”, houve um apartamento entre os conceitos de contribuições e tributos. Isso teria ocorrido com a finalidade de afastar a prescrição quinquenal fixada pelo Código Tributário Nacional, e possibilitar a utilização de prazo prescricional distinto, de 30 anos, para as contribuições sociais.

No entanto, hoje, considera-se que as contribuições sociais possuem natureza tributária, até mesmo em razão da redação constitucional que, no art. 150, § 7º³¹, afirma que a obrigação tributária compreende impostos e contribuições. A contribuição social é, portanto, considerada uma espécie do gênero contribuição especial.

Sobre as contribuições sociais, o professor Kiyoshi Harada³² afirma que:

a contribuição social é uma exação tributária vinculada à atuação indireta do Estado, mediamente referida ao sujeito passivo. Funda-se no fato de que o Estado, no desenvolvimento de determinada atividade administrativa genérica, efetua despesas maiores em relação a determinadas pessoas ou grupos de pessoas (contribuintes) que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Sem o benefício específico, a ser auferido, pelo contribuinte, não há que se falar em contribuição social.

Segundo Leandro Paulsen³³, para que seja válida a criação de uma contribuição especial, estas devem estar condicionadas “à persecução da finalidade ínsita à sua categoria, a qual integra o próprio arquétipo constitucional da contribuição.”

A persecução da finalidade prevista CRFB/88 é um requisito de validade das leis que instituem as contribuições especiais.

³⁰ CASSONE, Vittorio. *Regime jurídico das contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento – COFINS*. Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília : PGFN, 2012. v. 2, n. 1 (jan./jul. 2012). Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/G%20C1PGFN%20-%20Regime%20juridico%20das%20CS.pdf>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

³¹ Idem, op. cit., nota 10.

³² HARADA, Kiyoshi. *Contribuições sociais: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2015, p.8.

³³ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 45.

Isso quer dizer que, ao legislador não é dado criar livremente contribuições especiais. As finalidades pré-estabelecidas na Constituição³⁴ restringem a criação das contribuições especiais, limitando a atividade legislativa. O atual sistema constitucional não confere competência ampla e genérica para a instituição de tais tributos, ela é específica, vinculada a um objetivo que deve constar da Constituição³⁵.

Leandro Paulsen³⁶ cita como exemplo a possibilidade da União poder instituir a contribuição ao salário-educação, com previsão no art. 212, § 5º, da CRFB/88³⁷. O autor ressalta que a instituição só é constitucional se mantiver estrita obediência à finalidade própria, que é de custear o “ensino fundamental público”, estando proibido o custeio de outra atividade. Seria inconstitucional até mesmo que o salário-educação servisse ao custeio do ensino médio ou superior.

Contudo, a regra do art. 149 da Constituição³⁸, regime jurídico de relevo para a exação estudada, foge a essa sistemática. O dispositivo autoriza a instituição das contribuições sociais “gerais” ou “genéricas”, que concedem uma liberdade finalística maior ao legislador.

As contribuições sociais “gerais”, como é o caso da exação estudada, tem definição residual, são caracterizadas por exclusão. São as contribuições sociais que não sejam as específicas, cujas receitas não se destinam a financiar a Seguridade Social – Saúde, Assistência Social e Previdência Social.

Em relação às contribuições sociais “gerais”, a CRFB/88 concede uma maior liberdade teleológica ao legislador, no exercício da competência residual, não há fixação prévia de finalidades. Esse é justamente o objetivo da norma constitucional, não engessar o legislador e possibilitar a criação de novas exações para atender finalidades não previstas pelo Constituinte Originário.

Por outro lado, essa competência deve ser exercida com cautela; por isso a Carta Magna, em certa medida, impôs algumas restrições ao seu exercício.

O art. 149 da CRFB/88³⁹ estabelece condições específicas para o exercício da competência legislativa residual, dentre as quais: (I) a proibição de eleger uma das materialidades já indicadas pela Constituição, quer dizer que a nova contribuição não pode adotar base de cálculo ou fato gerador de outra contribuição, embora possa usar

³⁴ Idem, op. cit., nota 10.

³⁵ Ibidem.

³⁶ Ibid., p. 45.

³⁷ Idem, op. cit., nota 10.

³⁸ Ibidem.

³⁹ Ibidem.

materialidade de impostos; (II) criação mediante edição de Lei Complementar; e (III) não cumulatividade.

Assim, as contribuições especiais já previstas na Constituição, como é o caso do salário-educação, estão limitadas pela finalidade trazida pelo próprio constituinte. Por outro lado, o legislador, no exercício da competência residual, a fim de possibilitar a instituição de novas contribuições, não se vincula à finalidades expressas, pois não há referencia prévia na Carta Magna.

Não obstante essa ausência de limitação constitucional teleológica, isso não afasta a importância da finalidade na validade das contribuições gerais.

Todas contribuições especiais estão afetadas juridicamente a finalidades estatais, à realização de fins específicos. Segundo Leandro Paulsen⁴⁰, essa afetação jurídica é um elemento conceitual, que define e distingue as contribuições dos demais tributos. Logo, a própria categorização como contribuição especial implica numa afetação jurídica.

Ocorre que as contribuições cujas finalidades estão fixadas na CRFB/88⁴¹ possuem como requisito de validade a compatibilidade entre a finalidade estabelecida na lei e aquela prevista na Constituição⁴², sob pena de inconstitucionalidade. Já as contribuições gerais têm sua finalidade fixada em lei, não havendo esse confronto teleológico com a Constituição.

No entanto, Leandro Paulsen⁴³ traz ainda a “necessidade” como requisito de validade das contribuições especiais. Como são exações que estão ligadas a uma finalidade, a competência para sua instituição só se justifica para atender àquela finalidade prévia. Logo, se a exação é desnecessária quando da sua criação ou majoração, ela deve ser considerada inválida, inconstitucional.

Por outro lado, caso haja perda superveniente da finalidade, como é o caso sob estudo, Leandro Paulsen⁴⁴ entende que não há invalidade da norma, mas perda de sua eficácia.

Com a perda superveniente da finalidade, a norma iria perder sua vigência e haveria uma revogação tácita. De modo que o contribuinte faria jus à repetição do indébito. Como exemplo, o autor alude à hipótese da extinção do Sistema S, sem que haja revogação das contribuições que o financia.

⁴⁰ Ibid., p. 47.

⁴¹ Idem, op. cit., nota 10.

⁴² Ibidem.

⁴³ Ibid., p. 51.

⁴⁴ Ibid., p. 51-52.

3. ADICIONAL DE 10% SOBRE O FGTS SOBRE PONTO DE VISTA DO DIREITO FINANCEIRO

Diante do que foi estabelecido nos capítulos anteriores, resta analisar, sob o aspecto financeiro, sobre a possibilidade das receitas do adicional serem desvinculadas para outras finalidades.

Ainda que a constitucionalidade da exação já tenha sido aferida nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556/DF⁴⁵ e nº 2.568/DF⁴⁶, há possibilidade de reanálise da constitucionalidade do art.1º da Lei Complementar nº 110/01⁴⁷.

Ainda que o Eminentíssimo Ministro Relator Joaquim Barbosa não tivesse consignado tal possibilidade no seu voto, ao julgar as referidas ações, o STF⁴⁸ possui entendimento de que é possível discutir norma previamente declarada constitucional pela Excelsa Corte, desde que, após a declaração de constitucionalidade, tenha sobrevindo uma alteração relevante da situação de fato ou das concepções jurídicas em que se fundou a decisão. Isso, pois a eficácia vinculante da decisão não se impõe ao próprio Supremo.

Portanto, a questão pode ser revisitada pelo STF, tendo em vista a pendência das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5.050/DF⁴⁹ e nº 5.051/DF⁵⁰, sobre o tema, e ainda o Recurso Extraordinário nº 878.313/SC⁵¹, com repercussão geral reconhecida.

Assim, além da análise prévia, do ponto de vista tributário, que concluiu pela ineficácia da norma, o estudo requer uma verificação das disposições constitucionais no que tange o Direito Financeiro.

Afinal, o debate se funda justamente na extinção da destinação originalmente prevista. Uma vez extinta a finalidade da contribuição, conseqüentemente, há um desvio do produto da arrecadação da contribuição social do art.1º da Lei Complementar nº

⁴⁵ Idem, op. cit., nota 11.

⁴⁶ Idem, op. cit., nota 12.

⁴⁷ Idem, op. cit., nota 1.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Rcl nº 4.374/PE*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Rcl%24%2ESCLA%2E+E+4374%2ENUME%2E%29+OU+%28Rcl%2EACMS%2E+ADJ2+4374%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

Idem. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 2.675/PE-QO*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2675%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2675%2EACMS%2E%29&base=baseQuestoes>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

⁴⁹ Idem, op. cit., nota 8.

⁵⁰ Idem, op. cit., nota 9.

⁵¹ Idem, op. cit., nota 10.

110/01⁵². A princípio, esse fato ensejaria o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei orçamentária que desvinculou os recursos da contribuição?

O Supremo Tribunal Federal em caso análogo, na ADI nº 2.925/DF⁵³, entendeu que havia inconstitucionalidade da lei orçamentária que aprovou o orçamento e previu a aplicação dos recursos de contribuição especial para fins diversos.

Nessa mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade, almejava-se tão-somente a declaração de inconstitucionalidade do art. 4º da Lei nº 10.640/03⁵⁴, a LOA, Lei Orçamentária Anual do exercício financeiro de 2003, que desvinculava os recursos da CIDE, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, prevista no art. 177, §4º, da CRFB/88⁵⁵, e não a declaração de inconstitucionalidade da exação propriamente dita.

Entendeu-se que, do ponto de vista do Direito Financeiro, quando a Lei Orçamentária descumpre os ditames constitucionais, desvinculando a receita aferida com contribuições das suas finalidades específicas, deve ser declarada parcialmente inconstitucional. Naquele caso, foi dada interpretação conforme à lei orçamentária.

Por certo que a solução do caso sob estudo não se resolve pela mera aplicação do precedente citado. Isso, pois a CIDE tem sua finalidade constitucionalmente fixada, e, como visto, a contribuição do art. 1º da Lei Complementar nº 110/01⁵⁶ não, pois é fruto de competência residual.

Nesse aspecto, não se poderia falar em inconstitucionalidade da lei orçamentária, porquanto as contribuições sociais gerais não tem finalidade constitucional previamente fixada, conforme visto no capítulo anterior.

Ocorre que a lei orçamentária, instrumento hábil a possibilitar a aplicação dos recursos arrecadados, apesar de gozar de tratamento de destaque na Carta Magna, inclusive na tramitação das proposições orçamentárias, permanece tendo natureza jurídica de lei ordinária.

E, como visto também no capítulo antecedente, a despeito das contribuições gerais serem criadas pelo exercício da competência residual e não gozarem de limitação teleológica constitucional, elas se submetem à limitação formal: devem ser instituídas ou

⁵² Idem, op. cit., nota 1.

⁵³ Idem. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 2.925/DF*. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Relator p/ Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2925%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2925%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

⁵⁴ Idem. *Lei nº 10.640*, de 14 de janeiro de 2003. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.640.htm>. Acesso em: 22 apr. 2018.

⁵⁵ Idem, op. cit., nota 10.

⁵⁶ Idem, op. cit., nota 1.

modificadas por meio de lei complementar.

Portanto, se a lei orçamentária dá destinação diversa daquela prevista, ela está a modificar o próprio tributo, uma vez que a fixação de finalidade, seja por lei ou pela constituição, faz parte do próprio conceito de contribuição especial.

Essa é a lição relevante a ser extraída da ADI nº 2.925/DF⁵⁷. A lei orçamentária que altera a destinação dos recursos das contribuições especiais acaba por alterar o próprio cerne daquele tributo, e deve se submeter ao regramento constitucional tributário, e não somente às normas constitucionais orçamentárias.

No caso do julgado⁵⁸, a inconstitucionalidade foi reconhecida porque a finalidade da CIDE estava fixada na CRFB/88⁵⁹. Por outro lado, em relação à contribuição do art. 1º da Lei Complementar nº 110/01⁶⁰, há vício não porque a lei subverte a finalidade constitucional – que nesse caso não foi fixada – mas porque descumpre-se o requisito formal: a alteração do tributo não se deu por lei complementar, mas por lei ordinária.

Como a arrecadação está vinculada à finalidade da contribuição, alterar a alocação dos recursos implica em indiretamente modificar a própria finalidade da contribuição. Contudo, essa alteração da finalidade, no caso, só poderia se dar por meio de lei complementar, e não por leis orçamentárias aprovadas como leis ordinárias.

Logo, as leis orçamentárias com natureza de leis ordinárias devem ser declaradas formalmente inconstitucionais nesse ponto, uma vez que não se submeteram ao processo legislativo mais rigoroso das leis complementares.

CONCLUSÃO

A pesquisa circunscreveu-se a problematizar a manutenção da constitucionalidade da cobrança incidente sobre o FGTS, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/01, mesmo após o pagamento integral dos expurgos inflacionários, sua finalidade primitiva.

A discussão se fundou na premissa de que, por tratar-se de uma contribuição

⁵⁷ Idem, op. cit., nota 53.

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ Idem, op. cit., nota 10.

⁶⁰ Idem, op. cit., nota 1.

social geral, conforme restou demonstrado no primeiro capítulo, a análise da sua higidez constitucional deveria se preocupar em avaliar a conformação com o regime jurídico constitucional da mencionada espécie tributária.

Ao analisar o regime jurídico traçado no segundo capítulo, restou demonstrado que as contribuições sociais são espécie de exação tributária vinculada à atuação do Estado, mediatamente contrapartida do sujeito passivo. Sua existência se justifica porque o Estado, ao desenvolver determinadas atividades, efetua despesas maiores em benefício de determinadas pessoas ou grupos, logo, elenca-os como contribuintes. A contrário sensu, se inexistente dito benefício específico, a ser auferido, pelo contribuinte, não há que se falar em contribuição social.

Por outro lado, no caso das contribuições sociais residuais, a restrição constitucional não está relacionada à finalidade ensejadora do tributo, mas há restrições de ordem formal. De modo que, em tese, a finalidade para a instituição da contribuição em estudo não estaria limitada pela CRFB/88.

Além disso, o artigo filiou-se à posição de Leandro Paulsen, de que a perda superveniente de finalidade não implicaria na invalidade da norma, mas na perda da sua eficácia, ensejando revogação, e não inconstitucionalidade. O que não deixa de ser interessante para os contribuintes, pois possibilitaria a repetição de indébitos.

Contudo, no terceiro capítulo, verificamos que, apesar da ausência de exigência de uma finalidade constitucional, há restrições do ponto de vista orçamentário, que limitam a aplicabilidade dos recursos auferidos com a exação em setor diverso daquele prefixado.

O estabelecimento de uma finalidade faz parte da própria natureza do tributo. No caso da exação estudada, essa finalidade não consta do texto constitucional, mas da própria Lei Complementar nº 110/01.

Apesar de não haver inconstitucionalidade na perda da finalidade, se tomarmos como norte apenas o regime jurídico constitucional das contribuições, a análise sob a ótica constitucional-orçamentária revelou conclusão distinta.

Embora não haja propriamente inconstitucionalidade da lei tributária, concluiu-se que há inconstitucionalidade da lei orçamentária que aprova o orçamento e que preveja a aplicação desses recursos em finalidade diversa, pois incide em vício formal de inconstitucionalidade, uma vez que a alteração da finalidade desse tributo equivale a alteração da própria exação.

Ou seja, apesar de não haver inconstitucionalidade propriamente dita da lei

tributária, a lei orçamentária que tenha dado destinação diversa estará eivada de inconstitucionalidade se desvincular as receitas dessa contribuição social, pois tem natureza de lei ordinária, e a instituição ou alteração da contribuição por competência residual deve se dar mediante lei complementar.

Dessarte, se a exação não pode ter sua finalidade desvinculada por força de normas orçamentárias, sua utilidade prática não existe, pois a Administração Pública está adstrita ao Princípio da Legalidade, principalmente no que se refere a efetuar despesas e alocar recursos. Como restou consignado no capítulo 2, a lei orçamentária não padece propriamente de inconstitucionalidade, mas perde eficácia. De modo que as alterações supervenientes, no bojo de leis orçamentárias, não superam essa perda superveniente de finalidade.

A manutenção de um tributo que apenas retire riqueza dos sujeitos passivos, sem que haja qualquer aplicação na área para a qual foi criado é uma contradição em si mesma, pois não se presta a atender a finalidade de todo e qualquer tributo: o financiamento do Estado.

Assim, por mais que não haja inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar nº 110/01, a sua cobrança deve ser rechaçada pois (I) norma que lhe dava fundamento perdeu a eficácia após o pagamento dos expurgos, logo, não subsiste fundamento legal para a cobrança, conforme exige o Princípio da Legalidade, que incide com notório vigor também na seara tributária; e (II) as leis orçamentárias, de natureza ordinária, por padecerem de vício de inconstitucionalidade formal, foram incapazes de alterar a finalidade do tributo a fim de manter sua higidez.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. *Lei complementar nº 110, de 29 de junho de 2001*. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp110.htm>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. *Lei nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003*. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.640.htm>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. *Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990*. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L8036consol.htm>. Acesso em: 21 mai. 2018.

_____. *Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994*. Dispõe sobre a fiscalização, apuração e cobrança judicial as contribuições e multas devidas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8844.htm>. Acesso em: 21 mai. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 2.556 MC /DF*. Relator: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347622>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 2.556/DF*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2556%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2556%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 2.558/DF*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2568%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2568%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 2.925/DF*. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Relator p/ Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2925%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2925%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 2.675/PE-QO*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2675%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2675%2EACMS%2E%29&base=baseQuestoes>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Rcl nº 4.374/PE*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://tinyurl.com/awgnwxq>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 226.855/RS*. Relator: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <<http://tinyurl.com/d92fanv>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. *Lei nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003*. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.640.htm>. Acesso em: 22 abr. 2018.

CASSONE, Vittorio. *Regime jurídico das contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento – COFINS*. Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília: PGFN, 2012. v. 2, n. 1 (jan./jul. 2012). Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/G%20C1PGFN%20-%20Regime%20juridico%20das%20CS.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2018

HARADA, Kiyoshi. *Contribuições sociais: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2015.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.