



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**MARIANA CARVALHO CAVALCANTE PINHEIRO**

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA “CONTRIBUIÇÃO”  
INSTITUÍDA PELO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR  
110/01**

Salvador  
2015

**MARIANA CARVALHO CAVALCANTE PINHEIRO**

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA “CONTRIBUIÇÃO”  
INSTITUÍDA PELO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR  
110/01**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof<sup>a</sup>. Lais Gramacho Colares.

Salvador  
2015

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**MARIANA CARVALHO CAVALCANTE PINHEIRO**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA “CONTRIBUIÇÃO”  
INSTITUÍDA PELO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR  
110/01**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2015

A

Meus pais, que me ensinaram a perseverar na busca dos meus sonhos, mostrando-me os caminhos e apontando a direção.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente a Deus, por todas as coisas.

A minha orientadora, Lais Gramacho Colares, exemplo de amor e dedicação ao que faz, pela solicitude e pelas valiosas orientações.

Ao meu pai, que mesmo não estando mais neste plano material, esteve comigo em todas as etapas de realização deste trabalho, me inspirando e me fazendo resiliente. A minha mãe, por ser fonte inesgotável de amor e companheirismo.

Ao meu namorado, que acreditou em mim mesmo nos momentos mais difíceis.

Aos meus amigos, em especial, a Jana, Kinha, Marcinha, Nanda, Rê e Tali que encheram esta trajetória de amor e alegria, fazendo tudo parecer mais fácil.

Enfim, agradeço a todos que de alguma forma contribuíram para a minha formação pessoal e acadêmica, me fazendo chegar até aqui.

*“Não há no mundo exagero mais belo do que a gratidão”.*

*Jean de la Bruyere.*

*“A imaginação é mais importante que a ciência, porque a ciência é limitada, ao passo que a imaginação abrange o mundo inteiro.”*  
*Albert Einstein.*

## RESUMO

O presente trabalho é resultado de extenso estudo sobre as Contribuições Especiais no ordenamento jurídico-tributário brasileiro. Primeiro buscou-se analisar a sua autonomia no atual sistema Constitucional Tributário, assim como delimitar a sua natureza jurídica e o regime jurídico aplicável. Em seguida, são examinados especificamente os critérios de validade do referido tributo, formando premissas necessárias e importantes para o entendimento do problema apresentado.

Posteriormente passa-se a tratar especificamente da “Contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01. Para que sejam entendidas todas as nuances de tal tributo, é traçado o contexto histórico e político da sua criação, ficando demonstrada a variação nos índices inflacionários e todos os fatos pretéritos ao referido dispositivo legal, que ensejaram a necessidade da instituição da Contribuição de 10% sobre o FGTS pela União, a ser cobrada dos empregadores nas despedidas sem justa causa.

De suma importância para a compreensão do problema aqui apresentado é também a análise pormenorizada de todos os aspectos da hipótese de incidência da referida exação, que acabam por descrever o fato hipotético que, consumando-se no mundo dos fatos, dará ensejo à cobrança de tal tributo.

Ademais, é analisada a natureza jurídica específica da “Contribuição” objeto deste estudo, momento em que é analisado o julgamento das ADIS 2556-2 e 2568-6 e o enquadramento da referida exação como “Contribuição Social Geral”. Por fim, analisa-se as distintas consequências do exaurimento e do desvio de finalidade desta “Contribuição”, oferecendo-se uma alternativa ao sujeito passivo para ser desobrigado do seu recolhimento.

**Palavras-chave:** Contribuição, FGTS, Expurgos Inflacionários, Despedida sem justa causa, Exaurimento da Finalidade, Desvio da Finalidade, Cobrança Inconstitucional.

## ABSTRACT

This final essay is the result of an extensive study on special assessments within the scope of the Brazilian tax and legal system. Firstly, its autonomy in the current constitutional tax system is analyzed, and its legal nature and applicable legal regime are outlined. Then the specific criteria of enforceability for this tax are analyzed, wherein the important and necessary premises to correctly understanding the problem presented then come into shape.

Subsequently, the "Assessment" enacted under the first article in Ancillary Law (LC) No. 110/01 is then discussed. In order to understand each nuance pertaining to this tax, the historical and political context of its creation has been presented, followed by the variation in inflation indexes, as well as all events preceding its legal provision, which led to the need for a 10% assessment levied by the federal government upon the Guarantee Fund for Length of Service (FGTS), which is collected from employers in terminations without cause.

To understand the problem presented herein, also of great importance is the detailed analysis of each of the elements in the taxable event to be levied, as they describe an abstract taxable event which, once consummated *in concreto*, leads to the right by the State to collect it.

Additionally, the specific legal nature of the "assessment" studied herein is investigated, upon which the court decisions relatively to the Direct Action for the Declaration of Unconstitutionality (ADIN) No. 2556-2 and 2568-6, as well as the way this tax is categorized as a "General Social Assessment", are examined. Lastly, the various consequences of this "assessment's" exhaustion & purpose deviation are analyzed, upon which an alternative is offered wherein taxpayers may be exempt from its collection.

**Keywords:** Assessment, FGTS, Inflationary Purges, terminations without cause, exhaustion of purpose, deviation of purpose, unconstitutional tax collection.



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
BTN	Bônus do Tesouro Nacional
CEF	Caixa Econômica Federal
CMN	Conselho Monetário Nacional
CTN	Código Tributário Nacional
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IPC	Índice de Preços do Consumidor
LBC	Letras do Banco Central
LC	Lei Complementar
LFT	Letra Financeira do Tesouro
MP	Medida Provisória
OTN	Obrigações do Tesouro Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TR	Taxa Referencial

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	12
<b>2</b>	<b>DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS</b>	14
2.1	REGIME JURÍDICO E NATUREZA JURÍDICA	14
2.2	CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS: UMA ESPÉCIE AUTÔNOMA DE TRIBUTO?	18
2.3	ELEMENTOS CONCEITUAIS/DE VALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	20
2.2.1	Hipótese de incidência	20
2.2.2	Afetação a uma finalidade	22
2.2.3	Referibilidade	26
<b>3</b>	<b>“CONTRIBUIÇÃO” INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LC 110/01</b>	32
3.1	CONTEXTO HISTÓRICO	32
3.2	HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	37
3.2.1	Critério material e pessoal	38
3.2.2	Crítérios espacial e temporal	40
3.2.3	Critério quantitativo	41
<b>4</b>	<b>NATUREZA JURÍDICA DA “CONTRIBUIÇÃO” INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LC 110/01</b>	43
4.1	DA NATUREZA TRIBUTÁRIA DA “CONTRIBUIÇÃO”	43
4.2	IMPOSSIBILIDADE DE CONFIGURAÇÃO COMO IMPOSTO VINCULADO	45
4.3	O ENQUADRAMENTO DA “CONTRIBUIÇÃO” INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LC 110/01 COMO UMA ESPÉCIE DE CONTRIBUIÇÃO	47
4.3.1	Contribuição de intervenção no domínio econômico	47
4.3.2	Contribuição de interesse de categorias profissionais e econômicas	49
4.3.3	Contribuição à seguridade social	50
4.3.4	Contribuição social geral	55

<b>5</b>	<b>DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELA LC 110/01</b>	<b>61</b>
5.1	DA ANÁLISE DA FINALIDADE DA LC 110/01 À LUZ DA “VOLUNTAS LEGISLATORIS”	61
5.2	DO EXAURIMENTO DA FINALIDADE	64
<b>5.2.1</b>	<b>Da retirada automática da “contribuição” instituída pelo art. 1º da LC 110/01 do ordenamento jurídico com o exaurimento da sua finalidade</b>	<b>67</b>
5.3	DESVIO DE FINALIDADE X DESVIO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO	70
<b>5.3.1</b>	<b>O desvio da finalidade da “contribuição” instituída pelo art. 1º LC 110/01</b>	<b>72</b>
5.4	EFEITOS DO EXAURIMENTO E DO DESVIO DA FINALIDADE	75
<b>5.4.1</b>	<b>Do confisco</b>	<b>75</b>
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>79</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	





## 1 INTRODUÇÃO

As Contribuições Especiais são tributos com características peculiares e que causam bastante celeuma doutrinária. Muito se discute sobre a natureza e as características do referido tributo. Porém, apesar de todas as discussões, a grande maioria da doutrina, assim como os Tribunais Superiores entendem que é o cerne desta espécie tributária a sua afetação a uma finalidade, sendo esta condição de validade das Contribuições.

A “contribuição” de 10% sobre o FGTS foi instituída para cobrir os expurgos inflacionários no saldo das contas vinculadas dos trabalhadores gerados pelos planos Verão e Collor, já que o Supremo Tribunal Federal declarou que valores encontravam-se defasados e deveriam ser corrigidos. Fora criada então exação de natureza jurídica discutível, que mais tarde veio a ser taxada pela Suprema Corte de “Contribuição Social Geral”, quando do julgamento das ADIS 2556-2 e 2568- 6.

Tal “contribuição” nasceu afetada a uma finalidade, qual seja, corrigir monetariamente o saldo de FGTS dos trabalhadores, corroídos pelos expurgos inflacionários. Sendo assim, uma vez alcançado o montante suficiente para a correção, deveria restar extinta a contribuição, já que extinta a finalidade.

Este trabalho monográfico tem por escopo analisar as especificidades e características das contribuições, assim como os seus critérios de validade. Feito isso, poderá se chegar a conclusão sobre o possível exaurimento e desvio de finalidade da referida Exação, assim como sobre as consequências de tais fenômenos no mundo jurídico.

No segundo capítulo são abordadas premissas fundamentais para o entendimento do problema enfrentado por este trabalho, ficando delimitada a natureza e o regime jurídico de tal espécie de tributo, assim como a sua atual autonomia à luz da doutrina e jurisprudência. Por último são apresentados os critérios de validade das Contribuições, essenciais para aferir a sua constitucionalidade no sistema jurídico tributário.

No terceiro capítulo a “contribuição” de 10% sobre o FGTS passa a ser analisada de forma específica, desde o contexto histórico da sua instituição, que envolve,

sobretudo, questões políticas, até os aspectos que dizem respeito à hipótese de incidência do tributo.

No quarto capítulo é trazida a tona discussão sobre a real natureza jurídica do tributo objeto deste trabalho. Analisa-se individualizadamente se estaria incluso na espécie dos impostos, contribuições, ou até mesmo se teria natureza jurídica tributária.

Tais conclusões são importantes para o desenvolvimento do capítulo final, que trata sobre a finalidade da “contribuição” de 10% ao FGTS, do exaurimento e do desvio da mesma, que causam consequências importantes no ordenamento tributário. Por derradeiro, é dada alternativa ao Contribuinte que se encontra instado ao pagamento de tal Exação.

## 2 DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Faz-se de suma importância a análise dos elementos conceituais das contribuições especiais, porque estes sim são capazes de definir a sua real natureza jurídica e formar as premissas necessárias para a análise do tema apresentado. Apenas o “*nomem iuris*” designado a uma espécie tributária não é suficiente para definir a sua natureza jurídica e as normas aplicáveis.

Ataliba<sup>1</sup> sublinha que “a circunstância de um tributo ser batizado de contribuição parafiscal, não implica necessariamente natureza específica de contribuição, nem permite que se posterguem as exigências constitucionais que disciplinam e limitam a tributação”.

Sendo assim, passa-se a análise pormenorizada dos elementos conceituais e de validade das Contribuições Especiais.

### 2.1 REGIME JURÍDICO E NATUREZA JURÍDICA

Discute-se na doutrina a natureza jurídica das contribuições especiais e o regime jurídico aplicável. A respeito da diferenciação entre o que seria Natureza ou Regime Jurídico, Marco Aurélio Greco<sup>2</sup> faz considerações:

Regime Jurídico deve ser diferenciado de natureza, ou essência, da figura. A natureza de uma figura jurídica não é dada pelo seu regime jurídico; o regime jurídico é o perfil formal de uma determinada entidade, mas não a própria entidade. Por exemplo, posso ter um título executivo que vai estar submetido a um determinado regime jurídico, mas cada título executivo é diferente; não posso confundir a essência do título com o regime jurídico a que vai estar submetido. Da mesma forma, identificar o regime jurídico a que está submetida uma determinada figura é, logicamente – e não cronologicamente- uma decorrência da natureza que ela tiver, mas não é a sua própria natureza.

Ainda segundo o autor<sup>3</sup>, a natureza jurídica de uma figura deve ser buscada em algo que anteceda a definição das normas que integram o seu regime jurídico; deve ser

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 190.

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. **CONTRIBUIÇÕES (uma figura “*sui generis*”)**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 69.

<sup>3</sup> *Ibidem* p. 73.



buscada, sobretudo, em critérios e valores que digam respeito a sua criação, que lhe deem sintonia e o atribuam significado.

Antes de partir para análise da natureza jurídica das Contribuições no sistema jurídico brasileiro é válida uma consideração: caso se considere que as Contribuições são tributos, não necessariamente o seu regime constitucional será idêntico ao regime tributário; assim como, se não forem consideradas tributos, nem por isso deixarão de ter características em comum com estes, já que não deixariam de ser exigências patrimoniais constitucionalmente previstas e admitidas, estando sujeitos a algumas das limitações do poder de tributar.

O *caput* do artigo 149 da Carta Magna de 1988<sup>4</sup> traz a atribuição de competência de instituição do tributo à União e a submissão das contribuições ali elencadas à determinadas regras (qual sejam, artigo 146, III e artigo 150, I e III, assim como o previsto no artigo 195, §6º).

Da análise do dispositivo, depreende-se que este se refere à figura das contribuições, que possui certa natureza, e a esta figura com a natureza pressuposta pela própria Constituição, se impõe o atendimento à determinadas regras. Ou seja, a constituição é responsável por estabelecer o regime jurídico aplicável às Contribuições especiais.

Marco Aurélio Greco,<sup>5</sup> traz uma série de argumentos que contrariam a afirmação da doutrina majoritária<sup>6</sup> de que seriam as contribuições uma espécie tributária. Primeiramente demonstra que o art. 145 da Constituição<sup>7</sup> não traz a previsão das contribuições especiais, e mesmo que se sustente que tal artigo prevê apenas os tributos que todas as pessoas políticas poderiam instituir, o autor entende que não

---

<sup>4</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

<sup>5</sup> GRECO, Marco Aurélio. **CONTRIBUIÇÕES (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 80/81.

<sup>6</sup> Neste sentido: Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado, Mizabel Derzi, Sacha Calmon, Eduardo Soares de Melo e Roque A. Carraza.

<sup>7</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

estaria explicada a mudança de disciplina existente entre a Constituição de 1967 e a de 1988.

Para o autor, o fato de o art. 149 ordenar que seja aplicada a disciplina típica do Direito Tributário, é mais um indício de que não pertenceriam as contribuições especiais ao gênero tributário, já que, se pertencessem a tal gênero não seria necessário que o art. 149 determinasse que fossem observadas tais ou quais regras e critérios; ainda segundo o autor, se a intenção fosse atribuir natureza tributária, deveria ser adicionado um item IV ao artigo 145 e todo o regime tributário deveria ser obrigatoriamente obedecido automaticamente.

Por fim, argumenta ainda Greco que, nada representa o fato de o artigo 149 estar inserido no título “Do Sistema Tributário Nacional”, já que os problemas na dogmática jurídica não se resolveriam pela taxionomia, ou seja, o lugar onde está o dispositivo não definiria a solução do problema, podendo apenas representar um critério subsidiário, mas não um critério principal de interpretação.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, no artigo 3º, define como tributo “Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada [...]”.

As contribuições especiais são incontestavelmente “compulsórias”, pois são consequência direta da ocorrência do fato imponível, sendo, portanto obrigações heterônomas. São decorrentes de lei e devem ser cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Portanto, da própria análise do conceito de tributo, estabelecido no Código Tributário Nacional e recepcionado pela Constituição de 1988 se subsume que as Contribuições Especiais, disciplinadas pelos artigos 149 e 195 da Constituição Federal seriam uma espécie tributária e, portanto, teriam natureza jurídica de tributo.

Note-se que o enquadramento das Contribuições Especiais como espécie tributária à luz do conceito de tributo é justamente a identificação da sua natureza jurídica, já que parte da análise de elementos que dizem respeito à própria essência da figura,

sendo estes anteriores à inserção das Contribuições Especiais no ordenamento Tributário Brasileiro pela Constituição de 1988<sup>8</sup>.

Segundo Aliomar Baleeiro<sup>9</sup>, o caráter tributário das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, foi definitivamente reconhecido pela Constituição de 1988. O Supremo Tribunal Federal também interpretou desta forma a Carta Magna<sup>10</sup>, de modo que, dentro da categoria dos tributos, necessariamente se incluem as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

Para Ataliba<sup>11</sup>, seriam as contribuições um instituto que se constitui essencialmente pela passagem compulsória de dinheiro privado aos cofres públicos, por força de decisão legislativa. Nesse sentido, as contribuições corresponderiam ao conceito genérico de tributo - científico ou doutrinário- independentemente da corrente que se adote, ou até mesmo da ideia que se tenha de tributo, em termos econômicos ou de ciência das finanças.

Ademais, a própria Carta Magna, coloca as contribuições especiais dentro do capítulo intitulado “Do Sistema Tributário Nacional”, determinando que lhes seja aplicada as normas e princípios gerais de direito tributário, afinal, como leciona Tácio Lacerda Gama<sup>12</sup>, “a autorização para criar uma determinada espécie de tributo tem como contrapartida a submissão a todo regime jurídico previsto à espécie”.

A doutrina majoritária entende que as contribuições teriam natureza jurídica de tributo, além dos autores referidos, pode-se citar: Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado, Mizabel Derzi, Sacha Calmon, Eduardo Soares de Melo e Roque A. Carraza.

O Supremo Tribunal Federal também reconhece o caráter tributário das contribuições especiais em pronunciamentos distintos, como por exemplo, o Recurso Extraordinário nº 166.772-9 do Rio Grande do Sul, julgado em 1994 e o Recurso Extraordinário 138.284-8, do Ceará, julgado em 1992.

---

<sup>8</sup> Note-se que o Código Tributário Nacional é datado de 1966, ou seja, anterior à Constituição de 1988. O artigo 3º, supramencionado fora plenamente recepcionado pela Carta Magna.

<sup>9</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000, p. 71.

<sup>10</sup> Recurso Extraordinário nº 166.772-9 do Rio Grande do Sul, julgado em 1994 e o Recurso Extraordinário 138.284-8, do Ceará, julgado em 1992.

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 191.

<sup>12</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de Intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 95.

Conclui-se, portanto, que não há maiores discussões quanto ao fato de serem as contribuições espécies tributárias, já que há previsão constitucional para tanto e o Supremo Tribunal Federal já ratificou a sua natureza. Sendo assim, possui tal Espécie natureza jurídica tributária - por se enquadrar perfeitamente no conceito de tributo previsto no Código Tributário Nacional - e está plenamente sujeita ao regime jurídico tributário - por determinação Constitucional.

## 2.2 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS: UMA ESPÉCIE AUTÔNOMA DE TRIBUTO?

As Contribuições Especiais são tributos que não têm por hipótese de incidência fatos ligados ao Poder Público (no que se assemelham aos impostos e se diferenciam das taxas e contribuições de melhoria) e são cobrados para custear despesas determinadas (aspecto em que se equiparam às taxas, às contribuições de melhoria e aos empréstimos compulsórios), sem que gerem, pela sua cobrança, uma obrigação de restituição do valor pago. Tratam-se de tributos devidos em razão de atos praticados pelos contribuintes, cuja cobrança gera receita predestinada a financiar atividades estatais específicas ”<sup>13</sup>.

Quanto à autonomia das contribuições especiais em relação às demais espécies tributárias há divergências doutrinárias importantes, que merecem atenção especial neste trabalho.

Alfredo Augusto Becker<sup>14</sup>, afirma que a base de cálculo seria “o único critério objetivo e jurídico para aferir o gênero e a espécie jurídica de cada tributo”, ou seja, para tal autor todo tributo teria de se encaixar obrigatoriamente na classificação de taxa ou imposto, aderindo, portanto à teoria bipartida.

Segundo Ataliba<sup>15</sup>, as contribuições não se confundiriam com as taxas, nem com os impostos; do mesmo modo, não constituiriam gênero oposto a tais tributos. Mas sim seriam espécie de tributo vinculado, no que se assemelha a taxa. Porém, desta espécie se distinguiria por um ‘*quid plus*’ na hipótese de incidência, e principalmente

---

<sup>13</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 28.

<sup>14</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 380.

<sup>15</sup> ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Incidência Tributária**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 183.

pela base impositiva. Segundo o raciocínio do autor, a espécie de tributo denominada de 'contribuição especial' comportaria subespécies, das quais a mais típica seria a contribuição de melhoria, no entanto, esta seria uma 'contribuição provocante', porquanto que aquelas seriam 'contribuições provocadas'.

O Código Tributário Nacional positivou a teoria tripartida dos tributos, ao afirmar, no seu artigo 5º que: "Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria". A Constituição de 1988, por sua vez, trata as contribuições especiais como tributo autônomo, diverso dos impostos e taxas, primando pela clareza e constância terminológica ao diferenciar tais espécies, consagrando a teoria pentapartide.

Regina Helena Costa<sup>16</sup> prega que os empréstimos compulsórios e as contribuições possuem elementos próprios que lhes qualificam como quarta e quinta espécies tributárias, independentes dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou sobre o tema, adotando a teoria pentapartide, em consonância com a doutrina majoritária<sup>17</sup>, dirimindo maiores discussões sobre a autonomia das Contribuições Especiais. O voto do então Ministro do Supremo Tribunal Federal no RE 146.733-9/SP, proferido em 1992 é emblemático e por este motivo merece destaque:

De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Realizadas as necessárias considerações sobre a autonomia das Contribuições Especiais no Sistema Tributário Brasileiro, é importante destacar que quanto ao referido tema este trabalho encontra-se alinhado com a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por entender que as Contribuições Especiais são espécies autônomas de tributo, com regime jurídico próprio e características específicas.

---

<sup>16</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 109.

<sup>17</sup> Neste sentido: Leandro Paulsen em Contribuições- Teoria Geral, Contribuições em Espécie; Mizabel Derzi em Notas ao Livro Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro; Marco Aurélio Greco em Contribuições: uma figura "*sui generis*"; Humberto Ávila em Contribuições na Constituição Federal de 1988.

Portanto, adota-se aqui a teoria pentapartide dos tributos, entendendo como espécies tributárias: Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais.

## 2.3 ELEMENTOS CONCEITUAIS/DE VALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

### 2.3.1 Hipótese de Incidência

Partindo da premissa de que são as Contribuições Especiais tributos autônomos, sujeitos a todo o regime jurídico tributário, necessária se faz a análise dos principais traços conceituais do instituto.

Um dos critérios adotados pela Constituição Federal para classificar os tributos é a materialidade da hipótese de incidência. Sendo assim, o Constituinte estabelece quais são os fatos que ensejam obrigação tributária.

Segundo Ataliba<sup>18</sup> o Constituinte, ao contrário do que fez nas demais espécies tributárias, não delimitou a materialidade da hipótese de incidência das Contribuições Especiais, referindo-se apenas aos objetivos financeiros da sua criação e as finalidades que podem ser atendidas. Ao assim dispor, conferiu uma disciplina “sui generis” à matéria, dando ao legislador ordinário certa liberdade, que é obviamente limitada pelos parâmetros constitucionais.

Sobre o tema da hipótese de incidência das contribuições, ensina Paulsen que:

A desvinculação da hipótese de incidência é característica própria de todas as contribuições especiais, sejam elas sociais, corporativas ou interventivas (art. 149 da CF), de modo que não será em tal elemento da regra-matriz de incidência que se encontrará o critério utilizado pela Constituição da República para diferenciar as contribuições especiais dos impostos.

Sacha Calmon<sup>19</sup>, por sua vez, defende ser a hipótese de incidência das contribuições interventivas corporativas e securitárias dos trabalhadores, vinculadas a atuação estatal. Para o autor, o critério material da hipótese de incidência das

---

<sup>18</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 194.

<sup>19</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no Direito Brasileiro**. São Paulo: Editora Atlas, 2014, p. 654.

contribuições seria a atuação estatal dirigida aos contribuintes, mais precisamente na existência de órgãos específicos em prol dos interesses e prerrogativas de seus associados, nas contribuições corporativas; na “atuação estatal em prol de setores específicos que no domínio econômico se encontrariam em desequilíbrio, nas contribuições interventivas; e no oferecimento de benefícios em manutenção e futuro pelo Estado (aposentadorias e pensões) nas contribuições securitárias dos trabalhadores.

Geraldo Ataliba,<sup>20</sup> assim como Sacha Calmon, ensina que as Contribuições Especiais seriam tributos vinculados, assim como as taxas, já que tanto em uma, quanto na outra espécie tributária reconhecer-se-á, no cerne da hipótese de incidência, uma atuação estatal. Para o autor, caso a base impositiva seja a dimensão da atuação estatal, o tributo será taxa, mas quando a base designada pela lei for uma medida (aspecto mensurável) do elemento intermediário, posto como uma causa ou efeito da atuação estatal se terá uma Contribuição.

Note-se, entretanto que caso a hipótese de incidência das referidas contribuições fossem compostas pela atuação Estatal, a base de cálculo deveria corresponder ao custo de tal atuação, e não à manifestação da capacidade contributiva dos contribuintes (lucro, receita, valor da operação, salários, etc.). A própria Carta Magna indica as bases de cálculo possíveis para as contribuições interventivas gerais.

Marco Aurélio Greco<sup>21</sup> trata do tema sob o viés do critério de validação constitucional. Para o Autor, no caso dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, a Constituição adotou o “critério de validação condicional”, “aquele segundo o qual a norma inferior será válida desde que ocorram as condições indicadas na norma superior”. Já nos casos das contribuições especiais e empréstimos compulsórios, a Constituição aplicaria o “critério da validação finalística”, segundo o qual, não se especificam tais condições, mas sim um objetivo a ser atingido.

---

<sup>20</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 187.

<sup>21</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 138.

Misabel Derzi<sup>22</sup>, por sua vez, afirma que as contribuições existentes no nosso ordenamento têm “estrutura normativa interna (hipótese de incidência e base de cálculo) próprias de impostos”. Para a autora nada haveria nas suas hipóteses de incidência, bases de cálculo ou alíquotas que as distinguiriam dos impostos.

Paulsen<sup>23</sup> ensina que a desvinculação da hipótese de incidência é característica própria das contribuições especiais, de forma que, não será em tal elemento da regra-matriz de incidência que se encontrará o critério utilizado pela Carta Magna para distinguir as Contribuições Especiais dos Impostos.

Para o autor, as Contribuições Especiais estão vinculadas a atuações estatais determinadas, mas não pela hipótese de incidência e sim pela afetação a finalidades estatais específicas.

Deste modo, não seria a hipótese de incidência que diferenciaria as Contribuições Especiais dos Impostos, mas sim a vinculação da primeira à persecução de finalidades Constitucionalmente previstas.

### 2.3.2 Afetação a uma finalidade

É possível constatar que as Contribuições Especiais devem ser afetadas a uma finalidade estatal. Para Marçal Justen Filho<sup>24</sup> a competência legislativa já nasce afetada a um certo fim nas Contribuições Sociais e a Constituição de 1988 foi a responsável por transformar a vinculação do produto da arrecadação em traço distintivo das demais espécies tributárias, impondo assim uma nova dimensão do fenômeno.

Humberto Ávilla<sup>25</sup> se posiciona no sentido de que “o que existe no regime jurídico-constitucional das mesmas (contribuições) e lhes confere identidade específica é a

---

<sup>22</sup> DERZI, Misabel. **Notas ao livro Direito Tributário Brasileiro**, de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013, p. 112.

<sup>23</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 41.

<sup>24</sup> FILHO, Marçal Justen. **Contribuições Sociais. Caderno de Pesquisas Tributárias**. V. 17. 1992. P. 17

<sup>25</sup> ÁVILLA, Humberto. **Contribuições na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 317.



circunstância de serem instrumento para a promoção de finalidades constitucionalmente postas em caráter permanente.”

Ressalta Leandro Paulsen<sup>26</sup> que “a afetação jurídica à realização de fins específicos é um elemento conceitual das contribuições, que serve para defini-las e diferenciá-las dos impostos.”

O Exmo. Ministro Joaquim Barbosa<sup>27</sup>, no julgamento da ADI 2.556, deixa claro que as Contribuições caracterizam-se pela previsão de destinação específica do produto da sua arrecadação. Segundo o ministro, tal previsão seria importante ferramenta técnica de planejamento para garantir a autonomia a setores da atividade pública.

Note-se que, caso não houvesse a afetação à finalidade, as contribuições teriam de ser consequentemente inseridas na classe dos impostos, já que a sua receita estaria desvinculada de qualquer ação estatal.

Se, no entanto, as contribuições fossem caracterizadas pela mera atuação estatal, teriam de ser inseridas na classe das taxas. Na verdade, assim como as taxas, as Contribuições Sociais são tributos afetados, porém estes se distinguem por estarem diretamente ligados ao alcance de uma finalidade ou consequência de uma ação estatal, que é o seu próprio critério de validação.

Nesse diapasão, ensina Adilson Rodrigues Pires<sup>28</sup> que a não afetação dos recursos, ou seja, a destinação diversa da definida por lei é responsável por descaracterizar a contribuição especial, que passa a adquirir natureza de imposto.

Ocorre que, a característica da finalidade nas Contribuições Especiais não possui somente o condão de diferenciar as contribuições das demais espécies tributárias. Para Paulsen<sup>29</sup>, o legislador não poderia buscar toda e qualquer finalidade através das Contribuições Especiais, já que no nosso sistema constitucional existem competências específicas para a instituição de tal espécie tributária que estão atreladas a um escopo Constitucional, devendo ser estes observados pelo legislador infraconstitucional, quando da instituição da contribuição.

---

<sup>26</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 47.

<sup>27</sup> Supremo Tribunal Federal, voto do ministro Joaquim Barbosa quando do julgamento da ADI 2.556.

<sup>28</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 36.

<sup>29</sup> PAULSEN, Leandro. *Op cit*, p. 48.

Para Greco<sup>30</sup>, a correspondência das Contribuições com as finalidades estabelecidas na Constituição seria um "critério de validação finalística", segundo o autor:

Nesta norma atributiva de competência para instituir exação, tipifica-se uma validade finalística de modo que as leis instituidoras estarão em sintonia com a Constituição, e dentro do respectivo âmbito de competência, se atenderem às respectivas finalidades identificadas a partir das 'áreas de atuação' qualificadas pelo artigo 149. Também aqui pode ser identificada uma finalidade mediata e outra imediata. Finalidade mediata é atender a um interesse da área ou grupo (social, econômico, profissional) que corresponde ao elemento 'solidariedade', enquanto sua finalidade imediata é ser instrumento de atuação da União.

Sobre o tema, Paulsen<sup>31</sup> estabelece importante diferenciação entre a afetação jurídica das Contribuições a finalidades determinadas (elemento conceitual) e a busca da finalidade especificada pela norma atributiva de competência (requisito de validade).

A afetação jurídica à finalidade, como já mencionado, é o que difere as Contribuições Especiais dos impostos, dizendo respeito à finalidade que o legislador pretenda realizar. Uma vez afetados os recursos à consecução de finalidade prevista na Lei maior, não há de se questionar a sua existência, a contribuição existe e está sujeita ao regime jurídico tributário da espécie, porém poderá ser questionada a sua validade.

Já a busca da finalidade especificada em lei, não diz respeito ao enquadramento das contribuições como tal espécie de tributo, diferindo-a dos impostos (não está no plano conceitual), mas sim diz respeito ao plano da validade, sobretudo à observância do sistema constitucional de competências tributárias. Refere-se aqui à compatibilidade da finalidade perseguida pelo legislador (e conseqüentemente pela contribuição) com a que pode ser buscada na norma de competência. Para o referido autor, este seria o denominado "requisito de pertinência teleológica".

Ainda segundo o Autor<sup>32</sup> as Contribuições Especiais somente se desqualificariam caso se apurasse que, no momento da sua criação, não havia finalidades específicas, demonstrando-se na realidade impostos travestidos de contribuições. Porém, caso as Contribuições não alcancem as suas finalidades por desvio de

---

<sup>30</sup> GRECO, Marco Aurélio. **CONTRIBUIÇÕES (uma figura "sui generis")**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 136.

<sup>31</sup> PAULSEN, Leandro. **CONTRIBUIÇÕES- Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2013, p. 49.

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 32.

receitas angariadas com a sua instituição, poderão ser taxadas de inconstitucionais ou ineficazes, mas não deixarão de se qualificar como Contribuições e se submeter ao regime jurídico aplicável a tal espécie.

Tal raciocínio parece razoável, já que o desvio dos recursos não deve interferir no plano da existência das contribuições, mas sim no plano da validade ou eficácia, de modo que esta não poderá mais ser exigida do sujeito passivo.

Para o administrado, como contribuinte ou cidadão, a cobrança de Contribuições somente se legitima se a exação respeitar os limites constitucionais e legais que a caracterizam. Afere-se a constitucionalidade das Contribuições pela necessidade pública do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar tal finalidade.

Segundo Sacha Calmon,<sup>33</sup> através dos fins predeterminados na constituição, revela-se uma diretriz constitucional. Nem o legislador, nem o administrador podem adestinar ou tredestinar o fruto da arrecadação das contribuições, sob pena de incorrer em crime de responsabilidade e nulidade do ato administrativo, ainda que normativo, no caso do Executivo. No caso do Legislativo, a lei será considerada inconstitucional, por estar em confronto com a Constituição.

A finalidade da contribuição é importante não apenas conceitualmente, mas também para o próprio contribuinte. O contribuinte possui, inclusive, legitimidade para suscitar o desvio da arrecadação, já que é a finalidade o cerne das Contribuições.

Paulsen coloca ainda como elemento intrínseco às contribuições a necessidade: “a competência constitucional para instituir as contribuições especiais não pode ser exercida senão na medida do estritamente necessário para que tais finalidades sejam alcançadas.”<sup>34</sup> O excesso desmedido na cobrança das contribuições seria inconstitucional, já que feriria a própria regra que confere competência para a sua instituição.

---

<sup>33</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 451.

<sup>34</sup> PAULSEN, Leandro. **CONTRIBUIÇÕES- Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2013.p. 51.

Vale salientar que “A desnecessidade superveniente, contudo, não afeta a validade da contribuição. Macula a sua eficácia. Mais precisamente, afeta a sua vigência, vindo a ab-rogá-la (se for total) ou derroga-la (se for parcial).”<sup>35</sup>

Note-se, portanto, que tal elemento de validação das Contribuições nada mais é do que uma consequência da finalidade, já que a observância de tal critério é tão fundamental quando do aferimento da Constitucionalidade das contribuições, que deve ser analisado em todos os momentos: quando da criação da contribuição e durante a sua cobrança. O fim da necessidade da contribuição desautorizaria a cobrança de tal exação, já que estaria alcançada a finalidade.

Ainda Segundo Greco<sup>36</sup> “o destino do produto da arrecadação das Contribuições é elemento essencial à sua constitucionalidade”.

Sendo assim, conclui-se que a finalidade é o próprio cerne das Contribuições Especiais e não pode ser vista de um só ângulo, já que possui diversos vieses. Ao mesmo tempo em que é elemento conceitual da referida espécie tributária, demonstra-se como limitação da competência e do poder de tributar, sendo um verdadeiro critério de validação das contribuições. A não persecução da finalidade especificada constitucionalmente, após instituída a contribuição, também gerará importantes efeitos, que serão discutidos em outro capítulo deste trabalho.

### 2.3.3 Referibilidade

Além da finalidade e da necessidade, as contribuições também devem ser dotadas de referibilidade. Há, no entanto, importantes discussões a cerca do conceito e alcance deste elemento.

Primeiramente, incumbe destacar que há na doutrina conceitos distintos do que seria a referibilidade. Geraldo Ataliba<sup>37</sup> traz um sentido mais tradicional e rigoroso ao instituto, ao entender que o sujeito passivo da contribuição ou é beneficiário da ação

---

<sup>35</sup> PAULSEN, Leandro. **CONTRIBUIÇÕES- Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2013. p. 32.

<sup>36</sup> GRECO, Marco Aurélio. **CONTRIBUIÇÕES (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 240.

<sup>37</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 206.

custeada por esta ou desempenha atividade que requer: (a) benefício que dela extrai ou (b) a medida em que, individualmente, a exige.

Para o referido autor, portanto, a referibilidade exigiria um benefício econômico ao sujeito passivo ou a responsabilidade deste por despesas específicas. A ideia de vantagem econômica estaria intrinsecamente ligada à noção de referibilidade.

Esta dimensão do instituto surge na doutrina como o contraponto da noção de despesa. Caso o Poder Público tenha determinada despesa para exercer certa atividade que beneficiaria o contribuinte, ou se a despesa foi causada pelo contribuinte, este concorreria para tal despesa, suportando tal encargo.

Alguns autores, a exemplo de Marco Aurélio Greco<sup>38</sup>, entendem que nem sempre é possível identificar a existência de vantagem econômica para o contribuinte, quando da instituição da contribuição. Neste sentido, por exemplo, nas contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, não haveria nenhuma vantagem direta; existiria apenas um grupo institucionalizado que exerceria determinada profissão ou integraria dada categoria econômica e uma entidade com atribuições no respectivo âmbito. Sendo assim, só de forma “difusa” e “etérea” poderia se falar na existência de uma vantagem relacionada com o pagamento da contribuição.

O referido Autor<sup>39</sup> assegura ainda que identificar a existência de um grupo econômico ou social em relação ao qual a finalidade constitucional autorizadora da instituição se relacione, é um elemento importante para que se reconheça a constitucionalidade da exação. Se não há um grupo ao qual a finalidade da contribuição faça referência, falta elemento intrínseco do modelo constitucional das contribuições.

Sendo assim, embora inexista a vantagem propriamente dita, é inconteste que existe uma ideia de integração a um grupo e do engajamento dos participantes na busca de determinados objetivos, finalidades ou implementação de valores. O relevante não seria a vantagem, esta pode existir em certos casos, e caso ocorra, poderá servir como critério de dimensionamento do montante da contribuição, mas pode também não existir, não estando desnaturada a figura neste caso.

---

<sup>38</sup> GRECO, Marco Aurélio. **CONTRIBUIÇÕES (uma figura “*sui generis*”)**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 237.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 242.

Leandro Paulsen<sup>40</sup>, assim como Greco, entende que a referibilidade no sistema jurídico brasileiro, não pode ser entendida como benefício econômico ou responsabilidade por despesas específicas. Segundo Paulsen, as contribuições especiais não se caracterizariam por serem tributos sinalagmáticos ou contra prestacionais, cuja cobrança esteja vinculada a vantagens econômicas ou custos específicos dos contribuintes.

A tese defendida por Marco Aurélio Greco e Leandro Paulsen envolve uma noção menos rigorosa de referibilidade, que seria mais compatível com os traços característicos das contribuições especiais existentes no sistema tributário pátrio. Tal noção estaria relacionada ao liame entre a finalidade da contribuição e as atividades ou interesses dos contribuintes. Paulsen denomina este tipo mais flexível de referibilidade de “referibilidade como pertinência”.

Sobre o assunto, demonstra-se válido mencionar a exposição do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso, que pareceu se aproximar com o sentido de referibilidade ensinado por Paulsen e Greco, no julgamento da ADI 3.105<sup>41</sup>. Para o Ministro, o sujeito passivo, não se definiria como tal, na relação jurídico-tributária das Contribuições apenas por manifestar capacidade contributiva, como se dá nos impostos, nem por gozar de benefícios ou contraprestação do Estado, como ocorre nas taxas, mas tão somente por pertencer a determinado grupo socioeconômico, identificável em função da finalidade constitucional específica do tributo em questão.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp 770.451<sup>42</sup>, em que foi analisada a subsistência de contribuição ao INCRA, debruçou-se com profundidade sobre o tema da referibilidade, tendo acolhido a classificação das contribuições entre típicas e atípicas.

Nesta ocasião, o tribunal entendeu como contribuições típicas as necessariamente conformadas pelo princípio da referibilidade, que somente poderiam ser cobradas dos membros do grupo beneficiado pela atuação estatal ou do grupo que teria dado causa a mesma. Já as contribuições atípicas poderiam ser cobradas de um grupo mais amplo, que não necessariamente seria beneficiado diretamente ou não

---

<sup>40</sup> PAULSEN, Leandro. **CONTRIBUIÇÕES- Teoria Geral e Contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. P. 55

<sup>41</sup> BRASIL. STF. Rel. Min. Cezár Peluso; Processo: ADI 3.105, Tribunal Pleno. Data: DJe 18.08.2004.

<sup>42</sup> BRASIL. STJ. Rel. Teori Albino Zavascki; Processo: EREsp 770.451, Primeira Seção. Data: DJe 27.09.2006.

precisaria ter dado causa à atuação estatal, mas deveria ter ao menos uma ligação direta com tal atuação.

Integrariam a primeira espécie as contribuições corporativas e previdenciárias; e a segunda as sociais e interventivas. Note-se que tal definição baseou-se nos dois já esposados conceitos de referibilidade, estabelecendo uma diferenciação do tipo de referibilidade de acordo com as peculiaridades das espécies de contribuição.

Discute-se também na doutrina o alcance da referibilidade, questionando-se a possibilidade de ocorrer o referido elemento de forma direta ou indireta. Para Marco Aurélio Greco<sup>43</sup> não poderia se falar em referibilidade indireta entre o contribuinte e a ação estatal, já que o elemento essencial da figura das contribuições seria a participação em um determinado grupo, do que decorre uma comunhão de interesses por estar nele inserido.

Já para Paulsen<sup>44</sup> a relação estabelecida entre a atividade estatal e os obrigados tributários poderia ser indireta, pois, não se exigiria que tal atividade sempre estivesse dirigida aos contribuintes de forma imediata, o que se requer é que ela se destine a realizar a finalidade de tal contribuição. Ainda segundo o autor, apenas a referibilidade existente entre a finalidade da contribuição e o grupo de obrigados tributários tem de obrigatoriamente ser direta.

Ataliba<sup>45</sup>, assim como Paulsen, admite que a referibilidade pode ser direta ou indireta. Para o autor, há a necessidade de que haja correlação entre os beneficiários da ação do estado e o contribuinte, ainda que indiretamente. Tal relação seria constitucionalmente postulada e deve ser clara e objetiva.

Para Barreto<sup>46</sup>, a referibilidade não se trata de nota conceitual das contribuições, mas de requisito de validade. Leandro Paulsen<sup>47</sup> compartilha de tal pensamento, esclarecendo que as contribuições não deixam de estar qualificadas como tais em razão de serem exigidas de toda a sociedade ou de grupo mais amplo que aquele

---

<sup>43</sup> GRECO, Marco Aurélio. **CONTRIBUIÇÕES (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 243.

<sup>44</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 54.

<sup>45</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 204.

<sup>46</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 121-122.

<sup>47</sup> PAULSEN, Leandro. *Op cit, Loc cit*.

ligado à sua finalidade. Nestes casos incorreriam no vício de validade e seriam, portanto inconstitucionais. Tal vício, não macularia toda a exação, mas tão somente parcela do seu conseqüente, obstando que seja exigida daqueles que não se inserem no grupo relacionado ao seu escopo.

Neste caso, para se aferir a constitucionalidade da contribuição tem de se identificar a existência de um grupo econômico ou social em relação ao qual a finalidade constitucional autorizadora da instituição da exação se relaciona. Caso não haja um grupo ao qual a própria finalidade se refira, falta um elemento do modelo constitucional das contribuições.

Para Greco<sup>48</sup>, ser parte do grupo é requisito para a escolha do sujeito passivo da contribuição, a participação, neste caso, deve ser efetiva e não ficta. Ou seja, a lei não poderia, a pretexto, escolher o contribuinte aleatoriamente, já que o referencial é o grupo que o contribuinte está inserido, não podendo a lei alcançar terceiro sem relação com o grupo, utilizando-se do seu poder de império. Se isto ocorresse, estaria negada a essência da figura e instituída uma exação que não trata-se de contribuição.

Para o Autor, portanto, seria a referibilidade elemento conceitual das contribuições, já que uma vez instituída a exação para grupo diferente do qual é destinada a ação estatal, estaria negada a essência da figura, não podendo ser taxada de contribuição e submeter-se a tal regime tributário.

Neste diapasão, entende o autor que se não há arrecadação vinculada ao grupo e à finalidade, não se pode denominar tal espécie tributária de “contribuição”. Aqui haveria, assim como nas taxas, uma vinculação intrínseca da arrecadação com a atividade.

Ao apreciar a constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE, no julgamento do RE 396.266<sup>49</sup> o Supremo Tribunal Federal posicionou-se sobre o tema da referibilidade sem, no entanto, analisar a fundo a questão. Para o Tribunal, o benefício econômico não seria um requisito de validade das contribuições especiais.

---

<sup>48</sup> GRECO, Marco Aurélio. **CONTRIBUIÇÕES (uma figura “*sui generis*”)**. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 239.

<sup>49</sup> BRASIL. STF. Rel. Min. Carlos Velloso; Processo: RE 396.266, Tribunal Pleno. Data: DJe 26.11.2003.



Impende destacar que o tribunal não negou, no referido julgado, que a referibilidade (*lato sensu*) seria critério de validade das contribuições especiais. Somente poderia se afirmar isto se a referibilidade fosse entendida apenas sob a ótica do benefício econômico, como entende a doutrina mais tradicional - capitaneada por Geraldo Ataliba - sobre a matéria.

Se, no entanto, a referibilidade for entendida como liame entre a atuação estatal e grupo de contribuintes obrigados, não há que se falar em negativa, por parte do Tribunal, da sua existência como critério de validade.

Parece mais razoável o entendimento de que o benefício não é essencial à figura da referibilidade, sendo tal elemento caracterizado pela ligação entre o grupo de sujeitos passivos da exação e a finalidade perseguida pelo tributo (referibilidade como pertinência). Sendo assim, não pode ser cobrada contribuição de um grupo indeterminado de sujeitos passivos, mas sim dos sujeitos que guardarem alguma relação com a finalidade perseguida.

Além disso, este trabalho se filia a tese de que a referibilidade é elemento de validade das Contribuições, de modo que a sua inexistência ocasiona a Inconstitucionalidade da Exação. Note-se, no entanto que a inexistência de referibilidade no que diz respeito apenas à uma classe de sujeitos passivos não macula a cobrança de toda a contribuição, mas somente a parcela cobrada dos sujeitos que não se relacionem com a finalidade.

Seria forçoso elencar a referibilidade como elemento conceitual de tal espécie tributária, já que uma contribuição que não possui tal elemento existe e produz efeitos no sistema tributário, sendo, no entanto, Inconstitucional. Vale destacar que, para este trabalho, a referibilidade entre a finalidade e os sujeitos passivos deve ser direta.

### 3 “CONTRIBUIÇÃO” INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LC 110/01

#### 3.1 CONTEXTO HISTÓRICO

A inflação é uma realidade que acompanhou a economia do Brasil principalmente nos idos do final de 1980 a 1990, gerando a necessidade de desenvolvimento de políticas econômicas com o fito de conter tal fenômeno.

Neste contexto, houve a edição do Decreto Lei nº 2.284/86<sup>50</sup>, que trouxe a determinação de que os saldos das contas vinculadas de FGTS deveriam passar a ser reajustados pelo Índice de Preços do Consumidor (IPC). Na verdade, o que determinou o referido decreto foi que os rendimentos das contas vinculadas de FGTS deveriam corresponder ao custo de vida, considerando assim, a própria inflação como variável<sup>51</sup>. A necessidade de correção monetária é observada também na legislação específica de regulamentação do FGTS que se sucedeu no tempo<sup>52</sup>.

Note-se, sobretudo, que o governo, em uma tentativa de solucionar a inflação que assolava o país nas décadas de 80 e 90 editou alguns planos econômicos conhecidos como Plano Bresser (Junho de 1987), Plano Verão (Janeiro 1989), Plano Collor I (abril e maio de 1990) e Plano Collor II (Fevereiro de 1991). Segundo Fabiano Jantalia<sup>53</sup>, tais medidas consistiam na “manipulação dos números pela via normativa, com o objetivo de ‘zerar’ a inflação a partir do momento da implantação dos planos, ainda que de forma artificial”.

---

<sup>50</sup> Art. 5º Serão aferidas pelo índice de Preços ao Consumidor - IPC as oscilações do nível geral de preços em cruzados, incumbida dos cálculos a Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e observada a mesma metodologia do índice Nacional de Preços ao Consumidor.

<sup>51</sup> CELSO NETO, João. **Os expurgos no FGTS e seus reflexos na justiça trabalhista**. São Paulo, All print, 2004, p.11.

<sup>52</sup> Lei nº 5.107 de 13 de setembro de 1966 - Art. 3º. Os depósitos efetuados na forma do art. 2º são sujeitos à correção monetária de acordo com a legislação específica, e capitalizarão juros, segundo o disposto no art. 4º.

Lei nº 7.839 de 12 de outubro de 1989 - Art. 11. Os depósitos efetuados nas contas vinculadas serão corrigidos monetariamente, com base nos parâmetros fixados para atualização dos saldos dos depósitos de poupança, e capitalizarão juros de 3% a.a.; e

Lei nº 8.036 de 11 de maio de 1990 - Art. 13. Os depósitos efetuados nas contas vinculadas serão corrigidos monetariamente com base nos parâmetros fixados para atualização dos saldos dos depósitos de poupança e capitalização juros de (três) por cento ao ano.

<sup>53</sup> JANTALIA, Fabiano. **FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço**. São Paulo: LTr, 2008, p. 209.

Jantalia<sup>54</sup> descreve que o Plano Bresser foi editado em 12 de junho de 1987, por meio do Decreto-lei n. 2.335. Nessa época, o Decreto-lei n. 2.284, de 1986, com a redação dada pelo Decreto n. 2.311, de 1986, conferia aos saldos das contas do FGTS a correção relativa ao índice aplicável às Letras do Banco Central (LBC). No entanto, o Conselho Monetário Nacional – CMN, através da edição da Resolução n. 1.265, de 26 de fevereiro de 1987, modificou a sistemática de correção, utilizando o mesmo critério de atualização das Obrigações do Tesouro Nacional (OTN), facultando a adoção tanto dos índices do IPC quanto dos índices da LBC, sendo utilizado aquele que fosse mais vantajoso.

No mesmo ano, o Conselho Monetário Nacional editou nova Resolução, a de n. 1.338, de 15 de junho de 1987, estabelecendo os critérios de correção pela variação da LBC somente, a partir de 1º de julho daquele ano.

Respalhada na Resolução CMN n. 1.338/87, a Caixa Econômica Federal aplicou o índice de 18,02% (LBC), relativo ao trimestre junho, julho e agosto, nas contas vinculadas em 1º de setembro daquele ano. Houve, então, total insatisfação dos fundistas que, alegando mudança na regra de correção no meio do período, afirmavam que o correto seria aplicar o índice de 26,06% (então índice do IPC), em conformidade com a legislação anterior que determinava a aplicação do índice mais vantajoso.

Segundo ensina o autor<sup>55</sup>, o Plano Verão foi instituído em janeiro de 1989 pela edição da Medida Provisória nº 32, de 15 de janeiro de 1989, nesta ocasião foi extinta a OTN para atualização das cadernetas de poupança e instituída a variação da Letra Financeira do Tesouro (LFT), que apurada em janeiro seria devida a partir de 1º de fevereiro. O teor da Medida Provisória, no entanto, não falou sobre o índice de correção monetária aplicável aos saldos das contas vinculadas do fundo, que ficaram sem previsão legal para a atualização monetária relativamente ao mês de janeiro de 1989.

A imposição de que os saldos das contas do FGTS deveriam ser corrigidos por índice idêntico ao aplicável à poupança só veio a ocorrer em fevereiro, com a edição da Medida Provisória n. 38, de 03 de fevereiro de 1989, convertida na Lei n. 7.738,

---

<sup>54</sup> JANTALIA, Fabiano. **FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço**. São Paulo: LTr, 2008, p. 211.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 214.

de 09 de março de 1989. Muitos questionamentos surgiram a cerca do correto índice a ser aplicado para o mês de janeiro daquele ano. A Caixa, nesta ocasião, aplicou o índice de 22,35%, desconsiderando o índice de 42,72%, pois não considerou a inflação ocorrida no mês de janeiro, gerando um expurgo de 16,65%.

O Plano Collor I, instituído em abril de 1990 e implementado pela Medida Provisória n. 168, de 15 de março de 1990, estabeleceu que os saldos das cadernetas de poupança deveriam ser convertidos para cruzeiros até o limite de cinquenta mil cruzados novos na data de crédito do próximo rendimento, sem, determinar índices de correção para tais saldos, assim como para os saldos das contas vinculadas do FGTS. Neste momento, surgiram novamente muitas dúvidas quanto ao cálculo de atualização das contas vinculadas referente ao mês de abril, que seria aplicado em 02 de maio.

Com a finalidade de pôr fim ao problema, o governo editou a Medida Provisória n. 172, de 19 de março de 1990, inserindo no art. 06º da MP n. 168/1990 critério de atualização daquele saldo pelo Bônus do Tesouro Nacional (BTN). Contudo, a conversão da Medida Provisória 168/1990 na Lei n. 8.024, de 12 de abril de 1990, não levou em consideração o texto da Medida Provisória 172/1990, perdendo a mesma sua eficácia.

Para sanar o erro, o governo editou a Medida Provisória n. 180, em 17 de abril de 1990, para inserir novamente o BTN Fiscal como índice aplicável às cadernetas de poupança e ao FGTS, no entanto, a MP 180/90 foi revogada pela MP n. 184, de 09 de maio de 1990. Com isso, as contas vinculadas permaneceram sem índice de correção definido para o mês de abril. Em decorrência da lacuna legal, restou aplicar o índice de 44,8%, assegurado pela Lei n. 7.738, de 1989, que vigorava anteriormente à MP n. 168/1990, o que não foi feito pela Caixa.

Ainda segundo o autor<sup>56</sup>, em relação ao Plano Collor I, instituído em maio de 1990, em consonância com a Medida Provisória n. 189, de 30 de maio de 1990, convertida na Lei n. 8.088, em 1º de novembro do mesmo ano, a Caixa Econômica adotou o índice de 5,38% (BTN) para a correção dos saldos das contas vinculadas. Inconformados com o índice aplicado pela Caixa, os fundistas alegaram que deveria

---

<sup>56</sup> JANTALIA, Fabiano. **FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço**. São Paulo: LTr, 2008, p. 214.

ser aplicado o índice do IPC, de 7,87%, nos saldos das contas vinculadas, em detrimento daquele apurado com base no BTN.

O Plano Collor II, por sua vez, fora instituído em fevereiro de 1991, tendo sido o Bônus do Tesouro Nacional (BTN) substituído pela Taxa Referencial, por meio da Medida Provisória n. 294, de 1º de fevereiro de 1991, posteriormente convertida na Lei n. 8.177 do mesmo ano, a Caixa Econômica Federal aplicou o índice de 7,0% (TR) sobre os saldos das contas vinculadas do FGTS, com isso, gerando insatisfação dos fundistas que alegavam que o deveria ser a aplicado o IPC, no montante de 21,87%.

A adoção de tais medidas influenciou diretamente as contas vinculadas de FGTS, gerando uma insegurança quanto ao índice a ser adotado de modo a garantir a correção real dos valores, de acordo com a inflação. O poder executivo, em verdade, passou a atualizar o saldo das contas de acordo com critérios baseados apenas e tão somente em políticas econômicas, não considerando as significativas perdas que suportaria o trabalhador.

Em decorrência de tal prejuízo, milhares de trabalhadores e entidades coletivas acionaram o judiciário, o que provocou grande tumulto nos tribunais. Conforme relata Celso Neto<sup>57</sup> “foram centenas de milhares de ações ajuizadas nas varas federais das cinco regiões, cobrando a diferença entre os valores creditados nas contas vinculadas do FGTS”.

O Supremo Tribunal Federal analisou a questão no Recurso Extraordinário nº 226.855 do Rio Grande do Sul, entendendo que a Caixa Econômica Federal (sujeito passivo da relação discutida) não utilizou os índices adequados de correção do FGTS, cabendo ao governo a correção dessas perdas<sup>58</sup>.

---

<sup>57</sup> CELSO NETO, João. **Os Expurgos no FGTS e seus reflexos na justiça trabalhista**. São Paulo: All Print, 2004. 236 p. 11

<sup>58</sup> 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-

A referida decisão proferida pelo Pretório Excelso, deu a palavra final sobre a legitimidade passiva para a discussão de questões relacionadas aos índices de correção do FGTS, sendo legitimada passiva neste caso a Caixa Econômica Federal<sup>59</sup>. Decidiu também que a relação do trabalhador com o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço é institucional e não contratual, deste modo, não poderia se alegar direito adquirido aos índices de correção monetária baseados na inflação real.

Seguindo tal ótica, julgou o tribunal, em suma, pelas reposições relativas a apenas e tão somente aos Planos Verão e Collor I, nos períodos de 1º de dezembro de 1999 a fevereiro de 1989 e abril de 1990, que representaram uma diferença acumulada de 68,8% sobre os saldos das contas vinculadas de FGTS, diferença que o governo estaria obrigado a corrigir.

Tal julgamento culminou na súmula 252 do Superior Tribunal de Justiça<sup>60</sup>, que segundo Calsoni<sup>61</sup> não deixa margem de dúvidas para que os detentores do direito à devida correção monetária, nas contas vinculadas do FGTS, relativamente aos Planos Verão e Collor I pudessem buscar na justiça o bom êxito dos seus pleitos.

Em decorrência da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, que impunha a Caixa Econômica Federal o pagamento do montante de R\$ 40.000.000.000,00 (quarenta bilhões de reais), o Governo Federal resolveu se prevenir e evitar uma enxurrada de ações no judiciário, nas quais teria de arcar com a sucumbência, enviando a Câmara dos Deputados um Projeto de Lei para estender o efeito da decisão do STF aos demais fundistas em situação análoga a dos julgados, assim como, instituir exação para a recomposição dos expurgos às contas vinculadas.

---

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. (DJ 13-10-2000 PP-00020 – EMENT VOL-02008-05 PP-00855 - RTJ VOL-00174-03 PP-00916).

<sup>59</sup> Tal entendimento já havia sido sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, quando da edição da súmula 249, que possui o seguinte enunciado: “A Caixa Econômica Federal tem legitimidade passiva para integrar processo em que se discute correção monetária do FGTS.”

<sup>60</sup> Súmula 252 STJ: Os saldos das contas do FGTS, pela legislação infraconstitucional, são corrigidos em 42,72% (IPC) quanto às perdas de janeiro de 1989 e 44,80% (IPC) quanto às de abril de 1990, acolhidos pelo STJ os índices de 18,02% (LBC) quanto as perdas de junho de 1987, de 5,38% (BTN) para maio de 1990 e 7,00%(TR) para fevereiro de 1991, de acordo com o entendimento do STF (RE 226.855-7-RS).

<sup>61</sup> CALSONI, Roque Messias. **Suplemento Trabalhista: 095/01**. São Paulo: LTr, 2001, ano 37. P. 461.

Segundo Aroldo Gomes de Mattos<sup>62</sup> a Caixa Econômica Federal, ao invés de seguir o exemplo das financeiras privadas, captou, incompreensivelmente recursos alheios para cobrir o prejuízo que ela mesma causou de forma imotivada aos trabalhadores. Tendo a Caixa Econômica apelado para o Governo Federal (seu administrador), este, fugindo das suas responsabilidades, transferiu abusivamente esse encargo a terceiros, mediante a instituição de “contribuições” alcunhadas capciosamente de “sociais”.

Posteriormente, tal projeto de Lei fora convertido na Lei Complementar nº 110, publicada em 29 de Junho de 2001. Tal Lei prevê duas espécies de contribuições a cargo dos empregadores para o custeio do FGTS: uma de 0,5% (meio por cento) sobre a remuneração devida ao empregado, devida pelo prazo de 60 (sessenta) meses a contar da sua exigibilidade; e a segunda de 10% (dez por cento) sobre o FGTS, não sendo estipulada a sua validade.

Este trabalho se ocupa da “contribuição” de 10% sobre o FGTS, destinada à União e instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar 110/01.

### 3.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Demonstra-se necessário, para a melhor compreensão da “contribuição” objeto deste estudo, a análise de cada aspecto contido na hipótese de incidência da exação instituída pelo art. 1º da LC 110/01.

Segundo Geraldo Ataliba<sup>63</sup> a hipótese de incidência é “a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”.

Sendo assim, passa-se a analisar pormenorizadamente cada critério de tal descrição legislativa, para o entendimento da obrigação tributária decorrente desta e as suas respectivas consequências no ordenamento jurídico- tributário.

---

<sup>62</sup> DE MATTOS, Aroldo Gomes. **A Natureza Jurídica das Contribuições Sociais ao FGTS Instituídas pela LC nº 110/2001**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001, p. 22.

<sup>63</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 69.

### 3.2.1 Critérios material e pessoal

Ataliba<sup>64</sup> ensina que o aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico ou uma atuação pública e é o elemento mais complexo da hipótese de incidência, já que contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que a hipótese de incidência consiste. Para o autor, a relação entre aspecto material e pessoal é tão íntima, que não se pode cuidar de um com a abstração do outro.

Para José Eduardo Soares de Melo<sup>65</sup>, o aspecto material consiste em “determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços, obras públicas, dispostos na constituição, que representam elemento revelador de riqueza”.

Ricardo Conceição<sup>66</sup>, por sua vez, defende que o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições traz uma característica específica: são híbridos. Deste modo, assegura que o aspecto material das contribuições não se resume apenas ao fato do Estado, pois sem o fato da esfera do contribuinte não existiria tal situação jurídica prevista na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Ou seja, segundo o autor, no que diz respeito às contribuições, a situação prevista em lei, necessária à ocorrência da hipótese de incidência, terá que contemplar uma ação do Estado e um fato do contribuinte. Note-se que aqui se passa pela ideia de finalidade, por serem as contribuições tributos vinculados a uma finalidade, não bastaria apenas que o contribuinte estivesse sujeito à situação elencada na norma tributária, mas também que o estado atuasse em prol de alguma finalidade prevista constitucionalmente.

Susy Gomes<sup>67</sup> comunga da ideia do referido autor, asseverando que a criação das contribuições exige a conjugação de dois fatores: que seja realizada uma atividade estatal para o cumprimento de uma finalidade constitucionalmente prevista e que esta atividade enseje um efeito a dado grupo de pessoas.

---

<sup>64</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 107.

<sup>65</sup> DE MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 158.

<sup>66</sup> SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 51.

<sup>67</sup> HOFFMANN, Susy Gomes. **As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Copola, 1996, p. 133-134



Deve ressaltar-se que a maioria da doutrina ainda não menciona o caráter híbrido das contribuições, apesar de admitir a destinação específica e direta do produto da arrecadação a determinados objetivos<sup>68</sup>.

Se for considerado o aspecto material da hipótese de incidência como híbrido, temos que não estaria havendo a atuação em qualquer área social por parte do estado, no caso da “contribuição” instituída pela LC 110/01. Seguindo a linha de pensamento de Ricardo Conceição e Maristella Sabbag<sup>69</sup>, o que estaria ocorrendo seria o uso de contribuições como forma de custeio de dívida e não de política social, não se tratando, portanto, a exação objeto deste trabalho de contribuição.

A despeito do que foi dito, considerando o entendimento da mais tradicional doutrina, seria o aspecto material da hipótese de incidência da “contribuição” instituída pela LC 110/01 a despedida do empregado sem justa causa, conforme prevê o artigo 1º da LC 110/01<sup>70</sup>.

Sobre a hipótese de incidência, recaem críticas, por não traduzir esta a capacidade contributiva. Régis Trigo<sup>71</sup> assevera que não se ignora a tese de que o princípio da capacidade contributiva está muito mais ligado aos impostos, mas no que diz respeito à “contribuição” em análise, deveria esta ter obedecido a uma capacidade contributiva objetiva, para que o adimplemento da obrigação tributária não dependesse das condições econômicas intrínsecas do contribuinte.

No que diz respeito ao aspecto pessoal, Ataliba<sup>72</sup> ensina que este é a qualidade inerente à hipótese de incidência que determina os sujeitos da obrigação tributária. Consistiria em uma conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas que serão eleitas, em virtude do fato imponível e por força de lei.

---

<sup>68</sup> Neste sentido: Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo e Mizabel Derzi.

<sup>69</sup> SOUZA, Ricardo Conceição e SABBAG, Maristela Miglioli. **O expurgo inflacionário do FGTS será suportado pelas Empresas**. São Paulo: Dialética, n. 74, 2001, p. 106.

<sup>70</sup> Art. 1º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas.

<sup>71</sup> TRIGO, Régis Pallota. **As Contribuições Sociais Instituídas pela LC nº 110/01 Analisadas sob o Enfoque da Eficácia Temporal (Anterioridade e Irretroatividade), Extrafiscalidade e Bases de Cálculo**. São Paulo: Dialética, n. 76, 2002, p. 77.

<sup>72</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 80.

O aspecto pessoal é formado pelo sujeito passivo, obrigado por lei ao pagamento da exação, e o sujeito ativo, que é o ente tributante. Na “contribuição” instituída pelo art. 1º da LC 110/01, o sujeito ativo é a Caixa Econômica Federal, administradora das contas vinculadas de FGTS, objeto de correção monetária. O sujeito passivo, por sua vez, é o empregador que demitir o funcionário sem justa causa.

### 3.2.2 Critérios espacial e temporal

Geraldo Ataliba<sup>73</sup> ensina que o critério espacial é a designação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência., relevantes para a configuração do fato imponible.

Sobre esse ponto, não há muito que dizer. A “contribuição” instituída pela Lei Complementar 110/01 produz efeitos em todo o território nacional, sendo assim, todos os empregadores - que não sejam empregadores domésticos - deverão pagar tal exação caso despedam trabalhador sem justa causa.

Quanto ao aspecto temporal, José Soares de Melo<sup>74</sup> ensina que este consiste na fixação de um momento em que se deve reputar acontecida a ocorrência do fato gerador, tendo em vista que a norma deve conter circunstância de tempo certo e determinado.

O aspecto temporal da “contribuição” instituída pelo art. 1º da LC 110/01 é o momento da despedida do empregado sem justa causa. Note-se, no entanto, que o artigo 3º da referida lei, condiciona os prazos do pagamento de tal exação àqueles disciplinados na lei 8.036/90.

---

<sup>73</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 104.

<sup>74</sup> DE MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 160.

### 3.2.3 Aspecto quantitativo

Segundo Ataliba<sup>75</sup>, “base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debentur*”.

Paulo de Barros Carvalho<sup>76</sup> acrescenta que a base de cálculo, possui como uma de suas funções medir a intensidade do núcleo do fato descrito pelo legislador. Para tal, recebe a complementação de outro elemento, a alíquota, e da combinação de ambos, resulta a determinação do *debitum* tributário.

Acrescenta ainda o autor<sup>77</sup> que, no Sistema Tributário Brasileiro, o tipo tributário encontra-se vinculado à associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. Tal binômio tem a virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.

No que concerne especificamente às Contribuições Especiais, Ricardo Conceição<sup>78</sup> leciona que a base de cálculo possui três funções: medir o fato descrito no aspecto material da hipótese de incidência da esfera do sujeito passivo, não vinculado a nenhuma atividade estatal, para efeito de calcular o valor da exação; confirmar ou infirmar o fato descrito na hipótese de incidência; e medir se as proporções da dívida tributária são ou não condizentes com a ação estatal.

Segundo o autor, a terceira função tem fundamento por serem as contribuições tributos finalísticos e, por essa razão, não pode o Estado arrecadar mais do que o necessário à sua atuação, sob pena de incorrer em desvio de função do tributo.

A base de cálculo da “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01, conforme prevê o próprio dispositivo, é “o montante de todos os depósitos devidos referentes ao FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicadas às contas vinculadas”. Note-se que a eleição de tal base de cálculo vai de

---

<sup>75</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 108.

<sup>76</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 1993, p. 217.

<sup>77</sup> *Ibidem*, p. 164.

<sup>78</sup> SOUZA, Ricardo Conceição e SABBAG, Maristela Miglioli. **O expurgo inflacionário do FGTS será suportado pelas Empresas**. São Paulo: Dialética, n. 74, 2001, p. 103.

encontro com alguns conceitos aqui esposados, e neste sentido, uma parte da doutrina específica da matéria rechaça tal imposição.

Neste particular, Leandro de Souza e Rodrigo Petry<sup>79</sup>, afirmam que o fato gerador da “contribuição” objeto deste trabalho, qual seja, a “despedida do empregado sem justa causa” nada tem a ver com a sua base de cálculo, qual seja, o “montante de todos os depósitos relativos ao FGTS”. Da mesma forma, a sua finalidade (cobertura de expurgos inflacionários) encontra-se distante do fato gerador e da base de cálculo.

No mesmo sentido, elucida Maria Lima<sup>80</sup> que os tributos são reconhecidos pela análise conjunta da hipótese de incidência e base de cálculo (conforme preveem os artigos 154, I, da Carta Magna e 4º do CTN), e no caso da “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01, verifica-se que a base de cálculo não guarda qualquer referencia com a hipótese de incidência, pois o montante dos depósitos devidos ao FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, não mensura a despedida sem justa causa.

Sendo assim, tem-se que mais uma vez o legislador cometeu uma verdadeira inobservância ao disposto no Código Tributário Nacional e à Constituição Federal- esta não é a primeira, e nem será a última abordada neste trabalho- mas merece o seu destaque.

---

<sup>79</sup> MARINS DE SOUZA, Leandro e CAMORI PETRY, Rodrigo . **As teratológicas “Contribuições Sociais para o FGTS” criadas pela Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001**. São Paulo: Dialética, n. 77, 2002, p. 83.

<sup>80</sup> DE LIMA, Maria Ednalva. **Inconstitucionalidade e Ilegalidade das Contribuições Sociais ao FGTS, Criadas pela Lei Complementar nº 110/2001**. São Paulo: Dialética, n. 72, 2001, p. 99.

## 4 NATUREZA JURÍDICA DA “CONTRIBUIÇÃO” INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LC 110/01

### 4.1 DA NATUREZA TRIBUTÁRIA DA “CONTRIBUIÇÃO”

Como já mencionado no tópico acima, a Lei Complementar nº 110/01 criou duas novas exações, sendo objeto deste estudo a “contribuição” instituída pelo artigo 1º de tal Lei<sup>81</sup>. Note-se, no entanto, que a natureza jurídica de tal instituto não é pacífica na doutrina, e por isso merece atenção.

Faz-se importante destacar que o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) foi criado pela Lei Federal nº 5.107/66 e é atualmente regido pela Lei Federal nº 8.036/90 e regulamentada pelo Decreto Federal 99.684/90. É constituído pelo saldo de contas vinculadas e outros recursos incorporados, estando o empregador obrigado a depositar mensalmente 8% da remuneração paga ou devida ao trabalhador.

Nas despedidas sem justa causa, o empregador está obrigado ainda a depositar a importância de 40% do montante de todos os depósitos realizados na conta vinculada durante a vigência do contrato de trabalho. Ocorrendo a culpa recíproca ou força maior, o valor estipulado será de 20% sobre o mesmo montante<sup>82</sup>.

Insta salientar que os recolhimentos a título de FGTS em contas vinculadas, em nome dos empregados não possuem natureza tributária, na verdade, possuem natureza trabalhista e é um ônus a ser suportado pelo empregador. O tributo, por essência, pressupõe a arrecadação de recursos pelo Estado e não ao interesse pessoal de particulares, como é o caso<sup>83</sup>.

---

<sup>81</sup> Art. 1º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas. Parágrafo único. Ficam isentos da contribuição social instituída neste artigo os empregadores domésticos.

<sup>82</sup> MARINS, Leandro de Souza e PETRY, Rodrigo Camori . **As teratológicas “Contribuições Sociais para o FGTS” criadas pela Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001**. São Paulo: Dialética, n. 77, 2002, p. 76.

<sup>83</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 113.

Paulsen<sup>84</sup> assegura que a “contribuição” instituída pelo art. 1º da LC 110/01 possui natureza tributária, não sendo um encargo decorrente do contrato de trabalho, já que tal verba não é devida a cada trabalhador, a ser depositado em conta vinculada, mas sim a um fundo, para fazer frente a obrigações reconhecidas judicialmente.

Júnia Sampaio<sup>85</sup> comunga do entendimento de Leandro Paulsen, afirmando ser evidente que a “contribuição” instituída pelo art. 1º Lei Complementar 110/01 não seria uma majoração da indenização devida na hipótese de despedida sem justa causa, já que a receita dela proveniente não integra a conta vinculada dos trabalhadores.

O fato é que a exação objeto deste trabalho é uma prestação pecuniária e compulsória, que se encaixa no conceito de tributo disposto pelo Código Tributário Nacional, e que não é destinada a trabalhadores, e porquanto não traz benefícios e diretos a estes, mas sim à União.

Para Eduardo Jardim<sup>86</sup>, por sua vez, a “contribuição” instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar 110/01 não pode ser considerada tributo, já que teria natureza sancionatória. Para o autor, o legislador teria estabelecido um ônus de conteúdo pecuniário ao empregador que realizar a despedida sem justa causa.

Quanto à adequação da exação de 10% do FGTS destinada à União em espécie tributária, é verificável de plano que esta não pode ser considerada como taxa, já que este tipo de tributo caracteriza-se pela contraprestação, e esta não é observada na referida cobrança; não poderia também ser taxada de contribuição de melhoria já que não decorrem de obras públicas; não seriam, tampouco, empréstimo compulsório, já que estes últimos são restituíveis.

Sendo assim, resta analisar pormenorizadamente se tal cobrança estaria submersa no gênero das Contribuições ou dos Impostos, ou ainda se deve ser verdadeiramente caracterizada como espécie tributária.

---

<sup>84</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 114.

<sup>85</sup> SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. **O FGTS, as Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 110/01 e o Abuso do Poder de Legislar**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001, p. 81.

<sup>86</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Os novos gravames para o FGTS e as Complementar nº 110/2001**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001, p. 37.

## 4.2 IMPOSSIBILIDADE DE CONFIGURAÇÃO COMO IMPOSTO VINCULADO

O artigo 16<sup>87</sup> do Código Tributário Nacional dispõe sobre o conceito de Imposto. Prevê tal dispositivo que seria imposto o tributo cujo fato gerador esteja desvinculado de qualquer atuação estatal.

Paulo de Barros Carvalho<sup>88</sup> define imposto como “tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação estatal”, confirmando assim a noção de imposto prevista no Código Tributário Nacional.

Impende destacar que tributo não vinculado é aquele cuja hipótese de incidência consiste na conceituação legal de um fato qualquer que não se constitua em uma ação estatal, ou seja, um fato da esfera jurídica do contribuinte.<sup>89</sup>

Luciano Amaro<sup>90</sup> acrescenta que os impostos devem ser instituídos mediante a previsão legal de fatos típicos, que uma vez ocorridos dão nascimento à obrigação tributária, não podendo estes se relacionar com qualquer atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo, e ainda, não se afetam a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas que persigam fins de interesse público.

Dito isto, resta analisar se a “contribuição” instituída pelo art. 1º da Lei Complementar 110/01 se encaixa dentro desta definição, já que quando da sua instituição houve grande celeuma quanto a sua natureza.

Para José Ommati<sup>91</sup> não se encaixariam as Contribuições de 10% sobre o FGTS em nenhuma das espécies tributárias, só lhes restando serem impostos vinculados. Segundo o autor, o fato gerador e a base de cálculo da referida “contribuição” são próprios de impostos, já que o fato gerador seria a despedida do empregado sem justa causa e a base de cálculo é o montante de todos os depósitos devidos,

---

<sup>87</sup> Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

<sup>88</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 1993, p. 86.

<sup>89</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 1990, p. 137.

<sup>90</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 103.

<sup>91</sup> OMMATI, José Emilio Medauar. **A impossibilidade da criação de imposto afetado a um fundo**. Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br/a/23i4/a-impossibilidade-da-criacao-de-imposto-afetado-a-um-fundo-a-lei-complementar-n-11001-e-o-principio-da-proporcionalidade-no-direito-tributario-jose-emilio-medauar-ommati>>; acesso em: 11 abr. 2015.

referentes ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas.

Portanto, para Omminati, tal fato gerador e base de cálculo seriam independentes de qualquer atuação estatal específica relativa ao contribuinte, mas estariam vinculados a um fundo específico - o FGTS - e por este motivo seriam impostos inconstitucionais, por ferir o artigo 167, IV<sup>92</sup> da Constituição.

Para Leandro Souza e Rodrigo Petry<sup>93</sup> pode-se inferir do texto que instituiu a “contribuição” de 10% sobre o FGTS, que as mesmas seriam incorporadas a um Fundo, justamente porque foram criadas com o fito de cobrir a diferença decorrente dos expurgos inflacionários. Sendo assim, a vinculação da receita oriunda destas “Contribuições” é patente, em afronta ao artigo 167, IV da Constituição, que veda essa possibilidade.

Júnia Sampaio<sup>94</sup> entende que, ainda que a “contribuição” instituída pelo artigo 01º da lei complementar 110/01 seja um imposto criado com base na competência residual da União<sup>95</sup>, este seria inconstitucional, já que tal “contribuição” não traz uma representação da capacidade contributiva, intrínseca aos impostos.

Maria de Lima<sup>96</sup>, por sua vez, defende que os elementos descritos na hipótese de incidência da regra-matriz da “contribuição” são próprios de imposto, já que não correspondem a uma atuação estatal. Acrescenta, porém, que apesar disso, não pode tal “contribuição” ser considerada imposto, posto que o produto da sua arrecadação está vinculado ao FGTS. Para a autora, não fosse isso, poder-se ia argumentar serem impostos residuais, criados com base no artigo 154, I, da Constituição.

Note-se que a entrada da “contribuição” instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar 110/01 trouxe grandes discussões ao mundo jurídico, isto porque não

---

<sup>92</sup> Art. 167. São vedados: IV- a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (...).

<sup>93</sup> DE SOUZA, Leandro Marins; PETRY, Rodrigo Camori . **As teratológicas “Contribuições Sociais para o FGTS” criadas pela Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001**. São Paulo: Dialética, n. 77, 2002, p. 81.

<sup>94</sup> SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. **O FGTS, as Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 110/01 e o Abuso do Poder de Legislar**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001, p. 83.

<sup>95</sup> Art. 154. A União poderá instituir: I- mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados nesta Constituição.

<sup>96</sup> DE LIMA, Maria Ednalva. **Inconstitucionalidade e Ilegalidade das Contribuições Sociais ao FGTS, Criadas pela Lei Complementar nº 110/2001**. São Paulo: Dialética, n. 74, 2001, p. 102/103.



obedeceu formalmente a nenhum dos modelos já examinados (taxas, impostos, contribuições de melhoria ou empréstimo compulsório). Resta agora saber, se trata-se tal exação de contribuição, como induziu o legislador.

#### 4.3 O ENQUADRAMENTO DA “CONTRIBUIÇÃO” INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LC 110/01 COMO UMA ESPÉCIE DE CONTRIBUIÇÃO

No gênero das contribuições especiais ou parafiscais se incluem as contribuições sociais; as contribuições de intervenção no domínio econômico; as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas; contribuições à seguridade social e a contribuição destinada ao custeio da iluminação pública, como disciplina o artigo 149 e 149-A da Constituição Federal<sup>97</sup>.

Sendo assim, cumpre analisar os principais elementos de tais espécies de contribuições para examinar o enquadramento da “contribuição” instituída pela Lei Complementar nº 110/01.

##### 4.3.1 Contribuição de intervenção no domínio econômico

As contribuições de intervenção no domínio econômico, segundo Luciano Amaro<sup>98</sup>, são contribuições econômicas, que têm finalidade regulatória, sem portanto, visar diretamente fins arrecadatórios. Seriam, portanto, espécie de tributo de caráter predominantemente extrafiscal, de modo que são instrumentos estatais de intervenções nos mais diversos setores.

---

<sup>97</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

<sup>98</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 108.

Hugo de Brito Machado<sup>99</sup> acrescenta que a finalidade interventiva da referida espécie de contribuição, deve manifestar-se de duas formas: na função da contribuição, que deve ser um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico e ainda, na destinação dos recursos arrecadados com a cobrança da mesma, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção justificadora da sua instituição.

Ainda segundo autor<sup>100</sup>:

Ao determinar que compete exclusivamente à União instituir contribuições de intervenção no domínio econômico (CF de 1988, art. 149), a Constituição dotou a União de um instrumento para a prática de intervenções no domínio econômico, e não de instrumento simplesmente arrecadatório de recursos financeiros. Esse instrumento deve ser usado em consonância com os demais dispositivos da mesma Constituição que cuidam da intervenção no domínio econômico. Sua utilização para outros fins configura violação à Constituição, caracterizada pelo desvio da finalidade a que se referem especialmente os cultores do direito administrativo.

No tocante à “contribuição” instituída pela Lei Complementar 110/01, a principal celeuma não gira em torno de ser tal exação uma espécie de contribuição de intervenção ao domínio econômico, já que as próprias características das CIDES de serem exações extrafiscais meios de intervenção estatal em determinados setores, afastariam tal subsunção.

Segundo Leandro Souza e Rodrigo Petry<sup>101</sup>, as “Contribuições” instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001, não se configurariam como contribuições de intervenção no domínio econômico, já que estas são caracterizadas por sua função nitidamente extrafiscal (não arrecadatória), enquanto que a “contribuição” em exame evidencia, pelo contrário, finalidade nitidamente arrecadatória, uma vez que se dirige a cobrir os expurgos inflacionários de planos econômicos governamentais.

Para Marcelo Martins<sup>102</sup>, a “contribuição” de 10% sobre o FGTS, destinada à União, não pode ser enquadrada como de intervenção no domínio econômico, já que a sua validade não depende de algumas características específicas, quais sejam: i) desajuste de determinado setor da economia, que agrida os princípios ventilados no

---

<sup>99</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 424.

<sup>100</sup> *Ibidem. Loc cit.*

<sup>101</sup> SOUZA, Leandro Marins de; PETRY, Rodrigo Camori. **As teratológicas “Contribuições Sociais para o FGTS” criadas pela Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001**. São Paulo: Dialética, n. 77, 2002, p. 80.

<sup>102</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **As novas contribuições ao FGTS**. Rio de Janeiro: Zeni, n. 70, ano 21, 2002, p. 281.

art. 170 da Carta Magna; ii) necessidade de intervenção estatal para estimular ou não determinadas condutas, dando à contribuição caráter extrafiscal; iii) temporariedade da cobrança da contribuição; iv) destinação do produto da sua arrecadação exclusivamente para o custeio de atividade de intervenção estatal e, por fim, v) o contribuinte estar envolvido com a exploração da atividade econômica a qual se pretende disciplinar.

Note-se, sobretudo, que nem mesmo a lei instituidora da “contribuição” de 10% sobre o FGTS induziu a doutrina e jurisprudência a enquadrarem tal exação como CIDE, já que deixa claro ser a finalidade da lei estritamente fiscal e arrecadatória. A principal discussão doutrinária gira em torno de outras espécies de contribuições especiais.

#### **4.3.2 Contribuição de interesse de categorias profissionais e econômicas**

A contribuição pode ser enquadrada como de interesse das categorias profissionais e econômicas quando está destinada a propiciar a organização de tal categoria, fornecendo recursos econômicos para a manutenção de sociedade associativa. Note-se que não se trata da destinação dos recursos arrecadados, mas sim de vinculação da própria entidade representativa de tal categoria com o contribuinte, o sujeito ativo, neste caso, é a própria entidade de interesse da categoria profissional ou econômica<sup>103</sup>.

Ives Gandra<sup>104</sup> acrescenta que tais contribuições destinam-se ao custeio de atividades estatais consistentes na regulamentação e fiscalização, por exemplo, das atividades de interesse de determinado grupo de trabalhadores ou empresas. Por serem distintos os interesses das diversas categorias profissionais e econômicas, a atuação do Estado geralmente se dá por intermédio de órgãos especializados, desvinculados da administração direta.

---

<sup>103</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 425.

<sup>104</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 727.

Regina Helena Costa<sup>105</sup> assegura que tal espécie de contribuições especiais são contribuições parafiscais, já que a sua instituição se dá mediante lei federal, delegando a União a capacidade ativa a terceiros, que passam a ser sujeitos passivos da obrigação tributária.

No que se refere à subsunção da “contribuição” instituída pela Lei Complementar 110/01 a espécie das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, tem-se que esta pode ser afastada pela simples análise dos elementos essenciais desta última.

Segundo Leandro Souza e Rodrigo Petry<sup>106</sup>, é facilmente constatável que a “contribuição” de 10% ao FGTS não se enquadra na figura de contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, uma vez que estas são destinadas especificamente à organização de tais categorias e pelo fornecimento de recursos financeiros às entidades associativas, o que não é o caso.

Para Marcelo Martins<sup>107</sup>, a “contribuição” instituída pelo artigo 1º LC 110/01 não se trata de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não haveria interesse de categoria econômica no pagamento do FGTS, que importa mais em custo ou encargo social, pois não tem nenhum proveito com o seu recolhimento.

Ressalte-se, no entanto, que ainda não é neste ponto que há a maior discussão doutrinária e jurisprudencial, sendo de fácil constatação que a “contribuição” objeto deste trabalho não se enquadra a tal espécie de tributo.

### 4.3.3 Contribuição à seguridade social

O artigo 149 da Constituição, como já mencionado, traça as características gerais das contribuições, e ao fazê-lo, refere-se a um regime diferenciado, aplicável

---

<sup>105</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 161.

<sup>106</sup> DE SOUZA, Leandro Marins; PETRY, Rodrigo Camori. **As teratológicas “Contribuições Sociais para o FGTS” criadas pela Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001**. São Paulo: Dialética, n. 77, 2002, p. 81.

<sup>107</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **As novas contribuições ao FGTS**. Rio de Janeiro: Zeni, n. 70, ano 21, 2002, p. 281.

particularmente às contribuições à seguridade social. O artigo 195<sup>108</sup> da Constituição trata sobre o financiamento da seguridade social, sendo esta considerada como “conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinada a assegurar os direitos relativos à saúde, previdência e assistência”<sup>109</sup>.

Segundo Ives Gandra<sup>110</sup>, há nas contribuições à seguridade social a inexigibilidade de identificação do especial interesse de um determinado grupo de pessoas, justificada pelos artigos 194 e 195 da Constituição Federal. Tais artigos pregam que a Seguridade Social deve ser financiada por todos, de forma direta e indireta. Sendo assim, a exigência das referidas contribuições não depende de especial interesse dos empregadores ou de qualquer outro que seja chamado a contribuir, mas apenas a condição de integrante da sociedade.

Note-se que nos temos do artigo 165, § 5º<sup>111</sup> da Constituição Federal, o orçamento da Seguridade Social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, é autônomo, não se confundindo com o orçamento do Tesouro Nacional, devendo aquele orçamento servir apenas e tão somente para as finalidades Constitucionalmente perseguidas pela Seguridade Social.

Para Hugo de Brito Machado<sup>112</sup>, quando o contribuinte financia diretamente a seguridade social, tais contribuições não podem ser destinadas ao Tesouro Nacional, justamente porque devem ingressar diretamente no orçamento da Seguridade Social. Para o Autor, “lei que institua contribuição social com fundamento no art. 195 da CF indicando como sujeito ativo pessoa diversa da que administra a seguridade social viola a Constituição”.

---

<sup>108</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais (...).

<sup>109</sup> Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

<sup>110</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 728.

<sup>111</sup> Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 5º - A lei orçamentária anual compreenderá: III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

<sup>112</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 427.

Ricardo Conceição Souza<sup>113</sup> deixa claro que as contribuições à Seguridade Social são exceção à anterioridade prevista no artigo 150, III, b<sup>114</sup>, da Constituição, obedecendo apenas à anterioridade nonagesimal, prevista na alínea c, do mesmo artigo, por força do que prevê o artigo 195, § 6º<sup>115</sup> da Carta Magna.

No que diz respeito a esta espécie de contribuição especial, há uma maior discussão doutrinária acerca do enquadramento da “contribuição” instituída pela LC 110/01. Isto porque, quando da instituição da referida lei, o legislador complementar no artigo 14, I<sup>116</sup>, excetuou a regra da anterioridade, fazendo menção apenas à anterioridade nonagesimal. Note-se, sobretudo, que somente as contribuições previdenciárias são exceção a tal princípio tributário, como já mencionado, o que levou alguns doutrinadores a pensar tratar-se tal “contribuição” de exação destinada à seguridade social.

Segundo Alexandre Tavares<sup>117</sup>, a anterioridade é corolário lógico do primado da segurança jurídica, através de tal princípio, a Constituição proíbe a surpresa tributária, apontando para o planejamento, prévio conhecimento e previsibilidade. Diferentemente das demais espécies e subespécies de tributo, as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social- e tão somente elas- encontram-se submetidas a uma anterioridade mitigada, batizada pela doutrina de anterioridade nonagesimal.

Ocorre que, não se pode enquadrar a “contribuição” instituída pela LC 110/01 como contribuição à seguridade social somente pelo fato de o legislador ter trazido a mitigação da anterioridade, característica própria destas. É necessária uma análise das características de tais contribuições para a devida compreensão do tema.

---

<sup>113</sup> SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 116.

<sup>114</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

<sup>115</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

<sup>116</sup> Art. 14. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: I – noventa dias a partir da data inicial de sua vigência, relativamente à contribuição social de que trata o art. 1º.

<sup>117</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. **A natureza tributária das contribuições do FGTS e a Lei Complementar nº 110/01**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001, p. 18.

Segundo Júnia Sampaio<sup>118</sup>, se for realizada uma análise pouco atenta do inciso IV do artigo 201 da Constituição, que prevê a “proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário”, poderia se identificar o FGTS como uma espécie de benefício previdenciário destinado à proteção do trabalhador, pois dentre as razões que autorizam a movimentação das contas vinculadas está a despedida sem justa causa. Porém, acrescenta a autora, que para ser configurado como um benefício previdenciário falta-lhe o requisito de resultar do somatório das contribuições da União, empregados e empregadores.

Régis Trigo<sup>119</sup> afirma não se tratarem as contribuições de 10% ao FGTS de contribuições destinadas à seguridade social. Isto porque a finalidade daquelas exações é financiar um passivo do Governo Federal, nada tendo haver com as finalidades da previdência social (saúde, assistência e previdência).

Júnia Sampaio<sup>120</sup> esclarece que há a impossibilidade de enquadramento da “contribuição” objeto deste trabalho como contribuição à seguridade social. Isto porque o orçamento da Seguridade Social é próprio, nos termos do artigo 165, III da Constituição, para o qual não são destinadas as verbas provenientes da exação instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar 110/01, já que são transferidas diretamente para a Caixa Econômica Federal, com o fito de cobrir os expurgos, conforme atesta o artigo 3º, § 1º da LC 110/01<sup>121</sup>.

Acrescenta ainda a autora<sup>122</sup> que caso a “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01 fosse considerada como contribuição previdenciária, esta ofenderia a dois princípios basilares da ordem social, o da “universalidade da cobertura e do atendimento” (art. 194, I), já que só serão beneficiados os trabalhadores vinculados ao fundo no período de 1988, 1989 e 1990, assim como a “regra da contrapartida”

<sup>118</sup> SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. **O FGTS, as Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 110/01 e o Abuso do Poder de Legislar**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001, p. 79.

<sup>119</sup> TRIGO, Régis Pallota. **As Contribuições Sociais Instituídas pela LC nº 110/01 Analisadas sob o Enfoque da Eficácia Temporal (Anterioridade e Irretroatividade), Extrafiscalidade e Bases de Cálculo**. São Paulo: Dialética, n. 76, 2002, p. 71.

<sup>120</sup> SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. **O FGTS, as Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 110/01 e o Abuso do Poder de Legislar**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001, p. 79.

<sup>121</sup> Art. 3º Às contribuições sociais de que tratam os arts. 1º e 2º aplicam-se as disposições da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e da Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994, inclusive quanto a sujeição passiva e equiparações, prazo de recolhimento, administração, fiscalização, lançamento, consulta, cobrança, garantias, processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais. § 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.

<sup>122</sup> SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. *Op Cit, loc cit*.

(art. 195, § 5º), segundo o qual, “nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”, já que a LC 110/01 cria fonte de custeio sem o respectivo benefício, uma vez que correção monetária não representa benefício.

Resta claro, portanto, que a “contribuição” instituída no artigo 1º da LC 110/01 não pode ser considerada como contribuição à seguridade social, pelos motivos aqui expostos, já que - em suma- é destinada CEF e não ao orçamento da Previdência Social; não se destina à saúde, assistência social ou previdência e fere frontalmente ao princípio da solidariedade, universalidade e à regra da contrapartida. Sendo assim, a mitigação à anterioridade demonstra-se como uma inconstitucionalidade pontual desta lei.

Sobre a mitigação da anterioridade, Régis Trigo<sup>123</sup> pontua que o legislador quando da elaboração da norma, parece ter trabalhado com uma “contradição consciente”, já que segundo o autor, o legislador tinha consciência que tratava-se de uma contribuição social geral (ainda que inconstitucional), e deste modo seria evidente que a sua exigibilidade só se iniciaria no exercício financeiro seguinte ao da data da publicação do diploma legal. No entanto, necessitando urgentemente de recursos para cobrir os expurgos, aproveitou-se da regra de mitigação da anterioridade específica das contribuições previdenciárias, cometendo falha no seu trabalho legislativo.

Tal questão gerou tamanha controvérsia, que foi levada ao Supremo Tribunal Federal, quando dos julgamentos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.568-6 e 2.556. Merece destaque parte do voto do ministro relator Moreira Alves, na ADI 2.568-6, que põe fim a questão<sup>124</sup>:

Não obstante o esforço das informações para enquadrá-las nas contribuições sociais para a seguridade social, não me parece, em exame compatível com o pedido de concessão de liminar, que se possa fazer tal enquadramento para aplicar-se-lhes o disposto no artigo 195 da Constituição, até porque essas contribuições, pelo seu regime, não integram a proposta de orçamento da seguridade social, que, consoante o § 2º do citado dispositivo constitucional, será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social,

---

<sup>123</sup> TRIGO, Régis Pallota. **As Contribuições Sociais Instituídas pela LC nº 110/01 Analisadas sob o Enfoque da Eficácia Temporal (Anterioridade e Irretroatividade), Extrafiscalidade e Bases de Cálculo**. São Paulo: Dialética, n. 76, 2002, p. 74.

<sup>124</sup> Supremo Tribunal Federal, voto do ministro relator Moreira Alves quando do julgamento da ADI 2.568-6.



tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

Deste modo, observa-se que o entendimento aqui esposado, encontra-se especificamente neste ponto, em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal. No que diz respeito à discussão acerca da mitigação da anterioridade, o Supremo Tribunal Federal decidiu, quando do exame das referidas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, pela inconstitucionalidade do artigo 14, *caput*, no tocante à expressão “produzindo efeitos”, bem como dos seus incisos I e II, entendendo pela inaplicabilidade da exceção à anterioridade no que diz respeito às contribuições de 10% ao FGTS.

#### 4.3.4 Contribuição social geral

Após o exame de diversas espécies tributárias, resta por exclusão, a análise das contribuições sociais gerais, para verificar se é correto o enquadramento da “contribuição” instituída pelo art. 1º da LC 110/01 em tal espécie de tributo.

Mizabel Derzi, em nota à Aliomar Baleeiro<sup>125</sup> ensina que as contribuições sociais têm a ampla acepção de serem destinadas ao custeio das metas fixadas na Ordem Social e dos direitos sociais, sendo inconfundíveis com aquelas de intervenção no domínio econômico e com as corporativas.

Ainda segundo a autora, o conceito de contribuições sociais não se restringe às contribuições de custeio à seguridade social. As referidas contribuições custeiam a atuação do Estado em todos os campos sociais, além do clássico núcleo da Previdência Social, sendo os instrumentos tributários, previstos na Constituição de 1988, para a atuação da União no setor social, e dentro desse campo (o social) as contribuições financiadoras da seguridade social (previdência, saúde e assistência social) são tão somente a espécie do gênero maior, contribuição social.

Regina Helena Costa<sup>126</sup> assegura que se tratam as contribuições sociais de instrumentos de atuação da União na área social. O domínio dentro do qual está autorizada a instituição deste tipo de contribuição é o da Ordem Social (artigos 193 a

---

<sup>125</sup> DERZI, Misabeu Abreu Machado. Nota de Atualização à obra de Aliomar Baleeiro, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Forense, 1997, p. 594/595.

<sup>126</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 154.

232 da Carta Magna). Deste modo, as contribuições sociais podem ser instituídas para alcançar finalidades relativas à seguridade social, à educação, à cultura e ao desporto, à ciência e à tecnologia, à comunicação social, ao meio ambiente, à família, à criança, ao adolescente, ao idoso e aos índios.

Ricardo Conceição Souza<sup>127</sup> acrescenta que não se pode confundir contribuição social com contribuição à seguridade social, sob pena de se incorrer em grave erro no controle do poder de tributar no que diz respeito à correta aplicação da anterioridade. Aduz ainda o autor que seria a União competente para instituir contribuição como instrumento de sua atuação em qualquer segmento da ordem social de que trata o Título VIII da Constituição da República.

Note-se, que a outorga constitucional de competência a União para instituição de contribuições sociais deve ser analisada em consonância com os direitos sociais e políticos, já que estes são os limites de atuação estatal.

Paulsen<sup>128</sup> ensina que não se observa aqui uma competência irrestrita, uma carta branca ao legislador para a criação de tributos simplesmente justificados como destinados a um fim social. A validade da contribuição depende diretamente da finalidade perseguida que, necessariamente, terá de estar constitucionalmente qualificada como social.

Em suma, para o Supremo Tribunal Federal e doutrina dominante as Contribuições Sociais Gerais seriam uma espécie de Contribuição Especial distinta das Contribuições à seguridade Social, que seriam um instrumento da Atuação estatal no campo das finalidades sociais. Apesar disso, muito importante ressaltar que tal espécie de Contribuições Especiais não são uma carta em branco para o Estado, já que estariam vinculadas as finalidades determinadas constitucionalmente.

No que diz respeito à “contribuição” instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar 110/01, só restaria tratar-se de Contribuição Especial Geral, já que foram tratadas todas as espécies de tributos, chegando-se por exclusão nesta última. Ocorre que a subsunção da “contribuição” objeto deste trabalho a uma espécie de tributo não

---

<sup>127</sup> SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 115.

<sup>128</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 108.

pode ser realizada meramente por exclusão, necessária se faz a análise das suas particularidades.

Régis Trigo<sup>129</sup> afirma que o critério de validade das contribuições sociais gerais, não passariam pela análise do binômio hipótese de incidência e base de cálculo, mas sim sobre a finalidade da sua criação, assim, para se aferir se uma contribuição é constitucional basta verificar se a sua finalidade está abarcada na Constituição Federal. Para o autor, é neste ponto que se encontra a inconstitucionalidade maior das contribuições sociais previstas no art. 1º da LC 110/01, já que a sua finalidade seria a cobertura de um passivo do Governo Federal, finalidade não prevista na Carta Magna.

Sobre o tema, Júnia Sampaio<sup>130</sup> assegura que o princípio da proporcionalidade tem fundamental relevância quando se analisa o modelo adotado para as Contribuições Sociais, isto porque, o legislador estará agindo arbitrariamente se a contribuição por ele instituída não buscar uma finalidade constitucionalmente prevista. Sendo assim, ao criar uma contribuição não adequada à finalidade prevista constitucionalmente, estará ofendendo ao princípio da proporcionalidade e incorrendo em abuso do poder de legislar.

Ainda segundo a autora<sup>131</sup>, a criação de contribuições sociais para cobrir um passivo da CEF, apesar de atender aos interesses dos empregados vinculados ao fundo nos anos de 1988, 1989 e 1990 e da União, que não terá que arcar com a dívida decorrente dos expurgos, não atendem a um interesse público primário, pois tornará ainda mais difícil o estabelecimento de vínculo empregatício, onerando ainda mais o empregador.

No mesmo sentido, Alexandre Tavares<sup>132</sup> assevera que considerar legítima a cobrança das contribuições instituídas pela LC 110/01, afetadas a uma despesa não prevista Constitucionalmente, seria convalidar a instituição de “contribuição social” que vise sanear os cofres do Tesouro Nacional, de modo a suprir o seu dever

---

<sup>129</sup> TRIGO, Régis Pallota. **As Contribuições Sociais Instituídas pela LC nº 110/01 Analisadas sob o Enfoque da Eficácia Temporal (Anterioridade e Irretroatividade), Extrafiscalidade e Bases de Cálculo**. São Paulo: Dialética, n. 76, 2002, p. 73.

<sup>130</sup> SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. **O FGTS, as Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 110/01 e o Abuso do Poder de Legislar**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2002, p. 72.

<sup>131</sup> *Ibidem*, p. 78.

<sup>132</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. **A natureza tributária das contribuições do FGTS e a Lei Complementar nº 110/01**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001, p. 15.

jurídico de indenizar, com suporte na respectiva receita, eventuais prejuízos provocados em desfavor de uma determinada coletividade, o que representa verdade excecência jurídica.

Aroldo Mattos<sup>133</sup>. arremata o que foi aqui esposado, adicionando que a verdadeira finalidade da “contribuição” instituída pelo art. 1º da LC 110/01 é dissimulada. Em verdade, tal finalidade é propiciar recursos à CEF para pagar expurgos decorrentes das condenações que lhe foram impostas, não se pode olvidar, que tais condenações decorrem de apropriação indevida de parte dos depósitos das contas vinculadas, pela aplicação proposital se índices defasados no creditamento da correção monetária.

Ainda segundo o autor, não cabe o argumento de que os recursos dessa forma obtidos irão beneficiar socialmente o trabalhador, já que não se pode confundir finalidade com destinação. A finalidade caracteriza a contribuição e autoriza a cobrança, enquanto que a destinação é questão de direito financeiro, cuja inobservância pode gerar a penalização de seus responsáveis, mas não a invalidade do tributo.

A questão da natureza jurídica da “contribuição” objeto deste trabalho foi levada ao judiciário por meio das ADIS 2.556 e 2.568-6, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal decidiu, a despeito de toda a construção doutrinária dos conceitos fundamentais das contribuições sociais, lastreadas na Constituição Federal, pela natureza de contribuição social geral da “contribuição” instituída pelo art. 1º da LC 110/01. Note-se, no entanto, que tal julgamento possui argumentos duvidosos, que mais se basearam em questões políticas do que formais.

O voto do ministro Moreira Alves, relator da ADI 2.568-6<sup>134</sup> elucida o entendimento do Tribunal a esse respeito:

E, tendo ambas as exações tributárias ora impugnadas inequívoca finalidade social (atender ao direito social referido no inciso III do art 7º da Constituição de 1988), são contribuições sociais.

(...)

Sucedo, porém, que havendo no sistema constitucional vigente contribuições sociais que se submetem ao artigo 149 da Constituição (as

---

<sup>133</sup> DE MATTOS, Aroldo Gomes. **A Natureza Jurídica das Contribuições Sociais ao FGTS Instituídas pela LC nº 110/2001**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001, p. 25.

<sup>134</sup> Supremo Tribunal Federal, voto do ministro relator Moreira Alves quando do julgamento da ADI 2.568-6.

denominadas “contribuições sociais gerais” que não são apenas as tipificadas no texto constitucional, porque, se se o fossem, não teria sentido que esse artigo 149 dispusesse que “compete exclusivamente à União INSTITUIR contribuições sociais”) e contribuições sociais a que se aplica o artigo 195 da Carta Magna (as contribuições para a seguridade social), resta determinar em qual dessas sub-espécies se enquadram as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar 110/01.

(...)

E, assim sendo, pelo menos em exame compatível com a apreciação do pedido de liminar, enquadram-se as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar 110/2001 na sub-espécie contribuições sociais gerais, que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna.

Note-se que o argumento de que teria a “contribuição” de 10% ao FGTS a finalidade prevista no art. 7º, inciso III<sup>135</sup> da Carta Magna é uma tentativa de distorcer a verdadeira finalidade da exação. Em verdade, parece ter o tribunal confundido os conceitos de “finalidade” e “destinação”, a finalidade da “contribuição” é cobrir expurgos inflacionários, que inclusive foram gerados pela má-administração das contas por parte da CEF; já a destinação, neste caso, seria sim às contas vinculadas do FGTS. Ressalte-se inclusive, que tal finalidade não restou escondida quando do envio da exposição de motivos<sup>136</sup> para a feitura da lei, já que é fruto de condenações judiciais.

Além disso, por tudo que aqui foi esposado, não restam dúvidas de que as contribuições estão vinculadas às finalidades previstas na Constituição, e isso pode se depreender da própria Carta Magna. A afetação à finalidade prevista constitucionalmente é justamente a validação finalística a que se refere Marco Aurélio Greco e a grande parte da doutrina, é o cerne das Contribuições Sociais.

O Ministro Moreira Alves, no julgamento da ADI 2.556<sup>137</sup>, proferiu voto contrário ao julgamento final do Supremo, e que está completamente alinhado com este trabalho:

(...) foram criadas contribuições com objetivo que não está contemplado na Carta da República: reforçar o caixa, presente a responsabilidade do Tesouro Nacional. E as parcelas, os percentuais alusivos a essas parcelas, os valores resultantes da incidência desses percentuais- há de ser frisado

<sup>135</sup> Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. III - fundo de garantia do tempo de serviço;

<sup>136</sup> “Temos a honra de submeter a elevada consideração de Vossa Excelência- o dignatário maior do País- a anexa minuta do Projeto de Lei Complementar que autoriza o crédito, nas contas vinculadas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço- FGTS, dos complementos de atualização monetária decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal sob condição- da aprovação da contribuição social de 10% (dez por cento) dos depósitos de FGTS, devida no caso de despedidas sem justa causa (...).”

<sup>137</sup> BRASIL. STF. Rel. Min. Moreira Alves; Processo: ADI 2.556, Tribunal Pleno. Data: DJe 20.09.2012

bem- não visaram beneficiar os trabalhadores; visaram sim, aportar recursos para se cumprir- como deveria ser cumprido mesmo sem esses valores- a ordem jurídica em vigor.

(...)

Não posso enquadrar parcela criada como a consubstanciar espécie tributária, contribuição: contribuição não visa feitura de caixa, tendo destinações específicas previstas na Lei Maior.

Neste trabalho, considera-se a “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01 como de natureza tributária, já que esta enquadra-se plenamente no conceito de tributo imposto pelo artigo 03º do CTN: é obrigação pecuniária, compulsória, em moeda, não se constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

No entanto, como demonstrado neste capítulo, há a impossibilidade de enquadramento de tal “contribuição” em todas as espécies tributárias existentes, já que fere requisito intrínseco de validade das Contribuições Sociais Gerais, e sendo o Sistema Tributário Nacional, rígido quanto à instituição de tributos, não poderia o legislador complementar inovar na matéria, criando exação não prevista em tal sistema.

Deste modo, conclui-se neste trabalho, que se trata a “contribuição” instituída pelo art. 1º da LC 110/01 de enriquecimento ilícito e sem causa por parte da CEF, já que impôs tributo com caráter indevido e portanto confiscatório, nos moldes do art. 5º, XXII da Constituição.<sup>138</sup>

A “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01 é natimorta, ou seja, nunca deveria ter produzidos efeitos, por estar eivada de inconstitucionalidade desde a sua origem, já que não teria a União competência para instituí-la. A competência dada pela Constituição para a criação de contribuições não pode ser uma carta em branco na mão do legislador, devendo ser observadas as suas limitações.

Note-se, porém, que não pode ser ignorado o julgamento do Supremo Tribunal Federal, que já decidiu esta questão, e por este motivo, justamente, por este estudo visar oferecer uma solução útil ao contribuinte no momento atual, passa-se à análise de outra pontual inconstitucionalidade.

---

<sup>138</sup> Art. 5º- Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXII- é garantido o direito de propriedade.

## **5 DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DA “CONTRIBUIÇÃO” INSTITUÍDA PELA LC 110/01**

Primeiramente, antes da análise de qualquer aspecto sobre a constitucionalidade/finalidade da exação instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar 110/01, cabe deixar clara a premissa construída no capítulo anterior. Para este trabalho, não seria a exação instituída pelo artigo 1º do referido diploma legal contribuição, mas sim espécie tributária *sui generis*, eivada de inconstitucionalidade por não se enquadrar em nenhuma das espécies de tributo previstas pelo legislador Constituinte.

Ocorre que, não se pode ignorar o julgamento do Supremo Tribunal Federal das ADI's de número ° 2.568-6 e 2.556, em que se enquadrou a exação objeto deste trabalho na espécie “Das Contribuições Sociais Gerais”. Note-se que a Suprema Corte legitimou a cobrança do tributo, tendo transitando em julgado, portanto, a matéria neste ponto.

Justamente por querer conferir um resultado prático ao trabalho, e até mesmo uma alternativa ao contribuinte, será considerada a referida exação uma espécie de Contribuição Social Geral - já que o STF assim a enquadrou -. Note-se, no entanto, que o enquadramento de tal exação como Contribuição Social Geral traz sérias implicações, já que deve estar completamente condizente com o regramento sobre a matéria.

### **5.1 ANÁLISE HERMENÊUTICA DA FINALIDADE DA LC 110/01 À LUZ DA “VOLUNTAS LEGISLATORIS”**

Faz se oportuna a análise da real finalidade da exação, de maneira hermenêutica, a partir da sua exposição de motivos do projeto de lei, já que se tratam as contribuições de tributos finalísticos.

No que diz respeito à interpretação com base na vontade de legislador, Ronald Dworking<sup>139</sup> assevera que a legislação é uma ocasião de comunicação, em que se deve voltar para a história legislativa para descobrir qual era o espírito que os legisladores tentaram comunicar através dos seus votos.

Para o autor, portanto, a análise da exposição de motivos, conferiria à norma o seu real espírito (*volkgeist*), que deveria ser pressuposto essencial de interpretação, já que a vontade do legislador refletiria a vontade do povo, o que legitima a confecção da norma através da escolha dos legisladores.

Ataliba<sup>140</sup>, por sua vez, entende que a eventual intenção do legislador de nada vale para a interpretação jurídica. Para o autor, a lei não é o que o legislador quis fazer, mas muito mais do que isso: é o que de fato foi feito e, por este motivo, seria a lei mais sábia do que o próprio legislador, devendo o intérprete se ocupar estritamente da vontade da lei.

No mesmo sentido, Danny Monteiro<sup>141</sup> afirma que a *mens legis* deve prevalecer sobre a *mens legislatoris*, não podendo a exposição de motivos determinar a necessidade e/ou finalidade da norma, devendo o intérprete estar preso a análise do texto desta.

Feitas as devidas considerações, não parece ser este último entendimento o mais adequado a análise das contribuições. Isto porque tal espécie tributária tem como cerne a finalidade e esta deve ser observada desde os motivos para a elaboração da lei, até a sua persecução no tempo. Justamente por isso, é de extrema importância a análise da exposição de motivos, já que ela traduz a própria finalidade da norma, premissa fundamental deste trabalho.

Neste sentido, Bruno Reis Pinto<sup>142</sup> ensina que a análise da enunciação que antecede uma norma jurídica é fundamental, principalmente no que diz respeito às normas instituidoras das contribuições, posto que, nessa espécie de tributo, a

---

<sup>139</sup>DWORKING, Ronald Myles. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 379.

<sup>140</sup>ATALIBA, Geraldo. “**Revisão Constitucional**”. Revista de informação legislativa nº 110, ano 28, abril/junho de 1991.

<sup>141</sup>DA SILVA, Danny Monteiro. **Padece a Contribuição Social do Art. 1º da Lei Complementar 110, de 2001, de Exaurimento de sua Finalidade ou de Inconstitucionalidade. Superveniente?** São Paulo: Dialética, n. 229, 2014, p. 33.

<sup>142</sup>PINTO, Bruno Reis. **A Contribuição Prevista na Lei Complementar nº 110/2001 e sua Revogação Automática com o Exaurimento de sua Finalidade**. São Paulo: Dialética, n. 227, 2014, p. 31.



finalidade de sua instituição e a destinação do produto da arrecadação são essenciais à sua constitucionalidade.

Em verdade, a exposição de motivos deve ser considerada quando da interpretação das normas, inclusive como substrato hermenêutico, sobretudo no que diz respeito às contribuições, já que, como mencionado, devem perseguir as finalidades pelas quais são instituídas.

Assevera Paulo Barros de Carvalho<sup>143</sup> que a exposição de motivos das legislações não devem, de modo algum, ser desprezadas. Isto porque são marcas deixadas no curso do processo de enunciação, que assumem indiscutível relevância, auxiliando e orientando a atividade do intérprete.

A exposição de motivos, ora mencionada, é clara ao delimitar a finalidade da “contribuição” a ser instituída, acrescentando ainda que a instituição de tal tributo seria uma consequência da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal:

Temos a honra de submeter a elevada consideração de Vossa Excelência" – o dignitário maior do País – "a anexa minuta de Projeto de Lei Complementar que autoriza o crédito, nas contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, dos complementos de atualização monetária decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal, "de 10% (dez por cento) dos depósitos do FGTS, devida nos casos de despedida sem justa causa, e da contribuição social de 0,5% (cinco décimos por cento), incidente sobre a folha de pagamento, ora propostas.

(...)

A proposição apresentada tem por finalidade complementação dos saldos do FGTS decorrentes das perdas verificadas na implementação dos Planos Verão e Collor I, tendo em vista o reconhecimento pelo Poder Judiciário da procedência desse prejuízo (...).

Neste sentido, pela simples análise hermenêutica da vontade do legislador no que diz respeito à enunciação antecedente à norma jurídica, depreende-se a finalidade da “contribuição”. Tal finalidade é não só a razão de ser da exação como limitação da exigência desta, que deve ser cobrada na medida do estritamente necessário a cobrir os expurgos inflacionários decorrentes dos Planos Verão e Collor, conforme atesta a exposição de motivos.

Note-se, porém, que ainda que se ignore a “*volunta legis*” como método hermenêutico e se parta para uma análise literal e positivista da lei, é facilmente

---

<sup>143</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 415.

constatável a finalidade aqui referida. O artigo 4º<sup>144</sup> da LC 110/01, por exemplo, traz a expressa autorização da CEF creditar nas contas vinculadas do FGTS, o complemento de atualização monetária.

Ademais, uma análise sistêmica de todo o diploma legal, assim como do contexto histórico em que foi instituída a referida exação, não pode levar o intérprete à conclusão distinta de que: 1) a finalidade da “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01 é cobrir os expurgos inflacionários, devido a imposição judicial; 2) tal exação, apesar de não conter limite temporal expresso na legislação referida, só pode ser cobrada até o limite da satisfação da sua finalidade.

## 5.2 DO EXAURIMENTO DA FINALIDADE

Sendo assim, analisada a finalidade da exação instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar 110/01 sob qualquer ângulo hermenêutico, chega-se a mesma conclusão. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento da ADI 2556 tal “contribuição” visaria “reforçar o caixa, presente a responsabilidade do Tesouro Nacional, de modo a aportar recursos para se cumprir - como deveria ser cumprido mesmo sem esses valores - a ordem jurídica em vigor”.

Superado isto, cabe aqui reiterar premissa já firmada em capítulo anterior: A finalidade é o cerne das contribuições, sendo não só elemento conceitual de tal espécie tributária como um critério específico de validação. A finalidade é importante para delimitar a competência (só podem ser instituídas contribuições sobre as matérias discriminadas na Constituição), mas também deve ser analisada a

---

<sup>144</sup>Art. 4º Fica a Caixa Econômica Federal autorizada a creditar nas contas vinculadas do FGTS, a expensas do próprio Fundo, o complemento de atualização monetária resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento e de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, sobre os saldos das contas mantidas, respectivamente, no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990, desde que:

I – o titular da conta vinculada firme o Termo de Adesão de que trata esta Lei Complementar;  
II – até o sexagésimo terceiro mês a partir da data de publicação desta Lei Complementar, estejam em vigor as contribuições sociais de que tratam os arts. 1º e 2º; e  
III – a partir do sexagésimo quarto mês da publicação desta Lei Complementar, permaneça em vigor a contribuição social de que trata o art. 1º. Parágrafo único. O disposto nos arts. 9º, II, e 22, § 2º, da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, não se aplica, em qualquer hipótese, como decorrência da efetivação do crédito de complemento de atualização monetária de que trata o *caput* deste artigo.

persecução desta, já que, desviada do fim para o qual foi criada, a norma perde a própria razão de ser, tornando-se inconstitucional.

No que concerne à “contribuição” objeto deste trabalho, tem-se que fora criada em 2001, aparentemente sem prazo determinado, ao contrário da contribuição prevista no artigo 2º da mesma lei, que trazia o seu prazo de vigência. O fato de a data de vigência não ter sido escrita na lei, no entanto, não representa muito em se tratando de contribuição, como veremos no tópico seguinte.

Ocorre que, em janeiro de 2007, a CEF realizou o crédito da sétima e última parcela do FGTS, no valor de R\$ 626,3 milhões para 334 mil contas vinculadas, nas contas dos trabalhadores que firmaram termo de adesão às condições da LC 110/01, tendo cumprido, em tal data, o “Maior Acordo do Mundo”, como ficou conhecido.

Como pode se constatar facilmente da análise do Relatório de Gestão do FGTS do exercício de 2006<sup>145</sup>, em tal ocasião o patrimônio líquido do FGTS correspondia a R\$ 21.078.988.000,00, tendo, portanto, superado o montante que ainda restava ser atualizado monetariamente (R\$ 14.637.632.000,00). No exercício seguinte, o patrimônio líquido (R\$ 22.912.678.000,00) superou não só a provisão de valores para atualização (R\$ 13.472.408.000,00), como o ativo diferido ainda não amortizado.

Deste modo, segundo André Moreira e César Estanislau<sup>146</sup>, a partir do exercício de 2007, não subsistiria risco de desequilíbrio patrimonial do FGTS, haja vista a higidez das suas contas, tornando dispensável a “contribuição social” criada pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001. Ainda segundo os autores, independente do método a ser utilizado para a amortização do ativo diferido, a situação financeira do Fundo demonstrava que os valores arrecadados com o referido tributo seria destinado a outros fins.

Note-se que a questão é numérica e de fácil aferição pela análise dos Relatórios de Gestão, disponibilizados a cada exercício. Apesar disso, a “contribuição” continuou a ser exigida indiscriminadamente.

---

<sup>145</sup> Disponível em: <[http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorio-gestao/Relatorio\\_de\\_Gestao\\_do\\_FGTS\\_2006.pdf](http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorio-gestao/Relatorio_de_Gestao_do_FGTS_2006.pdf)>. Acesso em 10/05/2015.

<sup>146</sup> MOREIRA, André Mendes e ESTANISLAU, César Vale. **Inconstitucionalidade Superveniente da Contribuição Social de 10% sobre o Saldo do FGTS em Caso de Despedida sem Justa Causa, Instituída pelo Art. 1º da LC nº 110/2001, face ao Atingimento de sua Finalidade**. São Paulo: Dialética, n. 227, 2014, p. 18.

Ratificando o exaurimento da finalidade da “contribuição” de 10% ao FGTS, a Caixa Econômica Federal, gestora do fundo, emitiu em fevereiro de 2012, o ofício nº 0038/2012/Sufug/Gepas<sup>147</sup>, comunicando que tal “contribuição” poderia ser extinta em julho do mesmo ano, já que haveria previsão integral de correção das contas vinculadas do FGTS:

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

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

Ou seja, apesar de a prescindibilidade da contribuição poder ser verificada desde 2007, quando o FGTS já tinha recursos suficientes para adimplir o acordo e corrigir a totalidade das contas vinculadas, foi em 2012 que o Fundo se pronunciou acerca do tema, deixando claro que não eram mais necessários os repasses das contribuições instituídas pela LC 110.

É imperioso destacar que, quando do julgamento das ADI’S nº 2.568-6 e 2.556, o Supremo não analisou a matéria do exaurimento da finalidade da referida “contribuição”, já que tal matéria não foi suscitada quando da propositura de tais ações. Isto porque, à época, ainda existia a necessidade de cobrir os expurgos inflacionários. Visando a declaração de Inconstitucionalidade da “contribuição”, foram ajuizadas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5050, 5051 e 5053.

Diante de tal contexto, depreende-se que a partir do exaurimento da finalidade tornou-se inconstitucional a cobrança da “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/017. Nas palavras de Leandro Paulsen<sup>148</sup>, a finalidade para a qual foi instituída a “contribuição” de 10% ao FGTS (financiamento do pagamento dos expurgos dos Planos Verão e Collor) era temporária e já foi atendida. Como as contribuições têm como característica determinante a vinculação a uma finalidade, atendidos os objetivos fixados pela norma, nada há mais que justifique a cobrança de tal “contribuição”.

---

<sup>147</sup> Disponível em <[http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorio-gestao/Relatorio\\_Gestao\\_FGTS\\_2012.pdf](http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorio-gestao/Relatorio_Gestao_FGTS_2012.pdf)>. Acesso realizado em 10/05/2015.

<sup>148</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições- Teoria Geral e Contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 115/116.

Deste modo, resta analisar as consequências de tal Inconstitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro.

### **5.2.1 Da retirada automática da “contribuição” instituída pelo art. 1º da LC 110/01 do sistema jurídico com o atingimento da finalidade**

Segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>149</sup>, a norma jurídica tem seu ingresso no sistema jurídico por intermédio de um órgão competente, estabelecido especificamente para esse fim. Seriam as normas, juízos hipotéticos condicionais, enlaçados por uma ligação deôntica.

Após realizado o devido processo legislativo, a promulgação e publicação da lei, há a sua introdução no sistema jurídico. Neste caso, é presumida a sua validade e, posteriormente, se não existirem vícios ou impedimentos, tornam-se vigentes e eficazes.

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>150</sup> as normas jurídicas podem ser retiradas do sistema através de outra norma jurídica (norma revogadora), por decisão do Poder Judiciário que a determine inválida ou, por caducidade, quando há a ocorrência de uma situação que torna a norma inválida.

Segundo o autor<sup>151</sup>, “revogar” significa retirar a validade de uma norma por meio de outra norma, sendo que a norma revogada não fará mais parte do sistema, pois não terá mais vigência. A revogação atinge a eficácia, dependendo de uma norma revogadora.

De outro modo, a decisão do Poder Judiciário que retira a norma do sistema jurídico atinge a validade da lei, quando reconhecido algum vício que a impossibilite de continuar a produzir os seus efeitos.

Já no que diz respeito à caducidade, assevera o autor:

Esta ocorre pela superveniência de uma situação, cuja a ocorrência torna a norma inválida sem que ela precise ser revogada (por norma revogadora implícita ou manifesta). Essa situação pode-se referir ao tempo: uma norma fixa o prazo terminal de sua vigência; quando este é completado, ela deixa

---

<sup>149</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 441/442.

<sup>150</sup>JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 203/204.

<sup>151</sup> *Ibidem*, p. 204.

de valer. Pode-se referir a condição de fato: uma norma é editada para fazer frente à calamidade que, deixando de existir, torna inválida a norma.

Para Maria Helena Diniz<sup>152</sup>, por sua vez, as leis temporárias seriam aquelas “destinadas a vigorar apenas enquanto durar certa circunstância”. No sistema brasileiro, via de regra, as leis possuem vigência por prazo indeterminado e a sua extinção ocorre por manifestação do poder legiferante (através de lei revogadora) ou do Poder Judiciário.

Note-se que as leis que possuem um marco temporal - seja ele uma situação fática ou uma data determinada - quando alcançam tal marco, saem automaticamente do sistema, encerrando a sua vigência.

Sendo assim, uma lei temporária criada com o fito de atingir finalidade específica e transitória, não pode seguir raciocínio diverso. Assim que alcançada a sua finalidade, devem ser retiradas do sistema jurídico de maneira automática, já que a finalidade é o seu próprio marco temporal.

Caio Mário da Silva Pereira<sup>153</sup> alerta para existência de duas correntes a respeito da retirada automática do sistema jurídico das normas por termo determinado: uma primeira corrente afirma que, desaparecidas as circunstâncias justificadoras da criação da lei, há a sua revogação automática; a segunda corrente, por sua vez, indaga que somente uma lei poderia revogar outra, já que a lei não poderia ficar vulnerável a acontecimentos ocorridos no mundo fático.

Este trabalho adere à primeira teoria, já que, quando há a caducidade da lei (seja por marco temporal ou alcance de finalidade), há a autorização para a exclusão de tais normas do sistema, independente de chancela estatal.

Não seria coerente exigir nova autorização estatal para algo que já está pré-determinado. Tércio Sampaio<sup>154</sup> comunga de tal ideia, afirmando que a “caducidade produz seus efeitos por mera verificação”. Segundo o autor, a simples constatação de atingimento da finalidade ou de marco temporal determinado invalidaria a lei, sem necessidade de posterior chancela.

---

<sup>152</sup> DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico- Volume 2**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 109

<sup>153</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 120.

<sup>154</sup> JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 203/204.

Conforme demonstrado no tópico anterior, a Caixa Econômica Federal - gestora do FGTS -, assim como a própria Presidência da República, admitem ter a LC 110/01 atingido a sua finalidade. Note-se que por ter sido a referida “contribuição” instituída para atender uma necessidade transitória do Estado (correção dos expurgos inflacionários dos Planos Verão e Collor), é que tal exação possui caráter claramente temporário.

No que diz respeito à contribuição instituída pelo artigo 2º da referida Lei, esta trouxe o marco temporal de 60 meses para a extinção da sua cobrança. No caso da exação instituída pelo artigo 1º, a lei não trouxe de forma explícita um termo final, mas não se pode olvidar que está completamente vinculada ao atingimento da finalidade ao qual se destinava a cumprir.

Sendo assim, trata-se a “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01 de exação temporária, por prazo determinado, com a caducidade sujeita ao atingimento da finalidade. Uma vez atingida a finalidade, tal norma passa a ser inválida já que expurgada automaticamente do sistema tributário brasileiro.

Leandro Paulsen<sup>155</sup> entende da mesma forma, asseverando que:

A contribuição de 0,5% sobre a folha, é verdade, já nasceu temporária, para vigência por sessenta meses, nos termos do § 2º do art. 2º da LC 110/01. Mas a contribuição de 10% devida na despedida sem justa causa, de que trata o art. 1º daquela lei complementar, foi instituída sem um termo final de vigência, impondo-se obstar o prosseguimento da sua cobrança em face do esgotamento da sua finalidade, embora haja posições em sentido diverso. É de todo desnecessário que nova lei complementar sobrevenha para determinar a cessação da cobrança. Basta que reste inequívoco o atingimento integral da sua finalidade. O próprio executivo deve determinar a cessação da cobrança, sujeitando-se, caso contrário, a que o Judiciário o faça, inclusive com a condenação da União à repetição de indébito.

Kiyoshi Harada<sup>156</sup>, no mesmo sentido, afirma que “tanto a multa, como o adicional da contribuição social tem caráter temporário, ou seja, até que se complete a reposição dos índices de inflação, antes suprimidos, nas contas vinculadas do FGTS”.

Sendo assim, apesar de o presente trabalho considerar a “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01 inconstitucional desde a sua criação, por não se enquadrar em nenhuma espécie tributária, o Supremo Tribunal Federal a enquadrou

---

<sup>155</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições- Teoria Geral e Contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p.116.

<sup>156</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011, p.364.

como “Contribuição Social Geral”. Há de se observar, no entanto, todo o regramento aplicável à matéria, não servindo o enquadramento apenas como “*nomem iuris*”.

Por ser a finalidade a própria razão de ser das contribuições - sobretudo da “contribuição” de 10% ao FGTS, que possui finalidade ligada à necessidade transitória -, exaurida a finalidade a norma será conseqüentemente expurgada do ordenamento, não irradiando mais efeitos no sistema jurídico.

Conclui-se, portanto, que, a partir do exaurimento da finalidade da referida “contribuição”, esta foi retirada do sistema jurídico brasileiro e, por este motivo, qualquer cobrança após tal marco temporal (adimplemento do impacto causado pelos expurgos inflacionários decorrentes dos Planos Verão e Collor) deverá ser considerada inconstitucional, já que não possui fundamento legal que a embase.

### 5.3 DESVIO DE FINALIDADE X DESVIO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO

Demonstra-se necessária, neste ponto, a diferenciação entre as conseqüências do desvio de finalidade e do desvio do produto da arrecadação de um tributo, para a melhor identificação do problema a ser abordado posteriormente.

Marco Aurélio Greco<sup>157</sup> defende que o produto da arrecadação, nas contribuições, é elemento essencial de validade, desde a previsão abstrata à sua aplicação efetiva. Para o autor, o vício na destinação gera inconstitucionalidade argüível pelo sujeito passivo, pois o que estará sendo cobrado não será verdadeira contribuição.

Ricardo Conceição Souza<sup>158</sup>, por sua vez, assevera que não se deve confundir destinação legal com destinação efetiva. Para o autor, saber se o dinheiro arrecadado de fato estaria sendo enviado para o seu destino não seria mais questão de direito tributário, já que esta se extingue com o pagamento ou com a homologação do tributo, nos termos do art. 156, I ou VII do Código Tributário Nacional<sup>159</sup>. A questão do desvio do produto da arrecadação estaria então ligada à

---

<sup>157</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições-uma figura “sui generis”**. São Paulo: Dialética, 2000, p.239/240.

<sup>158</sup> SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 58.

<sup>159</sup> Art. 156: Extinguem o crédito tributário: I: O pagamento; VII: O pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º.



responsabilidade do Governante, nos termos do art. 85, VI da Constituição Federal<sup>160</sup>.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a constitucionalidade da Contribuição Social Sobre o Lucro<sup>161</sup>, posicionou-se a este respeito, tendo entendido que o desvio do produto da arrecadação, por si só, não seria suficiente para tornar o tributo inconstitucional.

Para Leandro Paulsen<sup>162</sup>, os desvios de recursos angariados com contribuições não afetariam a validade do tributo, repercutindo no plano da eficácia, de modo a obstar a incidência da contribuição a partir do momento em que são observados. Ressalta ainda o autor, que os desvios ocasionais e ilegais, não previstos em lei orçamentária, não possuem o condão de repercutir na seara tributária, devendo ser punidos nos termos da legislação penal, administrativa e financeira.

Este trabalho adota este último entendimento, por entender ser o mais razoável. O desvio de recursos seria, portanto, óbice à incidência do tributo, não se concentrando no plano da validade, mas sim da eficácia. Já que o desvio de recursos é caso de não incidência, dá aso à repetição de indébito, podendo o contribuinte pedir restituição ou compensação do valor pago.

No que concerne ao desvio de finalidade, Paulsen<sup>163</sup> ensina que a outorga de competência da Constituição à realização de uma determinada finalidade, vincula à perseguição desta quando do exercício de tal competência. Caso siga-se escopo diverso, ter-se-ia criado tributo inconstitucional, por absoluta falta de competência.

Ainda segundo o referido autor, a busca pela finalidade especificada na norma atributiva de competência, encontrar-se-ia no plano da validade, mais especificamente no que diz respeito à observância do sistema constitucional de competências e dos limites ao poder de tributar.

---

<sup>160</sup> Art. 85: São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra: VI: A lei orçamentária.

<sup>161</sup> STF, Pleno, REExt nº 138.284-8-CE, Rel. Min. Carlos Velloso, v.u., j. 1º. 7.92.

<sup>162</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições- Teoria Geral e Contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p.71.

<sup>163</sup> *Ibidem*, p.49.

Importante destacar que, como já mencionado neste trabalho, a finalidade das contribuições diz respeito à própria identidade destas, já que são individualizadas em razão de finalidades específicas<sup>164</sup>.

Sendo assim, não pode se entender de maneira diversa: destinada à finalidade distinta da para qual foi criada, há a modificação da contribuição, tendo sido extinta a contribuição original e criada nova exação.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco<sup>165</sup>:

Trata-se da circunstância de que, assim como, no universo formado pelas exigências que são qualificadas materialmente pela Constituição, a diferença na materialidade implica diferença na espécie (por exemplo, imposto sobre propriedade é diferente de imposto sobre a renda), assim também, no universo formado pelas exigências qualificadas finalisticamente, a diferença na finalidade implica diferença na contribuição (por exemplo, contribuição cuja finalidade é educação, é figura diferente da contribuição cuja finalidade é a previdência, etc.).

Esta singela constatação acarreta uma consequência seríssima, qual seja a de que alterada a finalidade da exigência altera-se a própria exigência e, por isso, ou ela deixa de ter fundamento constitucional, ou só poderá subsistir como nova contribuição se a nova finalidade for admitida constitucionalmente e, mesmo assim, com as restrições que eventualmente sejam aplicáveis a esta nova figura por força da Constituição.

Deste modo, alterar a finalidade da contribuição, seria criar nova exação, que deverá sujeitar-se ao respectivo exame de compatibilidade constitucional, devendo encontrar fundamento em uma norma de competência específica. Note-se que tal problemática encontra-se no plano da validade, já que uma vez desviada a finalidade, a cobrança torna-se inconstitucional, por não possuir respaldo na norma atributiva de competência.

Resta, portanto, analisar qual dessas problemáticas atingiu a “contribuição” instituída pelo art. 1º da LC 110/01, afim de delimitar as suas consequências.

### **5.3.1 O desvio da finalidade da “contribuição” instituída pelo art. 1º da LC 110/01**

Atento à extinção da finalidade da “contribuição” instituída pelo artigo 1º do referido diploma legal (abordada em tópico anterior), o legislativo editou o PLP 200/2012166,

---

<sup>164</sup> Nesse sentido: DERZI, Mizabel. Notas ao livro Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro, p. 1033.

<sup>165</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições-uma figura “sui generis”**. São Paulo: Dialética, 2000, p.239/240.

que fora aprovado na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. Tal projeto de lei visava incluir prazo para a previsão de encerramento da cobrança da “contribuição” objeto deste trabalho, fixando-a em junho de 2013, ou seja, cerca de um ano após a data indicada pela Caixa Econômica Federal no ofício 0038, supra referido.

No entanto, a Presidência da República vetou tal projeto, através do despacho nº 301<sup>167</sup> de 23 de julho de 2013, apresentando razões exclusivamente políticas e desprovidas de qualquer fundamento jurídico, defendendo a continuidade da cobrança da referida exação. Argumentou a então Presidência que a extinção da cobrança da Contribuição Social em comento geraria um impacto superior a R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais) por ano nas contas do FGTS, levando à redução de investimentos em importantes programas sociais, particularmente, o desenvolvimento do Programa Minha Casa Minha Vida.

Tais argumentos são imprestáveis para fundamentar a validade da exação objeto deste trabalho. Primeiro, porque a própria gestora do fundo – Caixa Econômica Federal - pronunciou-se publicamente pela prescindibilidade da cobrança e, segundo, porque destinar os valores arrecadados a outros programas sociais seria modificar a finalidade para qual foi instituída a “contribuição”.

Note-se que, com o seu veto, a Presidência acabou por formalizar o desvio da finalidade da “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01. Isto porque, como já foi delimitado neste trabalho, as contribuições nascem com uma finalidade e seguem afetadas à esta, sendo, portanto, seu critério de validação.

---

<sup>166</sup> PLP 200/2012-Projeto de Lei Complementar; **Situação:** Arquivada; **Origem:** PLS 198/2007; **Autor:** Senado Federal - Renato Casagrande - PSB/ES; **Apresentação:** 10/08/2012; **Ementa:** Acrescenta § 2º ao art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, para estabelecer prazo para a extinção de contribuição social. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=553112>>. Acesso em: 20/05/15.

<sup>167</sup> “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 investimentos 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.”

Essas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar o projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.

Cabe frisar que não se trata apenas e tão somente de desvio dos recursos angariados com as contribuições, mas sim de desvio de finalidade. Como a própria Presidência deixou claro em seu veto, os recursos estariam sendo destinados a programas habitacionais, fim diverso daquele para o qual foi criada a “contribuição”.

Sendo assim, não se trata tão somente de questão financeira, que atinge a eficácia da exação, mas sim de questão que diz respeito à validade desta, já que, ao ser modificada a finalidade, teria sido instituída nova contribuição, distinta daquela objeto deste trabalho.

Há quem entenda, no entanto, que a cobrança deveria continuar sendo efetuada mesmo após do exaurimento da finalidade da exação. Danny Monteiro da Silva<sup>168</sup> defende que o legislador não condicionou a exigibilidade da “contribuição” de 10% ao FGTS apenas à superação do déficit nas contas do FGTS em razão dos expurgos, pelo contrário, tal “contribuição” visa não só sanar eventuais déficits como também viabilizar a execução e implementação de programas sociais.

Segundo a visão da autora, portanto, não haveria de se falar em exaurimento do desvio de finalidade. A finalidade da “contribuição” seria ampla e diria respeito também a execução e implementação de programas sociais.

Esta visão, no entanto, parece equivocada, já que, como demonstrado em tópico anterior, a “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01 é resultado de condenação judicial que obrigou a CEF a cobrir expurgos inflacionários. Da análise do contexto histórico, da exposição de motivos e da análise sistêmica da própria norma, é forçoso chegar a conclusão diversa.

Deste modo, a destinação da “contribuição” em análise a programas sociais nada mais é do que desvio de finalidade. Supera a noção de desvio de recursos, pois estaria, de fato, sendo utilizada para fazer frente a finalidade distinta daquela para qual foi instituída.

Sendo assim, chega-se a conclusão de que, no momento em que os recursos passaram a ser destinados a fim diverso, teria sido criada nova contribuição diversa desta primeira, que fora destinada a cobertura dos expurgos inflacionários decorrentes dos planos Verão e Collor. A partir de tal marco temporal (desvio de

---

<sup>168</sup> DA SILVA, Danny Monteiro. **Padece a Contribuição Social do Art. 1º da Lei Complementar 110, de 2001, de Exaurimento de sua Finalidade ou de Inconstitucionalidade. Superveniente?** São Paulo: Dialética, n. 229, 2014, p. 36.

finalidade), tornou-se, portanto, a cobrança de tal “contribuição” inconstitucional, já que o legislador criou exação para fim determinado.

Quanto à nova contribuição criada, é necessário que se analise a sua consonância com os preceitos Constitucionais. Tal contribuição só seria constitucional se a Carta Magna outorgar competência específica para o alcance de tal finalidade, tendo ainda que ser observados os requisitos correlatos à instituição de nova contribuição.

#### 5.4 EFEITOS DO EXAURIMENTO E DO DESVIO DA FINALIDADE

O último capítulo deste trabalho ficaria esvaziado se não se analisasse as reais consequências observadas pelo exaurimento e desvio de finalidade da “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01. Isto porque vale reiterar que o presente estudo entende pela inconstitucionalidade da referida exação desde a sua origem, por não se enquadrar em nenhuma espécie de tributo, não havendo, portanto, norma de competência autorizadora da sua instituição.

Apesar disso, como o Supremo Tribunal Federal julgou tal exação Constitucional, além de a enquadrar na espécie “Contribuições Sociais Gerais”, necessário se fez analisar questões supervenientes a tal enquadramento.

Este tópico demonstra o que tais cobranças representam além de oferecer uma alternativa ao contribuinte, que arca com “os expurgos inflacionário dos Planos verão e Collor” até os dias de hoje, apesar de sabermos já terem sido adimplidos há muito tempo.

##### 5.4.1 Do confisco

O artigo 150, inciso IV da Carta Magna<sup>169</sup> prevê ser vedado utilizar tributo com efeitos de confisco. Note-se que tal conceito é de todo amplo, já que a Constituição fala em “efeitos de confisco” além de não limitar as espécies tributárias sujeitas à prática do confisco.

---

<sup>169</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV- utilizar tributo com efeito de confisco.

Defende Sacha Calmon<sup>170</sup> que a teoria do confisco deve ser posta em face do direito à propriedade, garantido pela Constituição. Se é inadmissível a expropriação sem justa indenização, também não se faz admissível a apropriação através de tributação abusiva. Ainda segundo o autor, o conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado diz respeito à apropriação alheia da propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou tributação.

Goldschmidt<sup>171</sup> ratifica justamente o conceito acima exposto, asseverando que confisco seria “o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. Por isso, o confisco apresenta o caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contrário à lei.”

Hugo de Brito<sup>172</sup> acrescenta que o tributo não pode ser antieconômico, ou seja, não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras de riqueza ou promotoras da sua circulação. A proibição do efeito confiscatório do tributo teria o efeito de impedir a supressão de denominado setor privado.

Analisando as premissas colocadas neste capítulo, chega-se a duas conclusões não excludentes entre si: o exaurimento da finalidade da “contribuição” em comento teria gerado a sua expurgação do sistema tributário brasileiro, de modo que toda a cobrança realizada após tal marco é inconstitucional; e, o desvio de finalidade teria criado nova contribuição, tornando inconstitucional a cobrança daquela a partir de tal marco.

Sendo assim, tanto o exaurimento da finalidade da “contribuição” quanto o desvio da sua destinação levam a mesma conclusão. A cobrança tornou-se inconstitucional. O marco temporal para tal inconstitucionalidade é o momento em que a Caixa Econômica Federal, em seu balaço publicado mensalmente, demonstrou numericamente que as suas contas não mais necessitavam de tais exações.

A partir do momento em que a cobrança tornou-se inconstitucional, seja por falta de norma atributiva de competência que embase a sua autorização, ou pelo fato desta

---

<sup>170</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 236.

<sup>171</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: RT, 2003, p.45.

<sup>172</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 286.

“contribuição” ter dado lugar à contribuição novel, não há como se olvidar que a exigência da União ao pagamento de tal exação nada mais é do que confisco, que se subsume perfeitamente aos conceitos acima esposados.

Em verdade, é possível vislumbrar neste caso, o confisco em duas dimensões. Primeiramente, pelo fato de o Estado estar se apropriando da propriedade do contribuinte, sem qualquer contraprestação e baseado em “contribuição” que sequer deveria irradiar efeitos no sistema jurídico. E segundo, por tal “contribuição” aumentar a carga tributária do empregador - que deveras, já é alta.

Além disso, efetuando a cobrança de “contribuição” sabidamente inconstitucional, a União está agindo de maneira antieconômica, acabando por dificultar o desenvolvimento de atividades geradoras de riqueza, que fomentariam a economia.

O contribuinte, frente à cobrança Inconstitucional e confiscatória, possui uma alternativa, qual seja, a repetição de indébito. Hugo de Brito Machado assevera que<sup>173</sup> cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório, tendo este mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Estado, cuja utilidade depende certamente da provocação dos interessados e da coragem e independência dos magistrados.

Nos termos do artigo 165 do Código Tributário Nacional<sup>174</sup>, a repetição de indébito é devida, seja qual for a modalidade de pagamento e independentemente de prévio protesto. Note-se que o empregador tem a possibilidade de pedir tal restituição desde o marco temporal acima delimitado, qual seja, o momento em que a CEF demonstrou numericamente equilíbrio nas contas, em 2007.

O prazo para pedir a restituição é de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário pelo pagamento em todos os casos, após o advento da LC 118, a despeito do que prevê o artigo 168 do Código Tributário Nacional. Imperioso frisar que a declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal em nada influencia nos prazos para pedir a repetição do indébito, não devendo, portanto, o contribuinte esperar o julgamento das ADIS 5050, 5051 e 5053, já propostas sobre a matéria, para ingressar no judiciário.

---

<sup>173</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 41.

<sup>174</sup> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos.

O Judiciário já vem, timidamente, concedendo o pleito dos contribuintes que ingressam com ação de restituição. O Tribunal Regional Federal da 1ª Região vem se manifestando de forma favorável ao contribuinte, concedendo a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue os empregadores ao recolhimento de tal exação<sup>175</sup>.

Conclui-se, portanto, que a “contribuição” de 10% ao FGTS foi expurgada do sistema quando do exaurimento da sua finalidade. Com o posterior desvio do fim para o qual fora instituída, foi criada nova contribuição diferente da primeira, que deve ser submetida a exame de constitucionalidade. Deste modo, cabe ao contribuinte ingressar no Judiciário para se desobrigar de cobrança inconstitucional.

---

<sup>175</sup> “Decido. **Têm razão as autoras.**

O Supremo Tribunal Federal, nos autos das ADIs 2.556-2 e 2.568-6, reconheceu a constitucionalidade da contribuição instituída pelo art. 1º da LC 110/01”(…)

No julgamento de mérito, realizado em 13/06/2012 o Ministro relator deixou claro que **“a existência das contribuições com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade” (...)**

“Assim, o que justificou a criação da contribuição combatida foi a manutenção do equilíbrio financeiro do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço em razão dos acordos instituídos pela LC 110/01”(…)

“Ante o exposto, **JULGO PROCEDENTES** os pedidos da parte autora e declaro seu direito à suspensão da exigibilidade do crédito tributário resultante da aplicação do art. 1º, da LC nº 110/2001, nos termos do art. 151, V, do Código Tributário Nacional e **antecipo os efeitos desta tutela**, independentemente da interposição de qualquer recurso – inclusive embargos de declaração

**Condene a ré** ainda, ao ressarcimento dos valores pagos após o esgotamento da finalidade da referida contribuição – exercício de 2007 observada a prescrição quinquenal”. Decisão no processo de nº 0060642-02.2013.4.01.3400; 1º Vara Federal do Distrito Federal.



## 6 CONCLUSÃO

Primeiramente, impende destacar, que este trabalho entende serem as Contribuições Especiais espécie autônoma de tributo, sujeitas a todo o regime jurídico-tributário. Ademais, considera-se a afetação a uma finalidade, assim como a sua persecução, requisito de validade de tal espécie tributária.

Como já esposado, a “contribuição” instituída pelo artigo 1º da LC 110/01 fora criada para fazer frente aos expurgos inflacionários que corroeram os saldos depositados nas contas vinculadas dos trabalhadores. A obrigação de correção de tal montante foi fruto de condenação judicial, que obrigou a Caixa Econômica Federal a corrigir os valores referentes ao período dos Planos Verão e Collor.

Neste trabalho chegou-se a conclusão de que não pode se tratar a Exação de 10% ao FGTS de verba de natureza trabalhista, e sim tributária. Isto porque, a “contribuição” em comento não é devida ao trabalhador, e sim à União, sendo prestação pecuniária e compulsória, nos moldes do art. 4º do Código Tributário Nacional.

Do mesmo modo, não seria a “contribuição” de 10% sobre o FGTS imposto, já que tal espécie tributária possui como característica essencial, nos moldes do artigo 16 do Código Tributário Nacional, a desvinculação a atividade estatal. A “contribuição” objeto deste trabalho é visivelmente destinada a um fundo - o FGTS -, não podendo, por vedação do artigo 167, IV da Carta Magna, tratar-se de Imposto.

Posteriormente, conclui-se que a “contribuição” aqui referida não pode ser considerada como Contribuição de Intervenção ao Domínio Econômico, já que estas são destinadas a serem meios de intervenção estatal em determinados segmentos, o que não ocorre na exação em estudo.

Não pode também, de modo algum, ser enquadrada tal “contribuição” como Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais e Econômicas. Isto porque a “contribuição” de 10% ao FGTS não se destina a organização de nenhuma categoria, assim como os seus recursos não se encontram destinados a fomentar sociedade associativa. A referida exação é destinada à União e visa corrigir expurgos inflacionários que assolaram um Fundo representativo de direitos sociais aos trabalhadores, estando, portanto afastada tal hipótese de subsunção.

A natureza jurídica da “contribuição” em comento não é também de Contribuição a seguridade Social. Isto porque, não se destina à saúde, assistência ou previdência, além de não obedecer aos princípios da solidariedade e a regra de contrapartida. A mitigação a anterioridade observada na LC 110/01 é apenas uma inconstitucionalidade pontual da exação, não sendo suficiente para o seu enquadramento em tal subespécie.

Além disso, conclui-se, indo de encontro ao julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal quando da apreciação das ADIS 2568-6 e 2556, que não se trata a exação objeto deste trabalho de Contribuição Social Geral. Seria forçoso enquadrar tal “contribuição” nesta subespécie, já que é característica daquela a destinação à finalidade Constitucionalmente prevista. Ora, a finalidade da “contribuição” de 10% ao FGTS não se encontra arrolada na Carta Magna, e por este motivo, não possui a União competência para instituí-la.

Sendo assim, para este trabalho a “contribuição” de 10% ao FGTS é natimorta, sendo Inconstitucional desde o seu nascimento, nunca devendo ter produzido efeitos no ordenamento jurídico-tributário. Trata-se, portanto, tal “contribuição” de tributo “*sui generis*”, por não se enquadrar em nenhuma espécie tributária.

Apesar disso, não se pode ignorar o julgamento das ADIS 2568-6 e 2556 que enquadrou a referida exação na espécie das “Contribuições Sociais Gerais”, tornando definitivamente legítima a cobrança de tal tributo. Justamente por querer conferir um resultado útil ao trabalho, passou-se a analisar os aspectos posteriores a tais julgamentos, com o fito de oferecer uma alternativa ao Contribuinte, apesar da importante conclusão inicial.

Passou-se, portanto, a análise da real finalidade da “contribuição” aqui estudada. Primeiramente, chegou-se à conclusão, a luz da *vollunta legis*, de que o fim de tal exação é a cobertura dos expurgos inflacionários que corroeram as contas vinculadas do FGTS, não podendo esta perseguir finalidade diversa.

Como demonstrado através de documentação disponibilizada pela gestora do Fundo - Caixa Econômica Federal – tais expurgos já foram completamente cobertos, estando, portanto, exaurida a finalidade de tal “contribuição”. O exaurimento da finalidade retira automaticamente o art. 1º da LC 110/01 do sistema jurídico

brasileiro, por ser tal dispositivo temporário, por prazo determinado, estando a sua caducidade sujeita ao atingimento da finalidade.

Além disso, a partir do exaurimento da finalidade, há comprovadamente o desvio da mesma, já que passa a “contribuição” a ser destinada a programas habitacionais pelo Governo Federal. Para este trabalho, o desvio de arrecadação é problema apenas de direito financeiro, enquanto que o desvio de finalidade é questão de direito tributário, capaz de eivar de inconstitucionalidade a contribuição.

Havendo desvio de finalidade é criada contribuição nova, diferente da primeira, justamente por ser a finalidade o cerne de tal espécie tributária. Sendo assim, a partir do referido marco temporal - exaurimento da finalidade -, a “contribuição” de 10% ao FGTS deixou de existir, tendo sido criada nova contribuição, que deverá se submeter aos requisitos de validade estabelecidos constitucionalmente.

Demonstra-se, portanto, confisco a prática do Estado de efetuar cobrança de “contribuição” inexistente, por falta de norma Constitucional que a embase. Deste modo, representa alternativa ao contribuinte a ação de restituição dos valores pagos indevidamente, vez que o judiciário vem timidamente aceitando tal tese.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1990.

ÁVILLA, Humberto. **Contribuições na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Dialética, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico**, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

BRASIL. STF. Rel. Min. Carlos Velloso ; Processo: RE 166.722-9, Segunda Turma. Data: DJe 26.04.1994. Recorrente: União Federal. Recorrido: Sorvane- Sorvetes e Produtos Alimentícios do Nordeste S/A. Relator: Min. Paulo Brossard. Disponível em: <https://www.magisteronline.com.br/mgstrnet/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>

BRASIL. STF. Rel. Min. Carlos Velloso ; Processo: RE 396.266, Tribunal Pleno. Data: DJe 26.11.2003. Recorrente: Ciacenter Armazém da Moda Ltda. Recorrido: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas –Sebrae. Relator: Min. Carlos Velloso. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=396266&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M> Acesso em: 04 mar. 2011.

BRASIL. STF. Rel. Min. Moreira Alves ; Processo: ADI 2556-2, Pleno. Data: DJe 08.08.2003. Requerente: Confederação Nacional da Indústria; Requerido: Presidente da República. Disponível em: <https://www.magisteronline.com.br/mgstrnet/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0><https://www.magisteronline.com.br/mgstrnet/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>

BRASIL. JF- DF. Processo: 0060642-02.2013.4.01.3400. Data: DJe 10.11.2014. Autor: CeA modas Ltda.; Réu: União Federal. Disponível em: [http://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?trf1\\_captcha\\_id=e4c97a79977805b1705872f181e37e35&trf1\\_captcha=hdxn&enviar=Pesquisar&proc=00606420220134013400&secao=DF](http://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?trf1_captcha_id=e4c97a79977805b1705872f181e37e35&trf1_captcha=hdxn&enviar=Pesquisar&proc=00606420220134013400&secao=DF)

CALSONI, Roque Messias. **Suplemento Trabalhista: 095/01**. São Paulo: LTr, 2001, ano 37.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 1993.

CELSO NETO, João. **Os expurgos no FGTS e seus reflexos na justiça trabalhista**. São Paulo, Allprint, 2004.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no Direito Brasileiro**. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2015.

DA SILVA, Danny Monteiro. **Padece a Contribuição Social do Art. 1º da Lei Complementar 110, de 2001, de Exaurimento de sua Finalidade ou de Inconstitucionalidade. Superveniente?** São Paulo: Dialética, n. 229, 2014.

DE LIMA, Maria Ednalva. **Inconstitucionalidade e Ilegalidade das Contribuições Sociais ao FGTS, Criadas pela Lei Complementar nº 110/2001**. São Paulo: Dialética, n. 72, 2001.

DE MATTOS, Aroldo Gomes. **A Natureza Jurídica das Contribuições Sociais ao FGTS Instituídas pela LC nº 110/2001**. São Paulo: Dialética, 2001.

DE MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

DERZI, Misabeu Abreu Machado. **Nota de Atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Forense, 1997.

DWORKING, Ronald Myles. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FILHO, Marçal Justen. **Contribuições Sociais. Caderno de Pesquisas Tributárias**. V. 17. 1992.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de Intervenção no domínio econômico**. São Paulo: QuartierLatin, 2008.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: RT, 2003.

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

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

HOFFMANN, Susy Gomes. **As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Copola, 1996.

JANTALIA, Fabiano. **FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço**. São Paulo: LTr, 2008.

JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 2007.

DE SOUZA, Leandro Marins ;PETRY, Rodrigo Camori .**As teratológicas “Contribuições Sociais para o FGTS” criadas pela Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001**. São Paulo: Dialética, n. 77, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINS, Marcelo Guerra. **As novas contribuições ao FGTS**. Rio de Janeiro: Zeni, n. 70, ano 21, 2002.

MOREIRA, André Mendes e ESTANISLAU, César Vale. **Inconstitucionalidade Superveniente da Contribuição Social de 10% sobre o Saldo do FGTS em Caso de Despedida sem Justa Causa, Instituída pelo Art. 1º da LC nº 110/2001, face ao Atingimento de sua Finalidade**. São Paulo: Dialética, n. 227, 2014.

OMMATI, José Emilio Medauar. **A impossibilidade da criação de imposto afetado a um fundo**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/23i4/a-impossibilidade-da-criacao-de-imposto-afetado-a-um-fundo-a-lei-complementar-n-11001-e-o-principio-da-proporcionalidade-no-direito-tributario-jose-emilio-medauar-ommati>. Acesso em 11 de mar de 2015.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

PINTO, Bruno Reis. **A Contribuição Prevista na Lei Complementar nº 110/2001 e sua Revogação Automática com o Exaurimento de sua Finalidade**. São Paulo: Dialética, n. 227, 2014.

PIRES, Adilson Rodrigues. **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.

Relatório SEFUG disponível em [http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorio-gestao/Relatorio\\_de\\_Gestao\\_do\\_FGTS\\_2006.pdf](http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorio-gestao/Relatorio_de_Gestao_do_FGTS_2006.pdf). Acesso em 10/05/2015.

Relatório SEFUG disponível em [http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorio-gestao/Relatorio\\_Gestao\\_FGTS\\_2012.pdf](http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorio-gestao/Relatorio_Gestao_FGTS_2012.pdf). Acesso realizado em 10/05/2015.

SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia .**O FGTS, as Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 110/01 e o Abuso do Poder de Legislar**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001.

SOUZA, Ricardo Conceição e SABBAG, Maristela Miglioli. **O expurgo inflacionário do FGTS será suportado pelas Empresas.** São Paulo: Dialética, n. 74, 2001.

SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico das Contribuições.** São Paulo: Dialética, 2002.

TAVARES, Alexandre Macedo. **A natureza tributária das contribuições do FGTS e a Lei Complementar nº 110/01.** São Paulo: Dialética, n. 73, 2001.

TRIGO, Régis Pallota. **As Contribuições Sociais Instituídas pela LC nº 110/01 Analisadas sob o Enfoque da Eficácia Temporal (Anterioridade e Irretroatividade), Extrafiscalidade e Bases de Cálculo.** São Paulo: Dialética, n. 76, 2002.