

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

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

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

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

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

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 08 - Portaria nº 02, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

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

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

77

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

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

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(FEVEREIRO - 2002)



Renina Katz
é a autora da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 75.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



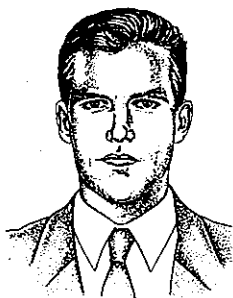
Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

As Teratológicas “Contribuições Sociais para o FGTS” criadas pela Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001

Leandro Marins de Souza
Rodrigo Caramori Petry



Leandro Marins de Souza
é Mestrando em
Direito Econômico e
Social pela PUC/PR e
Advogado em Curitiba.



Rodrigo Caramori Petry
é Mestrando em
Direito Econômico e
Social pela PUC/PR e
Advogado em Curitiba.

1. Introdução

Como já é de conhecimento público, o Judiciário, através de manifestações do Superior Tribunal de Justiça¹ e do Supremo Tribunal Federal², reconheceu a ilicitude perpetrada pelo Governo brasileiro ao não aplicar a correção monetária adequada (expurgos inflacionários) nas contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, entre os anos 1988 e 1991.

Esta ilicitude se caracterizou pela edição de *pacotes econômicos* que simplesmente desconsideraram os efeitos corrosivos da inflação existente à época, ao aplicar aos valores depositados nas contas vinculadas do FGTS índices de atualização monetária que verdadeiramente não refletiam os índices inflacionários do período, a caracterizar prejuízos aos trabalhadores.

Atentos a estas ilicitudes cometidas pelo Governo Federal quando da edição de seus planos econômicos, tanto o Supremo Tribunal Federal quanto o Superior Tribunal de Justiça em inúmeras oportunidades determinaram a correção da atualização monetária incidente sobre as contas vinculadas do FGTS, especificamente com relação ao denominado *Plano Verão (janeiro/89)* e parcela do chamado *Plano Collor I (abril/1990)*, em diversas demandas ajuizadas por trabalhadores almejando a correção do saldo com base nos reais índices inflacionários ocorridos à época.

Diante da reiterada manifestação jurisprudencial pátria, determinando a consideração dos expurgos inflacionários para correção monetária do saldo das contas vinculadas ao

¹ Ver os seguintes julgamentos do Superior Tribunal de Justiça, entre outros: REsp nº 262.347/PR, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, 16/04/2001, DJ de 24/09/2001; REsp nº 281.085/RJ, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, 05/04/2001, DJ de 13/08/2001; REsp nº 326.843/PB, Rel. Min. Garcia Vieira, Primeira Turma, 14/08/2001, DJ de 24/09/2001; REsp nº 130.892/SC, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, 26/06/1997, DJ de 08/09/1997; Resp nº 134.419/RS, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, 17/03/1998, DJ de 11/05/1998.

² Ver julgamento do Recurso Extraordinário nº 226.855-7, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, 31/08/2000, DJ de 13/10/2000.

FGTS, e sob a justificativa de se evitar que *um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizasse demandas para correção dos saldos na mesma proporção, o que teria efeito de paralisar o processo judiciário no País*, entendeu por bem o Excelentíssimo Presidente da República, estender a todos os trabalhadores a correção de suas contas³, e passados muitos anos após a perpetração dos expurgos, vendo reiteradamente reconhecido pelo Judiciário o direito dos trabalhadores às diferenças nos saldos do FGTS, em decorrência dos ilícitos expurgos inflacionários, o Governo se viu obrigado a realizar o reembolso do dinheiro nas contas vinculadas do FGTS, para recompor o saldo surrupiado pelos planos econômicos editados no passado.

Então, para fazer frente a esse “gasto orçamentário adicional”, resolveu instituir dois novos tributos, através da Lei Complementar nº 110/2001, que verdadeiramente se afigura como uma *fraude tributária fruto de uma fraude econômica*.

Como restará demonstrado ao longo do presente trabalho, as “contribuições sociais” que supostamente a Lei Complementar nº 110/2001 criou não guardam consonância com os ditames constitucionais autorizativos de sua instituição, padecendo de inúmeros vícios que

afastam a possibilidade de sua exigência.

2. Dos Recolhimentos ao FGTS e sua Natureza Diversa em Relação às “Novas Contribuições” da LC 110/2001

Primeiramente, para que se tenha exata noção da absurda instituição das novas “contribuições ao FGTS” pela Lei Complementar nº 110/2001, imprescindível seja traçado o panorama legislativo do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, a demonstrar que as “contribuições” criadas não guardam semelhança alguma com os recolhimentos ao FGTS.

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS foi instituído pela Lei nº 5.107/66, “como alternativa para o direito de indenização e de estabilidade para o empregado e como poupança compulsória a ser formada pelo trabalhador, da qual pode valer-se nos casos previstos”⁴.

A Constituição Federal de 1988, no Capítulo *Dos Direitos Sociais*, em seu artigo 7º, insere o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço como direito dos trabalhadores urbanos e rurais com o fito de melhorar sua condição social:

“Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

³ “Não obstante, o FGTS foi afetado em sua capacidade de atender integralmente seus objetivos por elevadas taxas de inflação e por determinados planos econômicos. O reconhecimento por parte do Poder Judiciário de que os saldos das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço foram corrigidos a menor na implementação dos planos Verão e Collor I teve o efeito de aumentar o passivo do FGTS sem o correspondente aumento do ativo necessário para evitar um desequilíbrio patrimonial no Fundo. Diante dessa decisão da Justiça, e devido à possibilidade de que um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizasse demandas para correção dos saldos na mesma proporção, o que teria efeito de paralisar o processo judiciário no País, Vossa Excelência decidiu estender a todos os trabalhadores a correção automática de seus saldos, independentemente de decisão judicial. Isto criou uma necessidade de geração de patrimônio no FGTS da ordem de RS 42 bilhões.” (Trecho extraído das razões apresentadas pelo Ministro do Trabalho e Emprego, Francisco Dornelles, e pelo Ministro da Fazenda, Pedro Malan, quando da apresentação de Anteprojeto de Lei Complementar nº 195/2001)

⁴ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Inicição do Direito do Trabalho*, 25ª edição, São Paulo: LTr, 1999. p. 363.

(...)

III - fundo de garantia do tempo de serviço.”

A legislação ordinária vigente que rege o FGTS é a Lei nº 8.036/90, regulamentada pelo Decreto nº 99.684/90, onde está prevista a obrigatoriedade de depósito pelo empregador no valor de 8% (oito por cento) do salário dos empregados, *in verbis*:

“Art. 15. Para os fins previstos nesta lei, todos os empregadores ficam obrigados a depositar, até o dia 7 (sete) de cada mês, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8 (oito) por cento da remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas na remuneração as parcelas de que tratam os artigos 457 e 458 da CLT e a gratificação de Natal a que se refere a Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962, com as modificações da Lei nº 4.749, de 12 de agosto de 1965.”⁵

Além disso, quando da despedida arbitrária (sem justa causa) do empregado, a legislação trabalhista prevê a obrigatoriedade de pagamento, por parte do empregador, de indenização correspondente a 40% (quarenta por cento) do valor dos depósitos efetuados a título de FGTS na conta vinculada, nos seguintes termos:

“Art. 18. Ocorrendo rescisão do contrato de trabalho, por parte do empregador, ficará este obrigado a pagar diretamente ao empregado os valores relativos aos depósitos referentes ao mês da rescisão e ao imediatamente anterior que ainda não houver sido recolhido, sem prejuízo das cominações legais.

§1º Na hipótese de despedida pelo empregador sem justa causa, pagará este diretamente ao trabalhador importância igual a 40 (quarenta) por cento do montante de todos os depósitos realizados na conta vinculada durante a vigência do contrato de trabalho, atualizados monetariamente e acrescidos dos respectivos juros.”⁶

Portanto, o FGTS é garantia prevista constitucionalmente como direito dos trabalhadores para a melhoria de sua condição social, e tem evidente característica de fundo de natureza salarial, portanto trabalhista. Recentemente porém, na data de 29 de junho de 2001, por meio da Lei Complementar nº 110/2001, foram instituídas duas pretensões “contribuições sociais” relativas ao FGTS.

No artigo 1º da citada Lei Complementar, instituiu-se “contribuição social” devida pelos empregadores em caso de despedida sem justa causa, nos seguintes termos:

“Art. 1º. Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida 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.”

Já no artigo 2º da mesma lei instituiu-se outra “contribuição social”, *in verbis*:

“Art. 2º. Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores, à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês

⁵ Art. 15 da Lei nº 8.036/90. Importante observar que em relação aos empregados contratados por prazo determinado, na forma da Lei nº 9.601/98, o recolhimento para o FGTS deverá ser feito no montante de 2% (dois por cento), como previsto no art. 2º. II.

⁶ Art. 18 da Lei nº 8.036/90.

anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o artigo 15 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990.”

Portanto, restam totalmente diferenciadas das características próprias do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, de cunho trabalhista/assistencial, as “novas contribuições sociais” pretensamente instituídas pela LC nº 110/2001. Estas revestem-se de cunho tributário, porém a configuração dessas contribuições foi de tal forma deformada, como se explanará a seguir, que mal conseguimos caracterizá-la como tributo, tamanho é o quadro de irregularidades que as marcam.

Mediante análise da legislação instituidora das supostas contribuições sociais em comento, em cotejo com o texto constitucional, resta evidente a afronta aos mais mezinhos princípios constitucionais tributários, a fulminar a Lei Complementar nº 110/2001 de inconstitucionalidade e, via de consequência, a afastar a possibilidade de exigência das “contribuições sociais” por ela instituídas.

3. As “Novas Contribuições” são Inconstitucionais se Inseridas no art. 10, inciso I do ADCT

Conforme explanado no item anterior, não obstante a natureza trabalhista do originário Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, instituído pela Lei nº 5.107/66, pretende-se através da Lei Complementar nº 110/2001 instituir duas novas “contribuições sociais” - portanto dois novos tributos - sem observar os dispositivos constitucionais e infra-constitucionais que regem a ativi-

dade tributária do Estado. Senão vejamos.

Em primeiro passo, voltando à explanação anterior, reafirmamos a impossibilidade de entender-se como de natureza trabalhista a contribuição instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, incidente no caso de despedida sem justa causa, à alíquota de 10% sobre o montante dos depósitos do FGTS. Os que argumentam nesse sentido afirmam funcionar a aludida contribuição como espécie de majoração da multa de 40% aplicável ao empregador na despedida arbitrária do empregado.

Por esse raciocínio, passaria então a multa rescisória trabalhista de 40% para 50%. Apenas para argumentar, em sendo a contribuição do art. 1º da LC nº 110/2001 uma espécie de adicional à multa rescisória de 40% incidente na despedida sem justa causa, haveria flagrante inconstitucionalidade, por ferir-se o art. 10, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, que limita a multa rescisória ao percentual de 40%, calculado pela multiplicação do percentual de 10%, antes previsto na Lei nº 5.107/66⁷:

“Até que seja promulgada a lei complementar a que se refere o art. 7º, I, da Constituição: I - fica limitada a proteção nele referida ao aumento, para 4 vezes, da porcentagem prevista no art. 6º, *caput* e parágrafo 1º, da Lei 5.107/66, de 13.09.66.”

Por sua vez, o art. 7º, I, da CF/1988 assim prescreve:

“São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que vi-

⁷ “Art. 6º. Ocorrendo rescisão do contrato de trabalho, por parte da empresa, sem justa causa, ficará esta obrigada a depositar, na data da dispensa, a favor do empregado, importância igual a 10% (dez por cento) dos valores do depósito, da correção monetária e dos juros capitalizados na sua conta vinculada, correspondentes ao período em que o empregado trabalhou na empresa.”

sem à melhoria de sua condição social: I - relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos.”

Como já visto, esse limite máximo é representado atualmente pela porcentagem de 40% dos depósitos do FGTS em nome de cada trabalhador, o que claramente afasta, portanto, a possibilidade de interpretar-se que houve majoração da indenização rescisória de contrato de trabalho de 40% para 50%, como alguém poderia imaginar. Ou seja, como não foi editada a lei complementar trabalhista referida no inciso I, do art. 7º da CF/1988, tratando de regulamentar a despedida sem justa causa e sua forma protetiva, não há como interpretar-se que a “contribuição social” criada pelo art. 1º da LC nº 110/2001 possui natureza de adicional da indenização rescisória aludida.

Para adequar-se ao texto constitucional, o mínimo que se poderia exigir do texto do art. 1º da LC nº 110/2001 é que estivesse regulando o art. 10 do ADCT da Constituição Federal de 1988, o que claramente não ocorre, pois o que fez o art. 1º da LC nº 110/2001 foi criar nova “contribuição social”, de natureza tributária, e que em momento algum pode ser considerada como multa ou indenização por despedida sem justa causa. Entender o contrário seria deturpar ainda mais uma figura tributária que já nasceu desfigurada, por ferir elementares princípios constitucionais.

Ora, a multa/indenização de 40% sobre os recolhimentos ao FGTS, pre-

vista na Constituição, tem como função servir de proteção ao trabalhador despedido arbitrariamente. A contribuição de 10%, como previsto na LC nº 110/2001 não desempenha esse papel. Foi instituída única e exclusivamente, como sua “irmã”, a contribuição de 0,5% prevista no art. 2º da LC nº 110/2001, para cobrir os expurgos inflacionários realizados por planos econômicos governamentais. Basta observar que os trabalhadores que agora forem demitidos arbitrariamente, mas que não tinham, à época dos expurgos (entre 1988 e 1991) saldo em suas contas no FGTS, não serão de forma alguma, beneficiados, como se depreende do art. 4º da LC nº 110/2001:

“Art. 4º Fica a Caixa Econômica Federal autorizada a creditar nas contas vinculadas do FGTS, às 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: (...)”

E ainda, os trabalhadores que poderão ter suas contas de FGTS creditadas com os complementos de correção monetária devem assinar termo de adesão, pelo qual são obrigados a renunciar ao direito de pleitear em juízo os complementos que encontrem devidos, como consta expressamente no inciso III, do art. 6º, da LC nº 110/2001.⁸

Ou seja, seria uma absoluta incongruência afirmar-se que a LC nº 110/2001

* Art. 6º, inciso III: “O Termo de Adesão a que se refere o inciso I do art. 4º, a ser firmado no prazo e na forma definidos em Regulamento, conterá: (...) III - declaração do titular da conta vinculada, sob as penas da lei, de que não está nem ingressará em juízo discutindo os complementos de atualização monetária relativos a junho de 1987, ao período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989, a abril e maio de 1990 e a fevereiro de 1991.”

estaria a regular o inciso I, do art. 7º, da CF/1988, prevendo indenização compensatória na despedida arbitrária do empregado. Muito pelo contrário, o cidadão que recolher a esdrúxula figura exacional prevista no art. 1º da LC nº 110/2001 é que deveria ser indenizado, por estar arcando com o custo de um ilícito perpetrado pelo Estado, consistente nos expurgos inflacionários nas contas vinculadas do FGTS, realizados através de planos econômicos editados pelo Governo Federal, como afirmado anteriormente.

Frise-se: tanto a contribuição social prevista no art. 1º da LC nº 110/2001 quanto aquela prevista no art. 2º da mesma Lei, como bem esclarecido, não podem ser consideradas como figuras da mesma natureza que os recolhimentos ao FGTS (multa/indenização de 40% e recolhimento mensal de 8%), efetuados na forma de sua legislação regente. Isto porque sua natureza é diversa - o recolhimento ao FGTS se reveste de natureza trabalhista, e as contribuições, de natureza tributária -, razão pela qual as duas figuras não se confundem.

Entender o contrário seria instalar um regime de total insegurança jurídica tributária, onde se daria a possibilidade ao ente tributante de, em não encontrando fundamento constitucional para o tributo de sua criação, distorcer sua natureza tributária, para tentar justificar o novo tributo com base em outro dispositivo constitucional, de natureza completamente diversa.

4. A Natureza Teratológica dos "Tributos" supostamente Criados pela Lei Complementar nº 110/2001

Caracterizada sua natureza tributária, as "contribuições sociais" relativas aos expurgos do FGTS, pretensamente

instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 devem observar, em primeira análise, os ditames constitucionais que regem a instituição de tributos dessa espécie, o que inócorre no presente caso.

O sistema tributário constitucional brasileiro prevê três espécies de contribuições especiais, quais sejam, (i) contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149, *caput*), (ii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, *caput*) e (iii) contribuições sociais (art. 195, I, II e III, § 4º, art. 212, § 5º e art. 239).

4.1. As "novas contribuições" não se afiguram como contribuições de intervenção no domínio econômico

A instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico está autorizada pelo artigo 149, *caput* da Constituição Federal de 1988, que estabelece *in verbis*:

"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."

As contribuições recentemente criadas pela Lei Complementar nº 110/2001 não se configuram como contribuições de intervenção no domínio econômico, uma vez que estas - as de intervenção - são caracterizadas por sua função nitidamente extrafiscal (não arrecadatória), enquanto que os novos tributos *sub examine* evidenciam, pelo contrário, finalidade nitidamente arrecadatória, uma

vez que se dirigem a cobrir expurgos inflacionários de planos econômicos governamentais.

Veja-se que as contribuições de intervenção no domínio econômico, para observar a autorização constitucional insculpida no art. 149 supra transcrito, devem ter por finalidade o custeio de ação interventiva estatal em atividade econômica considerada de interesse público.

Como explicita Ricardo Mariz de Oliveira, “a atuação interventiva da União, que justifique a instituição de uma contribuição que a custeie, deve ser uma atuação efetiva e ativa numa determinada área do campo econômico, e não meramente uma simples atuação legislativa, não obstante o fato de que todas as leis sempre imponham obrigações e condutas, portanto sempre carregando consigo um tipo de intervenção na esfera das liberdades individuais. (...) Por isso, reitero meu entendimento de que as contribuições de intervenção a que alude o art. 149 somente podem ser instituídas para custear a efetiva e ativa atuação da União no domínio econômico, quando ela puder intervir neste setor para garantir a consecução dos fundamentos, princípios e objetivos da ordem econômica e do Estado Democrático de Direito, e somente pode ser cobrada das pessoas diretamente envolvidas nessa intervenção.”⁹

Portanto, o elemento essencial para caracterizar a observância da autorização constitucional insculpida no art. 149 é a existência de atividade econômica que sofra intervenção estatal, a justificar

a criação da contribuição interventiva, por parte da União.

E evidentemente, em nenhuma das duas “contribuições” criadas pela Lei Complementar nº 110/2001 ocorre a justificativa constante do art. 149 da CF/88. Ou seja, inexistente intervenção da União em atividade econômica, autorizando assim a instituição das supostas “contribuições relativas ao FGTS”. Repita-se: não há como justificar as novas figuras exacionais da LC nº 110/2001 no art. 149 da CF/88, como contribuições de intervenção no domínio econômico.

Isto porque as “novas contribuições relativas ao FGTS” instituídas pela LC nº 110/2001, conforme expressamente se extrai, tanto do próprio texto legal instituidor¹⁰, como do Decreto regulamentar¹¹ posterior, *prestam-se a cobrir a diferença de expurgos inflacionários incidentes sobre os depósitos efetuados ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. A natureza das contribuições é meramente arrecadatória, servindo de manto para cobrir indevidas diferenças existentes no FGTS em virtude de equivocadas atualizações monetárias ocorridas em planos econômicos anteriores.*

Ante o exposto, pergunta-se: *qual a atividade econômica que está sendo implementada com a criação das “contribuições sociais” em comento? Qual é a intervenção em atividade econômica que autorize a instituição destas supostas “contribuições” sob a justificativa do art. 149 da Constituição Federal de 1988?*

Verdadeiramente esta intervenção em atividade econômica inexistente, confi-

⁹ “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - Concessionárias, Permissionárias e Autorizadas de Energia Elétrica - Aplicação Obrigatória de Recursos (Lei nº 9.991)”, in *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, coord. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 377-431.

¹⁰ Vide art. 4º da Lei Complementar nº 110/2001.

¹¹ Vide art. 1º do Decreto nº 3.913/2001.

gurando-se inexoravelmente o fato de que as ditas “contribuições sociais” pretensamente criadas pela LC nº 110/2001 não podem se afigurar como contribuições de intervenção no domínio econômico, sob pena de afronta ao disposto no art. 149 da Constituição Federal de 1988.

4.2. As “novas contribuições” não são contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas

Da mesma forma, e tão hialinamente verificável, *essas contribuições não se enquadram na figura de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas*, também previstas no já transcrito art. 149 da CF/88, uma vez que estas - contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas - são destinadas especificamente à organização dessas categorias pelo fornecimento de recursos financeiros às entidades associativas, o que não é o caso. Portanto, além de não se afigurarem como contribuições de intervenção no domínio econômico, conforme visto, não se afiguram como contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas as “contribuições” pretensamente instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001¹².

4.3. As “novas contribuições” não se adequam ao perfil constitucional dos impostos

Em seguimento ao raciocínio ora entabulado, compete analisar a possibilidade de configuração das “contribui-

ções sociais relativas ao FGTS” como novos impostos, o que desde já se afasta. Veja-se, primeiramente, o disposto no artigo 3º, § 1º da Lei Complementar nº 110/2001, que dispõe, *in verbis*:

“§ 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.”

Observa-se, do texto que instituiu as referidas “contribuições sociais”, que as mesmas seriam incorporadas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, justamente porque foram criadas com o fim de cobrir a diferença decorrente da ausência de real correção monetária nas contas vinculadas ao FGTS em planos econômicos anteriores.

Portanto, *a vinculação da receita oriunda da arrecadação destas “novas contribuições” ao FGTS é evidente*, em afronta ao art. 167 da Constituição Federal que veda expressamente esta possibilidade¹³.

A destinação das “novas contribuições” relativas ao FGTS pretensamente instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001, ao vincular-se às contas do FGTS e ao pagamento de despesas (decorrentes inclusive de decisão do Judiciário, que determinou a atualização das contas do FGTS dos trabalhadores), afigura-se em desconformidade com o art. 167 da Constituição Federal, quando se pretende considerar as “novas contribuições” como “novos impostos” instituídos pela Lei Complementar em comento.

¹² No mesmo sentido, veja-se o estudo de Marcos Joaquim Gonçalves Alves, “Novas contribuições sociais para o FGTS”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 72, p. 130.

¹³ “Art. 167. São vedados: (...) IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção do desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem assim o disposto no art. 4º, deste artigo.”

Da mesma forma, da análise do artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988, observa-se que não existe amparo constitucional para considerar-se as “novas contribuições”, especialmente a prevista no art. 2º da Lei Complementar nº 110/2001, como “novos impostos”, pois estar-se-ia em desalinhamento com a competência residual estabelecida neste dispositivo. Ou seja, a União somente pode instituir novos impostos mediante Lei Complementar e desde que não cumulativos e, sobretudo, que não possuam fato gerador ou base de cálculo próprios dos já existentes na Constituição¹⁴.

Ao observar-se a previsão expressa das contribuições para a seguridade social, verifica-se que já existe contribuição incidente sobre rendimentos do trabalho pagos pelo empregador (art. 195, I, “a” da Constituição Federal de 1988). Ora, a contribuição prevista no artigo 2º da Lei Complementar nº 110/2001 recai sobre base de cálculo idêntica, ou seja, rendimentos do trabalho pagos ao empregado pelo empregador (conforme o dispositivo citado, “sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador”).

Portanto, a “nova contribuição” possui base de cálculo idêntica à de contribuição social já prevista, ferindo o § 4º do art. 195, *in fine*, portanto não podendo ser caracterizada como imposto por estas razões, haja vista a evidente inconstitucionalidade.

Como se não bastasse, apenas *ad argumentandum*, na hipótese de serem considerados impostos, as novas figuras exacionais criadas pela LC nº 110/2001 devem obedecer ao princípio constitucional da anterioridade, ou seja, somente podem ser exigidos a partir do início do exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que os instituiu¹⁵. Não é o que ocorre, pois a LC nº 110/2001, em seu art. 14, estabelece o início da incidência e cobrança dos novos tributos a partir de noventa dias após a sua publicação¹⁶, ferindo frontalmente o art. 150, III, “b” da CF/1988 (anterioridade). Portanto, não escapa da inconstitucionalidade a LC nº 110/2001, mesmo em se considerando que os tributos que criou sejam impostos.

4.4. As “novas contribuições” não podem ser entendidas como contribuições sociais

Desta forma, da análise da Lei Complementar nº 110/2001 observa-se que as contribuições aludidas somente poderiam ser enquadradas como contribuições para a seguridade social. No entanto, *nem nessa hipótese se afiguram presentes os requisitos constitucionais para sua instituição*, como passa-se a demonstrar.

Considerando que a contribuição social é tributo, portanto constituída por relação obrigacional, deve ser composta, em sua configuração legal, pela descrição de fato que, ocorrido, ensejará a incidência tributária.

¹⁴ “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 próprios dos discriminados nesta Constituição.”

¹⁵ Art. 150, III, “b”, da Constituição Federal: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União (...) III - cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

¹⁶ Art. 14 da LC nº 110/2001: “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; e II - a partir do primeiro dia do mês seguinte ao nonagésimo dia da data de início de sua vigência, no tocante à contribuição social de que trata o art. 2º.”

Esse “fato gerador” da contribuição deve guardar íntima relação com sua base de cálculo, como esclarece Marco Aurelio Greco, ao entender que “ neste caso, FG [fato gerador] e BC [base de cálculo] funcionarão como tal, estando as contribuições (e respectivas leis instituidoras) sujeitas à verificação dos critérios de *compatibilidade* e não contradição, que são verificáveis em outras figuras, como os impostos”¹⁷.

Verifica-se, da leitura da lei em análise, que a contribuição social instituída em seu artigo 1º tem como “fato gerador” a “despedida de empregado sem justa causa”, fato gerador em nada relacionado com sua *base de cálculo, qual seja, o “montante de todos os depósitos”* relativos ao FGTS. Da mesma forma, sua finalidade (cobertura de expurgos inflacionários) encontra-se distante tanto do “fato gerador” quanto da base de cálculo legalmente previstos.

Em grave atentado aos princípios da justiça tributária e da capacidade contributiva, que informam o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, o “fato gerador” da aludida contribuição não é “fato representativo de riqueza”, pelo contrário, a despedida de empregado exterioriza uma situação que acusa ausência de capacidade contributiva.

Isso porque, o empregador, sabendo das sanções que a legislação trabalhista lhe impõe na despedida sem justa causa, somente efetiva a demissão do empregado quando está realmente em dificuldades financeiras, ou seja, quando não pode mais arcar com o ônus de continuar a empregar determinado funcionário. Apontar tal fato como ensejador de contribuição social é desvirtuar a lógica tributária, e pior, representa perigo inclusive para o futuro da própria em-

pregabilidade no País. A ausência de capacidade contributiva fica mais evidente ao atentar-se para a base de cálculo da contribuição criada, que não encontra compatibilidade alguma com o seu “fato gerador”.

Em relação à segunda contribuição aludida (art. 2º da Lei Complementar nº 110/2001), observa-se que, uma vez fundamentada no § 4º, do art. 195 da Constituição Federal de 1988, *reitere-se*, deve obediência ao disposto no art. 154, I, que estabelece a necessidade de o novo tributo criado não possuir fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição Federal.

Novamente se utiliza do argumento antes expendido: ao observar-se a previsão expressa das contribuições para a seguridade social, verifica-se que já existe contribuição incidente sobre rendimentos do trabalho pagos pelo empregador (art. 195, I, “a” da Constituição Federal de 1988). Ora, a contribuição prevista no artigo 2º da Lei Complementar nº 110/2001 recai sobre base de cálculo idêntica, ou seja, rendimentos do trabalho pagos ao empregado pelo empregador (conforme o dispositivo citado, “sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador”). Portanto, a nova contribuição possui base de cálculo idêntica à de contribuição social já prevista, ferindo o § 4º do art. 195.

Analisando-se as duas contribuições em conjunto, observa-se que as mesmas, sendo contribuições sociais, deveriam ser destinadas ao financiamento da seguridade social. A seguridade social (art. 194 da Constituição Federal de 1988) compreende ações destinadas a

¹⁷ Marco Aurelio Greco. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo: Dialética. 2000, p. 146.

assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Ou seja, qualquer contribuição deve ser vinculada aos objetivos do Sistema de Seguridade Social, por exigência constitucional. A esse respeito, bem observa Marco Aurelio Greco, ao tratar sobre a validação finalística (vinculação do tributo para finalidade específica) das contribuições, constitucionalmente consagrada:

“Por derradeiro, o artigo 149, ao tratar das contribuições, adota, igualmente, uma qualificação finalística para determinar a validade das leis instituidoras da figura. (...) Nesta norma atributiva de competência para instituir a exação, tipifica-se uma validação finalística de modo que as leis instituidoras estarão em sintonia com a Constituição e dentro do respectivo âmbito de competência, se atenderem as respectivas finalidades identificadas a partir das ‘áreas de atuação’ qualificadas pelo artigo 149.”¹⁸

Entretanto, a Lei Complementar nº 110/2001, em seu artigo 4º, em confusa redação, por via reflexa, vincula a receita obtida com o recolhimento das contribuições, ao pagamento complementar de atualização monetária nas contas vinculadas do FGTS, complemento este destinado a cobrir os expurgos inflacionários nas contas dos trabalhadores inscritos no Fundo, cometidos no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989, e durante o mês de abril de 1990. Veja-se a redação do artigo 4º, *in verbis*:

“Art. 4º. Fica a Caixa Econômica Federal autorizada a creditar nas contas vinculadas do FGTS, às expensas do próprio Fundo, o complemento de atualização monetária resultante da

aplicação, cumulativa, dos percentuais de dezesseis inteiros e sessenta e quatro 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.” (grifo nosso)

Conclui-se que o artigo 4º, ao utilizar-se da expressão “às expensas do próprio Fundo” está na verdade indicando a finalidade da Lei Complementar nº 110/2001, qual seja, a cobertura dos expurgos inflacionários referidos. Neste ponto encontramos outra afronta ao texto constitucional. Toda contribuição para a seguridade social é criada para uma finalidade específica, qual seja, financiar as ações previstas no artigo 194 da Constituição Federal de 1988, “destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”, o que não ocorre no presente caso, como visto.

Além do dispositivo acima citado (art. 4º da Lei Complementar nº 110/2001), todos os demais artigos da lei deixam claro o *desvio de finalidade* das “contribuições” instituídas, uma vez que se destinam evidentemente à cobertura dos expurgos inflacionários ocorri-

¹⁸ *Op. cit.*, p. 135.

dos no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989, e durante o mês de abril de 1990. Esses dispositivos tratam da sistemática de compensação dos expurgos, mediante estabelecimento de critérios de remuneração, prazos para pagamento, descontos etc.

Ressalte-se que a responsabilidade pelos expurgos ocorridos nas contas do FGTS é reconhecidamente do Governo e dos bancos que eram depositários das contas vinculadas do Fundo à época, e através da instituição destas contribuições está a se repassar - indevidamente - esta responsabilidade pela cobertura dos expurgos aos empregadores.

Não permite a Constituição Federal que o Governo corrija um grave erro, cometendo um erro ainda mais grave. Intenta-se cobrir as conseqüências de uma derrota judicial (a determinação de correção dos expurgos) com a arrecadação de novas contribuições sociais que somente têm razão de existir em face de ato ilegal do Governo.

O art. 12 da mesma lei é claro ao também atribuir responsabilidade pela compensação dos expurgos ao Tesouro Nacional (indiretamente aos contribuintes): “O Tesouro Nacional fica subsidiariamente obrigado à liquidação dos valores a que se refere o artigo 4º, nos prazos e nas condições estabelecidos nos artigos 5º e 6º, até o montante da diferença porventura ocorrida entre o valor arrecadado pelas contribuições sociais de que tratam os artigos 1º e 2º e aquele necessário ao resgate dos compromissos assumidos.” É claro o desvirtuamento da finalidade das contribuições recentemente criadas pela Lei Complementar nº 110/2001. Tal situação fica ainda mais evidente da leitura do art. 13, *in verbis*:

“Art. 13. As leis orçamentárias anuais referentes aos exercícios de 2001,

2002 e 2003 assegurarão *destinação integral ao FGTS de valor equivalente à arrecadação das contribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei Complementar.*” (grifo nosso)

O art. 13 é específico ao destinar o valor da arrecadação referente às contribuições instituídas pelos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001 ao FGTS, obviamente para fazer frente à dívida, existente entre o Fundo e os empregadores em virtude dos expurgos inflacionários, que se pretende seja coberta.

Também o Decreto nº 3.913, de 11 de setembro de 2001, que *dispõe sobre a apuração e liquidação dos complementos de atualização monetária de saldos de contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, de que trata a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001*, deixa claro o desvio de finalidade, a demonstrar verdadeiramente que não se tratam de “contribuições sociais” as figuras criadas pelos arts. 1º e 2º da LC nº 110/2001.

Dispõe o art. 1º do referido Decreto, *in verbis*:

“Art. 1º Este Decreto regulamenta a forma de apuração dos complementos de atualização monetária das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, de que trata a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, relativos aos saldos mantidos no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e no mês de abril de 1990, a forma e os prazos para lançamento dos respectivos créditos nas contas vinculadas e a forma de adesão às condições de resgate dos referidos créditos.”

Portanto, não havendo como finalidade a obtenção de recursos para a ma-

nutrição e custeio da seguridade social, impossível, da mesma forma, que as referidas contribuições criadas pela Lei Complementar nº 110/2001 sejam consideradas contribuições sociais.

Desta forma, resta demonstrado que as pretensas contribuições criadas pela Lei Complementar nº 110/2001, em seus arts. 1º e 2º, não guardam consonância com os dispositivos constitucionais balizadores e autorizativos da instituição de novos tributos, não podendo ser consideradas como contribuições de intervenção no domínio econômico, tampouco como contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, da mesma forma como novos impostos, ou ainda como contribuições para a seguridade social, donde decorre a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 110/2001.

5. Conclusões

Dessa forma, considerando-se as inúmeras inconstitucionalidades das pretensas contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, especificamente em seus artigos 1º e 2º, arquiteteta-se o seguinte quadro conclusivo:

a) a evidente natureza tributária das novas “contribuições” criadas pela Lei Complementar nº 110/2001, impossibilita, sob qualquer prisma, considerar-se atendida a norma contida no inciso I, do art. 7º, da CF/1988, em relação à “contribuição” prevista no art. 1º da LC nº 110/2001;

b) evidente incoerência de subsunção das “contribuições” pretensamente instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 ao conceito de *contribuição de intervenção no domínio econômico* insculpido no *caput* do art. 149 da Constituição Federal de 1988;

c) evidente inexistência de caracterização das “contribuições” criadas pela Lei Complementar nº 110/2001 como *contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas* ditado pelo mesmo *caput* do art. 149 da Constituição Federal de 1988;

d) não-enquadramento das “novas contribuições ao FGTS” pretensamente criadas pela Lei Complementar nº 110/2001 no regime constitucional das *contribuições destinadas à seguridade social*, previstas no art. 195 da Constituição Federal de 1988;

e) também não se pode considerar as “contribuições ao FGTS” insculpidas nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001 como *novos impostos*, notadamente em virtude de sua destinação especificamente vinculada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, o que afronta o artigo 167 da Constituição Federal de 1988;

f) não sendo contribuições previdenciárias, ou seja, sendo *impostos*, as “novas contribuições” supostamente criadas pela LC nº 110/2001 não deveriam observância ao prazo nonagesimal previsto no art. 195, § 6º da Constituição Federal de 1988, mas à regra geral de anterioridade instituída pelo art. 150, III, “b” da Constituição Federal de 1988;

g) especialmente com relação à “contribuição” prevista no artigo 2º da Lei Complementar nº 110/2001, veja-se que a sua base de cálculo é “a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador”, coincidindo com a já existente contribuição social incidente sobre os rendimentos do trabalho (art. 195, I, “a” da CF/88), portanto em dissonância com os ditames dos arts. 154, I e 195, § 4º da Constituição Federal de 1988.