

INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE

ESTUDO DE UM CASO REAL

UNCONSTITUTIONALITY SUPERVENING

A CASE STUDY OF REAL

Ricardo Conceição Souza¹

Luis Augusto Freire Teotônio²

Márcio Bulgarelli Guedes³

RESUMO

Contribuição social. Lc 110/01. Art. 1º. - forma de custeio de expurgos inflacionários (plano verão e plano collar i) - exaurimento da finalidade - impossibilidade de prosseguimento da cobrança. Tributo finalístico - desvio de finalidade - desnecessidade de lei para extinção - inconstitucionalidade superveniente.

PALAVRAS-CHAVE: Desvio de finalidade; inconstitucionalidade superveniente; desnecessidade.

ABSTRACT

Social contribution. Luke 110/01. Art. 1. - The costing of understated inflation (see plan and flat collar i) - depletion of purpose - the impossibility of further recovery. Finalistic Tribute - diversion of purpose - no need for law to extinction - supervening unconstitutional

KEYWORDS: Deviation of purpose; supervening unconstitutional; unnecessary.

1. Introdução

Tempos atrás, para custear o pagamento de expurgos inflacionários apurados no âmbito do FGTS, decorrentes do “Plano Verão” e do “Plano Collor I”, a União instituiu, nos termos da Lei Complementar nº 110/01, as seguintes contribuições sociais:

¹ Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1999) e Graduação em Direito pela Universidade de Ribeirão Preto (1991). Professor de Direito Tributário do Curso de Direito da Universidade de Ribeirão Preto-UNAERP. Advogado.

² Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade do Museu Social Argentino, especialização em Direito Penal pela Universidade de São Paulo – USP, graduado em Direito pela UNAERP-SP. Juiz de Direito do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e professor da UNAERP-SP e da UNISEB.

³ Mestrando em Direitos Coletivos e Cidadania. Professor da UNAERP. Advogado.

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.

[...]

Art. 2º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores, à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990.

O produto da arrecadação das referidas contribuições é transferido à CEF e incorporado ao FGTS, para efeito de complementação dos depósitos vinculados caso o trabalhador aceite transacionar, como se colhe dos seguintes dispositivos da LC 110/01:

Art. 3º [...].

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

[...]

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

I – o titular da conta vinculada firme o Termo de Adesão de que trata esta Lei Complementar;

Na eventualidade de o produto da arrecadação não ser suficiente para o custeio da complementação, a União assumirá o encargo, como se colhe do art. 12 da LC 110/01:

Art. 12. O Tesouro Nacional fica subsidiariamente obrigado à liquidação dos valores a que se refere o art. 4º, nos prazos e nas condições estabelecidos nos arts. 5º e 6º, até o montante da diferença porventura ocorrida entre o valor arrecadado pelas contribuições sociais de que tratam os arts. 1º e 2º e aquele necessário ao resgate dos compromissos assumidos.

A contribuição prevista no art. 2º não mais vige, por força do estatuído no § 2º do mesmo dispositivo (transcurso do prazo). Com efeito, o presente estudo refere-se tão somente à contribuição remanescente do art. 1º da LC 110/01.

A União restou condenada pelo STF à complementação da atualização monetária das contas vinculadas ao FGTS em razão de expurgos inflacionários adotados em planos

econômicos, quando do julgamento do RE nº 226.855/RS.⁴

Prova de que a instituição das contribuições da LC 110/01 visava a tal custeio consta do texto referente à Mensagem nº 291, encaminhada pela Presidência da República ao Congresso Nacional, para efeito de aprovação de projeto de lei complementar, nos seguintes termos:

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 a correção dos saldos na mesma proporção, o que teria o 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 do FGTS da ordem de R\$ 42 bilhões.

[...]

No processo de negociações, várias propostas foram apresentadas e discutidas pelas partes envolvidas. A proposta daí resultante pode ser resumida da seguinte forma:

- criação de uma contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, destinada ao FGTS, de 10% dos depósitos referentes ao Fundo;

- criação de uma contribuição social de 0,5% sobre a folha de salários das empresas não participantes do Simples, destinada ao FGTS [...];

A contribuição em exame foi assim validada pelo Poder Judiciário:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE PASSIVA. LEI EM TESE. INVALIDADE DA EXAÇÃO WRIT PREVENTIVO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. FGTS. LEI COMPLEMENTAR N. 110/01.

[...]

3. As contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n. 110/01 tem fundamento no art. 149, caput, da Constituição da República, pois é instrumento de atuação da União para evitar o desequilíbrio do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS em virtude dos créditos de diferença de correção monetária nas contas vinculadas, consoante decidiu em sede liminar o Pleno do Supremo Tribunal Federal (ADin n. 2.556-DF);

[...]

5. [...] Como visto, a finalidade de sua arrecadação não é a seguridade social, como definida na própria Constituição (CR, art. 194), **mas sim para viabilizar a intervenção da União no sentido de impedir a quebra do FGTS.** Seu fundamento constitucional é o art. 149, caput, da Constituição [...].

6. [...]. Apelação e reexame necessário desprovidos.⁵ (Grifamos)

Ocorre que o custeio, por meio de contribuição, não se faz mais necessário, em razão

⁴ STF, Plenário, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 13.10.2000.

⁵ TRF - 3ª R., 5ª Turma, AMS 0009051-94.2001.4.03.6106, Rel. Des. Federal Ramza Tartuce, DJU 14.02.2006.

de o montante arrecadado já ter se revelado suficiente para efetivação da complementação das contas vinculadas ao FTGS. Assim, a *inconstitucionalidade aqui é superveniente*.

2. Direito

2.1. Natureza jurídica da contribuição em exame

A contribuição em exame tem natureza tributária, conforme declarado pelo STF:

Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001. Pedido de liminar.

- A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, **é a de que são elas tributárias**, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram 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.

- [...].⁶ (Grifamos)

Não se pode confundir a contribuição em exame com aquela própria do FGTS. O art. 12 da LC 110/01 é firme na vinculação da receita do produto da arrecadação ao custeio da complementação da atualização monetária decorrente de expurgos inflacionários, tornando a União (Tesouro Nacional) responsável subsidiária por eventual insuficiência.

O dinheiro aplicado pelo FGTS em programas de habitação, saneamento básico e infraestrutura urbana advém da contribuição a cargo empregador, de que trata o art. 15 da Lei nº 8.036/90, nos seguintes termos:

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 arts. 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.

O produto da arrecadação acima é que permite ao FGTS, enquanto órgão gestor, aplicar em finalidades sociais, como se colhe dos seguintes dispositivos da Lei nº 8.036/90:

Art. 9º [...].

[...]

§ 2º Os recursos do FGTS deverão ser aplicados em habitação, saneamento básico e infra-estrutura urbana. As disponibilidades financeiras devem ser mantidas em

⁶ Plenário, ADI 2556 MC, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 08.08.2003.

volume que satisfaça as condições de liquidez e remuneração mínima necessária à preservação do poder aquisitivo da moeda.

Logo se vê que a contribuição em questão (art. 1º da LC 110/01) não se presta para financiar programas sociais, e sim à reposição das contas vinculadas ao FGTS, em razão de expurgos inflacionários.

Se as contribuições da LC 110/01 fossem do próprio FGTS, a contribuição de que trata o art. 15 da Lei nº 8.036/90 também teria natureza tributária, o que não é o caso, como se colhe de antigo julgado do STF, cuja ementa é a seguinte:

FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO. SUA NATUREZA JURÍDICA. CONSTITUIÇÃO, ART. 165, XIII. LEI N. 5.107, DE 13.9.1966. AS CONTRIBUIÇÕES PARA O FGTS NÃO SE CARACTERIZAM COMO CRÉDITO TRIBUTÁRIO OU CONTRIBUIÇÕES A TRIBUTO EQUIPARAVEIS. [...].⁷ (Grifamos)

A União usa o FGTS tão somente para operacionalizar o pagamento da condenação que lhe foi imposta pelo STF, daí a necessidade de incorporar ao Fundo o dinheiro arrecadado com as contribuições sociais da LC 110/01.

2.2. Arquétipo das contribuições

Eis julgado que definiu a natureza tributária das diversas espécies de contribuições:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88.

I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. **As diversas espécies de contribuições sociais.**

[...] ⁸ (Grifamos)

E que vem sendo assim reafirmada:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. [...]

[...]

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime

⁷ STF, Plenário, RE 100.249, Rel. Min. Oscar Correa, Rel. p/ Acórdão: Min. Néri da Silveira, DJ 01.07.1988.

⁸ STF, Plenário, RE 138.284, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.

jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

[...] ⁹

O STF também já afirmou que as contribuições em geral retratam *espécie tributária própria*, como se colhe do julgado abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. CF, art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º.

[...]

II - [...]. **A contribuição não é imposto.** Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base imponible e contribuintes: CF, art. 146, III, a. Precedentes: [...].

III. - A contribuição do SEBRAE - Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003, é contribuição de intervenção no domínio econômico, [...].

[...] ¹⁰ (Grifamos)

O TRF da 3ª Região tem o mesmo entendimento de espécie tributária própria:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE PASSIVA. LEI EM TESE. INVALIDADE DA EXAÇÃO WRIT PREVENTIVO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. FGTS. LEI COMPLEMENTAR N. 110/01.

[...]

3. As contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n. 110/01 tem fundamento no art. 149, caput, da Constituição da República, [...].

4. **Elas não são impostos**, razão por que podem ser cumulativas ou ter fato gerador ou base de cálculo de outro tributo, inclusive contribuição (CR, art. 154, I). [...].

[...] ¹¹ (Grifamos)

As contribuições, ao contrário dos impostos, têm feição sinalagmática, razão pela qual se caracterizam por uma finalidade, conforme dispositivo constitucional abaixo:

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. (Grifamos)

⁹ STF, Plenário, REExt. nº 556.664, Rel. Ministro Gilmar Mendes, julgado em 12.06.2008. Repercussão Geral.

¹⁰ STF, 2ª Turma, AI 518082 ED, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 17.06.2005.

¹¹ TRF - 3ª R., 5ª Turma, AMS 0009051-94.2001.4.03.6106, Rel. Des. Federal Ramza Tartuce, DJU 14.02.2006.

Não é, todavia, qualquer finalidade que autoriza a instituição de uma contribuição, com bem observado por Marco Aurélio Greco:

Afirmar que a finalidade é o traço fundamental das contribuições não significa que basta a existência de previsão de uma finalidade para que possam ser instituídas. **Ao contrário, não podem ser criadas em função de qualquer finalidade**. A criação de contribuições somente poderá ocorrer em relação a finalidades:

- a) previstas constitucionalmente; e
- b) relativamente às quais a própria Constituição tenha autorizado a criação de contribuições.

Cumpra estejam reunidos os dois requisitos, [...].¹² (Grifamos)

Não se visualiza uma contribuição, porém, apenas pela finalidade, mas também, por decorrência lógica, pela vinculação da receita à despesa que motivou a sua instituição, conforme lição da ilustre Desembargadora Federal Diva Malerbi:

[...]. Nas contribuições sociais, ao contrário dos demais tributos, é relevante para caracterizar a exação não só a **finalidade** para a qual ela foi instituída, como também a **afetação de sua receita** ao custeio da atividade estatal que é pressuposto de sua criação.¹³ (Grifamos)

Luciano Amaro é da mesma opinião:

Em verdade, se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la de outras.

[...]

É a circunstância de as contribuições terem destinação específica que as diferencia dos impostos, enquadrando-as, pois, como tributos afetados à execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica, [...].¹⁴

Também é o pensamento de Marçal Justen Filho:

A contribuição especial se individualiza e se identifica não apenas pela natureza do 'fato gerador', **mas pela vinculação entre a exação e o atendimento a um específico encargo estatal**.

Uma contribuição 'especial' não se caracteriza apenas pela composição da hipótese de incidência. Nunca se reconhecerá uma contribuição especial apenas pelo exame da materialidade da hipótese de incidência. Sob esse ângulo existirá (usualmente) confusão entre contribuição 'especial' e imposto.

A peculiaridade mais evidente das contribuições especiais reside na destinação (finalidade) do produto de arrecadação. A extensão da afirmativa abaixo será exposta.

¹² Contribuições: (uma figura 'sui generis'), Dialética, 2000, p. 229.

¹³ Voto-Vista, Arguição de Inconstitucionalidade AMS nº 38.950-SP, Boletim AASP nº 1734.

¹⁴ *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª edição, Saraiva, 1998, p. 76 e 84.

A consagração constitucional à ‘contribuição especial’ **representa uma intensificação na natureza funcional do tributo.**¹⁵ (Grifamos)

Eis a posição do STF:

A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS EM ATIVIDADE CONSTITUI MODALIDADE DE TRIBUTO VINCULADO.

- A contribuição de seguridade social, devida por servidores públicos em atividade, configura modalidade de contribuição social, **qualificando-se como espécie tributária de caráter vinculado, constitucionalmente destinada ao custeio e ao financiamento do regime de previdência** dos servidores públicos titulares de cargo efetivo. Precedentes.

[...]

A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA.

- A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional.¹⁶ (Grifamos)

Nas contribuições, a situação jurídica capaz de ensejar o surgimento da obrigação tributária revela, quanto ao aspecto material da hipótese de incidência, um *fato híbrido ou composto*, ou seja, tanto faz referência a uma ação estatal ou seu efeito, como faz menção a um fato econômico (signo de riqueza) da esfera do contribuinte. O Professor Geraldo Ataliba dizia *estado de fato*. Eis lição memorável do mesmo:

71.9 [...]: a h.i. das contribuições é uma atuação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado (e referida mediante um elemento ou circunstância intermediária), quer dizer: ou (1) é uma consequência ou efeito da ação estatal que toca o obrigado, estabelecendo o nexó que o vincula a ela (ação estatal), ou (2) uma decorrência da situação, status, ou atividade do obrigado (sujeito passivo da contribuição), que exige ou provoca a ação estatal que estabelece o nexó entre esta (ação) e aquele (o obrigado).¹⁷

A lição de Aires Barreto é conclusiva:

A contribuição é tributo cuja hipótese de incidência consiste em fato lícito referido ao obrigado, fato este que se conecta, como causa ou consequência, à atuação estatal. Em outras palavras, a hipótese de incidência da contribuição consiste na soma de fato lícito e atuação estatal, sem embargo de refulgir, como critério de mensuração, dentre os dois, o primeiro.

[...]

De um lado, não se pode falar em contribuição se só se tem o fato lícito

¹⁵ Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 17, *Contribuições Sociais*, Coedição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992, pág. 151/152.

¹⁶ STF, Plenário, ADI 2.010 MC - DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 12.04.2002.

¹⁷ *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª edição, Malheiros, páginas 95 e 161.

(circunstância intermediária), sem atuação estatal; não se há de querer, também, haja hipótese de contribuição, em face apenas da atuação estatal, sem a circunstância intermediária (por exemplo, a valorização). Só a presença de ambos pode dar origem à contribuição.¹⁸

É também o pensamento de Susy Gomes Hoffmann:

[...], resta-nos responder se há um critério material básico para todas as contribuições ou se poderemos encontrar diversos critérios para caracterizar a hipótese tributária das contribuições.

Para responder a essa questão precisamos observar, em primeiro lugar, que o critério material terá que conjugar dois fatores:

a) a atividade do Estado; e

b) o efeito causado por essa atividade a um determinado círculo de pessoas.

Ocorre que esse efeito, conforme informamos, para atender àquelas finalidades constitucionalmente previstas, poderá ser traduzido na vantagem obtida por um grupo de pessoas devida à realização de uma atividade ou no resultado da atividade estatal provocada por um grupo de pessoas. Dessa forma, o critério material deverá ser desdobrado em duas hipóteses: a primeira consistiria na vantagem obtida por um círculo específico de cidadãos em razão de uma atividade do Estado; a segunda consistiria em causar uma atividade estatal que ocasionará determinados resultados.

¹⁹

Não é por outra razão que a arrecadação é vinculada à atuação, conforme inteligência do art. 149 do Texto Constitucional, regra matriz de qualquer contribuição.

2.3. Inconstitucionalidade superveniente

Os tributos finalísticos somente podem ser exigidos enquanto houver a causa originária da instituição. É a inteligência que se extrai, por exemplo, dos impostos extraordinários de que trata o art. 154, II, do Texto Constitucional, “[...] os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

E também dos empréstimos compulsórios, cuja exigência não pode ser eterna, a teor do estabelecido no parágrafo único do art. 15 CTN.

Tais dispositivos evidenciam que os tributos finalísticos são gerados para custeio de determinada finalidade, o que pressupõe que a cobrança esteja atrelada ao motivo. É a inteligência que também se extrai do art. 149 do Texto Constitucional.

Tal questão, aliás, já foi objeto de enfrentamento pelo STF, como se colhe abaixo:

O REGIME CONTRIBUTIVO É, POR ESSÊNCIA, UM REGIME DE CARÁTER EMINENTEMENTE RETRIBUTIVO. A QUESTÃO DO EQUILÍBRIO ATUARIAL (CF, ART. 195, § 5º). CONTRIBUIÇÃO DE

¹⁸ *Base de Cálculo, Alíquota e princípios constitucionais*, Revista dos Tribunais, p. 73-75.

¹⁹ *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*, Copola, 1996, p. 134/135.

SEGURIDADE SOCIAL SOBRE PENSÕES E PROVENTOS: AUSÊNCIA DE CAUSA SUFICIENTE.

- Sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social, pois, no regime de previdência de caráter contributivo, deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício.

A existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe em evidência a correção da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição. Doutrina. Precedente do STF.

[...]

A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA.

[...]

A vigência temporária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços - rompendo, em consequência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921) - constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse plus, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos.²⁰.

Neste encadeamento de ideias, não ressoa razoável admitir que a contribuição remanescente da LC 110 possa continuar sendo exigida, quando a finalidade para a qual foi instituída já se exauriu. Eis o entendimento de Mizabel Abreu Machado Derzi:

Se inexistente o órgão, a despesa ou a pessoa que, necessariamente, devem financiar, falece competência à União para criar contribuições ou empréstimos compulsórios. Inexistindo o fundamento constitucional, legitimador do exercício da faculdade legislativa, o contribuinte pode opor-se à cobrança pois indevido o tributo que nasce da norma sem validade.²¹.

Também é a posição de Wagner Balera:

A idéia nuclear, que todos possuem, a respeito de um sistema estatal de proteção está associada a uma noção elementar de contabilidade: a noção de caixa. Não é por acaso, parece-nos, que a entidade previdenciária era conhecida antigamente como a 'caixa'.

Para a 'caixa' são vertidas contribuições e dela devem sair as prestações.

É do senso comum que nenhuma caixa gozará de equilíbrio se os saques vierem a ser maiores que os ingressos. A regra da contrapartida torna compulsório esse equilíbrio.²².

Se a causa relacionada à despesa não mais existe, não se compreende a tributação por meio de contribuição, como se colhe do texto abaixo:

²⁰ STF, Plenário, ADI 2.010 MC - DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 12.04.2002.

²¹ Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 17, *Contribuições Sociais*, Coedição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 133.

²² *Contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social*, Revista de Direito Tributário nº 49, p. 118.

[...]. A característica diferencial mais marcante das contribuições em relação aos impostos e as taxas reside na circunstância de ser ela – contribuição – necessariamente relacionada com uma despesa ou vantagem especial referidas aos sujeitos passivos respectivos (contribuintes).²³

Sem causa não pode existir tributação, como já decidiu o STF em outro julgado:

CONTRIBUICAO SOCIAL - MAJORAÇÃO PERCENTUAL - CAUSA SUFICIENTE - DESAPARECIMENTO - CONSEQUÊNCIA - SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS. O disposto no artigo 195, § 5º, da Constituição Federal, segundo o qual ‘nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio’, homenageia o equilíbrio atuarial, revelando princípio indicador da correlação entre, de um lado, contribuições e, de outro, benefícios e serviços. **O desaparecimento da causa da majoração do percentual implica o conflito da lei que a impôs com o texto constitucional.** Isto ocorre em relação aos servidores públicos federais, considerado o quadro revelador de que o veto do Presidente da República relativo ao preceito da Lei n. 8.112/90, prevendo o custeio integral da aposentadoria pelo Tesouro Nacional, foi derrubado pelo Congresso, ocorrendo, no interregno, a edição de lei - a de n. 8.162/91 - impondo percentuais majorados.²⁴ (Grifamos).

Do exposto, resta nítido que o aspecto da finalidade é intrínseco à arrecadação. Se assim não fosse, não haveria razão alguma da desvinculação prevista no art. 76 do ADCT:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2015, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 68/11).

A lição de Luciano Amaro dá bem a ideia do que estamos tentando dizer:

Nem se diga, para ‘provar’ a irrelevância da destinação, que o desvio dos recursos arrecadados não contamina a relação jurídica tributária. Isso é verdade, mas não prova o que se pretende. Com efeito, temos de distinguir duas situações: ou o desvio de finalidade está na aplicação dos recursos arrecadados, ou ele radica na própria criação do tributo. Na primeira hipótese, se, por exemplo, uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidades é ilícito das autoridades administrativas que não invalida o tributo. **Mas, na segunda hipótese, se o tributo é instituído sem aquela finalidade, a afronta o perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina. É nesse sentido que afirmamos a relevância da destinação para caracterizar a espécie tributária.** O tributarista que não der importância a esse aspecto não irá enxergar a inconstitucionalidade do tributo, pois a contribuição, embora irregularmente criada, corresponderá ao modelo teórico com que ele estará trabalhando.²⁵ (Grifamos).

²³ TRF 3ª Região, Plenário, Arguição Inconstitucionalidade AMS nº 38.950-SP, Voto-Vista proferido pela Desembargadora Diva Malerbi, Bol. AASP nº 1734.

²⁴ Plenário, ADI 790, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 23.04.1993.

²⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª edição, Saraiva, 1998, p. 77.

2.4. Correlação das contribuições com o empréstimo compulsório no tocante ao aspecto da finalidade

A importância do aspecto da finalidade na legitimação da contribuição também se faz presente no empréstimo compulsório, como se colhe parágrafo único do art. 148 do Texto Constitucional.

O que diferencia uma espécie da outra, já que ambas reclamam finalidade, é a nota da restituição. Neste contexto, leciona José Eduardo Soares de Melo que:

O empréstimo compulsório é um autêntico tributo, de características especiais, porque o elemento 'restituível' não pode ser, simplesmente, desconsiderado na norma jurídica (tributária). [...]

Esta é a nota peculiar e distintiva do empréstimo compulsório com relação às demais modalidades tributárias, não se podendo cogitar a restituição como um dado financeiro. Tanto isso tem pertinência que, se a hipótese de incidência legal não prever o retorno da quantia mutuada, em dinheiro (com todos os acréscimos respectivos, a fim de restabelecer o valor original), estará plenamente descaracterizada a figura do 'empréstimo compulsório', positivando-se a inconstitucionalidade [...].²⁶

Também é a posição de Luciano Amaro:

Também a restituibilidade do empréstimo compulsório integra o conceito desse tributo. É claro que a não-restituição implica descumprimento da obrigação do Estado, o que não torna ilegítima a cobrança. Mas a criação do empréstimo compulsório só é válida se a lei que o instituir observar a referida característica desse tributo (restituibilidade), além de atender aos demais pressupostos que legitimam a espécie.²⁷

Não foi por outra razão que o STF assim decidiu pela inconstitucionalidade do empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº. 2.288/86:

Empréstimo compulsório. (DI. 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis de passeio, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade.

1. 'Empréstimo compulsório, ainda que compulsório, continua empréstimo' (Victor Nunes Leal): utilizando-se, para definir o instituto de Direito Público, do termo empréstimo, posto que compulsório - obrigação 'ex lege' e não contratual -, a Constituição vinculou o legislador a essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 Código Tributário Nacional, seja porque a identidade do objeto das prestações recíprocas e indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo empregado. Portanto, não é empréstimo compulsório, mas tributo, a imposição de prestação pecuniária para receber, no futuro, quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: conclusão unânime a

²⁶ *Curso de Direito Tributário*, Dialética, 1997, p. 64

²⁷ *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª edição, Saraiva, 1998, p.77 e 78.

respeito.

[...]

4. Recurso extraordinário da União, conhecido pela letra 'b', mas, desprovido: decisão unânime.²⁸.

A restituição nas contribuições não é direta, isto é, em dinheiro, como ocorre com o empréstimo compulsório, mas indireta, sob a forma de atuação do Poder Público. Neste contexto, se não mais existe fim, não mais existe atuação do Poder Público, aspecto matriz de qualquer contribuição, a teor do estabelecido no art. 149 da Constituição da República.

2.5. Exaurimento da finalidade

Existem vários atos que demonstram o exaurimento da finalidade para a qual a contribuição em exame foi instituída, como o:

- Comunicado encaminhado à Presidência da República, que gerou a Medida Provisória nº 349/07, convertida na Lei nº 11.491/07;²⁹
- Ofício CEF nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS, de 05/02/2012, que defende o término da exigibilidade da arrecadação da contribuição em estudo para o mês de *julho de 2012*.

Ciente disto, o Senador Renato Casagrande apresentou o projeto de lei complementar nº 200, em 10/08/2012, visando assim extinguir a contribuição remanescente:

Art. 1º O art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 2º, numerando-se o atual parágrafo único como § 1º:

‘Art. 1º [...]

§ 1º [...]

§ 2º A contribuição social de que trata este artigo será cobrada até 1º de junho de 2013.’ (NR)

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Embora aprovado pelo Congresso Nacional, o referido projeto foi objeto de *veto integral pela Presidência da República*, consoante se constata abaixo:

MENSAGEM Nº 301, DE 23 DE JULHO DE 2013. - DOU de 25.07.2013.

Senhor Presidente do Senado Federal,

²⁸ STF, plenário, REExt. nº 121.336/CE, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 26.06.92.

²⁹ EMI nº 002/MTE/MF/MCIDADES, de 15 de janeiro de 2007.

“Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar integralmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei Complementar nº 200, de 2012 [...].

[...], conforme as seguintes razões:

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

Essas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar o projeto em causa, [...]”. (Grifamos)

E paralelo ao veto, a União encaminhou ao Congresso Nacional, em 17/09/2013, o projeto de lei complementar PLP nº 328/2013, assim vertido:

Art. 1º A Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 1º

[...].

§ 1º **Os recursos oriundos da contribuição social referida no caput serão destinados ao Programa Minha Casa, Minha Vida, de que trata a Lei nº 11.977, de 7 de julho de 2009.**

§ 2º Os trabalhadores demitidos sem justa causa que não tenham sido beneficiários do Programa Minha Casa, Minha Vida receberão, por ocasião da sua aposentadoria, o valor arrecadado pela contribuição referida no *caput* em sua conta vinculada.

[...].’

Art. 2º [...]

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor em 1º de janeiro de 2014. (Grifamos)

Por óbvio, o referido projeto, de autoria do próprio Poder Executivo, confirma que a contribuição em exame já cumpriu com a sua finalidade. No mais, o programa social intitulado “*Minha Casa, Minha Vida*”, previsto na Lei nº 11.977/09, não está relacionado com a finalidade inicial da LC 110/01, numa demonstração inequívoca também de que a contribuição remanescente já não mais se justifica.

A aprovação ou não do projeto de lei encaminhado pelo Poder Executivo não interfere na conclusão do presente estudo, pois a sua simples tramitação já tem o condão de demonstrar

o reconhecimento pelo Governo quanto ao exaurimento da finalidade para a qual a contribuição remanescente da LC 110 foi instituída.

2.5. Impossibilidade de prosseguimento da arrecadação sob a forma de imposto residual

O prosseguimento da exigência da contribuição como imposto residual não é possível, a teor do art. 167, IV, da Constituição da República, o qual veda a vinculação da arrecadação de tal espécie tributária a órgão, fundo ou despesa, como já decidido de longa data pelo STF:

IMPOSTO - VINCULAÇÃO A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA. A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, **é vedado vincular receita de impostos a órgão, fundo ou despesa**. A regra apanha situação concreta em que lei local implicou majoração do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito - aumento de capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional. Inconstitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei nº 6.556, de 30 de novembro de 1989, do Estado de São Paulo.³⁰ (Grifamos).

Também é preciso avaliar que a arrecadação de imposto residual impõe a partilha de 20% do produto arrecadado com os entes federativos, a teor do estabelecido nos art. 157, II, da Constituição da República, o que não está previsto na LC 110/01.

No mais, é preciso considerar que a LC 110 foi autorizada pelo Congresso Nacional para um fim específico. Assim, eventual migração da destinação do produto da arrecadação exigiria uma lei própria. Aliás, questão similar já foi objeto de análise pelo STF, como se colhe dos seguintes votos proferidos quando do julgamento da contribuição ao FINSOCIAL:

Senhor Presidente, leio, de memorial que me foi apresentado pelo escritório Ulhôa Canto, Resende e Guerra, o seguinte trecho:

‘Senhor Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. **Mas, interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.**’

É trecho, Senhor Presidente, de voto proferido, nesta Corte, pelo saudoso Ministro Luiz Gallotti.³¹ (Grifamos).

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, de modo explícito ou implícito, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

[...]

Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema de direito constitucional positivo. [...].

³⁰ Plenário, RE 183906, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 30.04.1998.

³¹ STF, Plenário, REExt. nº 150.764-1-PE, j. 16.12.92, voto do Ministro Marco Aurélio, folha 1538.

É preciso advertir o Estado de que o uso ilegítimo de seu poder de tributar não deve, sob pena de erosão da própria consciência constitucional, extravasar os rígidos limites traçados e impostos à sua atuação pela Constituição da República.

Impõe-se proclamar – e proclamar com reiterada ênfase – que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum.³².

A União já tentou salvar tributo pela transmutação da espécie, tal como ocorreu em relação ao empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 2.288/86. Na ocasião, porém, o STF assim refutou a tentativa:

Empréstimo compulsório. (DI. 2.288/86, art. 10): [...] - inconstitucionalidade.

[...]

2. Entendimento da minoria, incluído o relator segundo o qual - admitindo-se em tese que a exação questionada, não sendo empréstimo, **poderia legitimar-se, quando se caracterizasse imposto restituível de competência da União** -, no caso, a reputou inválida, porque ora configura tributo reservado ao Estado (ICM), ora imposto inconstitucional, porque discriminatório.

3. **Entendimento majoritário**, segundo o qual, no caso, não pode, sequer em tese, cogitar de dar validade, como imposto federal restituível, ao que a lei pretendeu instituir como empréstimo compulsório, porque **‘não se pode, a título de se interpretar uma lei conforme a Constituição, dar-lhe sentido que falseie ou vicie o objetivo legislativo em ponto essencial’**; dúvidas, ademais, quanto a subsistência, no sistema constitucional vigente, da possibilidade do imposto restituível.

4. Recurso extraordinário da União, conhecido pela letra ‘b’, mas, desprovido: [...].³³ (Grifamos).

A outra tentativa se deu em relação à contribuição social incidente sobre o lucro, quando se tentou classificá-la como adicional ao IR, o que também foi refutado pelo STF:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88.

[...]

II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social [...].

III. - **Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.**

[...] ³⁴ (Grifamos).

Não se pode transformar o que nasceu com função específica. Eis voto memorável do Ministro Marco Aurélio:

[...]. Não me canso de ressaltar, principalmente neste embate Estado e cidadão, Estado e contribuinte, que a Carta Política da República é o elemento definidor do almejado equilíbrio, freando a fúria fiscal do Estado. Dificuldades de caixas não

³² STF, Plenário, REExt. nº 150.764-1/PE, j. 16.12.92, voto do Ministro Celso de Mello, folhas 1548 e 1557.

³³ STF, plenário, REExt. nº 121.336/CE, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 26.06.92.

³⁴ STF, Plenário, RE 138.284, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.

podem ser potencializadas a ponto de olvidarem-se os parâmetros constitucionais. **Na organicidade do Direito está a segurança do cidadão, pelo que não se pode perder de vista que o meio justifica o fim, mas não este aquele.**(Grifamos).

Na atualidade, é óbvio que os recursos antes destinados ao pagamento da complementação oriunda de expurgos inflacionários servem agora para o custeio do “Programa Minha Casa, Minha Vida”, previsto na Lei nº 11.977/09, que não guarda qualquer similitude com a LC 110.

4. Conclusão

Evidente que a contribuição social do art. 1º da LC 110/01 já cumpriu com a finalidade para a qual foi instituída, tanto que o próprio Governo já apresentou projeto de lei visando “regularizar tal situação”. A questão agora é meramente temporal, isto é, saber desde quando a cobrança deveria ter sido finalizada.

Se há interesse/necessidade no custeio do “Programa Minha Casa, Minha Vida”, a União deve instituir - por meio de lei específica - nova contribuição social e não subverter a organicidade da ordem constitucional.

Em conclusão, o prosseguimento da contribuição prevista no art. 1º da LC 110/01, em razão do exaurimento da sua finalidade, ofende o art. 149 da Constituição da República, visto que a arrecadação atualmente não guarda mais pertinência jurídica alguma com a atuação originária da União.

Referências

- AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª edição, Saraiva, 1998.
STF, Plenário, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 13.10.2000.
TRF - 3ª R., 5ª Turma, AMS 0009051-94.2001.4.03.6106, Rel. Des. Federal Ramza Tartuce, DJU 14.02.2006.
Plenário, ADI 2556 MC, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 08.08.2003.
STF, Plenário, RE 100.249, Rel. Min. Oscar Correa, Rel. p/ Acórdão: Min. Néri da Silveira, DJ 01.07.1988.
STF, Plenário, RE 138.284, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.
STF, Plenário, REExt. nº 556.664, Rel. Ministro Gilmar Mendes, julgado em 12.06.2008. Repercussão Geral.
STF, 2ª Turma, AI 518082 ED, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 17.06.2005.
TRF - 3ª R., 5ª Turma, AMS 0009051-94.2001.4.03.6106, Rel. Des. Federal Ramza Tartuce, DJU 14.02.2006.
Voto-Vista, Arguição de Inconstitucionalidade AMS nº 38.950-SP, Boletim AASP nº 1734.
STF, Plenário, ADI 2.010 MC - DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 12.04.2002.
STF, Plenário, ADI 2.010 MC - DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 12.04.2002.

Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 17, **Contribuições Sociais**, Coedição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 133.

Contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social. **Revista de Direito Tributário** nº 49, p. 118.

TRF 3ª Região, Plenário, Arguição Inconstitucionalidade AMS nº 38.950-SP, Voto-Vista proferido pela Desembargadora Diva Malerbi, Bol. AASP nº 1734.

Plenário, ADI 790, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 23.04.1993.

STF, plenário, REExt. nº 121.336/CE, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 26.06.92.

EMI nº 002/MTE/MF/MCIDADES, de 15 de janeiro de 2007.

Plenário, RE 183906, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 30.04.1998.

STF, Plenário, REExt. nº 150.764-1-PE, j. 16.12.92, voto do Ministro Marco Aurélio, folha 1538.

STF, Plenário, REExt. nº 150.764-1/PE, j. 16.12.92, voto do Ministro Celso de Mello, folhas 1548 e 1557.

STF, plenário, REExt. nº 121.336/CE, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 26.06.92.

STF, Plenário, RE 138.284, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.