

AS POLÊMICAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE 10% DO FGTS PERANTE O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

MARIANA BARBOZA BAETA NEVES MATSUSHITA¹

MARCELO ANDRADE PONCIANO²

SUMÁRIO: *INTRODUÇÃO. 2 HISTÓRICO DO FGTS. 3 NATUREZA JURÍDICA DO FGTS E DA CONTRIBUIÇÃO DA LC 110/2001. 3.1 O problema da finalidade exaurida. 3.2 O desvio de finalidade. 4 A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA ORÇAMENTÁRIA. 5 A VIABILIDADE COMO TESE DE CUSTEIO EM FAVOR DE EMPRESAS. 6 ANÁLISE DOS PRONUNCIAMENTOS JUDICIAS SOBRE O TEMA. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.*

RESUMO: A criação de um tributo da espécie contribuição pressupõe a vinculação da arrecadação a uma finalidade específica. Quando essa finalidade é exaurida ou o produto da arrecadação é utilizado em outras destinações que não a prevista originalmente em lei surge o legítimo direito do contribuinte questionar a exação. Esse é o caso da contribuição social criada pela Lei Complementar 110/2001, cujo objetivo de sua criação remetia aos rombos que os planos econômicos do início da década de 1990 provocaram no Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, direito social dos trabalhadores brasileiros de máxima importância. O presente trabalho pretende discutir se houve ou não exaurimento de finalidade para em seguida analisar eventual viabilidade de tese em favor das empresas para deixar de pagar esse tributo e reaver os valores vertidos indevidamente.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuição Social; Expurgos Inflacionários; Fundo de

¹ Doutoranda na PUC/SP, com bolsa da CAPES e Mestre pela PUC/SP (2014) com bolsa integral do CNPq; DEA - Diploma de Estudios Avanzados pela Universidad de Barcelona - España (2009); Especialização em Processo Civil pelo IDP - Instituto Brasileiro de Direito Público (2010); Pós-graduação em Derecho Tributario Internacional - Universidad de Barcelona - España (2007); MILE - Master in International Law and Economics - World Trade Institut - Bern Universität - Suíça (2006); e, graduação em Direito pelo UniCeub - Centro Universitário de Brasília (2005). Atualmente é Professora na UPM - Universidade Presbiteriana Mackenzie- São Paulo/SP. E-mail: mariana@baetaneves.adv.br.

² Graduado em Direito pela Universidade Paulista - UNIP, campus Brasília. Pós-graduado em Direito Previdenciário (lato sensu) pela Escola Superior de Advocacia em convênio com o Instituto INFOC e Faculdade INESP.

Garantia; Finalidade Exaurida.

THE CONTROVERSIES OF SOCIAL SECURITY CONTRIBUTION OF 10% OF FGTS (SEVERANCE PAY FUND) BEFORE THE SUPREME COURT OF BRAZIL

ABSTRACT: The creation of a Contribution tax implies the entailment of collection to a specific purpose. When such purpose is depleted or the collection product is used in destinations other than the originally ones set forth by law, the taxpayer has the legitimate right to question such demand. This is the case of the Social Security Contribution created by Declaratory Statute 110/2001, the purpose of its creation relied on the losses that the economic plans in the beginning of the 1990's caused to the Severance Pay Fund, an extremely important social right of Brazilian workers. The objective of this paper is to discuss whether the purpose has been depleted or not and consequently analyze the eventual thesis feasibility in favor of companies to stop paying such tax and recover the amounts improperly transferred.

KEYWORDS: Social Security Contribution; Monetary Losses due to Inflation; Severance Pay Fund; Depleted Purpose.

INTRODUÇÃO

O Estado, na consecução dos seus objetivos fundamentais, utiliza-se da tributação para fazer frente aos gastos públicos.

A cobrança de tributos, mecanismo tão antigo quanto a própria civilização humana, é sempre envolta em discussões acerca de sua legitimidade ou não. O sujeito passivo tende a não aceitar a exação com agrado, pois de imediato encara o pagamento do tributo como um sacrifício a ser suportado contra sua vontade.

Todavia, o mesmo contribuinte exige que o Estado preste os melhores serviços públicos, preferencialmente de acesso universal e gratuito (saúde, educação, assistência social, etc.) e que assegure benefícios previdenciários para toda população exatamente nos termos consagrados pela Constituição Federal de 1988.

Constata-se, nesse ponto, uma disjunção entre o pretendido pela população e sua disposição em arcar com isso por meio de pagamento de tributos. Um Estado garantista

como o previsto na Constituição, com inúmeros direitos sociais, não se constrói sem uma carga tributária considerável.

É nesse contexto reflexivo que importa a discussão travada no presente artigo. O tema abordado é a cobrança de Contribuição Social do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS cuja finalidade de sua criação estaria supostamente exaurida. Esta tese de exaurimento tem levado empresas a discutir a legitimidade da cobrança perante os tribunais do país inteiro.

Para se estudar o tema é importante analisar a natureza jurídica do FGTS, verificando-se se este é um tributo, um direito trabalhista ou um direito previdenciário, ou todos simultaneamente. É necessário diferenciar os depósitos efetuados pelas empresas em conta vinculada ao empregado e a cobrança do adicional de 10% criada pela Lei Complementar 110/2001 pago em caso de demissão sem justa causa.

É sobre esta última cobrança que reside a celeuma aqui discutida. Ela foi criada para recompor perdas sofridas pelo FGTS em virtude de sucessivos programas econômicos que não surtiram os efeitos desejados.

Em seguida, pretende-se com esse trabalho esclarecer se a vinculação a uma determinada finalidade é ou não elemento essencial da contribuição social e quais seriam os efeitos de eventual exaurimento da finalidade ou do desvio de recursos.

A metodologia empregada no desenvolvimento deste trabalho consiste principalmente no estudo de casos julgados e pendentes de julgamento (especialmente Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADIs propostas na Suprema Corte) que permitem que sejam separados os principais argumentos pró e contra a contribuição social instituída pela LC 110/2001.

O presente trabalho justifica-se pela relevância do tema, que pode ser usado por diversas empresas, principalmente aquelas com alta rotatividade de funcionários, como meio de diminuir a carga tributária. Por outro lado, do ponto de vista estatal, a crítica aos argumentos até agora levantados fortalece o debate, até mesmo para viabilizar novas linhas de defesa.

Ao fim, pretende-se que esse trabalho sirva para esclarecer os pontos ainda obscuros no tema e fornecer, quem sabe, subsídios para a disputa jurídica que se tem travado, fomentando o debate acadêmico acerca dessa relevante questão.

2 HISTÓRICO DO FGTS

O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS foi criado pela Lei 5107 de 13 de setembro de 1966, com a finalidade de substituir gradualmente a estabilidade decenal, que era o direito celetista concedido ao trabalhador da iniciativa privada que estivesse vinculado a uma mesma empresa por um período de dez anos, direito este que limitava as hipóteses do empregador demitir o funcionário.

Antes disso já se buscava proteção do trabalhador a partir de um fundo comum. Sérgio Pinto Martins (2003, p. 422) relata que já havia previsão constitucional no texto de 1934, com o objetivo de assegurar o salário pelo prazo máximo de um ano se a empresa desaparecesse.

Quando da criação do FGTS como alternativa à estabilidade funcional havia a possibilidade de o empregado fazer a opção entre ser contratado pelo regime do fundiário ou pelo regime estável.

Na época sustentou-se que o sistema do FGTS era muito mais vantajoso que a estabilidade decenal garantida pela Consolidação das Leis Trabalhistas. De fato, foi essa defesa oficial do Ministro do Trabalho da época, Peracchi Barcelos.

Pesquisa realizada pelo Ministério do Trabalho indica que apenas 15% dos trabalhadores contratados pelo regime da CLT alcançaram a estabilidade no emprego, prevista para quem ultrapassa os dez anos de serviço. Se forem consideradas as empresas mais novas, com até 15 anos de existência, o percentual de estáveis cai para cerca de 1%. Este é um dos argumentos usados pelo Ministro do Trabalho, Peracchi Barcelos, para defender o FGTS, cuja lei de criação entrou ontem em vigor. O ministro explica que a estabilidade, em vez de proteger o empregado, prejudica-o, pois as empresas preferem demiti-lo, justamente para evitar mantê-lo obrigatoriamente até a aposentadoria.³

Na prática o que se verificou foi que as empresas se negavam a contratar sem que o empregado fizesse a “opção” pelo FGTS. Posteriormente, a Constituição de 1967 passou a trazer norma expressa sobre esse fundo em seu art. 158, inciso VIII.

³ CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. *Pesquisa mostra que poucos alcançam a estabilidade. Ministro do Trabalho diz que FGTS é muito mais vantajoso para o trabalhador do que a estabilidade.* In: Fazendo Justiça: a História do FGTS. Página 7. Disponível em <http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorios-aco-es-resultados-fgts/Livro40Anos_F.pdf> acesso em 12/03/2016;

Ao longo do tempo o FGTS desempenhou importante papel social na economia brasileira, já nos primeiros anos foi relatado o instituto alavancou os recursos do Banco Nacional da Habitação⁴.

Assim, é inegável a importância do referido instituto para o povo brasileiro em geral, o que imediatamente já invoca sobre si a responsabilidade que o poder público deve ter no trato das quantias depositadas neste fundo.

Infelizmente, não foi o que ocorreu ao longo do tempo. Especialmente nas décadas de 1980 e 1990, os planos econômicos que visavam controlar a inflação repercutiram na edição de sucessivas normas que provocaram os famosos expurgos inflacionários no FGTS, que nada mais são do que uma defasagem entre a correção monetária aplicada aos depósitos do trabalhador existentes em sua conta vinculada do FGTS e a real inflação do período.

Como a correção não mais alcançava a inflação passou-se a sustentar o direito adquirido aos índices anteriores e este fato levou a uma corrida judicial. Segundo o que foi relatado no julgamento do Recurso Extraordinário 226.855⁵, somente no Tribunal Regional Federal da 1ª Região havia 156 mil processos acerca do assunto.

Os expurgos inflacionários teriam ocorrido nos meses de janeiro, fevereiro e março de 1986 em virtude do Plano Cruzado; no mês de junho de 1987 com Plano Bresser; no mês de janeiro de 1989, Plano Verão; nos meses de março, abril e maio de 1990, leis 8.030 e 8.024 daquele ano; e, por fim, no mês de março de 1991, com a edição da MP 294/1991, transformado na Lei 8.177/91.

O caso que chegou ao Supremo pelo RE 226.855 que decidiu que a correção era devida apenas quanto ao período de 01/12/88 a 28/02/89 e durante o mês de abril de 1990, referente aos planos Verão e Collor I. Essa decisão implicou no chamado rombo do FGTS, que foi reconhecido pelo Ministro da Fazenda na exposição de motivos da Lei Complementar 110/2001.

Nascia então a solução para um problema jurídico com efeitos econômicos. Nas palavras sempre exatas do Ministro Marco Aurélio sobre o assunto: “...assim se conta a

⁴ *Idem, ibidem.*

⁵ BRASIL; Supremo Tribunal Federal. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS. Natureza jurídica e direito adquirido. Correções monetárias decorrentes dos planos econômicos. RE 226855, Relator (a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2000, DJ 13-10-2000 PP-00020 EMENT VOL-02008-05 PP-00855 RTJ VOL-00174-03 PP-00916

história do Brasil, porque tem-se Direito escrito, inobservado e, posteriormente, arranja-se um jeito de se compor o cenário”.

Inconformadas com a nova exação criada com a finalidade de ver recomposto o rombo provocado nas contas do FGTS, a Confederação Nacional da Indústria - CNI e o então Partido Social Liberal - PSL ajuizaram respectivamente as ADIs 2556 e 2568, que serão analisadas de maneira pormenorizada mais adiante, a fim de discutir a constitucionalidade da LC 110/2001 que instituiu a cobrança de 10% sobre os depósitos do FGTS quando da despedida sem justa causa com o objetivo de recompor os expurgos inflacionários.

3 NATUREZA JURÍDICA DO FGTS E DA CONTRIBUIÇÃO DA LC 110/2001

A natureza jurídica da contribuição criada pela lei LC 110/2001 está no cerne da questão de direito discutida. Esta exação incide quando da despedida sem justa causa, todavia, ao contrário da multa de 40% prevista no art. 18, § 1º da lei 8.036/1990, que se reverte para o trabalhador, o percentual previsto na LC 110/2001 é revertido em favor do Estado.

O posicionamento adotado pelo STF⁶ é o de que essa contribuição possui natureza tributária. A espécie tributária contribuição está prevista na Constituição Federal em dois artigos, o Art. 149 “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais” e o Art. 195 “A seguridade social será financiada por toda a sociedade [...] e das seguintes contribuições sociais”:

O uso repetitivo do adjetivo “social” para qualificar as contribuições nos dois artigos acaba por gerar confusões e dificultar o trabalho do intérprete da lei. O art. 149 cita três tipos de contribuições: a contribuição social, a contribuição de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesses das categorias profissionais e econômicas.

⁶ BRASIL; Supremo Tribunal Federal. *RE 138284*, Relator (a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP- 00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313

O art. 195 por sua vez, trata do custeio do sistema da seguridade, determinando ser esta de responsabilidade de toda a sociedade, cujo custeio se dará por meio de contribuições sociais de diversas fontes, dentre elas: do empregador, empresas e entidades a elas equiparadas, incidente sobre a receita, o faturamento e o lucro, a contribuição do trabalhador e por fim sobre as receitas de concursos de prognósticos e do importador de bens.

O Ministro Carlos Velloso, interpretando essas normas no julgamento do RE 138.284/CE dividiu esquematicamente as contribuições da seguinte forma: a) contribuições da seguridade social; b) Outras da seguridade; c) contribuições sociais gerais⁷.

A existência da divisão entre essas contribuições sociais nem sempre foi unanime, por isso que a inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2556 sustentava ser a exação da LC 110/2001 um imposto, pois na argumentação ali desenvolvida as contribuições sociais seriam uma só: aquela destinada à seguridade. Por este motivo, não sendo o FGTS parte do sistema da seguridade não poderia ser instituída contribuição vinculada a este fundo.

Essa tese não prevaleceu, pois desde o voto da liminar em que o Ministro Moreira Alves, afirmou-se que a contribuição da LC 110/2001 seria contribuição social geral, adotando, portanto, a tricotomia entre os tipos de contribuições sociais defendida pelo Ministro Carlos Velloso em 1992.

Não há que se confundir ainda a criação da contribuição social geral da LC 110/2001 com a contribuição do FGTS propriamente dita criada pela Lei 8.036/1990 que compõe o fundo principal do FGTS. Essa contribuição é a principal fonte de recursos do FGTS, foi criada inicialmente como substituição facultativa à estabilidade trabalhista prevista originalmente na CLT adquirida aos 10 anos de trabalho e posteriormente foi incorporada pelo art. 7º, inciso III da CF/88, tonando-se regra geral no ordenamento jurídico trabalhista brasileiro.

Conforme ensina Sérgio Pinto Martins (2003, p. 425), a natureza jurídica do FGTS é cercada de controvérsia, especialmente porque ela pode ser analisada sob a

⁷ BRASIL; Supremo Tribunal Federal. *RE 138284*, Relator (a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313

ótica do empregado e do empregador. Quanto ao trabalhador o FGTS nada mais seria do que um crédito feito em uma conta vinculada, a semelhança de uma poupança forçada, cuja natureza é apenas compensar o tempo de serviço do empregado na empresa.

Quanto ao empregador, Sérgio Pinto Martins afirma que as teorias sobre a natureza do FGTS dividem-se em fiscal, parafiscal e contribuição previdenciária.

Na Constituição de 1967 as contribuições não estavam inseridas no sistema tributário. Isso mudou com a Emenda Constitucional 1/69, instituindo as contribuições sociais junto com os demais tributos (art. 21, 2º, item II). Todavia, a Emenda Constitucional 8/77 retirou as contribuições do rol de tributos e passou-as para o art. 43, inciso X, que dizia respeito às competências legislativas da União. Daí porque, segundo Ricardo Lobo Torres (2007, p. 519), o STF na Constituição anterior só reconhecia a natureza tributária das contribuições no período de 1969 a 1977.

A questão da natureza jurídica do FGTS não havia sido enfrentada diretamente pelo STF na vigência da atual Constituição até recentemente. Porém, foi citada em 1992 como *obiter dictum* no já referido RE 138.284/CE, no qual o Ministro Carlos Velloso classifica genericamente o FGTS como contribuição social.

Todavia, o STF não prestigiou esse entendimento no recente julgamento do ARE 709212 / DF⁸ ocorrido em 13/11/2014. Nele ficou consignado que o FGTS seria unicamente um direito trabalhista, e não um direito tributário ou previdenciário, concluindo, por fim, que a prescrição seria de cinco anos e não mais de trinta.

Não parece adequado o posicionamento do STF. Os depósitos feitos pelo empregador se enquadram perfeitamente no conceito de tributo do art. 3º do Código Tributário Nacional - CTN, qual seja, “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”.

Por ser um tributo que está vinculado a um fundo, com finalidade certa, só é possível que seja uma contribuição. A atual Constituição de 1988 colocou as contribuições sociais no Título VI, “Da tributação e do orçamento”, restando

⁸ BRASIL; Supremo Tribunal Federal. ARE 709212, Relator (a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJE-032 DIVULG 18-02-2015 PUBLIC 19-02-2015

clarificante que a contribuição ao FGTS é um tributo, independente de ser ou não um direito previdenciário ou trabalhista. Portanto, parece ser clara a natureza tributária do FGTS.

Sendo tributária, resta saber, todavia, se o FGTS é custeado por uma contribuição social geral ou uma contribuição social da previdenciária. Ricardo Lobo Torres, em análise bastante interessante, defende que o depósito principal do FGTS é contribuição social previdenciária, enquanto que o adicional criado pela LC 110/2001 seria uma contribuição social geral (LOBO TORRES, 2007, p. 609).

Todavia, é importante que se deixe claro que aqui se defende que um é o tributo denominado contribuição social do FGTS (para alguns com natureza de contribuição previdenciária) e outro é o tributo contribuição social da LC 110/2001 destinada a recompor as perdas dos expurgos inflacionários.

Esclarece-se, entretanto, que quanto ao primeiro não tem sido esse o entendimento do STF desde 2014, quando se fixou que os depósitos principais do FGTS seriam unicamente um direito trabalhista. Outrossim, permanece o entendimento da Suprema Corte da natureza tributária da LC 110/2001.

Na ADI 2556 proposta pela Confederação Nacional da Indústria - CNI contra a LC 110/2001 alegou-se que a nova exação, apesar de ser expressamente nomeada como contribuição, seria na verdade um imposto, por ser “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador e uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Assim, a vinculação ao pagamento dos rombos dos expurgos inflacionários violaria o art. 167, inciso IV, da Constituição, que determina que um imposto não possa ser vinculado a uma despesa. Argumenta, ainda, que a chamada “contribuição” não pode ser uma contribuição social, pois não se destinaria ao sistema da Seguridade Social. Todavia, o STF entendeu de maneira diversa no julgamento daquela ADI, concluindo que o tributo da LC 110/2001 seria uma contribuição social geral, que deve ter uma finalidade.

3.1 O problema da finalidade exaurida

No julgamento em conjunto das ADIs 2556 e 2568, a CNI pediu suspensão do processo, sob o argumento de que o tributo teria supostamente exaurido sua finalidade, se considerada sua condição de contribuição social.

Naquela oportunidade, o ministro Relator Joaquim Barbosa entendeu que aquela matéria era estranha à ADI proposta, o que nos permite concluir que seria necessária outra ação para discutir esse problema.

Foi em virtude disso que foram propostas as ADIs 5050, 5051 e 5053, agora para questionar especificamente o exaurimento da finalidade da contribuição social geral criada pela LC 110/2001.

A questão do exaurimento da finalidade surge, inicialmente, nas demonstrações contábeis do FGTS fornecidos pela CAIXA, sob o argumento de que no ano de 2007 o patrimônio líquido foi maior que a arrecadação a título de complemento.

Além disso, no Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS, de 2007, documento emitido pela Caixa Econômica Federal – CEF deu por quitada o rombo decorrente dos expurgos inflacionários.

O ponto crucial é definir se a LC 110/2001 tinha ou não finalidade específica.

A LC 110/2001 instituiu duas contribuições pelos seus arts. 1º e 2º, sendo que somente a segunda contribuição tinha prazo certo para acabar, que seria de 60 meses a contar de sua exigibilidade. Ademais, o art. 13 determinou que os recursos arrecadados fossem destinados à recomposição das perdas dos fundos somente nos anos de 2001, 2002 e 2003. A vinculação dessa contribuição aos expurgos do FGTS é inequívoca pelo artigo 4º da lei: Essa correlação é feita também na exposição de motivos da apresentação do projeto de lei que culminou na LC 110/2001.

Ora, como é cediço na doutrina hermenêutica, os materiais preparatórios da lei, especialmente a exposição de motivos, apesar de possuir sua importância para a compreensão da norma e de seu contexto, não constituem interpretação vinculante do texto da lei. Muito pelo contrário, a norma pode ser interpretada até mesmo em sentido diverso daquele que motivou sua criação.

Nesse sentido, “Os Materiais Legislativos têm alguma utilidade para a hermenêutica; embora não devam ser colocados na primeira linha”. (MAXIMILIANO, 1999, p. 142).

Assim, a questão a ser resolvida não diz respeito em decidir se a finalidade da exposição de motivos é ou não válida. Deve-se antes de tudo buscar compreender se a espécie tributária denominada “Contribuição” necessita ou não de uma vinculação a uma finalidade para existir, devendo-se distinguir essa finalidade da destinação específica.

Ricardo Lodi Ribeiro afirma:

As contribuições sociais se destinam as finalidades constitucionais previstas na ordem constitucional social. Entre elas, pela sua importância quanto ao volume de recursos necessários ao seu financiamento, a seguridade social mereceu um tratamento mais detalhado do constituinte e regramento próprios, o que faz com que as contribuições sociais subdividam em contribuições sociais da seguridade social e contribuições sociais gerais. (LODI, 2013, p. 58)

Assim, a finalidade mostra-se essencial para a instituição da contribuição, sem uma finalidade específica o tributo fica descaracterizado como tal.

Uma vez que a finalidade é essencial para caracterizar o tributo, o atingimento dessa finalidade há de significar o fim da necessidade da exação. Do contrário, teremos uma contribuição sem finalidade, desnaturando sua natureza jurídica e a transformando em imposto.

O argumento sustentado pela Procuradoria-Geral da República e Advocacia-Geral da União nas ADIs 5050, 5051 e 5053 de que a lei não expressou qual a sua finalidade é equivocada. Se não tivesse expressado sua finalidade a lei seria totalmente inconstitucional desde a origem. Os artigos 4º e 13 da LC110/2001 expressam claramente a vinculação dos recursos arrecadados ao pagamento os expurgos inflacionários do FGTS.

Todavia, a referência a esses artigos traz outra questão importante: se a finalidade é essencial para caracterizar o tributo, e essa finalidade estaria expressa apenas para os anos de 2001, 2002 e 2003 (art. 13), a tributação pela LC 110/2001 após esses anos seria constitucional?

A finalidade é determinada constitucionalmente de forma genérica: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições *sociais [...] como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*”, segundo o art. 149 da CF88.

No caso sob análise, a lei especifica essa finalidade de forma mais detalhada no art. 4 da LC 110/2001. Todavia, defende-se aqui que enquanto subsistir a finalidade a cobrança deve ser mantida, ainda que a lei tenha limitado apenas aos anos de 2001 a 2003. Se prevalecer a tese de que os expurgos foram quitados em 2012, somente a partir de então a finalidade terá sido atingida, quando então o tributo deve deixar de ser cobrado.

Deve-se ter em mente que a finalidade que fundamenta a contribuição da LC 110/2001 é uma situação que se prolonga no tempo, mas que, todavia, prevê-se que se extinguirá, qual seja: um desequilíbrio nas contas públicas. É diferente de uma finalidade prevista para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, que é a previdência social, ou a antiga Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras - CPMF, que era a saúde, pois nesses casos a finalidade do tributo se prolongaria no tempo indefinidamente.

No caso da CPMF especificamente, foi previsto um termo final para a cobrança, termo este que foi sucessivamente adiado. Todavia, a previsão desse termo final é um indício de que a finalidade que fundamentava aquele tributo se prolongaria indefinidamente no tempo.

Não é o caso da contribuição ao FGTS da LC 110/2001. A finalidade ali prevista não se perpetuaria indefinidamente, um dia o referido rombo dos expurgos inflacionários seria (ou será) quitado. Na verdade, existia inclusive cronograma de pagamento dos valores dos expurgos, que foi devidamente cumprido. Daí pode-se cogitar ser razoável não prever um termo final no futuro para o fim da cobrança (como feito na CPMF), mas sim aguardar que a finalidade seja atingida, momento em que o tributo não seria mais exigível.

Do contrário, terá que ser necessário admitir que uma contribuição pode existir sem finalidade, o que é uma afronta a própria previsão constitucional do tributo. Sendo uma exação genérica sem finalidade, a contribuição se tornará invariavelmente um imposto.

Por fim, é necessário apontar aqui a tentativa do legislativo de acabar com a contribuição da LC 110/2001. O projeto de Lei Complementar 200/2012 a LC foi aprovada pelo Congresso Nacional, mas vetada pela Presidência da República. Essa questão introduz o tema do desvio da finalidade, que será abordado no tópico a seguir.

3.2 O Desvio de finalidade

Quando um tributo deve ter finalidade a determinada, como no caso das contribuições, conforme visto no tópico antecedente, torna-se relevante estudar a questão do desvio de finalidade. O desvio de finalidade nada mais é do que a destinação para outra situação que não aquela expressamente prevista pela finalidade original.

A destinação de um tributo, conforme esclarece Heleno Taveira Torres, é questão que remonta aos primórdios do direito tributário ainda em Roma. O conceito de antigo de tributo não encontra similaridade com o conceito atual, posto que naquela época o tributo era qualificado mais como uma sujeição política decorrente de uma derrota na guerra do que uma obrigação legal (TAVEIRA TORRES, p. 575), de modo que era rara a sujeição tributária do cidadão comum.

Somente na idade média verificou-se uma mudança nessa configuração. Criou-se na época uma justificativa ética para o pagamento do tributo, que seria a manutenção do Reino pelo Príncipe. Surgiu nesse momento o que foi denominado de *causa impositionis*, ou a teoria da causa do tributo.

Assim, no sentido demarcado pela doutrina da *causa impositionis*, na época medieval um tributo, para ser justo, deveria ser uma prestação material (causa material), consentida pela autoridade, nos limites do poder (divino) a esta conferido (causa eficiente), exigida em favor do “bem comum” (causa final), para adimplir despesas voltadas a esse bem e proporcional na medida da imposição (causa formal). Essa tetracotomia causal da escolástica, de caráter lógico e deontológico, serviria para legitimar o tributo, com o fim de obrigar os súditos ao seu cumprimento (TAVEIRA TORRES, p. 579)

Assim, verifica-se que a figura da destinação do tributo, no caso ao bem comum, surge como mecanismo legitimador da cobrança. Considerando o contexto histórico, surpreende que esse pensamento tenha se desenvolvido em plena idade média. Mais

adiante, verificar-se-á que para o STF a destinação do tributo não tem tanto protagonismo como teve outrora.

Ainda seguindo as lições de Heleno Torres, cumpre concluir o raciocínio desenvolvido pelo autor que culmina na análise da filosofia de Thomas Hobbes, para quem o pagamento do tributo configuraria um dever ético de comprometimento com a república.

Nesse sentido, “esse dever natural, contudo, deveria vir acompanhado de critério de justiça na distribuição, conforme os benefícios auferidos pelo reino. Dado que geralmente os indivíduos são desigualmente tributados, esta seria a solução adequada”. (HOBBS apud TAVEIRA TORRES, p. 582). Observa-se que, novamente, a análise da destinação exerce crucial importância, pois somente assim seria possível verificar a chamada “justiça na distribuição” para Hobbes.

Esse breve esboço histórico ilustra bem uma questão fundamentalmente moderna: mesmo que indiretamente todo tributo deve ter uma destinação, ainda que relacionada a conceitos abstratos, como o bem comum ou a manutenção do estado. É o que se verifica nos casos dos impostos, que não estão vinculados a nenhuma despesa específica, mas que se presume servir para que o estado exerça suas funções.

A destinação que, todavia, importa ao estudo das contribuições sociais é outra, um pouco mais específica e de relevância até mesmo conceitual para distinguir essa espécie tributária das demais.

Ricardo Lobo Torres, em lição precisa sobre o assunto, esclarece bem esse ponto:

A contribuição social se subsume no conceito genérico de contribuições especiais. É a contraprestação devida pela assistência prestada pelo estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa. Dois elementos, portanto, são imprescindíveis para caracterizá-la: a atividade estatal dirigida ao grupo e o benefício individual do cidadão. (LOBO TORRES, p. 517)

Essa é uma questão fundamental para as contribuições, mas não o é para outras espécies tributárias. Os impostos, a título de exemplo, não sofrem de limitação tão precisa quanto à destinação que se deve dar a eles conforme determina o art. 167, inciso IV da CF, pois é vedada a vinculação a algum órgão, fundo ou despesa:

Esses elementos citados por Ricardo Lobo Torres são, na verdade, caracterizadores deste tributo, posto que as contribuições possuiriam um caráter ambivalente, às vezes se assemelhando aos impostos, às vezes as taxas.

Para diferenciá-los o doutrinador afirma que nos impostos não se considera o benefício auferido pelo contribuinte, enquanto que uma vantagem especial é essencialmente a justificativa das contribuições (LOBO TORRES, p. 517).

Por sua vez, para diferenciar das taxas, afirma que estas últimas são na verdade uma remuneração a um serviço público específico e divisível, enquanto que as contribuições correspondem a uma atividade indivisível (LOBO TORRES, p. 471).

O que se pretende extrair dessas lições é que a destinação dos recursos arrecadados com as contribuições faz parte do seu núcleo essencial, do conceito dessa espécie tributária em si mesma, de modo que sua desvirtuação acarretará graves consequências, pois conclui o doutrinador “A destinação constitucional corresponde à característica finalística das contribuições sociais e não pode ser desrespeitada pelo Fisco” (LOBO TORRES, 2007. p. 552).

Uma vez desrespeitada a destinação, o que se entende como sendo o desvio de finalidade, deve-se analisar as implicações desse fato na cobrança do crédito tributário.

Nesse ponto, podem-se distinguir dois posicionamentos antagônicos.

Para Roque Antônio Carrazza, na medida em que as contribuições sociais destinam-se ao atendimento de determinadas finalidades essa destinação em si integra seu regime jurídico. Por sua vez, a preservação da natureza constitucional das contribuições depende diretamente da destinação do produto da arrecadação. Logo, afirma o autor que “ele tem o direito de subtrair-se ao seu pagamento ou, quando for o caso, de repetir o que pagou, observados aí, apenas os prazos prescricionais”. (CARRAZZA, 2006, p. 560).

Essa análise só é possível se a destinação do tributo vier expressa na lei, do contrário, a mera indicação da finalidade no texto institucional é insuficiente para saber se referida espécie tributária obedece ou não os limites de vinculação a uma atividade que a espécie tributária denominada contribuição exige.

Todavia, outro é o entendimento do STF. Fernando Facury Scaff afirma que aquela corte, ainda sob a égide da constituição anterior, já começa a delinear entendimento segundo o qual o desvio de finalidade não importaria na nulidade do tributo (SCAFF, 2003, p. 52). Foi o Ministro Octávio Gallotti, no julgamento do RE 103778/DF que tratava da destinação da contribuição então denominada de FINSOCIAL, que afirmou:

Compreende-se, pois, que a exigência de lei complementar para vinculação de qualquer tributo a órgão, fundo ou despesa e a de lei ordinária para destinação de outras receitas a fins especiais (art. 71, citado, das Normas Gerais de Direito Financeiro) não acarrete, quando desobedecida, a nulidade da criação do tributo, mas somente tenha, como consequência, a invalidade da destinação especial ou o seu condicionamento a disposições de leis orçamentárias.⁹

O trecho do citado voto foi feito em *obiter dictum*. Porém, o STF teve outra oportunidade de se manifestar sobre a questão, já sob a vigência da atual Constituição, momento em que novamente não prestigiou a análise da destinação do tributo contribuição. Trata-se do julgamento do RE 217.117/SP, cujo objeto é a contribuição ao PIS e assim ficou consignado na ementado julgado: “A destinação de parte dos recursos mencionados para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, através do BNDES, não desvirtua a finalidade precípua da contribuição, que é custear a seguridade social”¹⁰.

Em suma, como bem sintetizou Fernando Facury Scaff, o STF entendeu que existem dois momentos diferentes, o de arrecadação e o da destinação do recurso, exercendo controle de constitucionalidade quanto ao primeiro, mas “deixou de apreciar a questão da vinculação, entendendo-a irrelevante para a análise da constitucionalidade da norma. (SCAFF, 2003, p. 54).

O STF ainda se deparou com a questão em sede de controle concentrado de constitucionalidade no julgamento da ADI 1640/DF acerca da destinação da CPMF para pagamento de dívidas, mas entendeu que a destinação de recursos é ato administrativo de efeitos concretos e não conheceu a ADI.

⁹ BRASIL; Supremo Tribunal Federal. *RE 103778*, Relator (a): Min. CORDEIRO GUERRA, Tribunal Pleno, julgado em 18/09/1985, DJ 13-12-1985 PP-23210 EMENT VOL-01404-03 PP-00354

¹⁰ BRASIL; Supremo Tribunal Federal. *RE 217117*. Relator (a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/1997, DATA DE PUBLICAÇÃO DJ 21/11/97 - ATA Nº 37/97.

Diante desse quadro, as expectativas para o julgamento das ADIs 5050, 5051 e 5053 são baixas. Se mantiver a linha dos pronunciamentos anteriores o STF oscilará entre não conhecer das ADIs ou considerar a destinação das contribuições é irrelevante para análise da sua constitucionalidade.

Todavia, o posicionamento aqui defendido é o de que sendo as contribuições um tributo de natureza vinculada, a sua destinação para finalidade estranha àquela que motivou sua criação importará na perda de uma das suas principais características, não havendo nada que a distinga dos impostos, violando o art. 167, inciso IV da CF. (SCAFF, 2003, p. 60).

Caracterizada em linhas gerais o que seria o desvio de finalidade, deve-se questionar: em que momento isso teria ocorrido com as contribuições ao FGTS da LC 110/2001? A posição deste trabalho é de que o desvio está documentalmente caracterizado a partir de 2012, quando da edição pela Caixa Econômica Federal do Ofício no 0038/2012/SUFUG/GEPAS.

4 A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA ORÇAMENTÁRIA

O parecer da Procuradoria-Geral da República na ADI 5050 traz questão extremamente relevante para discussão. O Procurador-Geral argumenta que não houve impugnação específica dos dispositivos da norma orçamentária que teriam promovido o desvio da destinação dos recursos.

Esse argumento baseia-se no entendimento consagrado pelo Supremo na ADI 2925, que restou assim ementada:

PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica

estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.¹¹

Ocorre que essa jurisprudência não possui semelhança com o caso do desvio de finalidade que se verifica com os recursos da LC 110/2001. Isso porque, via de regra, a lei orçamentária é entendida como ato legislativo de efeito concreto.

Os atos legislativos de efeito concreto não estão submetido ao controle de constitucionalidade, segundo jurisprudência também pacificada pelo STF na ADI 647¹² e ADI 1640¹³. Esta última afirma que “O orçamento é lei formal, mas de natureza e efeitos político-administrativos concretos, hipótese em que [...] descabe o controle concentrado de constitucionalidade”.

Frise-se que, o entendimento da ADI 1640 é que não cabe controle concentrado de constitucionalidade de norma orçamentária, cabendo apenas controle constitucional na via incidental. A situação ocorrida no julgamento da ADI 2925, que o PGR utiliza para fundamentar o argumento, era uma norma orçamentária que tinha contornos de norma abstrata, sendo então cabível o controle concentrado.

Assim, podemos sistematizar o entendimento da Suprema Corte no sentido de que, via de regra, não cabe controle concentrado de norma orçamentária, sendo que esta só é questionável na via principal se possuir contornos de norma abstrata.

Nesse ponto, portanto, defende-se aqui que o argumento da PGR esta equivocado, sendo que para análise na via principal do desvio de finalidade na destinação de recursos arrecadados por meio de contribuição social é desnecessário a impugnação aos dispositivos da norma orçamentária, pois essa situação ser tipicamente norma de efeitos concretos.

¹¹ BRASIL; Supremo Tribunal Federal. *ADI 2925*, Relator (a): Min. ELLEN GRACIE, Relator (a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005 PP-00010 EMENT VOL-02182-01 PP-00112 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96.

¹² BRASIL; Supremo Tribunal Federal. *ADI 647*, Relator (a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/1991, DJ 27-03-1992 PP-03801 EMENT VOL-01655-02 PP-00240 RTJ VOL-00140-01 PP-00036.

¹³ BRASIL; Supremo Tribunal Federal. *ADI 1640* QO, Relator (a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/1998, DJ 03-04-1998 PP-00001 EMENT VOL-01905-01 PP-00068 RTJ VOL-00167-1 PP-01179.

Porém, a observação da PGR veio a calhar aos que litigam na via incidental, pois nesse caso tona-se necessária a impugnação da norma orçamentária, e isso está expressamente definido na ADI 1640.

Nesse sentido, devem-se impugnar na via incidental os dispositivos de todas as leis orçamentárias que destinaram recursos da LC 110/2001, alegando sua inconstitucionalidade por desvio de finalidade.

5 A VIABILIDADE COMO TESE DE CUSTEIO EM FAVOR DE EMPRESAS

Como visto, toda a celeuma em torno da LC 110/2001 ocorreu em virtude do surgimento de um rombo nas contas públicas decorrentes de uma decisão judicial emanada pela Suprema Corte.

A solução buscada foi criar o tributo para cobrir esse rombo. Agora esse mesmo tributo pode ser novamente a fonte de outro desequilíbrio nas contas públicas em virtude justamente de uma eventual nova decisão judicial.

A verdade é que o julgamento do RE 226.855 fez surgir posteriormente no STF temor acerca das decisões em matéria tributária. Nesse ponto ganha destaque a modulação dos efeitos quando a Fazenda Pública é derrotada.

Recorre-se, nessas situações, ao chamado argumento *ad terrorem*, ou argumento pelo terror, que consiste na falácia segundo a qual determinado pronunciamento judicial geraria rombo nas contas públicas, sendo que por isso o julgador não poderia condenar a Fazenda Pública.

Trata-se de mero apelo psicológico, que acaba surtindo efeito sobre o julgador especialmente quando se lembra do caso dos expurgos inflacionários. A rigor, a LC 110/2001 só surgiu em virtude de uma decisão do STF, conforme a própria exposição de motivos da lei esclarece.

Helena Taveira Torres traz importante lição sobre o assunto:

A doutrina nacional, na esteira de terminologia usual no Common Law, passou então a falar em “consequencialismo jurídico”, para designar a possibilidade de acomodação do julgamento de certa matéria com exame das questões materiais e repercussões concretas,

com vistas a restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Em matéria tributária, porém, prevalece a certeza jurídica e todo o plexo de normas volta-se para garantir, a partir de um estado de normalidade, a estabilidade do ordenamento e a confiança legítima dos contribuintes. Por conseguinte, não há oportunidade, no modelo de Sistema Constitucional Tributário brasileiro, para argumentos consequencialistas, à semelhança de “quebra do erário”, “dificuldades de caixa” ou “crises econômicas” como pretexto para descumprir a Constituição.¹⁴

Em nome do rigor técnico é necessário esclarecer que o argumento consequencialista (também chamado de pragmático) não é de todo ruim. Conforme a doutrina de Fábio Martins de Andrade é recomendável o uso do argumento consequencialista quando ramos políticos do Estado resolvem tomar decisões políticas, referindo-se ao Legislativo e ao Executivo.

O problema, porém, só ocorre quando o Poder Judiciário é levado analisar o argumento consequencialista:

Registra-se desde logo que é legítima e recomendável a consideração do argumento pragmático ou consequencialista, inclusive e especialmente de cunho econômico, na tomada das decisões políticas levados a efeito pelos ramos políticos da estrutura estatal. Todavia, tratando-se de função típica de prestação jurisdicional e cuidando-se da tomada de decisões judiciais. (ANDRADE, 2011. p. 131)

Depois de alguns anos adotando o argumento consequencialista para modular efeitos com o objetivo de evitar a “quebra do erário”, o STF no AI 607616 AgR sinalizou a possibilidade de mudança nesse entendimento:

Todavia, esse é apenas um precedente e não se sabe se o STF irá mantê-lo. Quanto ao julgamento das ADI 5050, 5051 e 5053, se forem superadas a questões prejudiciais tratadas no tópico antecedente, a grande batalha que se travará será na modulação dos efeitos, pois nesse ponto o risco é de que as empresas não consigam a restituição do indébito desejada.

Não é só isso, o problema se agrava quando se verifica que em alguns casos as empresas pleitearam antecipação dos efeitos da tutela para deixar de pagar esse tributo,

¹⁴ TORRES, Heleno Tavares. *Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental#autores>>. Acesso em: 29 jul. 2012.

gerando assim o risco grave delas terem que pagar esses valores, seja pela reforma das sentenças, seja em caso de modulação dos efeitos em favor da fazenda pública mesmo as ADIs sejam julgadas procedentes.

Não obstante tais riscos, considerado que é possível que o STF nem conheça das ADIs 5050, 5051 e 5053, a via incidental será o único caminho possível para conseguir fazer cessar a cobrança da LC 110/2001.

Nesse aspecto, quando os casuísticos estiverem enfrentando a questão nos tribunais é de salutar importância questionar também as normas orçamentárias, conforme o parecer da PGR nas citadas ADIs.

6 ANÁLISE DOS PRONUNCIAMENTOS JUDICIAS SOBRE O TEMA

Os casos enfrentados pelo judiciário acerca da questão têm mostrado considerável variação jurisprudencial sobre o tema. Em grau recursal o TRF da 1ª região tem reformado sentenças de primeira instância que julgaram procedentes os pedidos.

No do processo n 61948-40.2013.4.01.3400, ajuizado pela EMBRAER S/A, a 6ª vara federal do DF julgou a lide em favor do contribuinte. Da leitura atenta da sentença resta evidente que o fator preponderante para a elucidação do caso foi o exaurimento da finalidade do tributo.

[...] Ou outras palavras, se cumprida a finalidade que motivou a instituição da contribuição, esta perde seu fundamento de validade, de modo que a exigência, passa, então, a ser indevida. [...] O esgotamento da finalidade que motivou a criação da contribuição fica ainda mais clarividente quando se observa a motivação do veto da Presidente da República ao Projeto de Lei Complementar no 200/2012, que se destinava a extinguir a contribuição do art. 1o da LC 110/2001.¹⁵

Apesar de citar a mensagem do veto presidencial ao projeto de Lei Complementar 200/2012, a referida sentença não tem por fundamento o desvio de finalidade, mas sim o exaurimento de finalidade, conforme visto. Não foi analisado

¹⁵ BRASIL; Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *Processo n 61948-40.2013.4.01.3400*.

também o argumento da inconstitucionalidade superveniente abordado nos tópicos antecedentes.

A segunda instância da primeira região, por sua vez, decidiu a questão em pelo menos três oportunidades, no processo n. 58777120154013801, n. 00498721320144013400 e no processo n. 016281-75.2014.4.01.0000.

A partir desses casos a jurisprudência do TRF da 1ª região firmou pela improcedência dos pedidos sob os seguintes argumentos:

a) o STF já considerou a contribuição constitucional no julgamento da ADI 2556, descabendo alegar novamente sua constitucionalidade;

b) não foi estabelecido termo final de vigência para a contribuição do art. 1º, apenas para a contribuição art. 2º;

c) o art. 13 determinou a destinação integral ao “rombo” do FGTS apenas nos anos de 2001, 2002 e 2003. Assim, careceria de comando legal que impusesse a destinação integral ao FGTS nos demais anos;

d) não seria certo que todos os trabalhadores lesados pelos expurgos inflacionários dos planos econômicos tiveram seus saldos devidamente atualizados.

A esse respeito confira-se trecho presente no julgamento dos três casos citados acima:

[...] os acordos extrajudiciais firmados com base na Lei Complementar n. 110/2001, pelos trabalhadores que não intentaram ação judicial, presume-se, já foram todos adimplidos, em razão do cronograma estabelecido nas alíneas do art. 6º, inciso II, da norma em comento. O mesmo não se pode afirmar quanto aos acordos firmados no curso das ações que tinham como objeto a recomposição das contas do FGTS, com aplicação de índices inflacionários expurgados pelos diversos planos econômicos editados pelo Governo Federal.¹⁶

Assim, o egrégio TRF da 1ª região firmou seu entendimento no sentido de ser devida a referida exação.

Quanto à necessidade de estabelecimento de termo final da cobrança, esse argumento já foi analisado neste trabalho. Defende-se aqui que o tributo denominado contribuição deve ter finalidade expressa e destinação específica. A finalidade por ser

¹⁶ BRASIL; Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *Apelação n. 16281-75.2014.4.01.0000*.

um problema de natureza permanente (o pagamento da previdência social) o que invoca a cobrança de um tributo de forma permanente até que a lei seja revogada; a finalidade também pode ser um problema de natureza temporária que eventualmente vai deixar de existir, como o pagamento de um rombo nas contas públicas, nesse caso defende-se que a finalidade do tributo se exaure com o cumprimento de sua destinação, sendo a partir daí indevida sua cobrança.

Sobre o argumento de que não é certo que todas as contas do FGTS tiveram sua recomposição efetivada, em virtude da existência de inúmeras demandas judiciais ainda em curso, é necessário ressaltar dois pontos: I) em todas essas ações a Caixa Econômica foi ré; II) a própria deu por quitadas todas as obrigações quando emitiu o Ofício no 0038/2012/SUFUG/GEPAS.

Assim, indaga-se: antes de emitir o ofício informando a quitação dos expurgos, a Caixa Econômica Federal não considerou as supostas ações judiciais ainda em curso?

Essa alegação de que não é certa a quitação constitui *venire contra factum proprium*, figura repudiada na aplicação do direito e inadmissível como defesa processual. Não obstante isso, conforme argumenta a inicial da ADI 5053, as demonstrações financeiras do FGTS em 2006 afirmam expressamente que as provisões da LC 110/2001 destinavam-se ao pagamento de todos os trabalhadores que sofreram com os expurgos, tenham ou não ingressado judicialmente.

No que se refere ao argumento de que a destinação ao FGTS dos recursos da LC 110/2001 estaria vinculada apenas aos anos de 2001, 2002 e 2003 (art. 13 da lei), deve-se ter em conta que a destinação é elemento essencial caracterizador da contribuição. Dessa maneira, se assim se entendesse, a partir de 2003 não seria mais devido as contribuições ao FGTS para recompor os expurgos.

O que se verifica da literalidade do dispositivo é que ele determinou expressamente a vinculação à lei orçamentária, o que pode ser entendido como excesso de cautela, mas jamais deve ser interpretado como autorização genérica para o desvio de finalidade dos recursos dali advindos.

Assim, por tudo que foi debatido neste trabalho, a tese que tem prevalecido em alguns Tribunais Regionais Federais, especialmente da 1ª região, não parece ser a mais adequada.

CONCLUSÃO

O tema desenvolvido nesse artigo é de extrema relevância nacional, em um só tempo estão em jogo recursos para programas sociais de habitação e do outro lado o legítimo direito dos contribuintes de não se verem obrigados a pagar uma exação indevida.

A contribuição social, tributo de natureza eminentemente vinculado desde a gênese do seu conceito, principalmente relacionado a questões de assistência e previdência social, não pode ter sua destinação alterada sob pena de criar-se um novo tributo.

Nesse sentido, a conclusão deste trabalho é que tanto o exaurimento da finalidade, com o pagamento integral do rombo dos expurgos inflacionários, como o desvio de finalidade, com a destinação desses recursos a programas de habitação popular, constitui inequívocas inconstitucionalidades.

Isso não impede que o legislador venha a criar um tributo com a finalidade de custear o sistema de habitação popular, posto ser esse tema afeto aos direitos sociais e ao princípio da dignidade humana. Entretanto, o que se defende aqui é que a finalidade social da habitação popular não é argumento para defender o desvio de finalidade dos recursos da LC 110/2001.

Ademais, o argumento da “inconstitucionalidade superveniente” em face da alteração promovida pela EC 33/2001, que especificou as hipóteses de incidência das contribuições sociais gerais, é extremamente relevante e deve-se enfrentá-la na via incidental, especialmente porque a questão reveste-se de matéria afeta ao direito intertemporal, sendo desnecessária, segundo parte da doutrina, a observância de quórum específico nos tribunais para seu julgamento (Art. 97 da CF/88).

Por fim, é de suma importância a impugnação específica dos dispositivos da lei orçamentária para, em sede de controle difuso, alegar a inconstitucionalidade dos dispositivos que promoveram o desvio de finalidade dos recursos arrecadados pela LC 110/2001.

Acredita-se que enfrentando a questão sob diversos ângulos as chances de se obter êxito são maiores.

Quanto ao julgamento das ADI 5050, 5051 e 5053, as expectativas são extremamente baixas. Se o Supremo mantiver seu entendimento, a decisão oscilará entre o não conhecimento de alguns argumentos, como o da inconstitucionalidade superveniente, e o conhecimento no mérito do argumento de desvio na finalidade, julgando-os improcedentes a semelhança do que ocorreu no julgamento das contribuições do FINSOCIAL (RE 103778/DF) e da contribuição relativa ao PIS (RE 217.117/SP).

Conclui-se, portanto, que o risco de improcedência no STF é considerável, motivo pelo qual se recomenda cautela nos pedidos de antecipação de tutela feitos na via incidental que objetivem a cessação de pagamento da citada contribuição. Nem por isso, todavia, deve-se deixar de enfrentar o tema nos tribunais a fim de tentar diminuir a tributação sem amparo constitucional que as empresas estão submetidas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins. *Modulação em Matéria Tributária. O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>.

_____. *Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp110.htm>. Acesso em: 08 abr. 2016.

_____. *Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5107.htm>. Acesso em: 08 abr. 2016.

_____. *Lei nº 8.030, de 12 de abril de 1990*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8030.htm>. Acesso em: 08 abr. 2016.

_____. *Lei nº 8.024, de 12 de abril de 1990*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8024.htm>. Acesso em: 08 abr. 2016.

_____. *Lei nº 8.177, de 1 de março de 1991*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8177.htm>. Acesso em: 08 abr. 2016.

_____. *Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8036consol.htm>. Acesso em: 08 abr. 2016.

_____. *Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm>. Acesso em: 08 abr. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS. Natureza jurídica e direito adquirido. Correções monetárias decorrentes dos planos econômicos. *RE 226855*, Relator (a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2000, DJ 13-10-2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 138284*, Relator (a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 100249*, Relator (a): Min. OSCAR CORREA, Relator (a) p/ Acórdão: Min. NÉRI DA SILVEIRA, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/1987, DJ 01-07-1988 PP-16903 EMENT VOL-01508-09 PP-01903.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2556*, Relator (a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/06/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-185 DIVULG 19-09-2012 PUBLIC 20-09-2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 103778*, Relator (a): Min. CORDEIRO GUERRA, Tribunal Pleno, julgado em 18/09/1985, DJ 13-12-1985.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 217117*. Relator (a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/1997, DJ 21/11/97 - ATA Nº 37/97.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 1640 QO*, Relator (a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/1998, DJ 03-04-1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 3569*, Relator (a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2007, DJe-013 DIVULG 10-05-2007 PUBLIC 11-05-2007 DJ 11-05-2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2925*, Relator (a): Min. ELLEN GRACIE, Relator (a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 647*, Relator (a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/1991, DJ 27-03-1992.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 1640 QO*, Relator (a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/1998, DJ 03-04-1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 1640 QO*, Relator (a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/1998, DJ 03-04-1998.

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. *Pesquisa mostra que poucos alcançam a estabilidade. Ministro do Trabalho diz que FGTS é muito mais vantajoso para o trabalhador que a estabilidade*. In: *Fazendo Justiça, a História do FGTS*. Disponível em <http://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-relatorios-aco-es-resultados-fgts/Livro40Anos_F.pdf>.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. São Paulo: Atlas S.A., 2003.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

MEZZAROBBA, Orides. MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no Direito*. São Paulo: Saraiva, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos, teoria geral e espécie*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

SCAFF, Fernando Facury. *As contribuições sociais e o princípio da afetação*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 98, p. 44-62, nov 2003.

TAVEIRA TORRES, Heleno. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. *Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental#autores>>. Acesso em: 29 jul. 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, volume IV, os tributos na constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.