

O DESVIO DE FINALIDADE E AS EXAÇÕES
INSTITUÍDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº
110/01: UM ESTUDO A RESPEITO DAS DECISÕES
PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

JOSÉ ANTONINO MARINHO NETO¹

VALTER DE SOUZA LOBATO²

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. As exações instituídas pela LC 110/01 e as críticas doutrinárias iniciais; 3. O julgamento das ADI's 2.556/DF e 2.568/DF pelo STF; 4. A tese da inconstitucionalidade superveniente e o julgamento do RE 878.313/SC.; 5. Finalidade e desvio de finalidade das contribuições: uma crítica às decisões proferidas pelo STF quanto à matéria; 6. Conclusões; Referências Bibliográficas

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objeto uma análise crítica das decisões proferidas pelo STF relativas à constitucionalidade das contribuições instituídas pela LC 110/01, sob o viés da finalidade – e do desvio de finalidade – iminente às contribuições, tão caras ao texto constitucional em vigor.

Para tanto, inicia-se retomando o histórico da edição da LC 110/01 e as críticas que a doutrina à época lhe impingiu. Em seguida, passa-se a analisar o julgamento das ADI's 2.556/DF e 2.568/DF, em que o STF reconheceu a constitucionalidade das contribuições instituídas

¹ Graduando em Direito pela UFMG. Monitor da disciplina Direito Tributário I na FDCE/UFMG, sob a orientação da Professora Titular Misabel de Abreu Machado Derzi. Vencedor do Prêmio Misabel Derzi – Destaque Individual do *III Tax Moot Court Competition*, organizado pela ABRADT, em 2018. Vencedor do Prêmio Misabel Derzi – Grupo do *IV Tax Moot Court Competition*, organizado pela ABRADT, em 2019.

² Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Advogado.

por aquele diploma legal. Após, apresenta-se a tese da inconstitucionalidade superveniente da exação constante do art. 1º da LC 110/01 e a decisão do STF no RE 878.313/SC.

Por fim, trazendo à baila a base teórica adequada a respeito da finalidade nas contribuições especiais, pretende-se tecer algumas críticas das referidas decisões.

2. AS EXAÇÕES INSTITUÍDAS PELA LC 110/01 E AS CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS INICIAIS.

Durante a década de 1980 e meados da década de 1990 o Brasil enfrentou uma grande crise inflacionária. Com vistas a combatê-la, diversos planos econômicos foram elaborados para combater este problema entre nós, todos sem sucesso, até o advento do Plano Real, em 1994.³

Nesse contexto, em virtude dos expurgos inflacionários decorrentes planos econômicos Bresser, Verão e Collor I, o STF reconheceu, no ano de

3 Em didática e concisão lapidares, retratam a situação sob o ponto de vista econômico AMAURY PATRICK GREMAUD, MARCO ANTONIO SANDOVAL DE VASCONCELOS E RUDINEI TONETO JR: “A condução da política econômica da Nova República elegeu o combate inflacionário como meta principal. De 1985 até o momento, isso foi tentado de diferentes formas, com uma série de planos econômicos que visavam a quedas abruptas da inflação, intercalados por períodos de controles ortodoxos. Entre os planos destacam-se: Cruzado (1986), Bresser (1987), Verão (1989), Collor I (1990), Collor II (1991) e Real (1994). Percebe-se que de 1986 a 1991, praticamente em todos os anos, houve programas de combate à inflação. Esses planos tinham por base o diagnóstico da inflação inercial, trazendo como principal elemento o congelamento de preços, sendo que a cada plano incorporavam-se novas características, aperfeiçoando os planos anteriores, na tentativa de não se incorrer nos mesmos erros. Trata-se de uma fase marcada por grandes oscilações nas taxas de inflação (...) e no produto real (...), acompanhando os períodos de sucesso e fracasso dos planos econômicos. Ao longo dos planos, os agentes foram aprendendo com a lógica do período – a cada insucesso, um novo plano viria. Assim, os agentes precaviam-se de novos congelamentos, provocando uma constante aceleração inflacionária, o que inclusive eliminava o caráter inercial da inflação. Todo esse processo se deu em um ambiente de democratização, que colocava novas pressões políticas e sociais, por exemplo, a elaboração da nova Constituição (1988), dificultando ainda mais a estabilização. Deve-se notar ainda que, com exceção do Plano Real, todos os demais planos se deram em um contexto em que o Brasil se encontrava praticamente excluído do fluxo de capitais internacionais, o que impunha outras restrições ao processo de estabilização (GREMAUD, Amaury Patrick; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; TONETO JR, Rudinei. Economia brasileira contemporânea. – 7.ed. – 14.reimp. – São Paulo: Atlas, 2015, p.415-416).

2000, por meio dos julgamentos proferidos nos autos do RE 248.188/SC⁴ e do RE 226.855/RS⁵, que a União (Caixa Econômica Federal) deveria proceder uma correta atualização monetária – realizada outrora com índices defasados – dos valores pertinentes às contas vinculadas ao FGTS, com o intuito de proteger o patrimônio dos trabalhadores beneficiados.

Com o indisfarçado propósito de custear este passivo gerado pelas decisões acima mencionadas⁶, a Lei Complementar 110/2001, de

4 EMENTA: FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO - FGTS. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS SALDOS DAS CONTAS A ELE VINCULADAS. PLANOS “BRESSER” (JUNHO/87), “VERÃO” (JANEIRO/89) E “COLLOR I” (ABRIL/MAIO/90). Não revestindo tais contas caráter contratual, mas estatutário, não há falar em direito adquirido dos seus titulares à atualização monetária dos respectivos saldos, em face de novos índices fixados por lei, ainda que no curso do prazo aquisitivo do direito à correção, posto inexistir direito adquirido a regime jurídico, segundo jurisprudência assente do STF. Aresto que dissentiu dessa orientação tão-somente quanto aos Planos “Bresser” (junho/87) e “Collor I” (maio/90), posto que, quanto aos demais, não havia questão de direito intertemporal a ser considerada. Recurso que, por isso, é conhecido em parte e nela provido, para o fim de reformar o acórdão no que concerne aos dois planos acima enumerados (STF, Pleno, RE 248.188/SC, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, jul. 31/08/2000, DJ 01/06/2001).

5 EMENTA: Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS. Natureza jurídica e direito adquirido. Correções monetárias decorrentes dos planos econômicos conhecidos pela denominação Bresser, Verão, Collor I (no concernente aos meses de abril e de maio de 1990) e Collor II. - O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), ao contrário do que sucede com as cadernetas de poupança, não tem natureza contratual, mas, sim, estatutária, por decorrer da Lei e por ela ser disciplinado. - Assim, é de aplicar-se a ele a firme jurisprudência desta Corte no sentido de que não há direito adquirido a regime jurídico. - Quanto à atualização dos saldos do FGTS relativos aos Planos Verão e Collor I (este no que diz respeito ao mês de abril de 1990), não há questão de direito adquirido a ser examinada, situando-se a matéria exclusivamente no terreno legal infraconstitucional. - No tocante, porém, aos Planos Bresser, Collor I (quanto ao mês de maio de 1990) e Collor II, em que a decisão recorrida se fundou na existência de direito adquirido aos índices de correção que mandou observar, é de aplicar-se o princípio de que não há direito adquirido a regime jurídico. Recurso extraordinário conhecido em parte, e nela provido, para afastar da condenação as atualizações dos saldos do FGTS no tocante aos Planos Bresser, Collor I (apenas quanto à atualização no mês de maio de 1990) e Collor II (STF, Pleno, RE 226.855/RS, Rel. Min. MOREIRA ALVES, jul. 31/08/2000, DJ 13/10/2000).

6 Como consta da Exposição de Motivos do Projeto de Lei de iniciativa da Presidência da República (PLP 195/2001, na Câmara dos Deputados e PLC 45/2001, no Senado) que originou a Lei Complementar 110/2001, é ver que as exações nela instituídas tiveram por objetivo custear o passivo gerado pelas decisões proferidas

29/06/2001, entre outras disposições, instituiu duas exações a que se denominou de contribuições sociais: (i) uma prevista em seu art. 1º⁷, devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de 10% sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao FGTS, por prazo indeterminado e (ii) outra prevista em seu art. 2º⁸, também devida pelos empregadores, sobre a folha de salários à alíquota de 0,5%, por cinco anos. Nos termos do art. 3º,

pelo STF: “Temos a honra de submeter à consideração de Vossa Excelência a anexa minuta de Projeto de Lei Complementar que autoriza o crédito nas contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, dos complementos de atualização monetária decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal, sob condição da aprovação da contribuição de 10% (dez por cento) dos depósitos ao FGTS, devida nos casos de despedida sem justa causa, e da contribuição social de 0,5% (cinco décimos por cento), incidente sobre a folha de pagamento, ora propostas. (...) O reconhecimento por parte do Poder Judiciário de que os saldos das contas vinculadas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço foram corrigidos a menor na implementação dos Planos Verão e Collor I, teve o efeito de aumentar o passivo do FGTS sem o correspondente aumento do ativo necessário para evitar um desequilíbrio patrimonial no Fundo. Diante dessa decisão da Justiça, e devido à possibilidade de que um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizasse demandas para correção dos saldos na mesma proporção, o que teria o efeito de paralisar o processo judiciário no País, Vossa Excelência decidiu estender a todos os trabalhadores a correção automática se seus saldos, independente de decisão judicial. Isto criou uma necessidade de geração de patrimônio no FGTS da ordem de 42 bilhões”.

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

Parágrafo único. Ficam isentos da contribuição social instituída neste artigo os empregadores domésticos.

8 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.

§ 1º Ficam isentas da contribuição social instituída neste artigo:

I – as empresas inscritas no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, desde que o faturamento anual não ultrapasse o limite de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais);

II – as pessoas físicas, em relação à remuneração de empregados domésticos; e

§1º da LC 101/01, o produto da arrecadação seria recolhido pela CEF para ser posteriormente transferido ao FGTS.⁹

A doutrina não tardou em tecer robustas críticas às exações então instituídas, mediante a construção de argumentos de diversas naturezas.

Em um primeiro momento, chegou-se mesmo a duvidar da própria natureza tributária das exações instituídas pela LC 110/01. Para AROLDO GOMES DE MATOS, tais exações não se enquadrariam em nenhuma das espécies tributárias autorizadas pela Constituição. De taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios não se poderia aduzir o enquadramento, seja pelo aspecto material de incidência daqueles tributos vinculados, seja pela causa inexistente quanto a esta última espécie. Se impostos fossem, seriam inconstitucionais porque teriam destinação específica, contrariando o disposto no art. 167, IV, do texto constitucional. Contribuições especiais também não seriam, em virtude do fato da finalidade daquelas exações não estar prevista nos arts. 149 e 195 da CR/88 – esse argumento será logo em seguida melhor explanado. Por via de consequência, as exações “*não passam de um confisco camuflado, rotulado impropriamente de contribuições*”.¹⁰

EDUARDO FERREIRA JARDIM também salientou que o art. 1º da LC 110/01 não possuiria natureza jurídico-tributária. Ao argumento de que a demissão de empregado sem justa causa seria um ato ilícito, por não se enquadrar nas hipóteses de autorizadas pelo art. 482 da CLT¹¹, de modo que a exação encontraria óbice no art. 3º do CTN:

III – as pessoas físicas, em relação à remuneração de empregados rurais, desde que sua receita bruta anual não ultrapasse o limite de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

§ 2º A contribuição será devida pelo prazo de sessenta meses, a contar de sua exigibilidade.

9 “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”.

10 MATOS, Aroldo Gomes de. A Natureza Jurídica das Contribuições Sociais ao FGTS Instituídas pela LC nº 110/2001. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 73, out./2001, p. 27.

11 Art. 482 - Constituem justa causa para rescisão do contrato de trabalho pelo empregador: a) ato de improbidade; b) incontinência de conduta ou mau procedimento; c) negociação habitual por conta própria ou alheia sem permissão do empregador, e quando constituir ato de concorrência à empresa para a qual trabalha o empregado, ou for prejudicial ao serviço; d) condenação criminal do empregado,

Como se vê, o comando examinado criou um tributo – contribuição social, tendo como hipótese de incidência a despedida do empregado sem justa causa. É dizer, a mencionada contribuição padece de mácula ilacrimável, pois, como sabido e ressabido, nenhuma espécie tributária pode representar aplicação de penalidade, como impropriamente quer a lei ora questionada.

O asserto não se prende apenas à imposição entalhada no art. 3º do Código Tributário Nacional ao atremar que a prestação tributária não verte natureza sancionatória, mas decorre, sim, de categoria jurídica universal, cujos contornos não podem ser infirmados por diploma de qualquer natureza, sob pena de aluir a segurança jurídica. (...) O conspecto respeitante à penalidade é efetivamente indubitável, tanto que a descrição legislativa estabelece um ônus de conteúdo pecuniário ao empregador que realizar a conduta consistente no despedimento sem justa causa, premissa que, desde logo, contrapõe-se ao regime tipológico do tributo. (...)

De conseguinte, por entender que a sanção em sentido estrito se entreliga necessariamente à ilicitude, o presente estudo entrevê como inexato o ponto de vista que viceja na messe do Direito do Trabalho, segundo o qual o despedimento com ou sem justa causa seria prerrogativa potestativa do empregador, até porque, se fosse, não haveria qualquer medida sancionatória ao ensejo da despedida sem justa causa.

Assim, a partir dessa premissa, importa reconhecer que a Consolidação das Leis do Trabalho enumera as hipóteses de despedida por justa causa, fazendo-o por meio do art. 482, donde, por exclusão, os demais casos de despedimento são qualificados como sem justa causa ou arbitrários.

Equivale a dizer: de par com o alvedrio do empregador, não se pode negar que a despedida sem justa causa representa um ato contrário à legislação específica, traduzindo, pois, uma verdadeira ilicitude, consoante os matizes retrocitados, a exemplo de qualquer ato ou conduta, cujo conteúdo seja vedado ou sancionado pelo sistema normativo.

Firmado esse antessuposto, segundo o qual o despedimento sem justa causa simboliza uma ilicitude, é imperioso lembrar que, ao lado da sanção,

passada em julgado, caso não tenha havido suspensão da execução da pena; e) desídia no desempenho das respectivas funções; f) embriaguez habitual ou em serviço; g) violação de segredo da empresa; h) ato de indisciplina ou de insubordinação; i) abandono de emprego; j) ato lesivo da honra ou da boa fama praticado no serviço contra qualquer pessoa, ou ofensas físicas, nas mesmas condições, salvo em caso de legítima defesa, própria ou de outrem; k) ato lesivo da honra ou da boa fama ou ofensas físicas praticadas contra o empregador e superiores hierárquicos, salvo em caso de legítima defesa, própria ou de outrem; l) prática constante de jogos de azar; m) perda da habilitação ou dos requisitos estabelecidos em lei para o exercício da profissão, em decorrência de conduta dolosa do empregado.

Parágrafo único - Constitui igualmente justa causa para dispensa de empregado a prática, devidamente comprovada em inquérito administrativo, de atos atentatórios à segurança nacional.

esse tipo de conduta não pode compor a contextura íntima da norma matriz de incidência tributária.¹²

Compactuamos com a posição exarada. Nossa opinião é no sentido de que a celeuma envolvendo o art. 1º da LC/110 restaria resolvida com este argumento. Apesar de singelo, porque beira às lições mais rudimentares de Teoria Geral de Direito Tributário, trata-se de fundamentação que nos parece insuperável. Com efeito, se o Direito é um sistema, aqui entendido como um complexo normativo, e se a demissão sem justa causa é qualificada por este mesmo complexo como ato ilícito, porque foge às hipóteses do art. 482 da CLT, tributá-la equivaleria a fazer do art. 3º do CTN letra morta. Contudo, como tal argumento não foi devidamente discutido e levado em consideração para os julgamentos a que se seguiram no STF sobre o referido gravame, dele iremos nos abster, muito embora convictos de sua correção.

No que pertine à exação constante do art. 2º, FERREIRA JARDIM reconhece a natureza tributária, porém adverte, em argumentação similar àquela esposada por AROLDO GOMES DE MATOS, que estar-se-ia diante de patente inconstitucionalidade. Com efeito, para FERREIRA JARDIM a discussão sobre o enquadramento do gravame em alguma das espécies tributárias diria respeito ou à categoria dos impostos ou das contribuições. Com firmes âncoras no art. 4º, I, do CTN, a predicar que denominação dada à exação não interfere em sua natureza jurídica específica, entende o autor que se trataria de verdadeiro imposto e não de contribuição. Desta última não se cuidaria, porque sua finalidade meramente orçamentária aliada à inexistência de atuação estatal específica em relação aos contribuintes impediria que o tributo fosse enquadrado como tal. Sendo imposto, porquanto sua hipótese de incidência descrevesse a manifestação de fato desvinculado de atuação estatal (folha de salários), o dispositivo violaria duas regras constitucionalmente previstas: (i) o art. 167, IV, da CR/88, que impede a afetação do produto da arrecadação dos impostos e (ii) o art. 154, I, porque diante de imposto novo não se estaria cumprindo os requisitos imanentes à competência residual de que dispõe a União. Contudo, ainda que se entendesse o gravame como contribuição, o art. 195, §4º também restaria violado, por idênticas razões.¹³

¹² JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Os Novos Gravames para o FGTS e as Impropropriedades Imersas na Lei Complementar nº 110/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 73, out./2001, p.32-33.

¹³ JARDIM, op.cit., p.34-39.

Ademais, a doutrina, à unanimidade, condenou a finalidade imanente às exações instituídas pela LC 110/01, concluindo pela sua incontornável inconstitucionalidade. Com efeito, o que se salientou foi que as contribuições encontram seu próprio fundamento do art. 149 c/c 195 da CR/88, de modo que apenas poderiam ser instituídas com base no atendimento dos próprios objetivos constitucionalmente autorizados nos referidos dispositivos. É dizer: as contribuições devem ser instituídas pressupondo uma atuação estatal que diga respeito (i) aos direitos sociais gerais, (ii) ao custeio da Seguridade Social, (iii) à intervenção no domínio econômico e (iv) ao interesse das categorias profissionais ou econômicas. Fora deste escopo, todo tributo instituído a título de contribuições seria inconstitucional.

Com efeito, AROLDO GOMES DE MATOS, asseverou que “*propiciar recursos à Caixa Econômica Federal para ela forrar-se das condenações que lhe foram impostas pelo Poder Judiciário*” seria uma finalidade dissimulada, desbordando completamente dos objetivos constantes dos arts. 149 e 195 do texto constitucional. E prosseguiu, em um tom de advertência, no sentido de que aquelas condenações “*decorrem da apropriação indevida que fez de parte dos depósitos nas contas do FGTS, pela aplicação propositada de índices defasados no creditamento da correção monetária*”.¹⁴

No mesmo sentido se pronunciou ALEXANDRE MACEDO TAVAVES. Qualificando tais exações como uma “*excrescência jurídica*”, afirmou que considerá-las legítimas perante a Constituição “*seria o mesmo que convalidar a instituição de ‘contribuição social’ visando sanear financeiramente os cofres do Tesouro Nacional, de modo a suprir o seu dever jurídico de indenizar, com suporte na respectiva receita, eventuais prejuízos provocados em desfavor de uma coletividade*”.¹⁵ A este argumento o autor somou mais um: a exigência de tais contribuições dos empregadores que assim não o eram durante o período dos expurgos inflacionários seria absolutamente inconstitucional, “*face a inexistência de correlação lógica entre os beneficiários da indenização estatal e as pessoas chamadas a contribuir*”.¹⁶

Crítica ferrenha à LC 110/01 foi feita também por JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO. Analisando as contribuições instituídas sob o prisma do princípio da proporcionalidade, mediante os critérios da ade-

¹⁴ MATOS, op.cit., p. 25.

¹⁵ TAVARES, Alexandre Macedo. A Natureza Tributária das Contribuições do FGTS e a Lei Complementar nº 110/01. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 73, out.2001, p. 15.

¹⁶ TAVARES, op.cit., p.16-17.

quação, necessidade e conformidade (também denominado proporcionalidade em sentido estrito), aduziu a jurista mineira que o teste de validade entre o diploma legal e o referido princípio levaria à conclusão de que o legislador complementar teria incorrido em verdadeiro abuso do poder de legislar.

Com efeito, sob o prisma da adequação, JÚNIA SAMPAIO enfrentou justamente a celeuma da finalidade da instituição das referidas exações – a necessidade de custeio das correções monetárias das contas vinculadas ao FGTS – sustentando que tal objetivo não se coadunaria com o texto constitucional, em face da ausência dos benefícios sociais que a Constituição prevê quando da outorga de competência dessa espécie tributária:

O dever de adequação exige que o meio utilizado pelo Estado, para alcançar a finalidade desejada, seja apropriado ao alcance de tal desiderato. A análise de adequação de uma medida estatal implica a verificação de uma relação de causalidade entre o meio (medida) adotado (a) e o fim perseguido.

Se fizermos o “teste de adequação” da Lei Complementar nº 110/01, verificaremos que a “causa” determinante para criação das contribuições nela previstas foi a necessidade de recomposição da correção monetária das contas de FGTS das pessoas vinculadas ao regime nos anos de 1988 a 1989 e 1990 pela Caixa Econômica Federal, ou seja, a necessidade de custeio de passivo contingencial daquela entidade.

Dessa forma, está claro que a referida norma não promoverá uma modificação da realidade social a ela subjacente, ou seja, com as referidas contribuições não se estará criando ou majorando nenhum benefício social, intervindo no domínio econômico ou atuando no interesse de determinada categoria profissional. O único objetivo da criação das referidas contribuições é arrecadar recursos para saldar uma dívida da Caixa Econômica Federal e, por conseguinte, da União Federal, o que evidencia a inadequabilidade da medida instruída, pois tal passivo deveria ser custeado com a receita dos impostos, bem como das outras receitas da União Federal, que não as decorrentes de contribuições sociais, uma vez que, estas, como já dito, pressupõem uma modificação da realidade social subjacente, na busca dos fins constitucionalmente estabelecidos.¹⁷

Quanto ao critério da necessidade, a autora também vislumbrou vícios na LC 110/01. Com efeito, JÚNIA SAMPAIO entende que a União poderia ter se valido dos impostos residuais que a Constituição lhe outorga competência em seu art. 154, I. A justificativa para tal residiria justamente no fato de que a base de incidência escolhida no art. 1^a - montante devido

17 SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. O FGTS, as Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 110/01 e o Abuso do Poder de Legislar. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 73, out. 2001, p. 74.

a título de FGTS em caso de demissão sem justa causa – não revelaria capacidade contributiva alguma, podendo, em casos concretos, revelar justamente uma situação distinta, de crise financeira. No mesmo sentido, quanto ao art. 2º - folha de salários – trata-se de base econômica que já se encontrava sujeita à tributação. Ademais, a autora incluiu no critério da necessidade a observação a que aludimos alhures feita por ALEXANDRE MACEDO TAVARES, no sentido de que os empregadores que não empregavam no período em que as correções monetárias foram feitas a menor não poderiam ser sujeitados ao recolhimento das novas contribuições. É o que se depreende da leitura do seguinte excerto:

A necessidade, como aspecto do princípio da proporcionalidade, corresponde à exigência da ação do meio limitador mais suave, menos deletério para o interesse jurídico que teve seu âmbito limitado, ou seja, ‘um meio é considerado necessário quando nenhum outro, igualmente efetivo e que represente nenhuma ou menor limitação a um direito fundamental, pudesse ter sido adotado pelo legislador’. (...)

Sendo assim, a necessidade material será constatada quando nenhum outro meio, igualmente efetivo, representar nenhuma ou menor limitação a um direito fundamental.

Sob esse ângulo, verifica-se que, se o legislador tivesse adotado a fonte de custeio adequada para o atendimento do fim visado pela norma, qual seja, os impostos, essa representaria uma menor limitação ao direito fundamental de propriedade, pois, de acordo com o art. 154, I da CF/88, ‘a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam *não cumulativos* e não tenham fato gerador ou *base de cálculo* próprio dos discriminados na constituição’.

Pela análise do referido artigo, constata-se que as contribuições instituídas pela LC nº 110/01 são mais onerosas que o imposto residual eventualmente criado para aumentar arrecadação da União, pelas seguintes razões.

Em primeiro lugar, pelo fato de que os impostos procuram onerar parcelas da realidade que traduzam manifestação de riqueza (capacidade contributiva) daqueles que são colocados na condição de sujeito passivo. Sendo assim, esse pressuposto básico não estaria sendo atendido pela contribuição do art. 1º, uma vez que a base de cálculo por ela descrita (saldo do FGTS dos empregados, em caso de dispensa sem justa causa) não traz qualquer indicio de capacidade contributiva de empresa sujeita a tal exação. Ao revés, o comum, em momentos de crise financeira, é que as empresas, na intenção de reduzir seus custos, diminuam seu quadro de funcionários, o que, necessariamente, será feito através de dispensa imotivada. Essa, aliás, foi uma das razões determinantes da criação do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, pois além de proteger o empregado, este visava não “engessar” o empresariado brasileiro que, com a estabilidade decenal, ficava impedido de reduzir seu quadro fun-

cional em momentos de crise financeira, o que acabava fazendo com que ele optasse por demitir o empregado antes que o mesmo adquirisse estabilidade. Da mesma forma, a contribuição do art. 2º, incidente sobre a folha de salários usa base de cálculo própria de outros impostos, como, por exemplo, imposto de renda, o que também a impediria de ser usada na instituição de um imposto residual.

No que tange ao requisito da *exigibilidade pessoal*, a medida deve-se limitar estritamente às pessoas cujos interesses devam ser sacrificados. Sendo assim, verifica-se que o mesmo também não foi respeitado, pois, conforme visto anteriormente, a contribuição é exigida de *todos os empregadores*, sobre o saldo de FGTS e sobre a folha de salários de *todos os seus empregados*, os quais poderão não ser beneficiados com o complemento da correção monetária do FGTS. Por outro lado, existem trabalhadores que não estão mais vinculados ao fundo e, no entanto, farão jus ao complemento de correção monetária.¹⁸

Ademais, também o requisito da conformidade não restou atendido pela LC 110/01. Tomando de empréstimo as lições a respeito do interesse público primário de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, relativo aos interesses dos indivíduos enquanto membros de uma sociedade, inconfundível com o interesse do Estado subjetivamente concebido, JÚNIA SAMPAIO afirmou que a LC 110/01 contrariava o interesse público primário na medida em que o aumento da carga tributária sobre o empregador poderia acarretar uma dificuldade no estabelecimento de vínculos de emprego:

Por derradeiro, a conformidade ou proporcionalidade em sentido estrito consubstancia a necessidade de que o meio adotado e o fim perseguido sejam conformes, proporcionais. Esclarece Helenilson Pontes que ‘a relação entre o meio adotado e o fim por ele perseguido revela-se proporcional quando a vantagem representada pelo alcance desse fim supera o prejuízo da limitação concretamente imposta a outros interesses igualmente protegidos *prima facie*’. Daí porque o sacrifício imposto por uma intervenção estatal a uma parcela de liberdade constitucionalmente protegida não deve estar fora de proporção (*ausser Verhältnis*) com o efeito (positivo ou negativo) que se pretende promover com tal intervenção’.

A limitação da discricionariedade do estado na escolha dos meios aptos à concretização dos direitos e garantias constitucionais constitui uma das principais funções do princípio da proporcionalidade. Sendo assim, o interesse público que permitirá uma intervenção estatal a uma parcela de liberdade deve caracterizar, necessariamente, o que os administrativistas chamam de ‘interesse público primário’ o qual não se confunde com o interesse do Estado, pois aquele seria, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, “resultante do conjunto dos interesses que os indivi-

¹⁸ SAMPAIO, op.cit., p.75-76.

duos pessoalmente têm quando considerados *em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem*". (...)

Parece-nos claro que a LC 110/01 não atende ao interesse público primário, pois, este, como afirma Celso Antônio Bandeira de Mello, "só se justifica na medida em que se constitui em veículo de realização dos interesses das partes que o integram no presente e o integrarão no futuro". Sendo assim, a criação de contribuições sociais para cobrir um passivo da Caixa Econômica Federal, embora atende ao interesse dos empregados vinculados ao Fundo nos anos de 1988, 1989 e 1990 e da União que arrecadará fundos para cobrir uma dívida decorrente de expurgos inflacionários praticados pelos governos precedentes, não atendem a um interesse público primário, pois tornará ainda mais difícil o estabelecimento do vínculo empregatício, uma vez que onerará, ainda mais, o empregador.¹⁹

Por fim, um último argumento aduzido pela doutrina referente à inconstitucionalidade da LC 110/01 disse respeito à produção de efeitos do diploma legal. Em seu art. 14²⁰, a lei sujeitava as exações apenas à espera nonagesimal, sem observância ao princípio da anterioridade insculpido no art. 150, III, b, da CR/88. Em apertada síntese, a doutrina rechaçou a disposição em comento, sob o fundamento de que não se enquadrando na categoria das contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social,²¹ somente poderiam produzir efeito no ano seguinte, sob pena de ofensa ao Estatuto do Contribuinte.

3. O JULGAMENTO DAS ADI'S 2.556/DF E 2.568/DF PELO STF

No mesmo sentido enveredado pela doutrina, os contribuintes logo se voltaram contra as exigências tributárias veiculadas pela LC 110/01. Em 08/11/2001, a Confederação Nacional das Indústrias – CNI ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o STF – a ADI 2.556/DF. Pouco tempo após, em 21/11/2001, o Partido Social Liberal – PSL também provocou a Suprema Corte em sede de controle concentrado – a ADI 2.568/DF.

¹⁹ SAMPAIO, op.cit., p.77-78.

²⁰ Art. 14. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I – noventa dias a partir da data inicial de sua vigência, relativamente à contribuição social de que trata o art. 1º; e

II – a partir do primeiro dia do mês seguinte ao nonagésimo dia da data de início de sua vigência, no tocante à contribuição social de que trata o art. 2º.

²¹ CR/88, art. 195, §6º: As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

Muitos dos argumentos levados a cabo por ambas as ADI's já foram detalhados acima, quando da exposição das críticas doutrinárias à LC 110/01. Nesse sentido, aduziu-se que as exações constantes nos arts. 1º e 2º da LC 110/01 seriam inconstitucionais, pelos seguintes fundamentos:

- i. a finalidade da instituição daquelas contribuições seria estranha aos ditames do art. 149 da CR/88;
- ii. caso fossem compreendidas como contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social (art. 195 da CR/88), restaria violado o art. 195, §4º da Carta Magna, uma vez que o produto da arrecadação dessas exigências não seria destinado ao orçamento da Seguridade Social, mas sim ao FGTS;
- iii. caso fossem compreendidas como impostos, o art. 167, IV da CR/88 teria sido descumprido, na medida em que os impostos não podem ter o produto de sua arrecadação afetado a despesa ou órgão;
- iv. as exigências violariam o art. 5º, LIV do texto constitucional, em virtude de desvio de finalidade que ofenderia o princípio da proporcionalidade. Sustentou-se que uma gama de contribuintes não teria relação sequer com a finalidade das exações instituídas. Conforme afirmado na exordial da ADI 2.556/DF, *“basta considerar que, no universo de empresas sobre as quais recaem os dois novos tributos, inúmeras delas têm o seu quadro de empregados formado por colaboradores que estão no mercado de trabalho há menos de 10 (dez) anos – e que, portanto, nada, absolutamente nada terão a receber a título de expurgo da conta-vinculada do FGTS”*;
- v. também o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CR/88) impediria a compatibilidade das exigências com o texto constitucional. Não se restringindo aos impostos, sendo o referido princípio aplicável a toda e qualquer espécie tributária, sempre que possível, o aspecto material das hipóteses de incidências das novas exações não revelariam indícios de capacidade contributiva: *“a variação da folha de salários de uma empresa não é um indício da capacidade contributiva, como tampouco o é a demissão imotivada de um trabalhador”*;
- vi. o tributo instituído pelo art. 1º da LC 110/01 violaria o art. 10, I, do ADCT²², na medida em que até a edição da regulamentação do art. 7º, I, da CR/88, que veda a demissão do trabalhador sem

22 Art. 10. Até que seja promulgada a lei complementar a que se refere o art. 7º, I, da Constituição:

I - fica limitada a proteção nele referida ao aumento, para quatro vezes, da porcentagem prevista no art. 6º, “caput” e § 1º, da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966;

justa causa, o empregador não poderia pagar mais do que 40% do saldo da conta-vinculada do FGTS, caso assim o fizesse. Nesse sentido, o art. 1º da LC 110/01 constituiria verdadeiro adicional de 10% sobre o limite estabelecido no ADCT, razão pela qual deveria ser tido por inconstitucional;

- vii. o art. 14 da LC 110/01 seria inconstitucional, na medida em que, não se tratando de contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social – sujeitas à espera nonagesimal, conforme salientou-se alhures – os gravames instituídos por aquele diploma legal deveriam se sujeitar à regra geral da anterioridade tributária, conforme disposição do art. 150, III, b, da Carta Magna.

Ato contínuo, sobreveio em 09/10/2002 decisão do Pleno do STF em sede de medida cautelar naquelas ações. Naquela oportunidade, a Suprema Corte, por maioria de votos e sob a relatoria do Min. Moreira Alves, deferiu em parte a liminar pleiteada nas ADI's 2.556/DF e 2.568/DF, apenas para suspender a eficácia do art. 14 da LC 110/01, pertinente à anterioridade tributária. Nas demais questões, os contribuintes restaram vencidos.²³

O que o STF afirmou naquela assentada foi que as exações instituídas pela LC 110/01 possuíam natureza tributária – porque em conformidade com o art. 3º do CTN²⁴ – bem como que se enquadravam na es-

23 EMENTA: 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. - Não-ocorrência de plausibilidade jurídica quanto às alegadas ofensas aos artigos 145, § 1º, 154, I, 157, II, e 167, IV, da Constituição. - Também não apresentam plausibilidade jurídica suficiente para a concessão de medida excepcional como é a liminar as alegações de infringência ao artigo 5º, LIV, da Carta Magna e ao artigo 10, I, de seu ADCT. - Há, porém, plausibilidade jurídica no tocante à arguição de inconstitucionalidade do artigo 14, “caput”, quanto à expressão “produzindo efeitos”, e seus incisos I e II da Lei Complementar objeto desta ação direta, sendo conveniente, dada a sua relevância, a concessão da liminar nesse ponto. Liminar deferida em parte, para suspender, “ex tunc” e até final julgamento, a expressão “produzindo efeitos” do “caput” do artigo 14, bem como seus incisos I e II, todos da Lei Complementar federal nº 110, de 29 de junho de 2001 (STF, Pleno, ADI 2.556/DF MC, Rel. Min. MOREIRA ALVES, jul. 09/10/2002, DJ 08/08/2003).

24 Conforme afirmado alhures, a questão do juízo litude/ilicitude do aspecto material do art. 1º da LC 110/01 – demitir empregado sem justa causa – não foi

pécie contribuições sociais gerais, ou seja, retiravam seu fundamento de validade e legitimidade do art. 149 da CR/88. Em sendo contribuições, afastou-se as argumentações pertinentes aos impostos, como as ofensas alegadas aos arts. 145, § 1º, 154, I, e 167, IV, da Constituição.

Vale salientar, desde logo, a argumentação levada a cabo pelo Min. Moreira Alves para afastar o argumento dos contribuintes de que as contribuições violariam o princípio da proporcionalidade:

(...) não se me afigura que, no exame que ora se faz, viole esse princípio sob o ângulo da falta de razoabilidade da instituição delas, porquanto é o fundo que, em primeiro lugar, com os seus recursos previstos no art. 2º, §1º, da Lei 8.036/90, responde pela atualização monetária dos saldos dessas contas, e esses recursos podem ser reforçados com contribuição dos empregadores em favor de empregados ainda que não ligados diretamente àqueles, mas com essa finalidade social; e, em segundo lugar, porque mais sem razoabilidade seria que, exauridos os recursos do fundo, inclusive para as atualizações futuras dos saldos das contas de todos os empregados, se procurasse resolver o problema com o repasse, pelo Tesouro Nacional, a esse fundo do montante total de recursos necessários (...), repasse esse cujos reflexos atingiriam a todos indiscriminadamente(...).

Inegável a natureza consequencialista do argumento ao deixar implícita a ideia de que como o prejuízo do FGTS prejudicaria toda a comunidade, então a coletividade de empregadores deveria ser chamada a contribuir. Faltou dizer: 'ruim com a LC 110/01, pior sem ela'!

O mérito da causa só veio a ser julgado em 2012, sob a relatoria do Min. Joaquim Barbosa. Na prática, a decisão ratificou a cautelar concedida em 2002.²⁵

aduzido pelos contribuintes nas respectivas ADI's.

25 TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A CUSTEAR DISPÊNDIOS DA UNIÃO ACARRETADOS POR DECISÃO JUDICIAL (RE 226.855). CORREÇÃO MONETÁRIA E ATUALIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS DO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO (FGTS). ALEGADAS VIOLAÇÕES DOS ARTS. 5º, LIV (FALTA DE CORRELAÇÃO ENTRE NECESSIDADE PÚBLICA E A FONTE DE CUSTEIO); 150, III, B (ANTERIORIDADE); 145, § 1º (CAPACIDADE CONTRIBUTIVA); 157, II (QUEBRA DO PACTO FEDERATIVO PELA FALTA DE PARTILHA DO PRODUTO ARRECADADO); 167, IV (VEDADA DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DE PRODUTO ARRECADADO COM IMPOSTO); TODOS DA CONSTITUIÇÃO, BEM COMO OFENSA AO ART. 10, I, DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS - ADCT (AUMENTO DO VALOR PREVISTO EM TAL DISPOSITIVO POR LEI COMPLEMENTAR NÃO DESTINADA A REGULAMENTAR O ART. 7º, I, DA CONSTITUIÇÃO). LC 110/2001, ARTS. 1º E 2º. A segunda contribuição criada pela LC 110/2001, calculada à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, extinguiu-se por

Duas observações preliminares merecem ser feitas antes da análise meritória propriamente dita: (i) a perda de objeto do art. 2º da LC 110/01 se deu pela extinção do prazo de sua vigência: em 2007, as contribuições incidentes sobre a folha de salários à alíquota de 0,5% deixaram de ser cobradas; (ii) a questão da inconstitucionalidade superveniente aludida no acórdão será abordada no tópico posterior, com o intuito de que seja mais detidamente analisada.

Interessante notar, outrossim, que o Min. Joaquim Barbosa anotou que materialidade contida no art. 1º não constituiria sanção de ato ilícito, *“por se inserir na esfera de livre gestão do empregador, ainda que desencorajada pelo Sistema Jurídico e, portanto, pode ser tomada como hipótese de incidência tributária”*.

Não se pode deixar de mencionar excerto do voto vencido proferido pelo Min. Marco Aurélio, que de tal modo explicitou a divergência entre a finalidade da instituição das contribuições constantes da LC 110/01 e as finalidades do art. 149 da Carta Magna:

Por maior que seja o esforço hermenêutico, não se consegue inserir, no âmbito dessa previsão [art.149 da CR/88], parcela que vise reforçar o caixa, que vise fazer frente à perda do poder aquisitivo da moeda, a direito, portanto, insito dos trabalhadores, ante a inflação.

Mas há mais, Presidente: a atuação judicante é sempre vinculada. Como ressaltai anteriormente, o que reconhecido por este Tribunal quanto a dois planos econômicos, afastando-se inclusive a reposição do poder aquisitivo, relativamente às perdas decorrentes dos demais – algo que vinha sendo alcançado pelos trabalhadores, em geral –, levou em conta direito já existente e, evidentemente, a cogitar-se do FGTS como algo organizado e dinâmico, não se pode compreender que as balizas respectivas não viabilizassem a atualização do saldo das contas.

ter alcançado seu prazo de vigência (sessenta meses contados a partir da exigibilidade – art. 2º, §2º da LC 110/2001). Portanto, houve a perda superveniente dessa parte do objeto de ambas as ações diretas de inconstitucionalidade. Esta Suprema Corte considera constitucional a contribuição prevista no art. 1º da LC 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades (art. 150, III, b da Constituição). O argumento relativo à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade deverá ser examinado a tempo e modo próprios. Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas prejudicadas em relação ao artigo 2º da LC 110/2001 e, quanto aos artigos remanescentes, parcialmente procedentes, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, caput, no que se refere à expressão “produzindo efeitos”, bem como de seus incisos I e II (STF, Pleno, ADI 2.556/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, jul. 13/06/2012, DJe 19/09/2012).

Repito, Presidente, que foram criadas contribuições com objetivo que não está contemplado na Carta da República: reforçar o caixa, presente a responsabilidade do Tesouro Nacional. E as parcelas, os percentuais alusivos a essas parcelas, os valores resultantes da incidência desses percentuais – há de ser frisado bem – não visaram beneficiar os trabalhadores; visaram, sim, aportar recursos para se cumprir – como deveria ser cumprido mesmo sem esses valores – a ordem jurídica em vigor. E, a partir disso, chegou-se a apontar que, diante de decisões judiciais da mais alta Corte – como se fosse preciso normatividade nesse âmbito –, ante os recursos decorrentes dessas parcelas, a Caixa Econômica ficava autorizada a creditar nas contas os percentuais a que me referi.

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

Em resumo, eis o que decidiu o STF no que diz respeito ao mérito das contribuições instituídas pela LC 101/01: é legítima perante o texto constitucional a instituição de determinada contribuição social geral cuja finalidade é a de cobrir um passivo eminentemente financeiro do FGTS. Dito de outro modo, a necessidade pública consistente na preservação do equilíbrio econômico-financeiro do FGTS justifica a instituição de tributo pertencente a uma espécie tributária marcada justamente pela finalidade constitucional que condiciona a sua validade. Ou seja: a necessidade de cobrir o passivo do FGTS decorrente de aplicações de correções monetárias é finalidade dessumível do art. 149 da CR/88.

Quanto às demais questões de que tratamos anteriormente, passemos à resposta dadas a elas pelo STF:

- i. como restou decidido que as exações instituídas pela LC 110/01 enquadram-se na categoria das contribuições sociais gerais, restaram prejudicadas as violações ao art. 195, §4º da CR/88, uma vez que não se cuidariam de contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, e, portanto, não haveria que se falar em tredestinação do produto da arrecadação dessas exigências. No mesmo sentido, as alegações pertinentes à interpretação daqueles gravames como impostos restaram prejudicadas, de modo que não haveria que se falar em violação aos arts. 167, IV e 154, I, da CR/88;
- ii. o argumento de que haveria violação ao princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da CR/88 também foi rejeitado, sob o fundamento de que *“o perfil da exação não remete às características de ordem pessoal do contribuinte ou dos demais critérios da regra matriz, mas toma por hipótese de incidência a circunstância objetiva da demissão sem justa causa do trabalhador”*;

- iii. quanto ao argumento da violação ao princípio da proporcionalidade, consistente na ausência de relação entre os contribuintes chamados a contribuir e a finalidade das exações instituídas, manteve-se o argumento proferido em sede cautelar. Nas palavras do Min. Joaquim Barbosa, *“entendo que há pertinência entre os contribuintes da exação, empregadores, e sua finalidade, pois os repasses necessários ao restabelecimento do equilíbrio econômico do Fundo poderiam afetar negativamente as condições de emprego, em desfavor de todo o sistema privado de atividade econômica”*;
- iv. o tributo instituído pelo art. 1º da LC 110/01 não representaria adicional à contribuição ao FGTS, de modo que não haveria de se cogitar violação ao art. 10, I, do ADCT, *“em razão da diferente destinação do produto arrecadado”*. Ademais, *“o tributo não se destina à formação do próprio fundo, mas visa custear uma obrigação da União que afetaria o equilíbrio econômico-financeiro daquela dotação”*.

Estas são as premissas que guiaram o debate que se seguiu a partir desta decisão.

4. A TESE DA INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE E O JULGAMENTO DO RE 878.313/SC.

Conforme salientado alhures, no julgamento das ADI's 2.556/DF e 2.568/DF, o Min. Joaquim Barbosa salientou em seu voto que a questão da inconstitucionalidade superveniente aludida pelos contribuintes ao longo da marcha processual daqueles instrumentos de controle concentrado deveria ser analisada oportunamente. Disse Sua Excelência:

Entendo que a nova linha de argumentação não tem cabimento no estágio atual destas ações diretas de inconstitucionalidade. Com efeito, por se tratar de dado superveniente, a perda da motivação da necessidade pública legitimadora do tributo não era objeto da inquirição, e, portanto a Corte e os envolvidos no controle de constitucionalidade não tiveram a oportunidade de exercer poder instrutório em sua plenitude. Descabe, neste momento, reiniciar o controle de constitucionalidade, nestes autos, com base no novo paradigma. Isto sem prejuízo de novo exame pelas vias oportunas. (...) Para o administrado, como contribuinte ou cidadão, a cobrança de contribuições somente se legitima se a exação respeitar os limites constitucionais e legais que a caracterizam. Assim, a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade. Feitas essas breves considerações, prossigo no exame das questões postas ao crivo da Corte.

Em que consistia a nova linha argumentativa aduzida pelos contribuintes? Trata-se da tese da inconstitucionalidade superveniente do art. 1º da LC 110/01, uma vez que a referida contribuição teria esgotado sua finalidade após a recomposição patrimonial das contas do FGTS em julho de 2012. Por questões didáticas, esses argumentos passam a ser analisados por meio das ADI's 5050²⁶, 5051²⁷ e 5053²⁸, propostas em 08/10/2013 e pelo RE nº 878.313/SC, que enfrentaram diretamente a temática.

O fato narrado pelos contribuintes que ensejou o ajuizamento das referidas ADI's foi o reconhecimento pelo Poder Público de que o passivo do FGTS que ensejou a cobrança da contribuição pela LC 110/01 já estaria recomposto, razão pela qual a exação não poderia mais ser exigida. Para tanto, valeram os contribuintes tanto de demonstrações financeiras do FGTS a indicar superávits quanto a demais documentos que comprovavam o trecho por eles alegado. Destaque-se trecho do Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS, emitido pela Caixa Econômica Federal em 08/02/2012, em que restou expressamente reconhecido que a contribuição do art. 1º da LC 110/01 poderia ter sido extinta em julho de 2012:

Ao cotejarmos os valores das fontes de recursos citadas no item 2 supra – que somam até o momento R\$ 40,1 bilhões -, com o total das despesas já realizadas e a realizar pelo FGTS – previstas em R\$ 53,42 bilhões -, constatamos uma diferença de recursos da ordem de R\$ 13,32 bilhões.

Portanto, esse 'déficit' de R\$13,32 bilhões tem sua realização projetada para ocorrer no momento em que se espera que sejam julgadas e extintas todas as ações judiciais citadas (...).

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

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

26 Proposta pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro – CONSIF – e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização – CNSeg.

27 Proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC.

28 Proposta pela Confederação Nacional da Indústria – CNI.

Em resumo, essa antecipação do término de exigibilidade da Contribuição Social em pauta, contraria a premissa que presidiu o processo de negociação – **de que a conta dessa magnífica dívida social não poderia ser paga, exclusivamente, pelo FGTS e o Tesouro Nacional** – além de implicar o descumprimento do chamado “**MAIOR ACORDO DO MUNDO**”, consubstanciado na LC 110, com a assunção, pelo Governo Federal, da contrapartida a cargo dos empregadores.

Finalizando, registramos que a manutenção da Contribuição Social, até julho de 2012, faz parte da engenharia econômico-financeira criada pela LC 110/01 para permitir que o Fundo honre os compromissos em relação aos créditos complementares e é de fundamental importância para a recomposição dos recursos do FGTS utilizados nesse processo e, conseqüentemente, evitar-se desequilíbrios desse Instituto que se traduz em um verdadeiro patrimônio da sociedade brasileira, em especial dos trabalhadores. (grifos e sublinhados no original)

Ademais, sobreveio, no Congresso Nacional, Projeto de Lei (PLP 200/12, na Câmara dos Deputados e PLC 198/07, no Senado) que pretendia incluir um parágrafo segundo ao art. 1º da LC 110/01, com o seguinte teor: “*a contribuição de que trata este artigo será cobrada até 1º de junho de 2013*”.

Tendo sido aprovado no Poder Legislativo, o PLP 200/12 seguiu à sanção presidencial. Contudo, a Presidência da República optou pelo veto integral à proposição, veiculado pela Mensagem nº 301, de 20/07/2013. Na oportunidade, sugeriu-se que uma vez esgotada a finalidade inicial das contribuições, a manutenção de sua exigência teria como justificativa o custeio do programa social Minha Casa, Minha Vida:

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, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.

Mantido o veto presidencial pelo Poder Legislativo, o PLP 200/12 foi arquivado.

Nesse sentido, os contribuintes alegaram, dentre outras, as seguintes razões pelas quais a contribuição plasmada no art. 1º da LC 110/01 deveria ser tida por inconstitucional:

- i. teria sido exaurida a finalidade que deu lastro à instituição do referido tributo, na medida em que, conforme reconhecido explicitamente pela Caixa Econômica Federal e implicitamente pela própria Presidência da República, o patrimônio do FGTS relativo à condenação pelo STF de recompor a correção monetária das contas vinculadas ao FGTS decorrente dos expurgos econômicos ocorridos no fim da década de 1980 teria sido recomposto a partir de julho de 2012, razão pela qual a permanência de sua exigência representaria inequívoco desfio de finalidade, contrariando o art. 149 da CR/88;
- ii. haveria desvio de finalidade consubstanciado pelo desvio do produto da arrecadação da contribuição. Lastreados em relatórios oficiais elaborados pelos Ministérios do Planejamento e Economia, os contribuintes alegaram que no ano de 2012 uma soma equivalente a R\$ 3 bilhões teria sido utilizada não teria sido repassado ao FGTS, mas sim ao Tesouro Nacional. Ademais, a própria Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 278, de 19/04/2012, em seu art. 2º, determinou que *“o produto da arrecadação de que trata os arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, inclusive seus acessórios, serão recolhidos pela Caixa Econômica Federal, no papel de Agente Operador do FGTS, à Conta única do Tesouro Nacional, por meio da Guia de Recolhimento da União, até o terceiro dia útil do segundo mês subsequente ao mês de recolhimento pelo empregador”*. Diante de patente tredestinação do produto arrecadado, não se poderia mostrar a legítima a perpetuidade de tais exações.

Em sede de medida cautelar, proferida monocraticamente pelo Min. Luís Roberto Barroso, em 11.10.2013, negou-se a tutela pleiteada pelos contribuintes, *“tendo em vista o longo período de vigência da lei questionada e a necessidade de que as autoridades requeridas sejam ouvidas quanto às premissas fáticas em que se baseia a impugnação”*.²⁹ Até o mo-

29 Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade contra o art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, cuja validade foi reconhecida na ADI 2556. Alegação de novas circunstâncias fáticas que teriam ocasionado inconstitucionalidade superveniente. 1. Possibilidade teórica de que o Supremo Tribunal Federal admita reexaminar a validade de ato normativo declarado constitucional em sede de controle

mento em que o presente trabalho é escrito, as referidas ADI's ainda aguardam seu julgamento de mérito.

A doutrina não tardou em denunciar a inconstitucionalidade superveniente judicialmente alegada pelos contribuintes. Voltando-se contra a “nova finalidade” do art. 1º da LC 110/01, qual seja, a de custear o programa Minha Casa, Minha Vida, ANDRÉ MENDES MOREIRA E CÉSAR VALE ESTANISLAU teceram reproches à Mensagem nº 301/2013, da Presidência da República:

Com efeito, nem mesmo o fomento a programas sociais ou a projetos infraestruturais constitui o objetivo da analisada contribuição social, de modo que os argumentos apresentados no despacho presidencial são completamente desarrazoados. O Programa “Minha Casa, Minha Vida”, por exemplo, deve ser financiado pelos aportes regulares do FGTS, e não pelo tributo criado pelo art. 1º da LC nº 110/2001. Ao informar a utilização do produto da arrecadação da contribuição social nos referidos programas, o Executivo reconhece a tredestinação desses valores, os quais têm sido empregados em objetivos alheios ao que motivou a sua instituição.³⁰

Para BRUNO REIS PINTO, o esgotamento da finalidade da contribuição prevista no art. 1º da LC 110/01 tem como efeito a própria revogação da norma que lhe instituiu. Segundo o autor, referindo-se a ela, sustenta que *“ao atingir seu desiderato, foi imediatamente expurgada do sistema jurídico brasileiro, de modo que qualquer cobrança superveniente a esse termo deverá ser considerada inconstitucional, ante a flagrante falta de fundamento legal a embasá-la”*.³¹

Compartilharam do mesmo entendimento HENRIQUE SANTOS RAUPP e EMERSON VIONCEK, para quem

abstrato, notadamente em face de alterações supervenientes na realidade fática ou na percepção jurídica dominante. 2. Indeferimento do pedido liminar, tendo em vista o longo período de vigência da lei questionada e a necessidade de que as autoridades requeridas sejam ouvidas quanto às premissas fáticas em que se baseia a impugnação. 3. Aplicação do rito previsto no art. 12 da Lei nº 9.868/99 (STF, ADI 5050 MC, Rel. Min. Roberto Barroso, jul. 11/10/2013, DJe 17/10/2013).

30 MOREIRA, André Mendes; ESTANISLAU, César Vale. Inconstitucionalidade Superveniente da Contribuição Social de 10% sobre o Saldo do FGTS em Caso de Despedida sem Justa Causa, Instituída pelo Art. 1º da LC nº 110/2001, face ao Atingimento de sua Finalidade. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 227, ago.2014, p.19-20.

31 PINTO, Bruno Reis. A Contribuição Prevista na Lei Complementar nº 110/2001 e sua Revogação Automática com o Esgotamento de sua Finalidade. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 227, ago.2014, p.37.

(...) não restaram preservadas, no caso analisado, ambas as condicionantes, destinação e finalidade. Da mesma forma, inexistente qualquer necessidade pública que se caracteriza como atual, posto que esta já se faz passada, bem como, absolutamente ineficazes vem-se por revelar a manutenção dos meios escolhidos, posto que úteis a atingir, no estágio atual, outra finalidade, que não a justificadora da instituição da norma.

A contribuição, portanto, por conta disto, já se encontra evidentemente extinta, dispensando revogação. Mas a manutenção de sua norma fundante no sistema, mediante a tentativa de sua aplicação a casos concretos, é situação que a transforma em norma manifestamente inconstitucional, carecendo de uma declaração.³²

Também IGOR MAULER SANTIAGO se voltou contra a constitucionalidade da referida contribuição, uma vez que esgotada a finalidade de sua instituição:

Implementada a finalidade que a lei se impôs — o que a própria Caixa Econômica Federal, gestora do FGTS, afirma ter ocorrido em fevereiro de 2012 —, a contribuição perde a razão de ser e o supedâneo constitucional, extinguindo-se sem a necessidade de revogação. O direcionamento de sua receita para outras finalidades equivale à criação de nova contribuição — pois, como dito, a destinação do produto arrecadado é da essência de seu regime jurídico —, o que não pode fazer-se sem aprovação de nova lei, com as formalidades e as consequências daí advindas (inclusive o respeito à anterioridade). Em rigor, a conclusão independe do mergulho na infinita complexidade do regime constitucional das contribuições, satisfazendo-se com razões de nível legal. Basta lembrar, com Serpa Lopes, que “de dois modos a lei pode ter existência temporária: a) quando traz, preordenada, a data da expiração de sua vigência; b) quando se consuma o seu próprio escopo ou objeto...”, sendo do último tipo o artigo 1º da Lei Complementar 110/2001 (e do primeiro o artigo 2º, como é evidente). O déficit no patrimônio do FGTS foi a circunstância, referida na lei, a cujo específico enfrentamento esta se voltou, e não mero fato acidental que inspirou a instauração do processo legislativo — encaixando-se “no primeiro caso” em que, leciona Carlos Maximiliano, “os dispositivos extinguem-se com as circunstâncias que lhes deram vida”. Descabido, portanto, falar-se em mensuração do impacto orçamentário e em medidas compensatórias da perda de arrecadação, porque esta veio de par com a extinção da despesa correspondente. Não se trata aqui de propor a judicialização da política,

32 RAUPP, Henrique Santos; VIONCEK, Emerson. O Tributo “Adicional ao FGTS” da Lei Complementar nº 110/2001 e suas “Várias” Inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 227, ago.2014, p. 64.

mas o seu exato oposto: a despolitização de debate que pode e deve ser dirimido pelo Judiciário, à luz unicamente da boa técnica jurídica.³³

Contudo, subiu à apreciação do STF Recurso Extraordinário em que se discutia assunto idêntico à das ADI's supracitadas. Trata-se do RE 878.313/SC, relator o Min. Marco Aurélio. Tendo sido reconhecida a Repercussão Geral do feito em 04/09/2015³⁴, passou a tramitar na Suprema Corte sob o Tema 846, qual seja, a “*constitucionalidade da manutenção de contribuição social após atingida a finalidade que motivou a sua instituição*”.

Julgado o tema no Plenário Virtual entre 07/08/2020 e 18/08/2020, o STF fixou a seguinte tese: “É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída”.³⁵ Prevaleceu

33 SANTIAGO, Igor Mauler. Adicional do FGTS está extinto e dispensa revogação. Revista Consultor Jurídico, 21 de agosto de 2013. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-ago-21/consultor-tributario-adicional-fgts-extintodispensa-revogacao2>>. Acesso em 18 set. 2020.

34 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001 – FINALIDADE EXAURIDA – ARTIGOS 149 E 154, INCISO I, DA CARTA DE 1988 – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa a saber se, constatado o esgotamento do objetivo – custeio dos expurgos inflacionários das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – em razão do qual foi instituída a contribuição social versada no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, deve ser assentada a extinção do tributo ou admitida a perpetuação da cobrança ainda que o produto da arrecadação seja destinado a fim diverso do original (STF, Pleno, RE 878313 RG/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, jul. 03/09/2015, DJe 21/09/2015).

35 RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 846. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVISTA NO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR 110, DE 29 DE JUNHO DE 2001. PERSISTÊNCIA DO OBJETO PARA A QUAL FOI INSTITUÍDA. 1. O tributo previsto no art. 1º da Lei Complementar 110/2001 é uma contribuição social geral, conforme já devidamente pacificado no julgamento das ADIs 2556 e 2558. A causa de sua instituição foi a necessidade de complementação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço FGTS, diante da determinação desta SUPREMA CORTE de recomposição das perdas sofridas pelos expurgos inflacionários em razão dos planos econômicos denominados “Verão” (1988) e “Collor” (1989) no julgamento do RE 226.855. 2. O propósito da contribuição, à qual a sua cobrança encontra-se devidamente vinculada, não se confunde com os motivos determinantes de sua instituição. 3. O objetivo da contribuição estampada na Lei Complementar 110/2001 não é exclusivamente a recomposição financeira das perdas das contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS em face dos expurgos inflacionários decorrentes dos planos econômicos Verão e Collor. 4.

o entendimento inaugurado pelo Min. Alexandre de Moraes, no sentido de que a finalidade da contribuição prevista no art. 1º não teria sido apenas a de recompor o patrimônio do FGTS, vencidos os Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Rosa Weber e Luís Roberto Barroso.

O cerne do voto do Min. Alexandre de Moraes é no sentido que a “*genuína finalidade*” da referida contribuição foi a de preservar o direito dos trabalhadores ao FGTS (art. 7º, III, da CR/88). Nesse sentido, a recomposição patrimonial do FGTS em virtude dos expurgos inflacionários seria mera decorrência daquela destinação principal – garantir o direito ao FGTS – de modo que “*esta última destinação, prevista no art. 4º, da referida Lei, é apenas acessória e secundária, não tendo o condão de exaurir integralmente a finalidade para qual a contribuição se destina*”.

Ademais, por força do art. 13 da LC 110/01³⁶, “*a partir de 2004, tais receitas poderão ser parcialmente destinadas a fins diversos, desde que igualmente voltados à preservação dos direitos inerentes ao FGTS, ain-*

A LC 110/2001 determinou que as receitas arrecadadas deverão ser incorporadas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS (art. 3º, § 1º), bem como autorizou que tais receitas fossem utilizadas para fins de complementar a 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 (art. 4º, caput). 5. Já o artigo 13 da Lei Complementar 110/2001 determina que As leis orçamentárias anuais referentes aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 assegurarão destinação integral ao FGTS de valor equivalente à arrecadação das contribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei Complementar). 6. Ao estabelecer que, até o ano de 2003, as receitas oriundas das contribuições ali estabelecidas terão destinação integral ao FGTS, pode-se concluir que, a partir de 2004, tais receitas poderão ser parcialmente destinadas a fins diversos, desde que igualmente voltados à preservação dos direitos inerentes ao FGTS, ainda que indiretamente. 7. Portanto, subsistem outras destinações a serem conferidas à contribuição social ora impugnada, igualmente válidas, desde que estejam diretamente relacionadas aos direitos decorrentes do FGTS. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Tese de repercussão geral: “É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída” (STF, Pleno, RE 878.313/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, jul. 18/08/2020, DJe 03/09/2020).

36 Art. 13. As leis orçamentárias anuais referentes aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 assegurarão destinação integral ao FGTS de valor equivalente à arrecadação das contribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei Complementar.

da que indiretamente”. Tal seria o caso, por exemplo, do custeio do Programa Minha Casa, Minha Vida, que, tendo como beneficiários justamente os trabalhadores que fazem jus ao FGTS, indiretamente se relaciona àquele fundo. Nesse sentido, o Min. Alexandre de Moraes validou as razões esposadas pela Presidência da República em 2013.

Contra esta decisão os contribuintes opuseram os devidos aclaratórios, ainda pendentes de julgamento. Passemos à explanação de alguns pontos, sem a pretensão de exaustividade.

Sustentam os contribuintes que diferentemente do que afirmado no acórdão, o STF, quando do julgamento das ADI's 2.556/DF e 2.568/DF, em nenhum momento afirmou que as contribuições instituídas pela LC 110/01 se destinavam à formação do FGTS. Pelo contrário, naquele julgado a Corte expressamente consignou que as exações haviam sido instituídas só e tão somente para cobrir o passivo do FGTS – tendo considerado, inclusive, essa finalidade como compatível com a Constituição.

Outro vício apontado pelos contribuintes foi no sentido de que o acórdão teria atacado a referibilidade imanente às contribuições. Com efeito, indagou-se qual norma constitucional autorizaria que os recursos advindos da contribuição *“sejam destinados aos fins sociais gerais do FGTS, tendo em vista a necessária referibilidade que deve existir entre os contribuintes e as finalidades a que se destinam as contribuições”*. Isso porque, ao entender que os recursos poderiam ser destinados a motivos outros, como o custeio do Programa Minha Casa, Minha Vida, é necessário que se justifique a relação entre os empregadores em geral – que venham a demitir seus empregados sem justa causa - e a contribuição com o fito de financiar um programa de habitação popular.

A afirmativa constante do acórdão segundo a qual o art. 13 da LC 110/01 autorizaria que a partir do ano de 2004 a destinação do produto da arrecadação poderia se dar a fins outros que não a recomposição patrimonial do FGTS em virtude de sua dívida perante os trabalhadores também foi objeto de questionamento. Os contribuintes indagaram se tal afirmativa é verdadeira. Em caso positivo, rogou-se que a Suprema Corte esclarecesse qual o fundamento normativo dessa autorização, uma vez que equivaleria a dizer que a União poderia transferir recursos outros ao FGTS sem autorização orçamentária, o que violaria o art. 48, II da CR/88. Sustentou também que nas LOA's do 2004 e seguintes a referida autorização não constou das leis orçamentárias.

Por fim, rogou-se que o STF se manifestasse expressamente acerca do já citado Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS, que declarou que a

recomposição patrimonial do FGTS seria alcançada a partir de julho de 2012, momento a partir do qual as contribuições poderiam ser extintas. No mesmo sentido, pediu-se que a Suprema Corte se manifestasse expressamente acerca das “*posições oficiais dos três Poderes da República sobre a finalidade do referido tributo e a desnecessidade dos recursos a partir de 2012, o que tem especial relevância para a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima dos contribuintes*”.

É com base em todo o histórico normativo, doutrinário e jurisprudencial traçado que se passa a criticar as decisões do STF proferidas nas ADI's 2556 e 2568 e no RE 878.313/SC. Para tanto, faz-se necessário tecer inicialmente algumas considerações a respeito das finalidades nas contribuições e do instituto do desvio de finalidade, também conhecido, em matéria tributária, como tredestinação.

5. FINALIDADE E DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES: UMA CRÍTICA ÀS DECISÕES PROFERIDAS PELO STF QUANTO À MATÉRIA

Após o advento da Constituição de 1988, a doutrina cuidou de gizar a importância conferida ao caráter finalístico das contribuições. Em verdade, tão grande foi a preocupação a este respeito que a afetação do produto da arrecadação destes tributos tornou-se uma característica determinante para dar às contribuições o status de espécie tributária autônoma.³⁷

Com efeito, para WERTHER BOTELHO SPAGNOL, em virtude da interdependência entre ingressos e gastos públicos, a tributação se encontra inserta na atividade financeira do Estado, de modo que “*o destino da arrecadação é elemento legitimador da exação tributária*”³⁸. Nesse sentido, o Professor da Vetusta Casa de Afonso Pena, rompendo com a doutrina tradicional que classificava os tributos como impostos, taxas e contribuições de melhoria com base na análise do aspecto material da hipótese de incidência, sustentou a derrogação parcial do art. 4º do

³⁷ Para Eurico de Santi e Vanessa Rahal Canado, a destinação do produto legal da arrecadação deve ser incluído até mesmo no próprio conceito de tributo: “*Tributo é 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 e destinada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. IN: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – Do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p.622).

³⁸ SPAGNOL, Werther Botelho. Da tributação e sua destinação. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. op. cit., p. 57.

CTN pela CR/88³⁹, em virtude da instituição de tributos afetados, como os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais. É ver as lições do renomado jurista:

Como sustentar validamente a existência de um Imposto afetado se a não-afetação dos mesmos é consagrada na Constituição (art. 167, IV) e é princípio basilar de Direito Financeiro e Tributário? Como admitir que um Empréstimo Compulsório e o Imposto de Renda sejam tributos da mesma espécie, se o primeiro não é um tributo progressivo e está diretamente afetado à despesa que o fundamentou, sendo que o segundo, por expressa disposição constitucional, é progressivo e tem o produto de sua arrecadação proibido de sofrer qualquer especial destinação? Como comparar ainda o mesmo Imposto de Renda com uma Contribuição Social, se esta não respeita ao princípio da anterioridade e sim ao da garantia nonagesimal (inexistente para impostos)?

(...) O critério de observância do fato gerador ou base de cálculo (*a priori*) é válido para as espécies meramente fiscais pela simples razão de ser impossível sua distinção *a posteriori* (caixa único). O critério não vale para as imposições afetadas, porque aí o que está vinculado ou não à atuação estatal são os *recursos obtidos* e não o *quantum a pagar*.⁴⁰

No mesmo sentido, a doutrina passou a entender que, no Sistema Tributário Nacional, para além das figuras constantes do art. 145 da CR/88, a Constituição outorgou competência à União, em seu art. 149, para a instituição de determinados tributos – por ela mesma denominadas contribuições – ordenando que o produto de sua arrecadação estivesse afetado à despesas e atuações do Estado nas áreas que legitimaram sua instituição. Nas lições de RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “*a finalidade se afigura condição de legitimidade concreta das contribuições, ou seja, a finalidade específica é justificadora de sua instituição*”.⁴¹ No mesmo sentido pontifica RICARDO LODI RIBEIRO, para quem, no caso das contribuições especiais, “*a finalidade na sua arrecadação é essencial à sua existência*”.⁴² Como decorrência da finalidade específica,

³⁹ STF, RE nº 146.733/SP, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, j. 29/06/1992, DJ 06/11/1992 e STF, RE nº 138.284/CE, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, j. 01/07/1992, DJ 28/08/1992.

⁴⁰ SPAGNOL, op. cit., p. 86-87.

⁴¹ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Contribuições Sociais e desvio de finalidade. IN: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.546.

⁴² RIBEIRO, Ricardo Lodi. As Contribuições Parafiscais e a Validação das Espécies Tributárias. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 174, mar. 2010, p. 113.

JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA sustenta que as contribuições especiais (por ele denominadas parafiscais), tendo como fato gerador ora uma atividade vinculada ora não vinculada a uma atuação estatal se destacam pela “*peculiaridade de terem destinação específica*”⁴³.

Por isso mesmo, as contribuições especiais insculpidas nos arts. 149 e 195 são dotadas de finalidade a elas imanente, marcadas justamente pela destinação do produto da arrecadação – o que as torna inconfundíveis com impostos com destinação específica (vedados expressamente pelo Texto Constitucional em seu art. 167, IV) e, por isso mesmo, espécie tributária autônoma –, fundante da própria norma de competência desses tributos, como preleciona MISABEL DERZI:

(...) Já as contribuições, ainda que se assemelhem profundamente a impostos, como no caso daquelas destinadas ao Finsocial, a partir da Constituição de 1988, não têm mais a destinação como mero motivo que induziu o legislador a produzir a norma. A destinação funda, na Constituição, a regra de competência da União, seu conteúdo e limites, submetendo as contribuições a um regime constitucional especial. Embora, em sua maioria, verdadeiros impostos quanto à compostura interna da norma de tributação, regime constitucional próprio confere às contribuições importante peculiaridade, inconfundível com a dos impostos com destinação específica. (...)

A destinação do produto arrecadado para certos objetivos – direitos sociais, intervenções no domínio econômico ou interesse de categorias profissionais e econômicos – funda a competência da União para instituir as contribuições. (...)

Ora, proibida a criação de impostos com destinação específica no art. 167, IV, a Constituição usou terminologia especial para criar tributos, que só podem nascer afetados a certos fundos, órgãos ou despesas – contribuições e empréstimos compulsórios – mesmo que essa afetação não altere a estrutura da norma tributária, em sua hipótese de incidência ou base de cálculo. (Como no caso da contribuição para o Finsocial).

Entretanto, a destinação, discriminada na Constituição, é que define o conteúdo e a extensão da norma de competência federal. A União, os Estados e Municípios não podem instituir impostos com destinação específica. Apenas a União poderá criar tributos com destinação específica, denominados de contribuição ou empréstimo compulsório. Essas últimas espécies tributárias, ainda que tenham hipótese ou fato gerador de impostos (lucro, faturamento, remuneração paga a empregados), fato que indica capacidade econômica do contribuinte, a teor do art. 145, §1º, só podem ser instituídos para atender às finalidades expressamente designadas no Texto Constitucional. A destinação é fundante da norma de competência.

43 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuições Parafiscais, Finalidade e Fato Gerador. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 73, out.2001, p. 58.

Se inexistir 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 de norma sem validade.⁴⁴

É dizer: na norma de competência das contribuições especiais, tem-se uma destinação específica do produto da arrecadação em áreas que o constituinte determinou gastos e atenção especial para a realização do Estado Democrático de Direito. Com efeito, os valores arrecadados devem ter como destino o custeio daquela finalidade explicitada pelo Texto Constitucional, o que confere a elas, sem sombra de dúvidas, um regime jurídico-constitucional específico. É o que se depreende do magistério doutrinário de ESTEVÃO HORVATH:

O sistema constitucional tributário brasileiro compõe-se dos três tributos denominados de clássicos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) e de mais dois outros (empréstimos compulsórios e outras contribuições) - poder-se-ia dizer – sui generis, dadas as suas peculiaridades. Uma dessas peculiaridades é a relevância da destinação do produto de sua arrecadação a determinados e preestabelecidos propósitos. Assim é que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”, nos dizeres expressos e de clareza solar do parágrafo 149 da Lei Maior.

Da mesma sorte partilham as contribuições do art. 149 da Constituição da República – sociais, interventivas e corporativas -, cuja instituição é autorizada para servir de instrumento da atuação da União nestas respectivas áreas (caput). Ora, se a União pode criar uma contribuição para obter recursos para atuar em determinada (pela própria Constituição) área, isto somente pode significar que os recursos assim arrecadados devem ser destinados a essa atuação. Em outras palavras, a União somente pode instituir uma contribuição quando para atuar num daqueles setores indicados pela Lei das Leis e, demais disso, destinar o produto da arrecadação para nele ser aplicado.

Isto também significa que o cidadão – aqui, contribuinte – tem o direito de ser tributado por via de uma contribuição do art. 149 diante da existência desses pressupostos. O que parece evidente – e, infelizmente, nem sempre é reconhecido com facilidade – é que a tributação via contribuição somente pode ocorrer se for para dirigir os recursos arrecadados a uma das áreas em que a União decidiu atuar (ou ampliar sua atuação). É dizer, é condição de validade de tal tributação o destino do produto da sua arrecadação. Ou, noutro giro não pode o Estado destinar os recursos provindos de uma contribuição a outra finalidade que não aquela prevista no Texto Magno. Se se

44 DERZI, Misabel de Abreu Machado. Contribuição para o Finsocial. Revista de Direito Tributário, nº 55, jan./mar. 1991, p. 208.

trata de contribuição para a seguridade social, somente para o(s) órgão(s) que cuida(m) da seguridade social pode ser voltada a arrecadação, sob pena de ser inválida esta cobrança (não só moral, como, também, juridicamente).

O raciocínio jurídico é simples: existe uma regra de competência (ou de estrutura), prévia à regra-matriz de incidência das contribuições, que subordina a validade desta à obediência daquela. Em rigor, trata-se de duas regras de competência: (i) a primeira, que diz: se a União atuar numa das áreas previstas no caput do art. 149 da CF, ela poderá instituir um tributo denominado “contribuição”; (ii) a segunda prescreve: sendo criada tal contribuição, o produto da sua arrecadação deve ser destinado a financiar a atuação da União naquelas áreas.

[...] Respeitadas estas condições, o legislador da União pode gizar a regra-matriz de incidência desse tributo, procedendo basicamente da mesma forma como o faz com os tributos “clássicos”. O contribuinte tem o direito de contestar a cobrança em questão, se for o caso, com base na impropriedade das regras de competência.

A razão de existir dessas contribuições parece ser o reconhecimento, pelo constituinte originário, de que o Estado (aqui, a União) necessita estar mais presente em determinadas áreas da sociedade – que ele mesmo elegeu – e, para tanto precisa de recursos extraordinários (em contraposição aos recursos ordinariamente obtidos pelo Tesouro).

Estes recursos seriam conseguidos pela cobrança de contribuições, o que implica, inexoravelmente, que devem ser destinados a fazer frente às despesas com a respectiva atuação do Estado numa daquelas prefixadas áreas.⁴⁵

Portanto, finalidade e destinação não podem ser tratadas como sinônimos. Em verdade, esta é apenas uma consequência constitucionalmente determinada daquela, ou seja, “*a relação entre a finalidade e destinação da contribuição é de causa e efeito*”.⁴⁶ A destinação do produto da arrecadação se dá justamente porque a Constituição determina que só há contribuições especiais legítimas se e somente se houver uma atuação estatal direcionadas aos setores constitucionalmente estabelecidos, para que os fins almejados possam ser custeados por estas mesmas receitas tributárias. Por isso mesmo, a finalidade é que legitima as contribuições, sendo a destinação a constatação de que a finalidade determinada pelo Texto Maior está sendo devidamente cumprida.

Para mais, o caráter finalístico das contribuições especiais também se mostra presente na própria estrutura da norma tributária. Isso porque

45 HORVATH, Estevão. As contribuições na Constituição Brasileira. Ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. *Revista de Direito Tributário*, n.100, jan.2008, p.123-124.

46 OLIVEIRA, op. cit., p. 549.

a finalidade imanente às contribuições especiais possui caráter normativo principiológico. Por tal razão, a inserção do caráter finalístico na norma de incidência tem por função precípua limitar o poder estatal de tributar, trazendo maiores garantias para os contribuintes e, em especial, para os cidadãos que desejam que os valores que se revelam atrás de tais contribuições sejam efetivados e concretizados.

Coube a WERTHER BOTELHO SPAGNOL o trabalho pioneiro de inserir o caráter finalístico na norma de incidência tributária. Para o renomado professor mineiro, a Constituição de 1988 rompeu com a estrita fiscalidade tributária, passando a se preocupar também com determinadas e específicas funções interventivas. Nas palavras do autor:

Assumindo, pois, a tributação a função de financiar uma atuação direta do Poder Público nos campos social e econômico, permite a Constituição a criação de tributos específicos para este mister, que não se impõem em razão da existência de um gasto público genérico, e sim de gastos públicos específicos, e somente em virtude da existência destes irão se legitimar. Neste caso, o MANDAMENTO não mais se torna neutro para efeitos de identificação da espécie, pois vai explicitar em seu comando o destino do dinheiro arrecadado. Assim, nos tributos finalísticos, a identificação da espécie tributária deverá mesclar a análise tanto da HIPÓTESE quando do MANDAMENTO. No caso das taxas e contribuições de melhoria, em razão de o gasto público condicionar o surgimento do fato gerador, sua interferência se dará pela análise a HIPÓTESE, devendo esta ser descritiva de uma atuação estatal. Quanto às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, em razão de a HIPÓTESE descrever um fato ou situação do contribuinte, tal qual nos impostos, será pelo destino da arrecadação explicitado no MANDAMENTO que identificaremos sua natureza específica. Havendo explicitação de destinação específica, teremos uma contribuição ou um empréstimo compulsório. Por último, quanto aos impostos, a destinação do produto de sua arrecadação é afeta ao gasto genérico, sendo especificada, a posteriori, dentro do orçamento.

[...] Nos tributos finalísticos, sendo os fins especialmente relevantes, a espécie de tributo será identificada por meio da análise ora da HIPÓTESE (taxa e contribuição de melhoria) ora do MANDAMENTO (empréstimos compulsórios e contribuições especiais). Para tanto, cumpre acrescer aos aspectos do MANDAMENTO da norma tributária também o aspecto finalístico. Por meio deste, pode o intérprete colher da norma tributária qual será o destino do produto da arrecadação do tributo instituído e, assim, verificar a legitimidade da exação e o regime jurídico a ela aplicado, ou seja, os limites formais e materiais para a incidência válida da tributação.⁴⁷

47 SPAGNOL, Werther Botelho. *As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Nesse sentido, o autor parte da concepção de norma tributária de SACHA CALMON NAVARRO COELHO para inserir em seu consequente normativo um aspecto quantitativo, indicativo do destino a ser dado ao produto da arrecadação. Com efeito, reforça-se o caráter finalístico das contribuições especiais para condicionar o próprio exercício válido da competência. Isso porque a norma de incidência, para adequar-se à norma de competência, deverá prever em seu mandamento o destino a ser dado ao produto da arrecadação, tendo em vista que para tais exações a atribuição de competência está vinculada ao atendimento de finalidades específicas.⁴⁸

De tal modo concebe WERTHER BOTELHO SPAGNOL a estrutura da norma tributária:

Norma tributária	
<i>Hipótese de incidência</i>	<i>Mandamento</i>
Aspecto material – descrição do fato; Aspecto temporal – qua. do o fato será co. siderado perfeito e acabado; Aspecto espacial – limites de validade da . orma; Aspecto pessoal – descrição das pessoas com capacidade para a realização da hipótese.	Aspecto Pessoal – prescrição dos sujeitos ativo e passivo; Aspecto qua. titativo – prescrição da base de cálculo, alíquota ou valor fixo; Aspecto operacio. al – i. dicações de como, qua. do e o. de pagar; Aspecto finalístico – i. dicação do desti. o a ser dado ao produto da arrecadação.

Conjugando seu modelo de estrutura da norma tributária com espécies tributárias existentes, para o atilado jurista:

- a. Nos impostos, o aspecto finalístico não é expresso ou seria neutro, uma vez que os ingressos obtidos se destinam indistintamente à cobertura da totalidade dos gastos públicos (caixa único). Portanto, somente a análise da hipótese seria suficiente para definir a espécie tributária e o regime jurídico adequado.
- b. Nas taxas e contribuições de melhoria, em que pese serem consideradas como tributos finalísticos, o aspecto finalístico é igualmente não expresso na consequência da norma, já que o gasto público vai condicionar o surgimento do fato gerador, possibilitando, assim, sua identificação pelo critério material da hipótese de incidência;
- c. Por fim, nas contribuições especiais e empréstimos compulsórios, o aspecto finalístico é expresso, por determinação da norma

⁴⁸ SPAGNOL, op. cit., p. 77.

constitucional de competência, com ingressos contabilizados de forma apartada e destinados ao gasto específico que fundamentou a instituição do tributo.

Muito embora correta a posição de WERTHER BOTELHO SPAGNOL, ainda é preciso ir um pouco além. Para VALTER DE SOUZA LOBATO, um dos autores do presente trabalho, remanesceriam as seguintes questões:

Contudo, dois pontos ainda nos perturbam na referida tese:

a) A dificuldade de criar ou inserir na consequência uma obrigação ao Estado, uma vez que este não figurava na hipótese com um dever, não parecendo ser possível que a norma de competência se conecte diretamente com a consequência da norma de incidência.

b) A norma de competência determinar dois núcleos distintos, ou seja, uma atuação ou intervenção do Estado e a destinação da arrecadação do tributo ser direcionada a financiar tal atuação. Na tese do Professor Werther Botelho apenas esta segunda faceta da norma de competência, qual seja, a destinação da arrecadação, aparece explicitada.⁴⁹

Na visão do autor, a solução para as indagações supracitadas passa pela construção de um modelo no qual a finalidade é colocada de maneira ainda mais contundente, como pressuposto cogente e inarredável da própria incidência tributária. Isso porque a finalidade, frise-se uma vez mais, tem função legitimadora da própria contribuição.

VALTER LOBATO toma de empréstimo do Direito Administrativo a teoria do desvio de finalidade, para consignar, em matéria tributária, a relação entre finalidade e legalidade, de modo que uma exigência de contribuição especial que se desvie de sua finalidade constitucionalmente estabelecida torna o tributo ilegal e inconstitucional.

Com efeito, a doutrina do desvio de poder teve sua origem no Direito Administrativo francês, tendo sido introduzida entre nós por CAIO TÁCITO em 1951, em monografia cuidando do tema de forma exaustiva. Conforme consignado pelo referido autor,

Os poderes concedidos pressupõem um fim explícito ou implícito a que se dirige a norma legal. Se o agente não observa esse caminho normal da competência, desviando-a de seu objetivo, praticará ilegalidade a ser de-

49 LOBATO, Valter de Souza. O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar (Tese – Doutorado em Direito). Belo Horizonte: UFMG/Faculdade de Direito, 2014, p. 159-160.

clarada pelo órgão judicial. Haverá desvio de poder, ou seja, a aplicação da competência para fim estranho àquele estabelecido em lei.⁵⁰

A doutrina a que se seguiu caminhou no mesmo sentido, para enquadrar o desvio de poder como vício da finalidade do ato administrativo. Conforme lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, o desvio de poder se traduz em um *“mau uso da competência que o agente possui para praticar atos administrativos, traduzido na busca de uma finalidade que simplesmente não pode ser buscada ou, quando possa, não pode sê-lo através do ato utilizado”*.⁵¹ Converte com esta posição a exarada por ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, para quem o desvio de poder consiste na prática de determinado ato pela Administração Pública *“para um fim diverso daquele extraível do complexo normativo que fundamenta a própria atribuição do respectivo poder para aquele uso”*.⁵² Não discrepa o entendimento de CRETELLA JÚNIOR, ao asseverar que *“desvio de poder é o uso indevido que a autoridade administrativa competente faz do poder discricionário que lhe é conferido, para atingir finalidade diversa daquela que a lei explicita ou implicitamente preceituara”*.⁵³

Da leitura dos magistérios doutrinários acima, o que se pode concluir é que quando determinado ato administrativo é praticado com vistas a fim diverso daquele para o qual foi legalmente instituído, desvia-se o poder conferido pelo seu escopo legal. Há, por isso mesmo, a caracterização de vício de finalidade do ato, pelo que não se poderá cogitar de sua legalidade.⁵⁴ Pertinente a afirmativa da CAIO TÁCITO:

(...) a nulidade do ato administrativo, quando ocorre desvio de poder, é consequência do conflito irreconciliável entre a conduta do agente e a essência da norma legal. Não porque seja imoral, ou inconveniente, ou ino-

50 TÁCITO, Caio. Desvio de Poder em Matéria Administrativa. Rio de Janeiro: s.d., 1951, p.4.

51 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. - 29 ed. - São Paulo: Malheiros, 2012, p.410.

52 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa. - 2 ed. rev. e atual. - Belo Horizonte: Fórum, 2012, p.395.

53 CRETELLA JÚNIOR, José. O “Desvio de Poder” na Administração Pública. - 5 ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.31

54 Muito mais se poderia dizer a respeito do tema, sobretudo quando se focaliza o problema da apreciação judicial do desvio de poder, especialmente em face das relações entre a finalidade e o mérito (princípio da oportunidade) do ato discricionário. Contudo, tais digressões desbordariam dos fins do presente trabalho, razão pela qual não poderíamos fazê-lo no momento.

portuna, deixa a manifestação da autoridade de revestir-se de eficácia jurídica, mas por que infringe a lei, quer em sua letra, quer em seu espírito.⁵⁵

Contudo, o que se tomou de empréstimo do Direito Administrativo é a noção de que, para o Direito Tributário, a finalidade é posta como legitimadora da tributação, o que não permite qualquer grau de flexibilidade quanto a tal regra. Nesse sentido, deve-se atentar para a relação entre a finalidade com a legalidade, ou seja, a finalidade, quando posta na norma de estrutura, deve permear a construção da norma tributária de incidência e sua execução.

Para tanto, VALTER LOBATO concebe a finalidade como verdadeiro pressuposto cogente da incidência tributária. Por isso mesmo, o modelo proposto consegue firmar a finalidade como limitação constitucional ao poder de tributar e de tal modo deve ser compreendido: ocorrida a incidência da norma tributária, cria-se a relação jurídica, consubstanciada na obrigação tributária. Entretanto, tal relação jurídica forma-se apenas provisoriamente. Uma vez que a finalidade atua como pressuposto cogente de incidência, a relação somente restará definitivamente formada quando a União destinar o produto da arrecadação da contribuição e atuar nos quais a Constituição determinou. Caso contrário, o tributo será ilegítimo, gerando ao contribuinte o direito de pleitear a sua restituição. Nas palavras do próprio autor:

Assim, nos parece nítido que há uma proposição prescritiva prévia e legitimadora na instituição das contribuições especiais: a atuação estatal. Esta norma advém da norma de competência, mas conecta-se com a norma de incidência como pressuposto cogente da própria incidência.

Este enunciado cogente e que retrata o caráter finalístico, não funciona como algo a ocorrer no campo fenomênico, pois não consta como uma descrição hipotética, mas cria uma condição legitimadora para a própria instituição do tributo. Trata-se de uma condição suspensiva não para a incidência, mas para a extinção completa das obrigações. Por outro lado, este pressuposto gera uma obrigação na consequência ao sujeito ativo do correto destino das verbas ali arrecadadas: aspecto finalístico constante do mandamento, o que validará ou não a atuação estatal.

Esse pressuposto cogente consubstancia-se em ordem direta ao Estado, fincada também nos princípios da segurança jurídica e da confiança na lei tributária, conectados diretamente com a norma de competência, a dizer, no início da norma tributária de incidência, que esta está sendo criada (sobre o faturamento, lucro, importação etc.) para atingir a determinado fim constante do artigo 149 ou do artigo 195 do Texto Constitucional, o que pressupõe uma tomada de decisão de uma atuação estatal naqueles

55 TÁCITO, op.cit., p.72.

domínios previamente demarcados (pelo próprio Texto Constitucional no caso das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social e pelo legislador que instituir as contribuições especiais nos demais casos).

Tal proposição prescritiva cogente permanece latente e implícita na norma tributária de incidência a vigiar sua instituição dentro dos moldes constitucionais, e terá a sua verificação fática pelo aspecto finalístico posto na consequência da norma tributária.

Ele legitima a instituição das contribuições especiais, mas que se sobrepõe a norma de incidência para enunciar que aquele tributo está sendo criado para determinado fim constante do Texto Constitucional. É a finalidade do ato legislativo que se apegue à hipótese de incidência do tributo e funciona como uma condição ou um aviso de confiança, ou seja, a norma irá incidir, mas sob a condição de os valores arrecadados serem destinados aos fins que legitimaram a criação daquele tributo e direcionados à atuação estatal previamente definida.

Por outro lado, o aspecto finalístico posto no mandamento da norma de incidência irá atestar o cumprimento da finalidade para a qual o tributo foi criado. É como se o Texto Constitucional tivesse criado mais um grupo de tributos: não vinculados a uma atuação estatal (impostos), vinculados a uma atuação estatal (taxas e contribuições de melhoria) e condicionados a uma atuação estatal (empréstimos e contribuições especiais).

Com isso, o caráter finalístico constante da hipótese como uma ordem imperativa explícita a necessidade de gerar uma consequência ou obrigação ao sujeito ativo, ou seja, passa a ele ser sujeito passivo da obrigação de destinar o produto da arrecadação aos fins que justificaram a instituição daquele tributo.

Com esse imperativo, a finalidade deixa de ser um legitimador da tributação arbitrária para ser mais um limite ao poder de tributar; não há outra saída para tutelar o poder, senão criar as amarras necessárias visando evitar o abuso, mas não impedir a vontade da norma constitucional.

É dessa norma também que advém a referibilidade ou o caráter sinalagmático, isso porque, se a intervenção se der num determinado setor da economia, os aspectos possíveis da hipótese somente poderão estar situados naquele setor (exceto as contribuições de custeio da seguridade social, onde, a condição imposta é ser financiada por toda a sociedade – princípio da solidariedade). Nas contribuições de intervenção no domínio econômico há necessária referibilidade, mas ela é muito mais uma adequação da norma ao caráter finalístico do que um critério independente.

A finalidade, como pressuposto cogente da incidência tributária, contraria esquemas rígidos estruturais. Spagnol e Camargos acertam ao inserir a prescrição do destino a ser dado ao produto arrecadado no campo da consequência da endonorma tributária, ou seja, como elemento que se manifesta tão logo estejam presentes os aspectos da hipótese da endonorma tributária. No entanto, o que se está a dizer é que a finalidade vai além

disso do ponto de vista normativo, porque determina que sequer existirá incidência tributária caso a prescrição de destinação do gasto não seja realizada no plano fático, com a efetiva atuação estatal.

Ademais, supera os esquemas formais do ponto de vista cronológico, e de maneira paradoxal. O paradoxo tributário em questão pode ser resumido da seguinte forma: configurada a hipótese, ativa-se a consequência, com a prescrição de que o produto arrecadado seja destinado aos fins constitucionais; no entanto, caso tal prescrição seja inobservada (tredestinação), ou seja, com a ausência da atuação estatal, sequer haverá a incidência da norma tributária *in the first place*, como diriam os anglófonos.

O paradoxo dá à finalidade, como pressuposto cogente da incidência tributária, ares quânticos, tornando-a, com a licença poética da comparação, quase que o Gato de Schrödinger do direito tributário. Aliás, o Gato de Schrödinger tributário seria, em verdade, a própria incidência: viva, se realizada a efetiva atuação estatal adequada à finalidade prescrita; morta, ou melhor, jamais existente, em caso contrário.

Deixemos de lado, porém, as elucubrações quânticas em prol de uma explicação simples: para fins práticos, realizados os aspectos tradicionais da hipótese, configura-se a relação jurídica, que inclui não só o dever de pagar o tributo por parte do contribuinte, mas o dever de destinar o produto arrecadado ao fim constitucional por parte do Estado. A realização plena da incidência, porém, fica suspensa até que o produto da arrecadação não seja tredestinado. Daí o modelo proposto defender a finalidade, dentro da estrutura da norma tributária, como algo que vai além dos aspectos tradicionais da hipótese e do aspecto finalístico da consequência. Por isso, a denominação: pressuposto cogente da própria incidência.⁵⁶

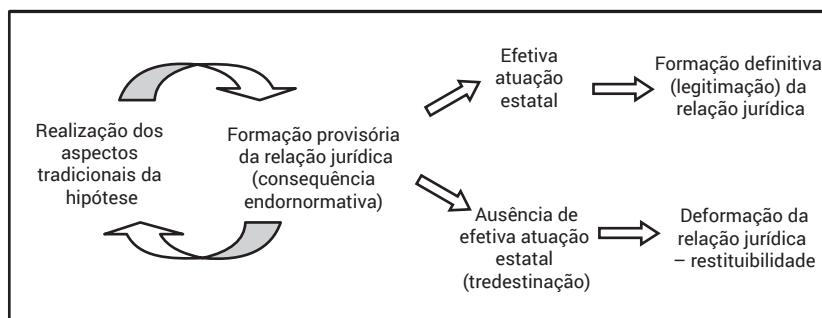
O esquema da estrutura da norma tributária considerando a efetiva atuação estatal como pressuposto cogente da incidência e sua dimensão cronológica podem ser representadas da seguinte forma, respectivamente^{57 58}:

⁵⁶ LOBATO, op.cit., p. 185-188.

⁵⁷ LOBATO, op.cit., p. 188.

⁵⁸ LOBATO, op.cit., p. 189.

ESTRUTURA LÓGICA DA NORMA		
PRESSUPOSTO FINALÍSTICO:	Atuação estatal como pressuposto cogente da realização da própria hipótese	
ASPECTOS TRADICIONAIS DA HIPÓTESE:	MATERIAL	Descrição do fato
	TEMPORAL	Qua. do o fato será considerado perfeito e acabado
	ESPACIAL	Limites de validade
	PESSOAL	Descrição das pessoas com capacidade para realizar o fato
ASPECTOS DA CONSEQUÊNCIA:	PESSOAL	Prescrição dos sujeitos ativo e passivo
	QUANTITATIVO	Prescrição da base de cálculo, alíquota ou valor fixo
	OPERACIONAL	Prescrições de como, qua. do e o. de pagar
	FINALÍSTICO	Prescrição do desti. o a ser dado ao produto arrecadado



Nesse sentido, não se pode descurar da importância da finalidade nas contribuições especiais, característica que permite com que adquira o cariz de espécie tributária autônoma. A finalidade, por isso mesmo, encontra-se presente tanto na regra de competência dessa espécie, bem como no mandamento de sua norma tributária. Entretanto, não se restringe a apenas isso: funciona como pressuposto cogente incidência, a conectar as normas de competência e incidência tributária, atuando como verdadeira limitação ao poder de tributar da União.

Por tal razão é que o tema da tredestinação dos recursos oriundos das contribuições especiais permeia toda discussão a respeito dessa espécie tributária. Tredestinação, por isso mesmo, deve ser compreendida como

o desvio da finalidade nas contribuições especiais, manifestando-se sob diversas hipóteses, consoante assim o concebe a melhor doutrina.^{59 60}

Por todos, acredita-se que JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA concebeu a formulação mais precisa a respeito dos casos hipotéticos de formas de desvio com as suas respectivas consequências.

Contudo, para que se compreenda a posição deste Professor a respeito das tredestinações, é necessário que se compreenda a teoria do fato gerador acessório por ele desenvolvida.

Com efeito, partindo-se das noções de finalidade e destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais (por ele denominadas parafiscais), o autor assevera que para além do fato gerador, a destinação específica da arrecadação constitui fato gerador acessório da contribuição parafiscal, para que a exação seja constitucionalmente legítima:

59 É clássica a formulação elaborada por PAULO AYRES BARRETO a este respeito. Segundo o renomado tributarista paulista, seriam quatro as possibilidades de tredestinação, a saber: (i) desvinculação por emenda constitucional, em que o desvio de finalidade se manifesta com a ofensa a direitos e garantias individuais dos contribuintes, como é o caso da DRU, inconstitucionalmente prevista no ADC.; (ii) desvinculação expressa ou tácita pela lei, que se subdivide em outras cinco hipóteses, quais sejam: (1) não orçamentária e (2) orçamentária, ambas posteriormente à criação do tributo, em que estaria rompida a motivação ou legitimidade da contribuição então instituída, o que leva à invalidade do tributo criado; (3) alteração da destinação original, mas ainda dentro das finalidades constitucionalmente previstas, o que levaria à instituição de um novo tributo, inclusive sujeito a anterioridade; (4) ausência de previsão expressa sobre o destino do produto da arrecadação, o que daria respeito a outra espécie tributária, a ser analisada sob seu regime jurídico próprio; e (5) expressa previsão de desvinculação de órgão, fundo ou despesa, o o que leva à invalidade do tributo criado; (iii) desvinculação por disposição infralegal, hipótese na qual o ato administrativo é produzido em desconformidade com a lei e, portanto, cabe a anulação do referido ato e (iv) desvinculação no plano fático, em que diante da ilegalidade do ato administrativo, ensejaria a repetição do indébito tributário por descaracterização da espécie tributária criada (BARRETO, Paulo Ayres. As contribuições e a destinação do produto da arrecadação, tese de doutorado, PUC/SP, 2005, p.201-229).

60 Também TATIANA ARAÚJO ALVIM e ARTHUR FERREIRA NETO teceram importantes magistérios doutrinários a respeito da tredestinação quanto às contribuições. É conferir: ALVIM, Tatiana Araújo. Contribuições sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2008 e FERREIRA NETO, Arthur. A invalidade superveniente das contribuições em razão do descumprimento da finalidade constitucional através de legislação orçamentária. Revista de Estudos Tributários, v. 8, n. 48, mar./abr. 2006, p. 125-150.

Quando existente, a finalidade específica ou destinação específica do tributo é conexa ou vinculada ao respectivo fato gerador, como um acessório, na medida em que lhe serve de justificativa de instituição, como no caso das contribuições e empréstimos compulsórios (a despesa correspondente à atuação especial – art. 149 – ou à tarefa excepcional – art. 148, I e II); já o fundamento de validade do tributo (manifestação de riqueza ou serviço público) integra o fato gerador como condição de criação do tributo. Ou seja, a finalidade específica (...) de certos tributos é relevante para o Direito Tributário, sim, para colorir ou adjetivar o fato gerador típico, como o faz todo chamado fato gerador acessório em relação ao respectivo fato gerador principal (ou típico).

(...)Vê-se, assim, que a destinação específica das contribuições para-fiscais qualifica juridicamente esses tributos, integrando-se aos respectivos fatos geradores, como fato gerador acessório, sem que isso implique, por outro lado, alteração da natureza essencial (de imposto ou taxa) tendo em vista a configuração ontológica da respectiva hipótese de incidência (fato gerador principal). A finalidade específica se afigura, assim, verdadeira condição de legitimidade concreta da para-fiscalidade; ou seja, a finalidade específica é justificadora da instituição das contribuições para-fiscais.⁶¹

Estabelecida a premissa, passemos à análise dos cinco casos de redestinação elencados por JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA.

Primus, trata-se da redestinação determinada na lei tributária. Nesse sentido, no caso de lei tributária que “*expressamente determinar o emprego dos recursos provenientes da cobrança de certa contribuição em uma finalidade diversa da constitucionalmente assentada*”⁶², o autor defende que “*a lei será inconstitucional por dispor em sentido contrário ao preconizado na fonte hierarquicamente superior*”⁶³ e que o tributo “*será claramente indevido por ruptura do fato gerador acessório*”.⁶⁴

Secundus, há a hipótese de omissão da lei tributária quando à afetação do produto da arrecadação da contribuição para-fiscal. Neste caso,

... deve-se considerar que o mandato constitucional permanece intacto, dando-se pela adequação da lei à Constituição quer face à presunção de legitimidade dos atos do Poder Público, quer porque, sendo o ditame constitucional cogente auto-aplicável, incide ele direta e imediatamente sobre o preceito legal.⁶⁵

⁶¹ OLIVEIRA, op. cit., p. 60-61.

⁶² OLIVEIRA, op.cit., p.61.

⁶³ OLIVEIRA, op.cit., p.61-62.

⁶⁴ OLIVEIRA, op.cit., p.62.

⁶⁵ OLIVEIRA, op.cit., p.62.

Em ambos os casos, segundo o mesmo jurista, “a solução será a da interpretação conforme salvadora que se imporá exatamente em função das citadas presunção e autoaplicabilidade”.⁶⁶

Tertius, no caso de norma infralegal que tredestina o produto da arrecadação, ou seja, para uma “finalidade diversa da constitucionalmente assentada”, OLIVEIRA defende que a própria disposição regulamentar seria inconstitucional, “quer por dispor em sentido contrário ao expressamente preconizado na Constituição, quer por regulamentar contrariamente ao sentido possível da lei ut interpretação conforme”.⁶⁷

Seria, assim, caso de nulidade da disposição “por infração ao princípio da hierarquia das fontes e ao princípio da separação de poderes”, permanecendo válido, porém, o tributo.⁶⁸ Sob os mesmos fundamentos, a mesma disposição regulamentar será ilegal se houver lei indicando a destinação correta.

Quartus, no caso de tredestinação realizada pela lei orçamentária, OLIVEIRA entende que há inclusive a possibilidade de restituição ou repetição do indébito tributário, nos seguintes termos:

Para a doutrina majoritária, o orçamento tem natureza jurídica formal de lei (ato expedido pelo Legislativo), embora, no plano material, se classifique como ato administrativo (determinação de organização do Erário). Considerando que a função legislativa se dá, por definição, no plano normativo e que aquela determinação de execução do plano de governo não deixa de configurar uma norma de comportamento pela qual há de se pautar a Administração, sendo certo que na atual Constituição o Legislativo assumiu prerrogativas de ascendência clara sobre a vontade do Executivo em tema de orçamento [cf. art. 165, II e §2º da Constituição], tem-se que a lei orçamentária atua integrada no plano normativo em que está posta a lei tributária que estabelece o fato gerador acessório, quando existente (cuja validade, como visto, decorre de mandato constitucional, isto é, a destinação específica, por exemplo, das contribuições). Nessa conformidade, pensamos que a tredestinação orçamentária das contribuições rompe com o fato gerador acessório e provoca o respectivo indébito tributário.⁶⁹

OLIVEIRA reitera que, nestas circunstâncias, como o orçamento tem natureza jurídica formal de lei e como a Constituição dá ao Legislativo ascendência em relação ao Executivo em tema de orçamento (art. 165, II e

⁶⁶ OLIVEIRA, op.cit., p.62.

⁶⁷ OLIVEIRA, op.cit., p.62.

⁶⁸ OLIVEIRA, op.cit., p.62.

⁶⁹ OLIVEIRA, op.cit., p.63.

§ 2º da Constituição), “a tredestinação orçamentária das contribuições rompe com o fato gerador acessório e provoca o respectivo indébito tributário”.⁷⁰ Assim, a cobrança do tributo fica suspensa, devendo a lei orçamentária ser declarada inconstitucional, ou interpretada conforme a constituição (a depender de como se apresenta o dispositivo da lei orçamentária).

Quintus, no caso de gasto público realizado por “ato administrativo” que seja contrário à destinação legal ou constitucional, OLIVEIRA sustenta que “estará em causa a prática de uma ilegalidade, que não pode produzir qualquer efeito, principalmente por ofender a integridade do fato gerador previsto em lei”, cabendo, aí, “em ação popular ou em outro procedimento constitucionalmente hábil, a declaração de nulidade e a condenação do réu à devolução das verbas tredestinadas”.⁷¹

Por fim, vale citar o autor que defende igual posição, já sustentada no presente estudo. O desvio de finalidade das contribuições no Direito Tributário se equipara ao desvio de finalidade do Direito Administrativo porque, em ambos os casos, a finalidade permeia a construção da norma jurídica e seu ferimento é o ferimento da legalidade e da moralidade. Contudo, não se pode admitir qualquer aceitação da tredestinação no domínio tributário para atender outro fim, ainda que público, pois aqui estamos a tratar de norma expressa e específica do Texto Constitucional, que não admite qualquer grau de discricionariedade:

Alerta-se para a inaplicabilidade, no caso tributário, de certa doutrina desenvolvida no Direito Administrativo, onde a tredestinação de um bem desapropriado, desde que a um outro fim público, não viciaria o ato expropriatório. Como bem ensina Diogo de Figueiredo Moreira Neto [Curso de Direito Administrativo. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p.326], isso se daria em função de que a Constituição, ao autorizar a desapropriação de bens, o faz de forma genérica (para fins de necessidade pública, utilidade pública e interesse social).

Ora, no caso das contribuições para fiscais, o mandato constitucional é expresso e específico: não é qualquer fim genericamente público que basta para legitimar a exação, mas, apenas, as finalidades específicas explicitadas nos arts. 149, 195, 240 etc., da Carta Federal, porque especialmente tuteladas por ela, a serem atendidas, como pensamos devam sê-lo, pelas entidades paraestatais encarregadas das correspondentes tarefas públicas especiais. Não cabe, pois, buscar em outro ambiente jurídico que não o constitucional-financeiro-tributário o afrouxamento da teoria do fato gerador e do fato gerador acessório. Impende, ademais, lembrar que aqui se trata exatamente da legitimidade própria de uma figura tributária criada exatamente para oxigenar, não as Finanças

⁷⁰ OLIVEIRA, op.cit., p.63.

⁷¹ OLIVEIRA, op.cit, p.63.

Públicas em geral, mas para dar consequência a determinado programa de atividades garantindo-se os correspondentes recursos justificadores da Despesa Pública em questão. Se as contribuições para-fiscais constituem-se em exceção ao princípio da não-afetação da Receita Pública parece impertinente invocar doutrina fundada na generalidade do interesse público; em matéria de afetação de tributos (contribuições), o princípio adequado é o da especialidade do interesse público a atender.⁷²

Por fim, uma hipótese explicitamente não prevista nos casos anteriores se dá quando a finalidade que legitimou a instituição da contribuição especial não mais subsiste, caso em que a lei simplesmente perde a razão de ser, como é a do presente caso, na LC 110/01.

As conclusões adotadas por OLIVEIRA nas cinco hipóteses de tredestinação por ele tão bem sistematizadas são quase impecáveis, merecendo, contudo, duas ressalvas importantes.

Em primeiro lugar, dentro da estrutura normativa que sugerimos, a tredestinação não rompe com um fato gerador acessório, mas com o imperativo da atuação do Estado e com a não comprovação do aspecto finalístico posto na consequência da norma de incidência.

Em segundo lugar, e como decorrência lógica da primeira ressalva, no caso 2 – omissão legislativa quanto à finalidade eleita –, a interpretação conforme a Constituição não pode ter o condão de “salvar” a incidência tributária, pois não se pode relegar ao intérprete a dedução contextual de qual finalidade, entre aquelas previstas constitucionalmente, cuida a contribuição em conjectura.

Assumir a finalidade como pressuposto cogente da incidência, como propôs VALTER LOBATO, faz com que, em todos os casos, a tredestinação resulte na própria ausência de incidência da norma tributária. Com isso, sempre que houver tredestinação – no âmbito legal tributário, legal orçamentário, infralegal ou de execução de orçamento (gasto público) –, considera-se não ocorrida a incidência da norma tributária, e, com isso, eventuais tributos recolhidos ao Fisco são imediatamente restituíveis, sob pena de enriquecimento ilícito do erário.

De posse de tais considerações é que se pode tecer as conclusões aos citados julgados do STF quanto às exações instituídas pela LC 110 a respeito da finalidade e do desvio de finalidade em relação às contribuições especiais.

No que pertinente ao julgamento das ADI's 2.556/DF e 2.568/DF, nos parece inadequada a conclusão da Suprema Corte no sentido de que o

72 OLIVEIRA, op.cit., p.63-64.

custeio do passivo do FGTS decorrente da condenação imposta à União pelo próprio STF, consubstanciada na correção monetária das contas vinculadas àquele órgão, constitui finalidade legítima para a instituição de contribuição social geral.

Com efeito, não se vislumbra no art. 149 da CR/88 autorização para este tipo de exigência. É necessário, vale dizer, que a União atue no domínio social para que a cobrança de determinada contribuição possua legitimidade perante este dispositivo constitucional. Conforme salientado por tantas manifestações doutrinárias de escol a que se referiu no presente trabalho, as contribuições constituem espécie tributária autônoma tendente à realização de um determinado fim, de todo incompatível com o mero custeio de dívida perante trabalhadores que tiveram suas contas vinculadas ao FGTS corrigidas a menor. Para além de rearranjos orçamentários (desde que em conformidade com a Constituição e demais diplomas de Direito Financeiro), a União poderia ter se valido da criação de impostos residuais, desde que cumpridos os requisitos constantes do art. 154, I da CR/88 – lição de JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO a que aludimos alhures.

Nesse sentido, o referido julgamento comprometeu a própria força normativa da Constituição. KONRAD HESSE ensina que é preciso ‘vontade de Constituição’ (*Wille zur Verfassung*) para que ela seja realizada e desenvolva sua força normativa:

Sua força vital e operativa baseia-se na sua capacidade para conectar-se com as forças espontâneas e as tendências vivas da época, da sua capacidade para desenvolver e coordenar essas forças, para ser, em razão do seu objeto, a ordem global específica de concretas relações existenciais. De outro lado, a força normativa da Constituição acha-se condicionada pela vontade constante, dos implicados no processo constitucional, de realizar os conteúdos da Constituição. Dado que a Constituição, como toda ordem jurídica, precisa atualizar-se pela atividade humana, sua força normatizadora depende da disposição para se considerar vinculantes os seus conteúdos e da decisão de realizar esses conteúdos, inclusive contra eventuais resistências; e isso tanto mais porque a atualização da Constituição não pode ser apoiada e garantida da mesma forma como os demais direitos, que não o Direito Constitucional, são atualizados pelos poderes estatais, que, de resto, não se constituem senão mediante essa atualização.⁷³

Faltou ao STF declarar a inconstitucionalidade da LC 110/01, vez que se trata de lei inconstitucional da cabeça ao pé, por diversas razões a

73 HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991, p.97.

que já se aludiu no presente trabalho. Faltou à Suprema Corte a vontade de Constituição para dizer à União Federal que a Carta Magna não convive com qualquer tipo de exação que desborde de seus preceitos e que, por isso mesmo, limita o poder estatal de tributar.

Nesse sentido, a tredestinação praticada pela União Federal, na esteira do magistério de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA a que fizemos referência, enquadra-se na primeira hipótese, qual seja, a tredestinação determinada pela lei tributária.

Contudo, ainda mais problemático nos parece o julgamento do RE 878.313/SC.

Em um primeiro momento, o julgado não parece condizer com a própria lógica do que venha a ser jurisprudência. Consoante ensinamento de HEIKI POHL, pode-se entender por jurisprudência *“uma decisão judicial que contém sempre uma pergunta geral com a sua resposta ao lado de uma pergunta singular com a sua resposta”*.⁷⁴

O RE 878.313/SC foi o julgado representativo do Tema 846 de Repercussão Geral do STF: *“Constitucionalidade da manutenção de contribuição social após atingida a finalidade que motivou a sua instituição”*. A tese que se firmou, por sua vez, foi a seguinte: *“É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída”*.

Da leitura acima se conclui que se contradizem tema e tese, pergunta e resposta. Ora, o que se perguntou ao STF foi o seguinte: é constitucional uma contribuição depois que atingida a sua finalidade? A resposta dada pela Suprema Corte foi a seguinte: a contribuição é constitucional porque sua finalidade ainda não foi exaurida. É dizer: a pergunta pressupõe o exaurimento da finalidade; a resposta se deu pela sua manutenção. Do que decorre a conclusão: a Suprema Corte não respondeu a pergunta que lhe foi submetida.

Com efeito, a argumentação levada a cabo pelo STF diverge de todo o debate pertinente ao tema em seus quase 20 anos de existência, seja sob a ótica doutrinária, seja do ponto de vista jurisprudencial.

Ora, em 2001 o Poder Público encaminha um projeto de lei ao Legislativo consignando, de forma absolutamente clara, que as contribui-

74 POHL, Heiki. apud DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p.258-259.

ções que se pretendia instituir tinham por finalidade custear o passivo do FGTS decorrente da necessidade de proceder a devida atualização monetária das contas a ele vinculadas em virtude dos expurgos inflacionários de determinados planos econômicos implementados ao final da década de 1980. Ato contínuo, a lei é promulgada e sancionada. Os contribuintes ingressam com Ações Diretas de Inconstitucionalidade denunciando a referida finalidade. Em seguida, no ano de 2002, em sede cautelar, o STF diz que esse objetivo é constitucionalmente legítimo. Em 2012, a Caixa Econômica Federal se manifesta por meio de ofício afirmando que aquele objetivo se encontrava próximo de ser atingido, suscitando inclusive que a contribuição remanescente – o art. 1º da LC 110/01 – poderia ser extinto, em face da recomposição patrimonial do FGTS a ser brevemente alcançada. Ainda em 2012, o STF julga o mérito da controvérsia, confirmando a cautelar outrora conferida, para dizer que aquela finalidade era constitucional. Novas ADI's são julgadas no STF em 2013, discutindo a constitucionalidade do art. 1º da LC 110/01 após o esgotamento de sua finalidade – qual finalidade? A de cobrir o passivo do FGTS. Determinado Recurso Extraordinário veiculando idêntica matéria em 2015 tem sua repercussão geral reconhecida. E eis que em 2020, no julgamento de mérito deste RE, resta afirmado que a “*genuína finalidade*” da referida contribuição foi a de preservar o direito dos trabalhadores ao FGTS, de modo que a recomposição patrimonial do FGTS em virtude dos expurgos inflacionários seria “*apenas acessória e secundária, não tendo o condão de exaurir integralmente a finalidade para qual a contribuição se destina*”. Não há como sustentar tal posição, com a devida vênia. E o argumento para tal reside justamente neste breve histórico que se pretendeu fazer.

O RE 878.313/SC, com efeito, tratou o art. 1º da LC 110/01 de forma distinta daquela proferida pelo STF do julgamento das ADI's 2.556/DF e 2.568/DF, o que atenta seriamente contra os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima.

Com efeito, conforme preceitua MISABEL DERZI, pode-se afirmar que a decisão judicial representa, a um só tempo, aplicação e criação do Direito. Representa aplicação, porque o juiz não pode decidir com base em considerações externas ao sistema jurídico, sejam elas políticas, econômicas, morais, etc. É da natureza do sistema o seu fechamento operacional, de modo que o juiz deve sempre estar vinculado ao Direito, ainda que os signos lingüísticos da norma sejam vagos, indeterminados.

Ademais, a sentença também representa uma criação do Direito. No momento em que o juiz escolhe uma das possíveis alternativas de

sentido da norma em debate, restam excluídas as outras alternativas possíveis. Nesse sentido, trata-se de norma individual aplicável a casos semelhantes.⁷⁵ A sentença, por isso mesmo, gera expectativas normativas de conduta nos cidadãos, uma vez que devem eles pautar seus comportamentos a partir daquele sentido normativo escolhido pelo juiz e constante da decisão. É o que explica MISABEL DERZI:

É que a sentença, que se repete por meio da casuística, aplica e cria direito em sentido lato, uma vez que, por meio dela, se escolhe uma, dentre as alternativas possíveis de significados dos enunciados lingüísticos das leis, ou seja, ela, em regra, está justificada por constituir uma norma individual, possível entre outras, e sacada da própria norma pré-constituída pelo legislador, mais universal e abstrata. Não obstante, a partir do momento em que o Poder Judiciário se firma em uma das alternativas possíveis de sentido, criando a norma específica e determinada do caso, e repetível para o mesmo grupo de casos, norma cabível dentro da norma legal, ele fecha as demais alternativas – antes possíveis. As demais alternativas não estarão mais disponíveis, sustentamos, exatamente porque foram afastadas pelo Poder Judiciário, em entendimento consolidado. Desde o momento de tal fechamento, o espaço, discricionariamente deixado pelo legislador e dotado de uma cadeia de signos e significados inúmeros, concretiza-se e fixa-se em certo sentido único, criando-se verdadeira expectativa normativa de comportamento para todos, integrantes do mesmo grupo de casos. À seleção e escolha do legislador, exercidas dentro do espaço deixado pela Constituição e pelos fatos sociais, sucedeu, então, outra escolha, a seleção efetuada pelo juiz, dentro do espaço de liberdade, mais restrito, deixado pela lei. A constituição da norma mais concreta, advinda das decisões judiciais, parece-nos configurar fenômeno evidente, já registrado por muitos juristas, norma esse que nasce vocacionada à expansão e à aplicação a casos futuros similares.⁷⁶

75 “É verdade que os casos concretos são únicos e que, quando nos referimos a casos ‘iguais’ ou similares, sempre pressupomos o caso ou fato jurídico, já despido de suas especificidades fáticas (econômicas, sociais, políticas, psicológicas, temporais...) que tornam cada caso, caso único. Os casos concretos comparáveis ou similares (‘iguais’) assim o são, quando sejam reduzidos, por meio de critérios jurídicos relevantes, postos no ordenamento (não importa quantas características diferenciais, não jurídicas, possam ter). O fático, na sua faticidade pura, não é apreensível pelo Direito. Esses fatos, assim reduzidos, são postos sob a regência de uma norma judicial comum. Essa norma judicial comum tanto serve para a redução da complexidade de um grupo de casos, como se presta a determinar-lhes as consequências – complexo de deveres, direitos, obrigações, faculdades, enfim, a esfera jurídica na qual se inserem” (DERZI, op.cit.,p.257).

76 DERZI, op.cit.,p.188-189.

Ou seja, quando do julgamento das ADI's 2.556/DF e 2.568/DF o STF conclui pela seguinte alternativa de sentido: as contribuições instituídas pela LC 110/01 são constitucionais, na medida em que a finalidade para a qual foram instituídas – a cobertura do rombo do FGTS – constitucionalmente legítima. Isto não significa que o Poder Judiciário se encontre impedido de modificar a sua jurisprudência. Pelo contrário, é da própria da natureza do Direito que este procedimento ocorra. Contudo, não foi o que se passou no julgamento do RE 878.313/SC, uma vez que a Suprema Corte textualmente invocou as referidas ADI's como premissa de seu raciocínio lógico. Então não se pode falar que houve, nesta hipótese, modificação de jurisprudência, mas mera confusão de premissas, no máximo.

Entende-se, no presente trabalho, que o exaurimento da finalidade que legitimou a instituição da contribuição especial faz com que ela não mais subsista. Nesse sentido, a tredestinação pretendida pela Mensagem nº 301 da Presidência da República nos parece manifestamente inconstitucional. O custeio do Programa Minha Casa, Minha Vida em nada condiz com as contribuições instituídas pela LC 110/01.

Some-se a isto outra hipótese de tredestinação apontada pelo Professor DOMINGUES DE OLIVEIRA quanto à matéria: a consistente no caso de norma infralegal que tredestina o produto da arrecadação. Com efeito, a Portaria da STN nº 278/2012 que autorizava o repasse do produto da arrecadação das contribuições instituídas pela LC 110/01 ao Tesouro Nacional e não ao FGTS é absolutamente ilegal.

Por todo o exposto, aplicam-se plenamente e uma vez mais as lições de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA:

O descumprimento da Constituição e dos princípios gerais do direito tributário recomenda, reiterarmos, que se procure um meio legítimo de conter a continuada cobrança espúria da contribuição tredestinada em exercícios anteriores, até que se dê a comprovação do gasto constitucionalmente preconizado. Trata-se de considerar implícita no mandato constitucional uma condição material de eficácia da lei tributária que cria a contribuição impedindo sua cobrança tanto que se verifique a tredestinação, isto é, ao final do primeiro exercício em que ela se apresentar. A cobrança só poderá ser retomada após demonstração do gasto dos recursos ab initio arrecadados conforme o cânon constitucional.⁷⁷

77 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O controle do desvio da finalidade das contribuições. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 15, n. 75, jul./ago. 2007, p. 138.

O que falta ao País, sem grande tradição democrática é seriedade orçamentária de cuja indigência se aproveitam os maus gestores de forma que quem se penaliza é a população. Nessas circunstâncias impõe-se resistir ao autoritarismo, latente ou de ocasião, e oferecer caminhos do Direito para oferecer maior democratização do Estado, para o bem da sociedade em benefício e quem deve operar sempre.⁷⁸

Nesse sentido, a grande consequência do RE 878.313/SC foi a de impedir a devida e justa repetição de indébito dos empregadores que recolheram a contribuição do art. 1º da LC 110/01 a partir de julho de 2012, momento a partir do qual o próprio Poder Público reconheceu o exaurimento da finalidade da contribuição. Muito embora já extinta pelo art. 12 da Lei nº 13.932/19⁷⁹, essa questão de supina importância ainda se encontrava pendente de julgamento. Resta agora aguardar a decisão a ser proferida pelo STF em sede de embargos de declaração, o que provavelmente representará a última esperança dos contribuintes quanto a este tema.

6. CONCLUSÕES

Por todo o exposto, a finalidade para além de consistir em pressuposto cogente de incidência das contribuições especiais, revela que a Constituição e os compromissos sociais por ela assumidos, em matéria de contribuições e em todos os demais espaços de justiça social positivados no Texto Constitucional, precisam ser respeitados na sua inteireza.

No cumprimento das promessas mais urgentes e nobres do Estado Democrático de Direito – promessas que se constituem em obrigações presentes, em ordens imediatas, e não meras exortações ou programas de futuro –, não há espaço para tergiversações.

As decisões proferidas pelo STF quanto às contribuições instituídas pela LC 110/01 deixam claro à doutrina e aos contribuintes que ainda é preciso navegar mares e mares para que se confira efetividade ao valor da Segurança Jurídica e, por via de consequência, ao próprio Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Tatiana Araújo. Contribuições sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2008.

⁷⁸ OLIVEIRA, *O controle do desvio da finalidade*, op.cit., p. 140.

⁷⁹ Art. 12. A partir de 1º de janeiro de 2020, fica extinta a contribuição social instituída por meio do art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.

- BARRETO, Paulo Ayres. As contribuições e a destinação do produto da arrecadação, tese de doutorado, PUC/SP, 2005.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Contribuição para o Finsocial. *Revista de Direito Tributário*, nº 55, jan./mar. 1991, 194-222.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.
- FERREIRA NETO, Arthur. A invalidade superveniente das contribuições em razão do descumprimento da finalidade constitucional através de legislação orçamentária. *Revista de Estudos Tributários*, v. 8, n. 48, mar./abr. 2006, p. 125-150.
- GREMAUD, Amaury Patrick; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; TONETO JR, Rudinei. *Economia brasileira contemporânea*. – 7.ed. – 14.reimp. – São Paulo: Atlas, 2015.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.
- HORVATH, Estevão. As contribuições na Constituição Brasileira. Ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. *Revista de Direito Tributário*, n.100, jan.2008, p.122-129.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Os Novos Gravames para o FGTS e as Impropriedades Imersas na Lei Complementar nº 110/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 73, out./2001, p. 30-41.
- LOBATO, Valter de Souza. *O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar (Tese – Doutorado em Direito)*. Belo Horizonte: UFMG/Faculdade de Direito, 2014.
- MATOS, Aroldo Gomes de. A Natureza Jurídica das Contribuições Sociais ao FGTS Instituídas pela LC nº 110/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 73, out./2001, p. 21-29.
- MOREIRA, André Mendes; ESTANISLAU, César Vale. Inconstitucionalidade Superveniente da Contribuição Social de 10% sobre o Saldo do FGTS em Caso de Despedida sem Justa Causa, Instituída pelo Art. 1º da LC nº 110/2001, face ao Atingimento de sua Finalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 227, ago.2014, p. 7-20.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuições Parafiscais, Finalidade e Fato Gerador. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 73, out.2001, p. 50-65.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O controle do desvio da finalidade das contribuições. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 15, n. 75, jul./ago. 2007, p. 103-144.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Contribuições Sociais e desvio de finalidade. IN: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 543-557.
- PINTO, Bruno Reis. A Contribuição Prevista na Lei Complementar nº 110/2001 e sua Revogação Automática com o Exaurimento de sua Finalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 227, ago.2014, p. 21-37.

- RAUPP, Henrique Santos; VIONCEK, Emerson. O Tributo “Adicional ao FGTS” da Lei Complementar nº 110/2001 e suas “Várias” Inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 227, ago.2014, p. 57-65.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. As Contribuições Parafiscais e a Validação das Espécies Tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 174, mar. 2010, p.110-129.
- SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. O FGTS, as Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 110/01 e o Abuso do Poder de Legislar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 73, out. 2001, p. 66-83.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. IN: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – Do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- SANTIAGO, Igor Mauler. Adicional do FGTS está extinto e dispensa revogação. *Revista Consultor Jurídico*, 21 de agosto de 2013. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-ago-21/consultor-tributario-adicional-fgts-extintodispensa-revogacao2>>. Acesso em 18 set. 2020.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- TAVARES, Alexandre Macedo. A Natureza Tributária das Contribuições do FGTS e a Lei Complementar nº 110/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 73, out.2001, p. 7-20.