

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
Curso de Especialização em Direito Tributário

A INCONSTITUCIONALIDADE PROGRESSIVA E A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR N. 110/2001

Trabalho apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Curso de Especialização em Direito Tributário, como requisito parcial para obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário.

Salvador – BA

2013

BRUNO DA ROCHA MONTENEGRO

A INCONSTITUCIONALIDADE PROGRESSIVA E A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR N. 110/2001

Trabalho apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Curso de Especialização em Direito Tributário, como requisito parcial para obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário.

Salvador – BA

2013

BRUNO DA ROCHA MONTENEGRO

A INCONSTITUCIONALIDADE PROGRESSIVA E A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR N. 110/2001

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Curso de Especialização em Direito Tributário, como requisito parcial para obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário.

Aprovado em: ___ de _____ de 2013.

Banca Examinadora

RESUMO

O presente estudo propõe-se a examinar a espécie tributária das contribuições e suas características, enfrentando principalmente – sem qualquer pretensão de exaurir a matéria – a questão relativa ao fenômeno da inconstitucionalidade progressiva, aplicado à contribuição instituída pelo art. 1º da Lei Complementar n. 110/2001, em virtude da extinção do pressuposto fático que legitimou sua criação. A escolha do tema foi motivada, especialmente, pela ampla divulgação realizada em torno do assunto, que, através da análise de demonstrativos e balancetes contábeis, tem apontado para o desaparecimento da necessidade pública que ensejou a instituição da referida exação. Aborda a imprescindibilidade da especificação da destinação dos recursos arrecadados através das contribuições – intrínseca à própria natureza jurídica da espécie tributária –, buscando-se chegar a uma conclusão segura acerca da possibilidade/constitucionalidade da manutenção de sua cobrança, mesmo que se comprove ter sido atingida a finalidade a que se propunha, analisando as normas jurídicas aplicáveis ao caso, bem como a evolução jurisprudencial a seu respeito.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade progressiva. Lei Complementar nº 110/01. Art. 1º. Contribuição. FGTS. Pressuposto de validade.

ABSTRACT

This study proposes to examine the kind of tax contributions and their characteristics, mainly facing - without any claim to exhaust the subject-matter - the discussion about the progressive unconstitutionality phenomenon, applied to the contribution introduced by the 1st art. of the Complementary Law 110/2001, because of the elimination of the factual assumption that legitimized her creation. The choice of this theme was motivated especially by the wide dissemination held around the subject, which, through the exam of statements and trial balances, has pointed to the disappearance of the public necessity that gave rise to the introduction of that exaction. Talks about the crucial specification of the allocation of funds raised through contributions - intrinsic to the own legal nature of this kind of tax - seeking to reach a firm conclusion about the possibility / constitutionality of maintaining your collection, even it get proved that was achieved the purpose for witch that was proposed, analyzing the legal rulings applicable to the case, as well as the evolution of jurisprudence about it.

Keywords: Progressive Unconstitutionality. Complementary Law 110/01. 1st Article. Contribution. FGTS. Presupposition of validity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	07
CAPÍTULO I – DAS CONTRIBUIÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	09
1.1. BREVES CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	09
1.2. AS CONTRIBUIÇÕES COMO ESPÉCIE AUTÔNOMA.....	10
1.3. DAS ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	12
CAPÍTULO II – DAS “CONTRIBUIÇÕES” INSTITUÍDAS PELA LEI COMPLEMENTAR N. 110/2001.....	17
2.1. BREVE HISTÓRICO.....	17
2.2. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE AS “CONTRIBUIÇÕES” INSTITUÍDAS PELA LC 110/2001.....	18
2.3. DA NATUREZA JURÍDICA CONTROVERTIDA DAS EXAÇÕES EM QUESTÃO.....	19
2.4. DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 2.556-2/DF E 2.568-6/DF.....	20
2.5. DO SUPOSTO DESAPARECIMENTO DO PRESSUPOSTO DE VALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LC 110/2001.....	24
CAPÍTULO III – A QUESTÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE PROGRESSIVA.....	27
3.1. ASPECTOS GERAIS.....	27
3.2. DA INCONSTITUCIONALIDADE PROGRESSIVA DO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR N. 110/2001.....	30
3.3. ANÁLISE ACERCA DAS CONSEQUÊNCIAS DA DECLARAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE PROGRESSIVA.....	33
CONCLUSÃO.....	34
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	36

INTRODUÇÃO

O tema relativo às contribuições sempre foi alvo de incontáveis controvérsias doutrinárias, passando a integrar discussões cada vez mais complexas no meio jurídico nacional, à medida que foi se renovando a ordem constitucional brasileira, com as consequentes inovações na delimitação das competências tributárias conferidas às pessoas políticas de direito público.

Em relação à referida espécie tributária, destaca-se que a Carta Magna de 1988, mais precisamente no seu art. 149, confere à União competência tributária exclusiva para instituir tais exações, necessárias ao custeio de determinadas atuações estatais devidamente especificadas, deixando evidente a grande demanda arrecadatória gerada após o surgimento do denominado Estado Social, que trouxe consigo o reconhecimento dos “direitos prestacionais” ou de “segunda dimensão”.

É que, com a evolução do constitucionalismo, a meta fundamental das Constituições mais modernas – incluindo-se, sem dúvidas, a Constituição Brasileira de 1988 – pode ser sintetizada na busca pelo bem-estar do ser humano, objetivo este que tem como ponto de partida garantir as condições de sua própria dignidade. Tais condições abrangem, além das garantias e direitos individuais – ligados ao valor liberdade –, condições materiais mínimas de existência, cuja disponibilização à sociedade exige uma prestação estatal positiva, gerando uma necessidade arrecadatória específica e mais robusta, a desafiar a criação das contribuições.

Nesse contexto, em meados de 2001, foi publicada a Lei Complementar n. 110/2001, que instituiu duas contribuições a serem recolhidas pelos empregadores, com o objetivo explícito de fazer frente à perda financeira gerada pela utilização inadequada de índices de correção monetária, frente aos efeitos corrosivos da inflação (expurgos inflacionários), no saldo das contas vinculadas dos trabalhadores ao FGTS, por ocasião dos planos econômicos “Verão” e “Collor I” na década de 80.

Uma das contribuições, prevista no art. 2º do referido diploma legal, teve seu prazo de eficácia expressamente limitado em sessenta meses, ao contrário do que ocorrera com a outra, disposta no seu art. 1º, conhecida equivocadamente como “multa ou adicional de

10%”, que permaneceria sendo exigida indefinidamente, até o esperado advento de nova lei que a revogasse, pondo termo final à sua cobrança, ou acrescentando um prazo determinado para tanto.

Com efeito, tem sido noticiado frequentemente nos meios de comunicação nacionais, inclusive com base em balancetes contábeis periódicos, que o saldo das contas vinculadas ao FGTS teria sido plenamente complementado/restaurado, fazendo desaparecer a necessidade de manutenção da exigência em tela.

Inobstante o suposto desaparecimento da razão de ser da contribuição em questão, os contribuintes permanecem obrigados ao recolhimento da exação, uma vez que a Lei Complementar n. 110/2001 segue vigente e produzindo efeitos, à mercê de uma futura e incerta alteração legislativa que venha a lhe retirar do ordenamento jurídico.

Por outro lado, em que pese já tenha o Legislativo apresentado diversos projetos de lei complementar visando pôr termo à eficácia da mencionada contribuição, tais iniciativas restaram infrutíferas, haja vista o veto da Presidente da República¹, que, realizando nítida análise política, manifestou o interesse do Governo na continuidade da cobrança, sob o fundamento de que haveria grande impacto orçamentário-financeiro na medida.

Registre-se ainda que, em sessão conjunta realizada em 17/09/2013, o Congresso Nacional acabou por acolher o referido veto da Presidente da República, deixando patente a pretendida perpetuação daquele tributo, ainda que com suas finalidades totalmente desvirtuadas.

Assim é que exsurge a necessidade de se examinar a constitucionalidade da norma instituidora das contribuições em questão, bem como da manutenção da sua cobrança, ante a provável (ou iminente) perda do pressuposto fático que ensejou a sua criação pelo legislador infraconstitucional; eis que resta apresentado o escopo do presente trabalho.

¹ Veto da Presidente da República, em 25/07/2013, do Projeto de Lei Complementar n. 200/2012, nos seguintes termos: "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." Obtido em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Msg/Vet/VET-301.htm

CAPÍTULO I – DAS CONTRIBUIÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1. BREVES CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A natureza jurídica das contribuições sempre gerou grande celeuma na doutrina, tanto no Brasil, quanto nos países estrangeiros, tendo parte dos juristas concebido tais exações como instituto alheio ao Direito Tributário, parte reconhecendo-lhes natureza tributária, havendo, ainda, doutrinadores que as coloca como espécie tributária *sui generis*.

Na realidade, de um modo geral, a escorreta classificação do instituto jurídico que se cuida depende diretamente do trato que lhe confere o direito positivo em que está inserido. Por essa razão, em função de vários fatores, sobretudo os relacionados à repartição de competências tributárias, é que se encontra constitucionalmente conferido regime jurídicos próprio a exações que apresentem certas características que permitem distingui-las das demais².

Na vigência da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 1 de 1969, uma parte considerável da doutrina defendia que as contribuições estavam submetidas ao regime jurídico tributário³.

Com o advento da Emenda n. 8 de 1977, posicionou-se o Supremo Tribunal Federal no sentido de que as contribuições sociais dispostas no art. 43, X, da Constituição teriam deixado de ostentar natureza tributária, uma vez que, dentre outros fundamentos, estavam elas localizadas em capítulo distinto daquele referente ao sistema tributário⁴.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a questão relativa às contribuições ganhou relevo especial, ao passo em que a competência para a sua instituição passou a integrar o Capítulo I, do Título VI, da Carta Magna, que trata do Sistema Tributário Nacional, espancando quaisquer dúvidas quanto à sua natureza tributária.

² SOUZA, Hamilton Dias de. Curso de Direito Tributário. Contribuições Especiais. Ed. Saraiva, 2013. p. 739. Apud. MORAES, Bernardo Ribeiro de, Contribuição no sistema constitucional tributário, Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2, p. 62.

³ MARTINS, Ives Gandra, As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos, São Paulo, resenha Tributária, p. 1 e s.; SOUSA, Rubens Gomes de, A Previdência Social e os municípios, RDP, v. 24, p. 247.

⁴ RE 86.595-BA (RTJ, 87:271)

Malgrado tenha a Constituição de 1988 posto um fim à discussão gerada em torno da natureza jurídica das contribuições especiais, grandes divergências subsistiram acerca da sua autonomia como espécie tributária, que se estenderam até os dias atuais, sem que tenha se firmado um consenso entre os doutrinadores.

1.2. AS CONTRIBUIÇÕES COMO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA AUTÔNOMA

Em que pese a inserção, pelo legislador constituinte, das contribuições no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, observa-se um dissenso doutrinário quanto à sua feição tributária como espécie autônoma impositiva, a exemplo do que sustentam Paulo de Barros Carvalho, Rubens Gomes de Sousa⁵ e Sacha Calmon⁶, seguidores da corrente tripartida dos tributos.

Para o Professor Paulo de Barros, apesar da sua inegável natureza tributária, as contribuições seriam tributos que, como tais, podem assumir a feição, ora de impostos, ora de taxas, não podendo ser consideradas espécie impositiva autônoma⁷.

Já Ricardo Lobo Torres, defensor da teoria quadripartida, defende que os tributos devem ser separados em *impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios*, unindo-se numa única categoria *contribuições de melhoria e parafiscais*⁸.

Com efeito, predominou na doutrina nacional o entendimento de que existem traços identificadores dispostos nas normas de estrutura previstas na Carta Magna, de observância obrigatória pelo legislador infraconstitucional, que seriam capazes de conferir autonomia às contribuições e aos empréstimos compulsórios.

Além dos contornos delineadores próprios das espécies, verificou-se a sua firme compatibilidade com o conceito de tributo formulado pelo CTN – recepcionado pela CF/88 com *status* de lei complementar, ao apontar, no seu art. 3º –, que tributo é “*toda prestação*

⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 40.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 23ª ed., São Paulo: Editora Saraiva: 2011, p. 76.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

De outro prisma, malgrado tenha o inciso II do art. 4º do CTN reputado como irrelevante a destinação legal do produto da arrecadação do tributo para a qualificação da sua natureza jurídica, entende-se que este dispositivo legal não foi recepcionado pela ordem constitucional vigente, que, sem dúvidas, trouxe a destinação específica caractere integrante da espécie tributária em exame.

Trata-se da corrente pentapartida ou quinquipartida, defendida por Paulo Ayres Barreto⁹ e Márcio Severo Marques¹⁰, dentre outros doutrinadores, segundo a qual o sistema tributário brasileiro comporta a classificação dos tributos em cinco espécies: *impostos, taxas, contribuições, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios*.

A referida teoria pentapartida é a que predomina, atualmente, inclusive na jurisprudência pátria, o que é possível atestar através da análise do Voto do Ministro Moreira Alves, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP. Neste sentido, válido transcrever excerto do citado aresto:

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

Assim é que, tanto na doutrina quanto na jurisprudência nacional, consolidou-se o entendimento majoritário de que as *contribuições especiais*¹¹ são espécies tributárias autônomas, ostentando natureza jurídica própria que as distingue dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Reconhecida a natureza tributária autônoma das contribuições, é forçoso concluir que a esta espécie de exação aplica-se regime jurídico próprio, uma vez que dotada de

⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle*, 2000, p. 77.

¹⁰ MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

¹¹ (AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007)

características específicas, que, como salientado, a tornam espécie tributária distinta das demais.

Neste sentido, chama atenção Fernando F. Castellani¹² que: “a correta definição da natureza jurídica de determinado instituto reflete-se na escolha do apropriado regime jurídico. (...) o regime jurídico será determinado pela natureza jurídica específica do objeto analisado e não o contrário.” E complementa o citado autor, mencionando as lições do ilustre Eurico Marcos Diniz de Santi¹³: “dizer que o regime jurídico define a natureza específica do tributo significa incorrer na falácia da inversão do efeito pela causa.”

Dessa forma, não vislumbramos qualquer dúvida acerca da natureza tributária de exação autônoma que foi conferida às contribuições pelo legislador constituinte, uma vez que, possuindo traços identificadores extremamente peculiares, correspondem plenamente aos elementos inerentes ao conceito de tributo trazido pelo CTN¹⁴, razão pela qual devem se submeter às limitações do regime jurídico tributário, ainda que parcialmente.

Demonstrada a autonomia das contribuições como espécie tributária esboçada pelo constituinte, cabe abordar a forma com que se convencionou classificá-las, analisando brevemente o regime jurídico que lhes é aplicável no ordenamento brasileiro.

1.3. DAS ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988, conforme já delineado, conferiu competência tributária exclusiva à União para instituir contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesses das categorias profissionais ou econômicas, nos seguintes moldes:

¹² CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições especiais e sua destinação**. Capítulo IV: Das espécies de Contribuições em nosso Sistema Tributário, p. 90.

¹³ CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições especiais e sua destinação**. Capítulo IV: Das espécies de Contribuições em nosso Sistema Tributário, p. 90. Apud. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **As classificações no sistema tributário brasileiro**, cit., p. 145.

¹⁴ Art. 3º do CTN: “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 mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

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

Como se extrai do indigitado dispositivo constitucional, para a instituição de contribuições – e em decorrência até da sua natureza tributária autônoma – deve ser observado o quanto disposto nos arts. 146, III e 150, I e III da Constituição Federal, bem como os seus contornos, limites e princípios trazidos implícita ou explicitamente, sem olvidar-se das normas gerais de direito tributário previstas no CTN.

Infere-se, ainda, da leitura do dispositivo supratranscrito que a competência tributária para a instituição dos tributos em análise está irremediavelmente adstrita à condição de figurar como instrumento de atuação nas respectivas áreas, estando aí explicitada a exigência de previsão quanto à destinação do produto arrecadado, de onde exsurge a sua instrumentalidade.

Citando Estevão Horvath, Paulo Ayres Barreto¹⁵ traz o seguinte trecho a respeito do assunto:

“Parece claro que o que se quis foi vincular a existência das contribuições àquelas atuações do Estado referidas no art. 149, ou seja, poder-se-á instituir contribuição outra que não a de melhoria se e somente se o Estado (representado pela União) atuar nos papéis ali previstos, seja diretamente, seja simplesmente organizando (ainda que tão-só legislativamente) aquelas atividades”.

Luciano Amaro, ao tratar do tema, ressalta que *“é a circunstância de as contribuições terem destinação específica que as diferencia dos impostos, enquadrando-as, pois, como tributos afetados à execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica, que pode aproveitar ou não ao contribuinte (...)”*¹⁶.

Vê-se, portanto, que as contribuições são, em sua essência, tributos finalísticos, que objetivam o financiamento de gastos específicos, em decorrência da intervenção do Estado

¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle, 2000. Apud. HORVATH, Estevão. Classificação dos Tributos, in Curso de Iniciação em Direito Tributário, p. 42.

¹⁶ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 85.

na seara social e econômica, a fim de dar cumprimento às diversas políticas governamentais.

Ademais, cumpre ressaltar que a referida exação, como se depreende do texto constitucional, encontra-se inserida no contexto da parafiscalidade, isto é, embora o poder legiferante (competência tributária) da pessoa política de direito público (geralmente a União) seja indelegável, o poder administrativo de arrecadar e fiscalizar (capacidade tributária) pode ser delegado a entidades paraestatais, em razão das atividades por elas desempenhadas¹⁷.

Tratando da questão alusiva às diferenças entre competência tributária e capacidade tributária, são oportunas as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho:

“Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no momento em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.”¹⁸

Para além da mencionada parafiscalidade, em virtude da relativa abrangência desta expressão, as contribuições são também denominadas como especiais pela doutrina, ou até mesmo como contribuições sociais, cabendo a sua menção para fins apenas didáticos, eis que relevante é a essência dos institutos jurídicos, ao invés das denominações que lhes são conferidas¹⁹.

Outra característica digna de nota, e que se faz notável em face da forma como se encontra disposta na Lei Maior, é a da vinculação do tributo a uma atuação estatal referida direta ou indiretamente ao contribuinte, de modo que, conforme consigna Geraldo Ataliba, “na

¹⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, p. 501.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 23ª edição, São Paulo: Editora Saraiva: 2011, p. 271.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6. ed., p. 192.

contribuição, ou se tem uma atuação estatal produz um efeito, o qual (efeito) se conecta com alguém (que é, pela lei, posto na posição de sujeito passivo), ou, pelo contrário, se tem uma pessoa (que afinal será sujeito passivo) que desenvolve uma atividade, ou causa uma situação que requer, exige, provoca ou desencadeia uma atuação estatal”²⁰.

Conforme o supramencionado art. 149 da CF/88, podem as contribuições especiais federais – que mais importam para os fins do presente trabalho – ser divididas da seguinte forma: (i) contribuições sociais; (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico; e (iii) contribuições de interesses das categorias profissionais ou econômicas. Com o advento da Emenda Constitucional n. 39, introduziu-se no ordenamento jurídico nova espécie de contribuição, qual seja a (iv) custeadora do serviço de iluminação pública.

É importante destacar que, na esteira do quanto já afirmado acima, tendo em vista que se trata de atribuição essencialmente finalística, a principal diferença entre as contribuições sociais, corporativas, interventivas e custeadoras do serviço de iluminação reside na finalidade de cada uma, isto é, na destinação específica que deverá ser dada ao produto da sua arrecadação.

Conforme a terminologia sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal através do emblemático caso do RE n. 138.284-8/CE, as contribuições sociais podem ser divididas em: i) sociais gerais; ii) de seguridade social (CF, art. 195); e iii) outras contribuições sociais (CF, art. 195, § 4º).

Nessa linha, as contribuições de seguridade social seriam aquelas previstas no art. 195 da CF/88, as quais têm por finalidade primordial o custeio do conjunto integrado de ações de iniciativa do Poder Público, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, nos termos do art. 194 da CF/88²¹.

Por seu turno, as chamadas “outras contribuições sociais” correspondem àquelas previstas pela Carta Magna no seu art. 195, § 4º, que confere competência residual à União para instituir contribuições, também destinadas a manter o custeio da Seguridade Social, desde que observados os requisitos dispostos no art. 154, I, a saber: (i) ser instituída mediante lei complementar; (ii) não correspondam aos impostos, previstos no art. 153; (iii) sejam não-

²⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, cit. p. 165.

²¹ Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

cumulativos; e (iv) não possuam fato gerador ou base de cálculo de outros impostos próprios daqueles já delimitados pela Constituição.

Ademais, dispensando maiores digressões, é de bom alvitre mencionar o § 1º do art. 149 da CF/88, que confere competência tributária aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para a instituição de contribuições, cobradas de seus servidores, para o financiamento, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social, cuja alíquota não pode ser inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Por fim, aquelas mais relevantes para o presente estudo, são as contribuições sociais gerais, que, segundo a Suprema Corte, podem ser definidas como aquelas de competência da União, regidas pelo regime jurídico do art. 149 da CF, responsáveis por custear a atuação do Estado em outros campos sociais, não necessariamente delimitados no texto constitucional, e diversos daqueles previstos no art. 195 da CF (saúde, previdência e assistência social).

Conforme os ensinamentos de Hamilton Dias de Souza, “a finalidade precípua dessas contribuições consiste no custeio de ações estatais tendentes a assegurar direitos sociais que deveriam ser proporcionados por um determinado grupo econômico”²². Como principais exemplos desta espécie de contribuições, a doutrina aponta a contribuição ao salário-educação (art. 212, § 5º da CF) e as denominadas contribuições ao sistema “S” (art. 240, CF), destinadas a instituições como o SESC, SENAI, SESI, SENAC, etc.

Fixadas estas premissas introdutórias, passa-se à análise das contribuições instituídas pela Lei Complementar n. 110/2001.

²² SOUZA, Hamilton Dias de. Curso de Direito Tributário. Contribuições Especiais. Ed. 14ª – São Paulo: Saraiva, 2013. p. 768.

CAPÍTULO II – DAS “CONTRIBUIÇÕES” INSTITUÍDAS PELA LEI COMPLEMENTAR N. 110/2001

2.1. BREVE HISTÓRICO

Na década de 90, os Tribunais Superiores (STJ e STF) reconheceram a ilicitude cometida pelo Estado Brasileiro por não ter aplicado a atualização monetária apropriada (expurgos inflacionários) ao saldo das contas vinculadas de trabalhadores ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), entre os anos 1988 e 1991.

A referida ilicitude restou consubstanciada na edição de pacotes econômicos que acabaram por desconsiderar os efeitos corrosivos da inflação observados à época, aplicando-se às quantias depositadas nas contas vinculadas do FGTS índices de correção monetária que não refletiam fidedignamente os índices inflacionários do período, ocasionando graves prejuízos aos trabalhadores.

Nesse contexto, o Poder Judiciário houve por bem determinar a correção da atualização monetária incidente sobre as contas vinculadas do FGTS, precisamente em relação ao chamado "Plano Verão" (expurgo de 16,65% em janeiro/1989) e parte do denominado "Plano Collor I" (expurgo de 44,80% em abril/1990), em diversas ações ajuizadas pelos trabalhadores, objetivando a correção do saldo com base nos reais índices inflacionários verificados à referida época.

Ante a pacífica jurisprudência que determinava a recuperação dos expurgos inflacionários, o Governo Federal, sob o fundamento de evitar que uma quantidade excessiva de trabalhadores ingressasse em juízo visando corrigir os saldos na mesma proporção, e, ao mesmo tempo, com o propósito de evitar a protelação das demandas judiciais já em trâmite, resolveu editar lei para ajustar um acordo, possibilitando pela via administrativa a todos os trabalhadores a correção de suas contas.

Naquela oportunidade, foram realizados inúmeros estudos, com a participação, inclusive, de relevantes entidades empresariais e representativas da classe trabalhadora, estimando-se em 40 bilhões de reais, à época, o montante total para o cumprimento integral do acordo.

Em linhas gerais, concluiu-se que a fonte principal de custeio da referida despesa seria proveniente da instituição e da arrecadação de dois novos tributos a serem exigidos dos empregadores. Eis que se deu a promulgação e a publicação da Lei Complementar n. 110/2001.

2.2. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE AS “CONTRIBUIÇÕES” INSTITUIDAS PELA LC 110/01

Elaborada com a nítida e expressa finalidade de recompor os valores das contas vinculadas dos trabalhadores lesados, a Lei Complementar n. 110/2001, estabeleceu duas novas contribuições através dos seus arts. 1º e 2º, cuja redação se faz relevante transcrever:

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

(...)

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

(...)

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

Como se verifica da mera literalidade do § 2º do art. 2º supratranscrito, a exação que obrigava os empregadores ao recolhimento do montante de 0,5% sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, teve seu prazo definido, tendo perdurado pelos 5 anos que se sucederam ao início da sua vigência.

Por outro lado, a primeira contribuição, insculpida no art. 1º do referido diploma legal, à base de 10% sobre os valores de todos os depósitos devidos, referentes ao FGTS, durante a

vigência do vínculo laboral, em caso de despedida sem justa causa, foi instituída por prazo indefinido, perdurando até os dias atuais.

Todavia, muito se discutiu em relação ao enquadramento das obrigações criadas pela lei complementar em referência como contribuições sociais e, até mesmo, como disposições dotadas de feição tributária, razão pela qual se fazem oportunas algumas digressões antes que se chegue ao ponto fulcral deste trabalho, de fundamental importância para o prosseguimento das análises ora expendidas e consequente construção do raciocínio jurídico aqui sustentado.

2.3. DA NATUREZA JURÍDICA CONTROVERTIDA DAS EXAÇÕES EM QUESTÃO

É que, analisando detidamente as cobranças instituídas pela LC 110/01, é possível observar alguns detalhes capazes de coloca-las em posição de certo descompasso em relação ao sistema jurídico-tributário do modo em que se encontra estruturado pela ordem constitucional vigente.

Como frisado acima, a LC n. 110/2001 foi editada como resposta ao reconhecimento pelo Judiciário do direito dos trabalhadores à recomposição do poder aquisitivo dos saldos das contas vinculadas do FGTS, o que seria alcançado através da complementação da atualização monetária a ser custeada pelos empregadores.

Primeiramente, há que se registrar que as exações em apreço não guardam qualquer vínculo, quanto à sua natureza jurídica, com os recolhimentos ao FGTS, uma vez que estes são efetuados na forma da legislação regente (Lei 8.036/1990), ostentando nítida natureza salarial/trabalhista, pelo que representam figuras distintas umas das outras.

Pois bem. Atacando o mérito da cobrança em debate, alguns doutrinadores se pronunciaram veementemente contra a referida legislação complementar, reputando-a como irrazoável e injusta, na medida em que impôs aos empregadores o ônus de arcar com uma condenação judicial proveniente de fato ao qual não teriam dado causa.

Por outro lado, outro ponto bastante suscitado foi o relativo ao enquadramento da figura das exações em tela à categoria das contribuições, afirmando-se que aquelas não se

compatibilizam com nenhuma das espécies de contribuições conformadas no texto constitucional, dado o seu propósito supostamente dissociado de qualquer atividade estatal em específico.

Outrossim, de acordo com os críticos, não se poderia enquadrá-las no tipo contribuições sociais, uma vez que “a reposição de atualização monetária – único objetivo declarado daquelas contribuições – em nada se relaciona com a atuação estatal reclamada pelo art. 149 da CF/88; não passa de uma dívida contraída por uma instituição financeira, constituída sob a forma de empresa pública, dotada de personalidade jurídica de direito privado”²³.

Criticou-se, ainda, a falta de pertinência que deveria existir entre o critério material do tributo (despedida do empregado sem justa causa) e a sua base de cálculo (o montante de todos os depósitos relativos ao FGTS), estando ambos os critérios (material e quantitativo) distantes da finalidade para o qual o tributo foi instituído (cobertura dos expurgos inflacionários)²⁴.

Destarte, para os críticos das exações trazidas pela LC 110/2001, em razão das distorções apontadas acima, não haveria fundamento constitucional de validade que autorizasse sua criação, pelo que seriam elas inconstitucionais desde a sua origem, mercê da total ausência de competência do ente político federal para tanto.

Em que pese a salutar persistência das controvérsias doutrinárias acerca do assunto, a referida legislação foi submetida ao crivo do STF por meio de duas ações diretas de inconstitucionalidade, sobre as quais passaremos a tratar em seguida.

2.4. DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 2.556-2/DF E 2.568-6/DF

Em paralelo à celeuma jurídica gerada em torno do enquadramento dos tributos criados pela LC n. 110/2001, a constitucionalidade e a natureza jurídica das referidas exações

²³ SOUZA, Ricardo Conceição e SABBAG, Maristela Miglioli. O Expurgo Inflacionário do FGTS será Suportado pelas Empresas. In: Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 74, Novembro/2001, p. 107.

²⁴ SOUZA, Leandro Martins de e PETRY, Rodrigo Caramoni. As Teratológicas “contribuições sociais para o FGTS” criadas pela Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001. In: Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 77, Fevereiro/2002, p. 83.

acabaram sendo levadas à apreciação do Judiciário, tendo sido questionadas através das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 2556-2/DF e 2.568-6/DF, julgadas definitivamente em junho de 2012 pelo Supremo Tribunal Federal.

Num primeiro momento, em outubro de 2002, ao apreciar o pedido liminar das referidas ações constitucionais objetivas, o STF reconheceu a natureza tributária das contribuições instituídas pela LC n. 110/01, denominando-as de *contribuições sociais gerais*, submetidas ao regime jurídico do art. 149 da CF/88, sob o fundamento de que: (i) se enquadram no conceito de tributo trazido pelo art. 3º do CTN²⁵; (ii) sendo exações tributárias que também se destinam ao FGTS, encontram guarida no quanto disposto pelo art. 217, incisos IV e V, do CTN²⁶; (iii) ostentam nítida finalidade social de atender ao direito social previsto no art. 7º, III, da CF/88²⁷.

Com base nesse entendimento, por maioria de votos, concedeu-se a medida liminar, com efeitos “*ex tunc*”, para que permanecesse suspensa a vigência da expressão “produzindo efeitos” prevista no art. 14 da legislação em apreço, bem como de seus incisos I e II, em virtude da relevância dos argumentos lançados neste ponto pelos então requerentes, a respeito do princípio da anterioridade, em tese desrespeitado pelo dispositivo legal.

Ao final, quando da apreciação do mérito das mencionadas ações, a Corte Suprema, mantendo o posicionamento anteriormente firmado, proferiu julgamento pela sua parcial procedência, declarando inconstitucional tão-somente a expressão “*produzindo efeitos*”, trazida pelo supracitado art. 14, tendo em vista a violação causada ao princípio da anterioridade, de observância obrigatória também para as contribuições instituídas pela LC 110/01, fazendo com que a cobrança das contribuições instituídas apenas fosse permitida a partir do exercício seguinte à sua inclusão no ordenamento jurídico (01/01/2002).

²⁵ “Art. 3º 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 mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

²⁶ “Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts. 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

(...)

IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V - das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei.”

²⁷ “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

III - fundo de garantia do tempo de serviço;”

Nessa linha, colaciona-se a ementa do referido julgado²⁸:

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 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. (grifo nosso)

Nesta senda, tendo-se em vista o caráter dúplice ou ambivalente amplamente reconhecido às ações diretas de inconstitucionalidade e ações declaratórias de constitucionalidade – conforme se infere até mesmo do art. 24 da Lei n. 9.868/99²⁹ –, restou proclamada naquela oportunidade a constitucionalidade das contribuições em tela, com a ressalva da perda superveniente de objeto das ações em relação à contribuição do art. 2º da mencionada lei, eis que já havia expirado o seu prazo de eficácia quando do julgamento das ações objetivas.

²⁸ STF - ADI: 2556 DF, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 13/06/2012, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-185 DIVULG 19-09-2012 PUBLIC 20-09-2012.

²⁹ Art. 24. Proclamada a constitucionalidade, julgar-se-á improcedente a ação direta ou procedente eventual ação declaratória; e, proclamada a inconstitucionalidade, julgar-se-á procedente a ação direta ou improcedente eventual ação declaratória.

Com efeito, há que se ressaltar que apenas a constitucionalidade originária – aquela aferida quanto à origem da inclusão da norma no ordenamento jurídico – foi, na realidade, questionada e apreciada nas ADIn's em comento, deixando-se de lado questões fáticas relativas à perda superveniente do objeto dos tributos em razão do cumprimento ou exaurimento da finalidade, como aliás restou destacado na ementa supratranscrita do aresto.

Isso porque foi suscitada, no curso daquelas demandas, nova linha argumentativa no sentido da suposta inconstitucionalidade decorrente da perda superveniente do fundamento de validade que autorizou a criação das contribuições em exame. Todavia, a discussão não pôde ser objeto de julgamento pela Corte Suprema, uma vez que não fazia parte do teor das exordiais, de modo que consubstanciava fato inovador naqueles autos, conforme destacou o Min. Rel. Joaquim Barbosa³⁰.

Eis que, como se depreende do citado aresto, restou realizado o controle de constitucionalidade pela via principal e concentrada das contribuições instituídas pela Lei Complementar n. 110/2001, concluindo-se pela sua plena compatibilidade – originária, frise-se – com a ordem constitucional vigente, à exceção, conforme já dito, da previsão que estabelecia a data inicial da vigência das figuras impositivas, face ao princípio da anterioridade.

Em face deste julgado, a contribuição do art. 1º da referida lei complementar – de 10% nos casos de despedida sem justa causa – permaneceria válida e vigente por prazo indefinido e sem qualquer vinculação legal expressa entre sua eficácia e a real existência, presente ou futura, da necessidade de recomposição do saldo das contas vinculadas do FGTS.

Partindo-se da premissa de que as exações em tela estão enquadradas na classe contribuições sociais gerais adotada pelo STF, temos que o suposto atendimento à sua finalidade, que autorizou a sua criação, é assunto de grande relevância, que reclama uma análise mais aprofundada, a possibilitar um melhor juízo acerca da constitucionalidade da legislação regente.

³⁰ Neste sentido, manifestou-se o Min. Relator Joaquim Barbosa, no julgamento das ADIn's n. 2.556-2/DF e 2.568-6/DF: “[...] 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. [...]”

2.5. DO SUPOSTO DESAPARECIMENTO DO PRESSUPOSTO DE VALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELO ART. 1º DA LC 110/2001

Ora, conforme assinalado linhas acima, a finalidade única que legitimou a criação das contribuições sociais pela Lei Complementar n. 110/2001 foi, precisamente, a necessidade pública de se fazer frente ao saldo devedor das contas vinculadas dos trabalhadores, prejuízo este gerado pela aplicação inadequada dos índices de correção, estimado em, aproximadamente, 40 bilhões de reais à época da sua instituição.

Frise-se que, em consonância com as lições trazidas no presente estudo – tratando da exigência constitucional da destinação específica indissociável das respectivas contribuições –, a indigitada finalidade das exações introduzidas no ordenamento jurídico pela LC n. 110/2001 figura como fundamento de validade intrínseco às mesmas, o que se traduz numa condição imprescindível à sua plena legitimação constitucional, e conseqüente compatibilidade vertical.

Nesta perspectiva, parece-nos evidente que a contribuição do art. 1º da lei em comento, apesar de não ter sido instituída com prazo expressamente definido em lei – tal como fez o legislador em relação à contribuição do art. 2º – já nasceu essencialmente temporária, submetida a uma condição resolutiva circunstancial, haja vista a tangibilidade dos objetivos para os quais foi criada. Isto é, diversamente do que, em regra, ocorre com as contribuições, a exemplo daquelas para o custeio da seguridade social (art. 195, CF/88), os tributos trazidos pela LC n. 110/01 tiveram por escopo o cumprimento de metas materialmente alcançáveis, e, portanto, não renováveis no tempo.

Dito isso, é possível concluir que a sua cobrança só pode perdurar enquanto se constate a existência do débito governamental gerador da necessidade arrecadatória específica do Estado, que autorizou o nascimento dos tributos em tela, sob pena de grave afronta à Constituição.

Cuida-se, portanto, de tributo com vigência condicionada a circunstâncias fáticas temporárias, tal como ocorre, por exemplo, com o imposto extraordinário de guerra (art.

154, II, da CF/88³¹) e com os empréstimos compulsórios (art. 148³², da CF/88), cuja cobrança se submete à permanência do contexto de fato que lhes autorizou a criação.

Ocorre, no entanto, que, ao contrário do que se verifica com as contribuições sociais, nas duas hipóteses supramencionadas, o CTN (parágrafo único do art. 15³³ e art. 76³⁴) dispõe expressamente acerca do prazo para o encerramento da cobrança e da necessidade de sua fixação pela lei instituidora do tributo, em face da sua notória relevância para a higidez da norma impositiva.

Dessa forma, ante a ausência de qualquer previsão legal referente ao prazo para a manutenção da cobrança da contribuição prevista pelo art. 1º da LC n. 110/01, temos que a sua cessação deve ser operacionalizada tão logo reste comprovada a extinção da sua causa.

Inobstante a reconhecida importância social dos vultosos investimentos decorrentes da arrecadação da contribuição em exame – que somam 3,2 bilhões de reais por ano –, admitir o prosseguimento, *ad aeternum*, dessa cobrança, tal como se encontra e independentemente da (in)existência da sua causa legitimadora, é o mesmo que conceber verdadeira aberração jurídica, inclusive com flagrante desvio de finalidade, dado o desrespeito à sua destinação específica.

Dar-se-ia, portanto, uma carta branca ao Estado com direito à livre escolha política, por critérios de conveniência e oportunidade, do destino da verba pública arrecadada através das contribuições, em total dissonância com o sistema tributário nacional e em prejuízo dos

³¹ “Art. 154. A União poderá instituir:

(...)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

³² “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, ‘b’.”

³³ Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

³⁴ Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

princípios e direitos fundamentais previstos na Carta Magna, notadamente o direito à propriedade.

É dizer, dessarte, que não pode o Estado, a pretexto de perquirir o interesse público, desviar a finalidade específica e originária das contribuições que institui, mantendo cobrança que não se coaduna mais com o sistema tributário vigente.

Demonstrado o descabimento da cobrança da contribuição social criada pelo art. 1º da Lei Complementar n. 110/2001 no caso de restar devidamente comprovado o exaurimento de sua finalidade, cumpre-nos, sem adentrar o mérito da veracidade de tal informação – a fim de não se distanciar do debate eminentemente jurídico –, analisar e propor o mais adequado tratamento jurídico a ser dado à exigência tributária, no que tange à sua constitucionalidade.

CAPÍTULO III – A QUESTÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE PROGRESSIVA

3.1. ASPECTOS GERAIS

No início do ano de 1994, o Supremo Tribunal Federal, inspirado no direito germânico, deu um importante passo na evolução das técnicas de decisão no âmbito do controle de constitucionalidade³⁵, apontando novos horizontes no campo da interpretação das normas infraconstitucionais à luz da Lei Maior.

Trata-se da inconstitucionalidade progressiva – também denominada de “quase inconstitucionalidade” ou “norma em trânsito para a inconstitucionalidade” –, que consiste numa técnica de flexibilização de controle, cuja aplicação se faz necessária diante de hipóteses excepcionais, situadas entre a inconstitucionalidade absoluta e a constitucionalidade plena.

Noutras palavras, passou a ser reconhecida no sistema de controle de constitucionalidade brasileiro a possibilidade de se admitir que, levando-se em consideração a existência, na realidade prática, de um Estado imperfeito, uma norma jurídica possa ser considerada constitucional enquanto perdurem as circunstâncias fáticas vigentes no momento da apreciação.

Apesar de aparentemente semelhantes, a inconstitucionalidade progressiva não se confunde com a chamada “inconstitucionalidade superveniente”, considerada pela jurisprudência pátria como hipótese incabível no sistema jurídico brasileiro, qual seja aquela em que uma norma infraconstitucional tornar-se-ia inconstitucional em razão do posterior advento de uma emenda constitucional ou de nova ordem constitucional com ela incompatível. Neste caso, entendeu a jurisprudência não tratar-se de constitucionalidade, mas de recepção ou não da norma infraconstitucional, sendo, portanto, questão de direito intertemporal.

Por seu turno, o STF já manifestou por diversas vezes sua aceitação em relação ao fenômeno da inconstitucionalidade progressiva, mostrando-se oportuna a transcrição de

³⁵ STF, Habeas Corpus n. 70.514/RS. Relator: Min. Sydney Sanches. Data de julgamento: 23-3-1994. Data de Publicação: 27/06/1997.

excerto da decisão proferida pelo Relator Min. Celso de Mello no julgamento do Agravo de Instrumento n. 339.696-3³⁶:

“[...] É que a omissão estatal, no adimplemento de imposições ditadas pela Constituição - à semelhança do que se verifica nas hipóteses em que o legislador comum se abstém, como no caso, de adotar medidas concretizadoras das normas de estruturação orgânica previstas no estatuto fundamental - culmina por fazer instaurar ‘situações constitucionais imperfeitas’ (LENIO LUIZ STRECK, ‘Jurisdição Constitucional e Hermenêutica’, p. 468-469, item n. 11.4.1.3.2, 2002, Livraria do Advogado Editora), cuja ocorrência justifica ‘um tratamento diferenciado, não necessariamente reconduzível ao regime da nulidade absoluta’ (J. J. GOMES CANOTILHO, ‘Direito Constitucional’, p. 1.022, item n. 3, 5ª ed., 1991, Almedina, Coimbra - grifei), em ordem a obstar o imediato reconhecimento do estado de inconstitucionalidade no qual eventualmente incida o Poder Público, por efeito de violação negativa do texto da Carta Política (RTJ 162/877, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno).[...]”

E prossegue:

“Daí a exata afirmação feita pelo eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI (‘Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional’, p. 115/116, item n. 5.5, 2001, RT), cuja lição, a propósito do tema ora em exame, põe em evidência o relevo que podem assumir, em nosso sistema jurídico, as transformações supervenientes do estado de fato: **‘Isso explica, também, uma das técnicas de controle de legitimidade intimamente relacionada com a cláusula da manutenção do estado de fato: a da ‘lei ainda constitucional’. O Supremo Tribunal Federal a adotou em vários precedentes (...). Com base nessa orientação e considerando o contexto social verificado à época do julgamento, o Supremo Tribunal Federal rejeitou a arguição de inconstitucionalidade da norma em exame, ficando claro, todavia, que, no futuro, a alteração do *status quo* poderia ensejar decisão em sentido oposto.’**” (grifos nossos)

Ressalta a relevância da aplicação da técnica ora comentada, principalmente, das hipóteses em que se observa a necessidade de aplicação equilibrada e sistemática do controle de constitucionalidade, a reclamar uma interpretação da norma questionada também em face do contexto fático em que está inserida, sob pena de se subverter os demais princípios previstos pela Carta Magna.

Em casos semelhantes, ainda é possível que o Judiciário, muito embora reconhecendo a constitucionalidade de determinada lei, recomende que o legislador formule novo

³⁶ STF, Agravo de Instrumento n. 339.696-3/SP. Relator: Min. Celso de Mello. Data de Julgamento: 01/08/2005. Data de Publicação: 12/08/2005.

regramento complementar de natureza corretiva, até mesmo concedendo-lhe prazo para tanto³⁷. Neste caso, o que se tem é o chamado “apelo ao legislador”, tema a respeito do qual cabe tecer algumas breves considerações, dada a sua pertinência com o presente trabalho.

Uma das técnicas aplicáveis aos casos de disposições legais que transitam para uma inconstitucionalidade progressiva é a do apelo ao legislador, através o qual o Judiciário conclama ao Legislativo para que proceda à modificação de determinada norma antes que esta se torne plenamente incompatível com a Constituição, geralmente em virtude das alterações no contexto fático ou jurídico em que a mesma se insere, verificadas com o passar do tempo.

O assunto já foi analisado pelo STF, através de voto proferido pelo Relator Min. Carlos Velloso no Recurso Extraordinário n. 204.193-9/RS³⁸, em que se discutiu a possibilidade de inclusão do marido como dependente da esposa segurada, a fim de que pudesse receber pensão.

Na oportunidade, aquela Corte decidiu pela impossibilidade da extensão do benefício previdenciário, cuja concessão exigia lei específica, tendo o Ministro Relator examinado caso análogo, apreciado pelo Tribunal Constitucional alemão, que tratava de lei “ainda constitucional”. Neste sentido, faz-se relevante a transcrição de trecho do seu voto:

“[...] É que é necessário reconhecer, em termos sociológicos, que o marido sempre foi considerado provedor da família. O trabalho da mulher, de regra, é executado como auxílio no sustento da família. De regra, portanto, o homem não depende, economicamente, da mulher; o contrário é o que ocorre, de regra. É claro que essa situação, modernamente, vem se alterando. Mas ela não se alterou, ainda, no sentido de tornar-se a regra. Isto ocorre, aliás, praticamente no mundo inteiro. Na Alemanha, revela-nos Gilmar Ferreira Mendes, o Tribunal Constitucional costuma aplicar, no controle de constitucionalidade, a técnica do apelo ao legislador: ‘não raro reconhece a Corte que a lei ou situação jurídica não se tornou ‘ainda’ inconstitucional e exorta o legislador a que proceda – às vezes dentro de determinado prazo – à correção ou à adequação dessa situação ainda constitucional.’ (‘O Apelo ao Legislador...’, Rev. dos Tribs., Cadernos de Dir. Const. e Ciência Política, I/91). Aplicando essa técnica o Tribunal Constitucional examinou a questão da pensão previdenciária por morte da esposa, caso configurador do processo de ‘inconstitucionalização em virtude de mudança das relações fáticas e jurídicas’, acrescenta Gilmar Mendes. [...]”

³⁷ STF, ADIn por Omissão n.3682/MT, Rel. Min. Gilmar Mendes, 9.5.2007.

³⁸ STF, RE 204.193-9/RS, Segunda Turma, Relator Min. Carlos Velloso, Julgamento: 30/05/2001, Publicação: 31/10/2002

Tecidas estas considerações acerca da definição e da aceitação da figura da inconstitucionalidade progressiva pelo direito brasileiro – que se distingue da denominada *inconstitucionalidade superveniente* –, passa-se à análise de sua aplicabilidade ao caso concreto alvo deste trabalho.

3.2. DA INCONSTITUCIONALIDADE PROGRESSIVA DO ART. 1º DA LC 110/2001

No caso objeto deste estudo, é inegável que a atuação legiferante restou juridicamente insatisfatória e insuficiente a viabilizar a continuidade incólume, no tempo, da cobrança da contribuição social criada pelo art. 1º da Lei Complementar n. 110/2001, na precisa medida em que o legislador silenciou quanto ao seu prazo de eficácia, quedando-se inerte também quanto à condição resolutiva a que sempre esteve fundamentalmente submetida, desde a sua inserção no sistema jurídico.

Em contrapartida, tratando-se de tributo provido de caráter essencialmente finalístico, o eventual cumprimento/exaurimento das suas finalidades faz com que a sua permanência no sistema jurídico o torne incompatível com os princípios e regras que regem o instituto das contribuições, revelando-se, portanto, inconstitucional a partir deste momento.

Demais disso, inobstante o justo desencorajamento pretendido pelo legislador ao onerar as despedidas sem justa causa, é nítida a lesão ou ameaça de lesão aos direitos e garantias fundamentais assegurados pela Lei Maior em relação aos contribuintes empregadores, em especial no que tange aos princípios da livre iniciativa, autonomia da vontade, assim como ao direito à liberdade (direito potestativo de dispensa) e à propriedade, que seguem vilipendiados pela cobrança indevida de tributo.

À luz das imperfeições que naturalmente permeiam o desempenho da função legiferante no ainda incipiente estado democrático brasileiro, em contraposição aos direitos e garantias fundamentais capitulados na Carta Magna, não se nos afigura admissível a ideia de que o contribuinte esteja à mercê da (improvável e incerta) alteração legislativa que tenha o condão de, inovando o ordenamento jurídico, encerrar ou apontar um prazo para o encerramento da cobrança da contribuição sob enfoque.

Logo, com supedâneo nas premissas fixadas acima, sem adentrar no mérito do real desaparecimento (ou não) do fundamento de validade da Lei Complementar n. 110/2001, é possível concluir que se trata de nítido caso de inconstitucionalidade progressiva, em que o seu art. 1º se encontraria *em trânsito para a inconstitucionalidade*, passível de ser arguida mediante controle de constitucionalidade tanto pela via principal quanto pela incidental, inclusive com direito a eventual repetição de indébito, se for o caso.

Dizer pura e simplesmente que referida contribuição, com o eventual exaurimento do seu propósito, teria perdido sua legitimidade, eficácia, fundamento ou seu pressuposto fático de validade, por si só, não resolve a questão de forma satisfatória. Tal constatação, longe de se apresentar de maneira juridicamente suficiente sob a ótica da argumentação, não conduz a outra conclusão que não seja a de que o art. 1º da LC 110/2001 se tornara inconstitucional a partir do mencionado evento, se ocorrido.

Além da total pertinência do caso em exame com os princípios e garantias da Constituição Federal, brevemente suscitados aqui, não se vislumbra outra mácula jurídica capaz de apontar para uma solução efetiva da questão posta que não seja a sua incompatibilidade vertical.

Desse modo, seguindo a teoria já perfilhada pela jurisprudência pátria, seria o art. 1º da LC n. 110/01 norma “ainda constitucional” até o momento em que restar comprovado o integral cumprimento da sua finalidade, passando, a partir de então, a ser considerada incompatível com os preceitos constitucionais aplicáveis à espécie, em especial os que especificam a destinação que deve ser dada ao produto arrecadado pela cobrança da contribuição.

Neste ponto, cabe trazer novamente à baila o voto do Ministro Joaquim Barbosa, proferido no julgamento das ADIn's n. 2.556-2/DF e 2.568-6/DF, através do qual não deixou dúvidas acerca do cabimento de eventual aferição da constitucionalidade da própria contribuição *sub examine*, pelas razões aqui expostas:

“[...] A espécie tributária ‘contribuição’ ocupa lugar de destaque no sistema constitucional tributário e na formação das políticas públicas. Espécie tributária autônoma, tal como reconhecida por esta Corte, a contribuição caracteriza-se pela previsão de destinação específica do produto arrecadado com a tributação. As contribuições escapam à força de atração do pacto federativo, pois a União está desobrigada de partilhar o dinheiro recebido com os demais entes federados.

Por outro lado, a especificação parcimoniosa do destino da arrecadação, antes da efetiva coleta, é importante ferramenta técnica e de planejamento para garantir autonomia a setores da atividade pública. [...] 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. [...]” (grifos nossos)

Como nitidamente se deduz do trecho supratranscrito, a questão acerca da constitucionalidade da contribuição em tela (art. 1º da LC 110/2001), em função especificamente da *necessidade pública atual do dispêndio vinculado*, acabou por restar pendente de enfrentamento pelo STF, ficando o tema em aberto até que o Judiciário seja instado a se pronunciar diretamente a seu respeito.

Neste ponto, cabe asseverar que, conforme lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho, o suposto evento ocorrido no mundo fenomênico (total cumprimento das finalidades da LC 110/01), para que passe a ter eficácia jurídica, precisa ser devidamente introduzido no mundo jurídico, devendo ser convertido em linguagem competente – no caso através do provimento jurisdicional –, para assim, então, tornar-se possível o afastamento da exigência capitulada no art. 1º do referido diploma.

Em termos práticos, até que passe a integrar o mundo do direito, o citado evento, por si só, não tem o condão de obstar o nascimento da relação jurídica tributária e livrar o empregador da obrigação em análise, permanecendo este, caso pratique o “fato gerador” do tributo (despedida sem justa causa), sujeito à incidência da norma geral e abstrata insculpida no art. 1º da LC 110/01 e, portanto, a eventual lançamento tributário por parte do Fisco.

Dessarte, apesar do cabimento do controle difuso da constitucionalidade, a ser realizado como questão prejudicial à discussão da exigibilidade do tributo em apreço em demandas judiciais individuais, é de se reconhecer a notória importância da realização de um controle concentrado da constitucionalidade, dada a relevante dimensão dos efeitos produzidos pela LC n. 110/2001 no empresariado nacional.

3.3. ANÁLISE ACERCA DAS CONSEQUÊNCIAS DA DECLARAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE PROGRESSIVA

Face à grande repercussão econômica, jurídica e social que orbita em torno do presente tema, mostra-se de grande pertinência e utilidade pública a imediata propositura de ação objetiva constitucional própria, a fim de que se proceda ao aferimento pelo STF, guardião da Constituição Federal, segundo o enfoque supramencionado, na busca pela proteção da supremacia constitucional e aplicação equânime dos seus preceitos normativos.

No âmbito da competente ação direta de inconstitucionalidade, a ser proposta para questionar a atual constitucionalidade das contribuições em referência, deverá ser realizada ampla instrução probatória, quiçá até a provocação de audiência pública, com vistas à elucidação e à comprovação do contexto fático atual do FGTS em relação à recomposição pretendida pela LC 110/01.

Na linha do quanto aduzido, restando comprovada a complementação total do saldo devedor gerado pelos expurgos inflacionários, somos pela extinção da contribuição do art. 1º da LC n. 110/2001 na data estimada da ocorrência daquele evento, proferindo-se, na hipótese de controle abstrato, julgamento dotado do efeito “*erga omnes*” e vinculado, nos termos do art. 102, § 2º, da Constituição Federal.

Cabível também, nesta oportunidade, a análise quanto à possível modulação de efeitos dessa decisão, conferindo-se efeitos “*ex nunc*” à decisão, ou até mesmo efeitos prospectivos, caso restem verificadas as razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social³⁹ que a justifiquem.

Assim, preservar-se-ia o princípio da força normativa da Constituição, bem como o da supremacia constitucional, na medida em que seria extirpada do ordenamento jurídico a norma incompatível com a ordem constitucional, resguardando-se os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, que já sofrem com a escorchante carga tributária do país.

³⁹ Neste sentido, dispõe o art. 27 da Lei n. 9.868/99: “Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

CONCLUSÃO

A instituição de tributos se mostra como uma das principais formas de arrecadação de recursos financeiros, imprescindíveis à manutenção e ao financiamento da máquina estatal, e, por conseguinte, indispensável à implementação de políticas públicas e à garantia dos chamados direitos fundamentais de “segunda geração” ou “dimensão”, destinados à redução das desigualdades sociais e consequente realização da dita igualdade material.

Nesse escopo, a Constituição de 1988 conferiu, através do seu art. 149, competência tributária à União para que pudesse inovar o ordenamento jurídico com o fim de instituir as Contribuições, tributos que servem como instrumento de atuação do referido ente político nas searas social, econômica, profissional, etc.

Destaca-se que a União dispõe de autonomia plena no exercício da competência tributária que lhe fora atribuída pelo aludido dispositivo, desde que atue na estrita observância dos contornos delineados pelas normas constitucionais, sob pena de exorbitar os limites da sua competência, expedindo normas eivadas pelo vício insanável da inconstitucionalidade.

A contribuição criada pelo art. 1º da Lei Complementar n. 110/2001 teve por finalidade única a recomposição dos saldos devedores verificados nas contas vinculadas do FGTS, devendo ser recolhida pelo empregador que resolve extinguir o vínculo empregatício com seu subordinado através da despedida sem justa causa.

Referido tributo, não obstante as fortes críticas lançadas pelos diversos doutrinadores que já se ocuparam do tema, obteve sua constitucionalidade originária proclamada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento das ADI n. 2556-2/DF e 2.568-6/DF, em junho de 2012.

Muito embora tenha aquela Suprema Corte considerado a citada contribuição compatível, originariamente, com a Lei Maior, outro fundamento capaz de elidir sua higidez se descortinou com o passar do tempo, qual seja o completo exaurimento da finalidade para a qual foi aquela exação instituída.

Considerando a premissa de que, por determinação expressa da CF/88, as contribuições devem servir de instrumentos de atuação nas já mencionadas áreas pelo poder público, e

que, por essa razão, o produto da sua arrecadação deve necessariamente ter uma destinação específica, eventual descompasso ou alteração nesta configuração, exigida pelo sistema jurídico tributário, certamente fulmina a norma exacional pelo vício da inconstitucionalidade.

Nesse passo, estando a inconstitucionalidade do citado art. 1º da LC 110/2001, *in casu*, irremediavelmente vinculada à mencionada alteração progressiva no plano fático, é de se reconhecer que se trata, desde o seu nascedouro, de norma jurídica “em trânsito para a inconstitucionalidade”, ou “ainda constitucional” até o momento em que perdurar (ou que perdurou) a razão que legitimou a sua criação.

Repise-se que, conforme restou assentado, a manutenção da cobrança de contribuição sem a existência do fundamento que, pela necessária observância a preceitos constitucionais, autorizou a sua instituição, distorce por completo a configuração constitucional da aludida espécie tributária e, por conseguinte, viola frontalmente a Constituição Federal, pelo que há de ser afastada mediante o competente controle de constitucionalidade.

Diante de todo o exposto, considerando-se a plena aplicabilidade da tese referente à inconstitucionalidade progressiva no direito brasileiro, conclui-se que, uma vez comprovada em juízo o total exaurimento da finalidade buscada pela Lei Complementar n. 110/2001, há que ser proclamada a inconstitucionalidade do seu art. 1º, a partir do exato momento desta ocorrência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6. ed. São Paulo: Editora Malheiro, 2003.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle**, São Paulo: Noeses, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições especiais e sua destinação**, 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARTINS, Ives Gandra, **As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos**, São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976.

PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuição ao FGTS adicional da multa rescisória em 10% nas demissões sem justa causa (Lei Complementar nº 110/2001). Tributo permanente ou provisório?**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2973, 22 ago. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/19806>>. Acesso em: 24 out. 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 3ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2001.

SOUZA, Leandro Martins de e PETRY, Rodrigo Caramoni. As Teratológicas “contribuições sociais para o FGTS” criadas pela Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 77. Fevereiro/2002.

SOUZA, Ricardo Conceição e SABBAG, Maristela Miglioli. O Expurgo Inflacionário do FGTS será Suportado pelas Empresas. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 74, Novembro/2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

Sítios consultados:

<http://www.stf.jus.br/>

<http://www.planalto.gov.br/>

<http://www.jus.com.br/>