

# A inconstitucionalidade da contribuição do art. 1º da Lei Complementar 110/2001

Guilherme Moisés Wagner

## RESUMO

O presente artigo visa analisar a inconstitucionalidade da contribuição de 10% sobre o montante dos depósitos do FGTS, instituída pela Lei Complementar 110/2001. Para tanto, utiliza-se o método hermenêutico de investigação científica, posto que se pretende examinar a origem, contexto histórico e natureza jurídica do aludido tributo a fim de compreender as problemáticas que envolvem esse tema. Nesse sentido, serão abordadas as características das contribuições, como espécie tributária autônoma, destacando a necessidade de atendimento da finalidade dessas exações para a validade e constitucionalidade de sua norma instituidora. Por fim, discutir-se-ão as possibilidades de êxito de uma demanda judicial que aborde a constitucionalidade da Lei Complementar 110/2001, tomando por base os precedentes dos Tribunais, bem como a expectativa quanto ao julgamento definitivo dessa matéria pelo Supremo Tribunal Federal.

**Palavras-chave:** Lei Complementar 110/2001. Contribuição social geral. Contribuição de 10% sobre o FGTS. Inconstitucionalidade. Finalidade das contribuições.

## The unconstitutionality of the art. 1º of Complementary Law nº 110/2001 contribution

### ABSTRACT

This article aims to analyze the unconstitutionality of the contribution on the amount of the FGTS deposits, established by Declaratory Statute 110/2001. It uses the hermeneutic method of scientific research, since it is intended to examine the origins, historical background and legal nature of the aforementioned tax, in order to understand the issues surrounding this topic. The characteristics of the contributions will be addressed, as an autonomous tax species, highlighting the purpose of this tax to the validity and constitutionality of its founding regulation. Finally, it will discuss the success of a judicial action to discuss the constitutionality of Declaratory Statute 110/2001, based on the precedents of the courts and the expectation as to the final judgment by the Supreme Court.

**Keywords:** Declaratory Statute 110/2001. General social contribution. Contribution of the FGTS. Unconstitutionality. Purpose of contributions.

---

Guilherme Moisés Wagner é advogado, graduado pela Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC. Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Sócio do escritório de advocacia Giordani & Advogados Associados.

Direito e Democracia	Canoas	v.16	n.1	p.100-114	jan./jun. 2015
----------------------	--------	------	-----	-----------	----------------

## **1 INTRODUÇÃO**

Recentemente, surgiram novas discussões no âmbito doutrinário e jurisprudencial acerca da constitucionalidade da contribuição de 10% sobre o montante dos depósitos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), instituída pela Lei Complementar 110/2001, popularmente conhecida como “multa de 10% do FGTS”, principalmente no que tange ao esgotamento e desvio de finalidade dessa exação.

Muitas empresas, devido à natureza de suas atividades, mantêm em seus quadros laborais diversos empregados e, por vezes, se veem obrigadas a dispensar esses funcionários na modalidade sem justa causa.

Ocorre que, ao realizar rescisões de contrato de trabalho sem justa causa, o Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) exige dessas empresas o pagamento de contribuição em valor correspondente a 10% do saldo da respectiva conta do FGTS.

Tal exação objetivava custear o ressarcimento dos valores devidos aos fundistas (correntistas do FGTS), em decorrência das perdas inflacionárias provenientes dos planos econômicos Verão e Collor I. A exigência dessa exação foi instituída pela Lei Complementar nº 110/2001 e permanece sendo cobrada indistintamente de todos os contribuintes.

Entretanto, não obstante os valores devidos aos fundistas terem sido integralmente quitados, a cobrança da aludida contribuição permaneceu e a verba arrecadada passou a ser utilizada para finalidade distinta da inicialmente estabelecida. Dessa forma, tal exação passou a ser inconstitucional, pois cobrada para atender um objetivo diverso daquele originariamente estabelecido pela lei.

E é justamente essa inconstitucionalidade, o recolhimento de tributo correspondente a 10% sobre o montante dos depósitos do FGTS, que é objeto de estudo do presente trabalho.

Nesse diapasão, o referido tema será abordado analisando-se a origem, o contexto histórico e a natureza jurídica do aludido tributo para entender a inconstitucionalidade e, por consequência, a inexigibilidade dessa contribuição. Ainda, para a melhor compreensão deste assunto, serão analisados posicionamentos doutrinários, jurisprudência dos Tribunais, bem como a expectativa de julgamento definitivo dessa matéria pelo Supremo Tribunal Federal.

## **2 A ORIGEM E A FINALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 110/2001**

Para se compreender a inconstitucionalidade da contribuição da multa de 10% do FGTS, primeiramente, é necessário uma breve análise acerca da origem, contexto histórico e finalidade do tributo objeto do presente estudo.

Em síntese, o fato que deu origem à contribuição foi a não aplicação de correção monetária (expurgo inflacionário) pelo Governo Brasileiro em contas vinculadas de trabalhadores no FGTS, entre os anos 1988 e 1991. Nessa atualização monetária sonogada pelo Plano Verão e Plano Collor I, não foram corrigidos os recursos do FGTS, administrados pela Caixa Econômica Federal (CEF), de acordo com os parâmetros legais e índices monetários da época.

Em virtude disso, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 226.855, reconheceu o dever de o FGTS computar os diferenciais de correção monetária referentes ao Plano Verão (1989) e Collor I (1990), de respectivamente 16,64% e 44,80%, aos saldos das contas vinculadas do FGTS então existentes, considerando, assim, devido o reajuste desses saldos.

Para o pagamento dessas condenações judiciais consideradas devidas pela Corte Suprema, diversas empresas, por meio de suas representações sindicais, foram chamadas por representantes do Poder Executivo para participar da negociação de um acordo nacional que visava solucionar a questão de forma conciliatória, evitando que um número excessivo de trabalhadores ajuizasse demandas para correção dos saldos e, ao mesmo tempo, que as ações judiciais já em curso se prolongassem.

Após negociações com o Governo Federal, os empresários e trabalhadores resolveram fechar um acordo para criar contribuições temporárias e excepcionais até que o Governo terminasse de cumprir o parcelamento pactuado.

É justamente nesse contexto que surgiu a contribuição referente aos 10% sobre o montante dos depósitos do FGTS, com a finalidade específica de cobrir as despesas dos expurgos inflacionários sonogados pelos planos econômicos Verão e Collor I, objetivos esses que ficaram explicitados na exposição de motivos do projeto de Lei Complementar da Câmara 49/2001 de 31/05/2001 que deu origem à Lei Complementar 110/2001.

Com base nesse Projeto de Lei Complementar, foi aprovada e sancionada a Lei Complementar nº 110/2001, que institui a contribuição de 10% do FGTS em caso de despedida de empregado sem justa causa:

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.

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.<sup>1</sup>

Diante do contexto de origem da LC 110/01, fica clara a finalidade da referida contribuição, que era justamente a de arrecadar valores a fim de viabilizar o ressarcimento aos trabalhadores, da complementação de atualização monetária relativa aos planos econômicos.

### **3 CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA: BREVES NOÇÕES**

Há diversas controvérsias doutrinárias acerca da classificação dos tributos adotada pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional. Como o foco do presente artigo não é a discussão a respeito das teorias das espécies tributárias, analisar-se-á brevemente essa questão.

A doutrina se divide para classificar as espécies tributárias, basicamente, em quatro correntes distintas, quais sejam: bipartida, tripartida, quadripartida e quinquipartida. Dentre essas correntes, destacam-se a tripartida (ou tripartite) e a pentapartida (ou quinquipartida).

O maior objeto de divergência entre ambas é se o empréstimo compulsório e a contribuição especial podem ser consideradas espécies autônomas ou se fazem parte de umas das três espécies elencadas pelo art. 5º do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, compactuando com a teoria quinquipartida, entendo que os tributos são divididos em cinco espécies: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Isso porque, levando em consideração a Constituição Federal, a lei maior do nosso ordenamento jurídico, o art. 145 não restringiu as espécies tributárias apenas aos impostos, taxas e contribuições de melhoria. O aludido dispositivo, consoante acentua Ricardo Alexandre, trata-se de uma norma atributiva de competência e não de norma que objetive listar exaustivamente as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro (ALEXANDRE, 2011, p.52).

Tanto é verdade que na seção constitucional que aborda os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional estão previstos os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, respectivamente nos artigos 148 e 149. Aliás, tais tributos são – salvo raras exceções – de competência exclusiva da União, o que justifica o fato de não estarem citados na competência comum do art. 145 da Constituição.

Portanto, para finalizar essa breve análise sobre as classificações tributárias, destaca-se que a teoria quiquipartida prestigia, de maneira inquestionável, os tributos finalísticos, nos quais a destinação e finalidade são destacadas pelo próprio constituinte originário.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Lei complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.

## **4 NATUREZA DA EXAÇÃO DO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR 110/2001**

Superadas as divergências doutrinárias sobre a classificação dos tributos, para a análise da inconstitucionalidade da aludida exação é necessário, primeiro, verificar sua natureza jurídica.

Considerando a teoria quiquipartida, adotada pela maior parte da doutrina – e inclusive pelo Supremo Tribunal Federal –, são consideradas espécies do gênero tributo os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (ou simplesmente contribuições), estas últimas previstas no art. 149 da Constituição Federal e que, por sua vez, subdividem-se em contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições sociais podem ser novamente repartidas em contribuições sociais para seguridade social (art. 195 do Constituição Federal) e contribuições sociais gerais, estas destinadas para fins sociais diversos que não aqueles da seguridade social.

Portanto, seguindo o raciocínio constitucional, as contribuições especiais são tributos com destinação específica vinculada à execução de uma atividade estatal. Em outras palavras, o produto arrecadado com as contribuições deverá ser utilizado para financiar atividades de interesse público que beneficie direta ou indiretamente seu contribuinte.

Nesse contexto, o tributo instituído pelo art. 1º da LC 110/01 é classificado como contribuição especial, mais precisamente contribuição social geral, incidente sobre o valor total dos depósitos realizados em conta vinculada do FGTS do empregado demitido sem justa causa.

Através da simples leitura do texto normativo da LC 110/01, assim como da exposição de motivos que deu ensejo à lei, não resta dúvida de que a contribuição foi criada especificamente para o pagamento dos expurgos inflacionários nas contas do FGTS. Inclusive, o art. 4º da Lei Complementar deixa claro que o objetivo da exação estava em cobrir o déficit causado pela atualização monetária insuficiente na época da edição dos planos Verão e Collor I.

Ainda por exclusão, verifica-se a exação: não é imposto, por ser vinculada e ter destinação específica; não é taxa, pois não está conectada diretamente a um serviço estatal específico; não é contribuição de melhoria, haja vista que não decorre da execução de uma obra pública; e, por fim, não empréstimo compulsório, pois ausente o caráter da restitutibilidade.

O Supremo Tribunal Federal pôs fim à discussão acerca da natureza jurídica da exação instituída pelo art. art. 1º da LC 110/01, quando analisou a constitucionalidade da LC 110/01 no julgamento das ADI 2556 e ADI 2568 e reconheceu que as contribuições para o FGTS são tributos da espécie “contribuições sociais gerais”. E, por consequência disso, a Suprema Corte constatou a necessidade de existência de vinculação das verbas arrecadadas com a finalidade da contribuição instituída, conduzindo entendimento de

que tal contribuição seria de caráter temporário e excepcional. Nesses termos a ementa desse julgado:

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.<sup>2</sup>

E mais, em seu voto, o Relator Ministro Joaquim Barbosa deixou flagrante a natureza jurídica da aludida contribuição, bem como a finalidade específica desse tributo. Gize-se algumas passagens importantes do voto do Ilustre Ministro:

[...] Espécie tributária autônoma, tal como reconhecida por esta Corte, a contribuição caracteriza-se pela previsão de destinação específica do produto arrecadado com a tributação. [...]

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. [...]

---

<sup>2</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2556. Relator: Joaquim Barbosa. DJ 20/09/2012.

Os dois tributos tinham por objetivo custear os dispêndios da União decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou devido o reajuste dos saldos do FGTS (RE 226.855, rel. min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 13.10.2000).

As restrições previstas nos arts. 157, II e 167, IV da Constituição são aplicáveis aos impostos, e, no caso em exame, trata-se da espécie tributária contribuição, nitidamente caracterizada pela prévia escolha da destinação específica do produto arrecadado.<sup>3</sup>

Apesar de reconhecer a constitucionalidade da LC 110/01 na época, o Ministro Joaquim Barbosa esclareceu que tal contribuição somente se justificaria se preservadas a sua destinação e finalidade originária.

Importante ainda frisar que quanto ao cumprimento da finalidade da contribuição do art. 1º da LC 110/01, a Suprema Corte, na ocasião, admitiu que tal questão poderia vir a ser objeto de nova análise judicial.

Dessa forma, fica claro que a contribuição instituída pela LC 110/01, assim como as demais contribuições previstas no art. 149 da Constituição Federal, possui como característica fundamental uma finalidade a ser atingida, e uma vez atingida tal finalidade, eliminada está a exigibilidade dessa exação.

A finalidade, assim, é característica fundamental das contribuições arroladas no art. 149 da Constituição. A respeito desse assunto assevera Misabel Abreu Machado Derzi:

O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não seja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se apesar de lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e veiculada, a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar. (DERZI, 2008, p.588-589)

Werther Botelho Spagnol destaca a natureza finalística como requisito de constitucionalidade das contribuições, afirmando que o contribuinte terá direito à repetição dos valores pagos, caso desrespeitado esse requisito, uma vez que a Constituição só autoriza a exigência de uma contribuição em atenção a um objetivo específico (SPAGNOL, 1994, p.89).

---

<sup>3</sup> Ibidem.

Por fim, Lenadro Paulsen é ainda mais incisivo ao constatar a inconstitucionalidade da LC 110/01:

Novas contribuições para o FGTS. LC 110/01. Natureza tributária. A Lei Complementar nº 110/01 criou duas novas contribuições de modo a viabilizar o pagamento correto da atualização monetária das contas vinculadas de FGTS, que sofreram expurgos por ocasião do Plano Verão (Janeiro de 1989) e do Plano Collor (abril de 1990), reconhecidos pelos Tribunais Superiores quando do julgamento, pelo Plenário do STF, do RE nº 226.855-7/RS, Rel. o Ministro Moreira Alves, publicado no DJU de 13.10.200, e, pela 1ª Seção do STJ, do REsp nº 265.556/Ai, Rel. Ministro Franciulli Netto, por maioria, DJU de 18.12.2000. As novas contribuições, diferentemente das anteriores, têm natureza tributária, não sendo um encargo decorrente do contrato de trabalho. Ocorre que, a título de contribuição, instituiu-se tributo voltado, em verdade, a gerar recursos para o pagamento de dívida do Governo, o que não se enquadra em nenhuma das finalidades previstas no art. 149 da CF e jamais poderia ser cobrado apenas dos empregadores. Além disso, como impostos, não se sustentavam, pois estes não podem ter seu produto vinculado a fundo ou despesa, nos termos do art. 167, IV, da CF, vinculação esta que torna inválido o imposto. Contudo, o STF, nas ADIns 2.556 e 2.568, pronunciou-se pela constitucionalidade da LC 110/01, entendendo que as novas contribuições para o FGTS são tributos e que configuram, validamente, contribuições sociais gerais. (PAULSEN, 2014, p.114)

Assim, conclui-se que a exação do art. 1º da LC 110/01 tem natureza de contribuição que possui destinação específica, ou seja, determinada finalidade a ser atingida. E por sua vez, a finalidade e destinação dos valores arrecadados serão critérios de validação constitucional desse tributo.

No caso da contribuição de 10% sobre o montante dos depósitos do FGTS, sua finalidade era financiar o pagamento dos expurgos do Plano Verão e Collor I. No entanto, essa finalidade era de caráter temporário e já foi integralmente atendida, não havendo justificativa legal para que a União permaneça exigindo essa contribuição. É o que se passa a demonstrar a seguir.

## **5 O EXAURIMENTO E O DESVIO DA FINALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO**

Consoante elucidado anteriormente, o tributo instituído pelo art. 1º da LC 110/01 tem natureza de contribuição e em virtude disso sua exigibilidade está atrelada à verificação da finalidade e destinação dos valores arrecadados.

Tanto a exposição de motivos do projeto da LC 110/01, quanto o art. 3º da LC 110/01, deixam nítido que as receitas recolhidas com a aludida contribuição deveriam ser incorporadas ao FGTS para financiar o pagamento dos expurgos inflacionários dos planos econômicos Verão e Collor I.



O art. 4º da LC 110/01 define a Caixa Econômica Federal (CEF) como responsável em administrar o fundo decorrente do pagamento dos 10% do FGTS, bem como em repassar os montantes recolhidos direcionando o pagamento dos créditos objetos de condenações ou acordos judiciais. Segundo estabelece a própria LC 110/01, o produto da arrecadação da contribuição será repassado à CEF e, posteriormente, incorporado ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Portanto, a finalidade da aludida contribuição é incontestável: custear o pagamento dos expurgos inflacionários abrangidos pelo acordo firmado. Contudo, essa finalidade já foi exaurida e, inclusive, o produto de arrecadação da contribuição se destina agora a outras despesas.

Nesse sentido, primeiro é importante destacar que nos Relatórios de Administração do FGTS constam provisões para o pagamento dos expurgos inflacionários dos planos econômicos, nos quais, ao longo dos exercícios financeiros, é possível perceber uma redução dos valores necessários para cobrir os expurgos e ao mesmo tempo um aumento do patrimônio líquido do FGTS.

Confrontando as provisões para pagamento dos expurgos inflacionários e o patrimônio líquido do FGTS, verifica-se que, no exercício de 2007, a finalidade da contribuição do art. 1º da LC 110/01 se encontrava na iminência de ser exaurida.

Outro fato que nos conduz ao exaurimento da finalidade da contribuição em questão foi a Exposição de Motivos EMI nº 002/TEM/MF/MCIDADES de 15 de janeiro de 2007 encaminhada ao Presidente da República e que posteriormente se transformaria na Medida Provisória nº 349/07 (Medida Provisória do Programa de Aceleração do Crescimento – PAC, convertida na Lei nº 11.491/2007). Nesse documento, os Ministros do Trabalho e Emprego, da Fazenda e das Cidades reconheceram o que já estava evidente nas demonstrações contábeis do FGTS, que o risco do FGTS era inferior a seu patrimônio líquido.

Também merece destaque a 127ª Reunião Ordinária do Conselho Curador do FGTS, na qual o Conselho, órgão responsável pela gestão e controle dos valores arrecadados com a contribuição do art. 1º da LC 110/01, informou que, desde fevereiro de 2012, o Governo Federal havia deixado de repassar para o FGTS o dinheiro recolhido com a referida contribuição.

Tanto são verdadeiros tais fatos que quando instigada a se pronunciar sobre a contribuição incidente sobre o montante dos depósitos do FGTS, a CEF emitiu o Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS, informando ao Secretário Executivo do Conselho Curador do FGTS que os recursos do FGTS estavam devidamente recompostos em julho de 2012, não necessitando mais, a partir dessa data, do pagamento da aludida contribuição para cobrir os expurgos dos planos econômicos. Esse ofício foi encaminhado à Subcomissão Temporária do FTGS do Senado Federal, onde foi realizada audiência pública e nessa oportunidade o Presidente da CEF, Senhor Jorge Fontes Hereda, afirmou que os recursos do FGTS estavam, de fato, devidamente recompostos em julho de 2012.

Destaca-se que tais documentos são importantes meios de prova para demonstrar o exaurimento da finalidade da aludida contribuição, e por consequência, sua inconstitucionalidade, uma vez que a própria CEF, órgão responsável pela administração do fundo decorrente do pagamento dos 10% do FGTS, reconheceu que, em julho de 2012, objetivo da contribuição prevista no art. 1º da LC 110/01 estava plenamente atingido.

Portanto, conclui-se que a partir de julho de 2012, oficialmente, não era mais necessário manter a contribuição de 10% da multa rescisória, já que os recursos do FGTS se encontravam devidamente recompostos. Aliás, esse foi o marco temporal em que deixou de existir a finalidade originariamente atrelada à instituição da contribuição social prevista no art. 1º da LC 110/01, que, a partir de então, não poderia continuar sendo exigida.

Em virtude de todos esses acontecimentos, o Senado Federal e a Câmara dos Deputados aprovaram, por ampla margem de votos, o Projeto de Lei Complementar 200/2012, que estabelecia prazo de extinção da contribuição da multa de 10% sobre o FGTS para 01/06/2013.

Entretanto, para a surpresa dos contribuintes afetados, a Presidenta da República vetou integralmente o Projeto de Lei Complementar apresentado, através do Despacho nº 301, de 23 julho de 2013:

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.<sup>4</sup>

Através da leitura do despacho presidencial, verifica-se que o veto foi exclusivamente de cunho político, não trazendo qualquer fundamentação jurídica que justificasse a manutenção da contribuição em discussão. Ficando evidenciado que os recursos arrecadados estavam – e continuam – sendo utilizados para outras despesas, tais como financiamento do Programa Minha Casa, Minha Vida, alterando a finalidade para qual a contribuição foi instituída.

Ora, como a exação do art. 1º da LC 110/01 possui natureza de contribuição (art. 149 da CF), está ela vinculada a uma destinação específica. Sendo que a finalidade e

---

<sup>4</sup> BRASIL. Despachos da Presidenta da República: Mensagem nº 301. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, n.142, 25 jul. 2013.

destinação são critérios de validação constitucional do tributo e no caso concreto não vêm sendo respeitadas, afrontando o art. 149 da Constituição Federal.

*Data venia*, houve manifesta violação dos mais elementares princípios tributários necessários à administração de recursos públicos, uma vez que a contribuição de 10% sobre o montante do FGTS foi criada especificamente para complementar o saldo das contas vinculadas ao FGTS a fim de cobrir os expurgos inflacionários decorrentes dos planos econômicos Verão e Collor I e não simplesmente para movimentar a economia brasileira ao bel-prazer do Poder Executivo.

Entende-se que como forma demonstração do exaurimento da finalidade da contribuição do art. 1º da LC 110/01 não poderiam existir provas mais concretas do que as demonstrações contábeis do FGTS e o reconhecimento da própria CEF nesse sentido.

Assim deve ser declarada a inexigibilidade da contribuição do art. 1º da LC 110/01, uma vez que restou cumprido o objetivo primordial dessa exação, e hoje, os valores arrecadados a outras finalidades.

## **6 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DO ART. 1º DA LC 110/01**

Não há dúvida de que a exação do art. 1º da LC 110/2001 pertence à espécie tributária da contribuição social geral (art. 149 CF), possuindo destinação específica, qual seja, de trazer equilíbrio às contas do FGTS em razão do pagamento do passivo dos chamados expurgos inflacionários dos Planos Verão e Collor I.

A Carta Magna estabelece pressupostos de fato para o exercício da competência tributária, particularmente no caso dos tributos cujo produto da arrecadação é afetado, como é o caso das contribuições.

Logo, se cumprida a finalidade que motivou a instituição da contribuição, esta perde seu fundamento de validade e a exigência da exação, passa, então, a ser indevida.

Nesse caso, não se trata de uma inconstitucionalidade de um pressuposto formal ou material da norma instituidora do tributo, mas está-se diante de uma inconstitucionalidade de um pressuposto de natureza fática, ou como denomina Roberto Ferraz, uma inconstitucionalidade dinâmica (FERRAZ, 2005).

A contribuição do art. 1º da LC 110/01 se tornou inconstitucional após a ocorrência de um fato, que foi o exaurimento de sua finalidade originária. E a partir desse momento a contribuição passou a ser inconstitucional e, por consequência, inexigível.

A imposição tributária do art. 1º da LC 110/01 advém de autorização dada pelo próprio povo, através de seus representantes – congressistas – que elaboraram, após regular procedimento legislativo, o respectivo diploma legal. Essa autorização é direcionada ao Estado, e teve como finalidade equilibrar as contas do FGTS.

Assim, como foi alcançada essa finalidade, cessou a compulsoriedade do tributo, por ausência de justa causa. Do contrário, estar-se-ia quebrando a confiança entre o Estado e os contribuintes, que é o pilar de todo processo de positivação do direito.

Mesmo sendo função originária do Poder Legislativo verificar a permanência ou não das razões fáticas que permitem a cobrança de contribuições, também é dever do Judiciário verificar, quando invocado, se esta função está sendo cumprida. Não sendo impedido, portanto, que o próprio órgão judicial constate o esgotamento e desvio de finalidade de uma norma tributária. Seguindo essa linha de raciocínio, conclui Roberto Ferraz:

Sendo perfeitamente identificável a vontade política da Constituição, de que os valores arrecadados com as contribuições especiais cheguem exclusivamente aos fins constitucionalmente escolhidos, justificadores da competência tributária para instituir tais tributos, não é razoável sustentar uma impossibilidade do Judiciário exercer o controle de constitucionalidade dessa aplicação (ou da cobrança do tributo que não tem aplicação adequada). (FERRAZ, 2005, p.11)

Assim, não se pode permanecer exigindo, eternamente, a aludida contribuição, sob pena de afronta à Constituição Federal. Esse foi o entendimento adotado pelo TRF da 4ª Região em dos julgamentos sobre a matéria, *in verbis*:

As novas contribuições, diferentemente das anteriores, têm natureza tributária, não sendo um encargo decorrente do contrato de trabalho. Veja-se que o STF, nas ADIns 2.556 e 2.568, pronunciou-se pela constitucionalidade da LC 110/01, entendendo que as novas contribuições para o FGTS são tributos e que configuram, validamente, contribuições sociais gerais. [...]

Ocorre que a finalidade para a qual foram instituídas essas contribuições (financiamento do pagamento dos expurgos do Plano Verão e Collor) era temporária e já foi atendida. Como as contribuições têm como característica peculiar a vinculação a uma finalidade constitucionalmente prevista, atendidos os objetivos fixados pela norma, nada há que justifique a cobrança dessas contribuições.

Por isso, entendo que não se pode continuar exigindo das empresas, ad eternum, as contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110. [...]

Desta forma, concedo efeito suspensivo, determinando à agravada que se abstenha de exigir as contribuições que ora se discute.

Oficie-se ao Juiz de Primeira Instância, comunicando os termos desta decisão.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AG 2007.04.00.024614-7. Relator: Leandro Paulsen. DJ 27/08/2007.

Apesar da discussão da matéria ser relativamente recente, no Judiciário já estão surgindo decisões reconhecendo a inconstitucionalidade e inexistência da contribuição do art. 1º da LC 110/01. No entanto, a maioria dos julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região não tem reconhecido a inconstitucionalidade dessa contribuição, por entender que a perda da motivação da necessidade pública legitimadora do tributo não pode ser presumida.

Por fim, cabe ressaltar que o tema já foi levado ao Supremo Tribunal Federal através das ADIs 5050, 5051 e 5053. De modo que atualmente tais processos aguardam julgamento definitivo.

## 7 CONCLUSÃO

O presente estudo examinou a constitucionalidade da contribuição de 10% sobre o montante dos depósitos do FGTS, instituída pela Lei Complementar 110/2001, abordando todos os aspectos que cercam a norma instituidora do tributo. Fatores importantes tais como a origem, contexto histórico e finalidade da norma precisaram ser abordados para compreender a inconstitucionalidade do tributo em questão.

Para isso, destacou-se que as contribuições possuem características divergentes das demais espécies tributárias, fato de suma importância para conclusão do trabalho. Sendo que a característica peculiar desses tributos é o fato de possuírem uma destinação específica, ou seja, uma finalidade a ser atingida.

No caso da contribuição do art. 1º da LC 110/01, esse objetivo já foi devidamente atingido. Consoante amplamente referido no estudo, já existem provas concretas acerca do exaurimento dessa finalidade, tanto os balanços contábeis do FGTS quanto as posições adotadas pela CEF, Governo Federal e o próprio FGTS demonstram o equilíbrio das contas do FGTS.

Portanto, ante os apontamentos trazidos à baila, verifica-se que, de fato, a contribuição não pode continuar a ser exigida, sob pena de afronta direta à Constituição Federal.

Entretanto, a inconstitucionalidade dessa contribuição ainda não está totalmente pacificada nos Tribunais, existindo tanto julgamentos favoráveis quanto desfavoráveis ao contribuinte.

O ponto mais controverso apontado pela jurisprudência é a questão probatória do exaurimento da finalidade da contribuição do art. 1º da LC 110/2001. Enquanto algumas decisões reconhecem o exaurimento da finalidade da contribuição, outras insistem em afirmar que esse exaurimento não pode ser presumido, devendo ser comprovado de maneira concreta, através de perícia.

Sendo reconhecida a inconstitucionalidade da contribuição de 10% sobre o montante dos depósitos do FGTS, além de deixar de recolher o tributo, o contribuinte tem direito a repetição dos valores pagos indevidamente, respeitando a prescrição quinquenal.

Para repetição dos valores, é necessário constatar quando a contribuição deixou de ser exigível, ou seja, o momento exato em que houve o exaurimento da finalidade com o equilíbrio das contas do FGTS. As provas e documentos apontam junho de 2012 como esse marco temporal, de modo que, a partir dessa data, será possível, em caso de decisão favorável, recuperar os valores indevidamente recolhidos.

Importante lembrar que a discussão já está em pauta no Supremo Tribunal Federal, onde foram ajuizadas ações diretas de inconstitucionalidade sobre o tema. Dessa forma, o futuro dos contribuintes dependerá da decisão final da Suprema Corte que se posicionará sobre a inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo e também sobre o momento em que a norma teria atingido sua finalidade, caso seja constatada sua inconstitucionalidade.

Enquanto a questão ainda aguarda julgamento no Supremo Tribunal Federal, o contribuinte pode buscar o Poder Judiciário para questionar essa inconstitucionalidade, na esperança de ver seu direito reconhecido.

Por óbvio, o êxito de uma demanda judicial dependerá da apreciação da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, a qual se espera que, pelos fundamentos de fato e direito ora apresentados, seja favorável ao contribuinte.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p.52.
- BRASIL. *Lei complementar nº 110, de 29 de junho de 2001*. Brasília, DF: Senado Federal, 2001.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 2556. Relator: Joaquim Barbosa. DJ 20/09/2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1981846>>. Acesso em: 10 set. 2014.
- \_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AG 2007.04.00.024614-7. Relator: Leandro Paulsen. DJ 27/08/2007. Disponível em < [http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta\\_processual\\_resultado\\_uisa&txtValor=200704000246147&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspertes=&hdnRefId=3f93103dd6ec58cdc28e747118d905e0&txtPalavraGerada=zEme&txtChave=>](http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_uisa&txtValor=200704000246147&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspertes=&hdnRefId=3f93103dd6ec58cdc28e747118d905e0&txtPalavraGerada=zEme&txtChave=>). Acesso em: 10 set. 2014.
- \_\_\_\_\_. Despachos da Presidenta da República: Mensagem nº 301. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, n.142 , p.1, 25 jul. 2013.
- \_\_\_\_\_. Decreto-Lei n.2423, de 7 de abril de 1988. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, v.126, n.66, p.6009, 8 abr. 1988. Seção 1, pt. 1.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas atualizadoras de limitações constitucionais ao poder de tributar*; de Aliomar Baleeiro. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- ESTANISLAU, C. V.; MOREIRA, A. M. 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*. São Paulo: Dialética, n.227, 2014. p.7-20.

FERRAZ, Roberto. A inconstitucionalidade dinâmica da CIDE-combustíveis: a CIDE está inconstitucional? *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005.

FGTS. *Demonstração Financeira FGTS*. Disponível em: <<http://www1.caixa.gov.br/download/asp/download.asp?subCategId=636&CategId=125>>. Acesso em: 10 set. 2014.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 6.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

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*. São Paulo: Dialética, n.227, 2014. p.21-37.

RAUPP, H. S.; VIONCEK, E. O tributo “adicional ao FGTS” da Lei Complementar nº 110/2001 e suas “várias” inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.227, 2014. p.57-65.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.