

A INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE 10% SOBRE FGTS E BREVES COMENTÁRIOS SOBRE A POSSÍVEL CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO

Marcelo Augusto de Albuquerque Carneiro de Lima*

Hélio Silvio Ourém Campos**

Resumo: A partir da análise do contexto histórico e da natureza jurídica da contribuição social de 10% sobre os depósitos efetuados pelo empregador destinados ao FGTS, em caso de demissão sem justa causa, observa-se a configuração de finalidade atrelada à contribuição mencionada, o desenvolvimento da restituição dos valores devidos ao FGTS em razão das variações inflacionárias ocorridas na passagem da década de 1980 para 1990, sua finalização e, posteriormente, a alteração da finalidade originária da contribuição, cujos valores arrecadados passaram, então, a ser aplicados em outros âmbitos. Debruça-se, assim, sobre as disposições legais que regem o estabelecimento das contribuições sociais gerais, sua finalidade e bases de cálculo, com o intento de compreender os obstáculos legais que implicam a inconstitucionalidade da manutenção da cobrança dessa contribuição social.

Palavras-Chave: Contribuição social. Inconstitucionalidade. Desvio de finalidade.FGTS.

THE UNCONSTITUTIONALITY OF THE 10% RATE ON THE FGTS AND BRIEF COMMENTS ON THE POSSIBLE

* Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco.

** Pós-doutorado pela Universidade Autónoma de Lisboa. Professor Titular da Universidade Católica de Pernambuco. Juiz Federal.

CONSTITUTIONALITY OF THE CONTRIBUTION

Abstract: From the analysis of the historical context and the legal nature of the social contribution of 10% on the deposits made by the employer intended to the FGTS, in case of dismissal without just cause, it is observed the configuration of purpose linked to the mentioned contribution, the development of the refund of the amounts due to the FGTS due to inflationary variations occurred in the passage from the 1980s to 1990s, its termination and, subsequently, the change of the original purpose of the contribution, whose collected amounts began, then, to be applied in other areas. Thus, the legal provisions that govern the establishment of general social contributions, their purpose and calculation bases are addressed, in order to understand the legal obstacles that imply the unconstitutionality of the maintenance of the collection of this social contribution.

Keywords: Social Contribution. Unconstitutionality. Deviation of purpose. FGTS.

1 INTRODUÇÃO



onforme preceituado pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, em razão das perdas financeiras ocorridas nas contas de FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço) dos empregados, ensejadas pela intensa inflação que caracterizou os planos Verão e Collor I, ocorreu a instituição de uma Contribuição Social adicional, consistindo numa alíquota de 10% sobre os depósitos efetuados pelo empregador com destino ao FGTS, efetuada em caso de demissão do empregado sem justa causa, a ser paga além do valor da multa de 40% do FGTS. A finalidade da instituição desse tributo era a destinação dos recursos arrecadados à Caixa Econômica Federal, colaborando, assim, para suprir

o déficit causado às contas públicas e aos valores devidos aos trabalhadores.

A partir da percepção de que, sem a devida restituição, inúmeros trabalhadores haveriam de apresentar demandas ao Poder Judiciário, o Governo Federal determinou que esta fosse realizada paulatinamente nas contas fundiárias dos trabalhadores lesados; além disso, compreendendo que não seria possível que o Tesouro Nacional arcasse com a totalidade das diferenças, foi instituída a contribuição social supracitada, cujo intento era auxiliar a arrecadação destinada à despesa considerável a ser paga aos trabalhadores pela Caixa Econômica Federal.

Entretanto, nota-se que, desde 2007, todos os empregados que sofreram com as perdas impostas pelas variações inflacionárias ocorridas em decorrência do Plano Verão e do Plano Collor I, na transição entre as décadas de 1980 e 1990, tiveram seus valores de FGTS restituídos pela Caixa Econômica Federal, podendo obtê-los a partir da comprovação de critérios legais. Ademais, no ano de 2012, comprovou-se que tais valores foram integralmente recompostos aos empregados que cumpriam os critérios necessários, de modo que esse crédito foi extinto e os valores arrecadados vinculados ao referido adicional de 10% passaram a ser transferidos pela Caixa Econômica Federal ao Tesouro Nacional.

O que ocorre a partir das considerações apresentadas é que existe um debate acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do prosseguimento da cobrança da contribuição social instituída pelo art. 1º da Lei Complementar 110/01. Por um lado, aponta-se que, com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, a Constituição Federal passou, além de contar com o critério finalístico, a listar taxativamente as bases de cálculo permitidas à configuração das contribuições sociais gerais, incluindo nesse rol o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação, e, no caso de importação, o valor aduaneiro – como é perceptível, a base de cálculo da contribuição de 10% sobre o FGTS

instituída pelo art. 1º Lei Complementar nº 110/2001, ou seja, o montante dos depósitos feitos nas contas vinculadas ao FGTS durante a vigência do contrato de trabalho, não está incluída nas hipóteses taxativas elencadas pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Por outro, levanta-se a hipótese de que tal contribuição social é destinada ao FGTS enquanto totalidade, e não precisamente à restituição de valores que foram indevidamente subtraídos das contas de FGTS dos trabalhadores em razão da variação inflacionária que caracterizou o Plano Verão e o Plano Collor I.

Conforme essa interpretação, os valores arrecadados em decorrência da contribuição analisada poderiam ser empregados em outras finalidades abarcadas pelos recursos do FGTS, como programas voltados à habitação popular, ao saneamento básico e à infraestrutura urbana, relevantes à consecução dos propósitos da Ordem Social constitucionalmente protegidos, de acordo com o preceituado pelo art. 7º da Lei nº 8.036/1990.

Implicar-se-ia, assim, uma modificação do propósito original em que estava alicerçado o art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 – em vez de vincular-se à restituição dos valores de FGTS perdidos pelos trabalhadores, ou seja, atrelando-se a um momento histórico específico, a arrecadação destinar-se-ia ao financiamento de programas sociais do Governo Federal, tendo, naturalmente, sua finalidade alterada. As contribuições sociais, contudo, distinguem-se dos impostos em acepção geral em razão de que suas receitas devem estar necessariamente vinculadas à finalidade precisa que ensejou sua criação – denota-se, assim, uma problemática de cunho teórico e prático que será delineada ao longo desse trabalho.

2 DO ASPECTO HISTÓRICO E DA FINALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR (LC) 110/01 – DA VINCULAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS AO SEU PROPÓSITO DE EXISTIR.

O STF, nos julgamentos do RE 248.188/SC e do RE 226.855/RS, decidiu que a Caixa Econômica Federal (CEF) deve arcar com as perdas monetárias ocorridas nas contas de FGTS dos empregados beneficiários, derivadas da altavariação inflacionária ocorrida no período de 1988 até 1990, período este em que, dentre outros, vigoraram os Planos Verão e Collor I (respectivamente, nos percentuais de 42,72% e 44,80%). Tal situação ensejou déficit bilionário nas contas públicas.

Para recompor esse déficit, foi proposto, na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei Complementar (LC) 195 de 29 de março de 2001. A exposição de motivos da referida proposta de legislação se deu nos seguintes termos:

"Temos a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência a anexa minuta do Projeto de Lei Complementar que autoriza o crédito, nas contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, dos complementos de atualização monetária decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal, sob condição da aprovação da contribuição social de 10% (dez por cento) dos depósitos do FGTS, devida nos casos de despedida sem justa causa, e da contribuição social do 0,5% (cinco décimos por cento), incidente sobre a folha de pagamento, ora propostas. (...) O reconhecimento por parte do Poder Judiciário de que os saldos das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço foram corrigidos a menor na implementação dos Planos Verão e Collor I, teve o efeito de aumentar o passivo do FGTS sem o correspondente aumento do ativo necessário para evitar um desequilíbrio patrimonial no Fundo.

Diante dessa decisão da Justiça, e devido a possibilidade de que um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizasse demandas para correção dos saldos na mesma proporção, o que teria o efeito de paralisar o processo judiciário no País, Vossa Excelência decidiu estender a todos os trabalhadores a correção automática de seus saldos, independentemente de decisão judicial. Isto criou uma necessidade de geração do patrimônio no FGTS da ordem de R\$ 42 bilhões.

(...)

Foi exatamente para evitar tais desdobramentos que Vossa Excelência decidiu que a conta não poderia ser paga

exclusivamente pelo Tesouro Nacional e promoveu, com as centrais sindicais e confederações patronais que participando Conselho Curador do FGTS, um processo de negociação que viabilizasse a pagamento do montante devido aos trabalhadores.

No processo de negociações várias propostas foram apresentadas e discutidas pelas partes envolvidas.

A proposta daí resultante pode ser resumida da seguinte forma:

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

- criação de urna contribuição social de 0,5% sobre a folha de salários das empresas não participantes do Simples, destinada ao FGTS (não abrangendo pessoas físicas empregadores de empregados domésticos e de empregados rurais);

- utilização de parte das disponibilidades hoje existentes no FGTS; - deságio de 10% a 15%, concedido pelos trabalhadores com complementos de atualização monetária cujos valores estejam acima de R\$1.000,00;

- contrapartida do Tesouro Nacional correspondente a R\$ 6 bilhões.

(...)

A contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, além de representar um importante instrumento de geração de recursos para cobrir o passivo decorrente da decisão judicial

(...)

A urgência solicitada se deve a necessidade de que os recursos das contribuições que ora se propõe criar sejam coletados pelo FGTS no mais breve período de tempo, a fim de que os trabalhadores possam receber a complementação de atualização monetária nos prazos propostos na anexa minuta de Projeto de Lei Complementar.

(...)"

O referido projeto foi aprovado, com urgência, pelo Congresso Nacional, originando a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001. Relevantes, destacam-se as duas previsões contidas na mencionada Lei Complementar:

A primeira, houve determinação à CEF de efetuar o

creditamento nas contas vinculadas do FGTS dos empregados beneficiários que sofreram com os expurgos inflacionários em suas contas do FGTS, no ano de 1988 a 1990, sob os índices de 16,64% do Plano Verão (janeiro de 1989) e de 44,8% do Plano Collor I (Abril de 1990).

A segunda, houve a criação de um novo Tributo Federal, da espécie Contribuição Social geral, cobrado sob a alíquota de 10%, a incidir sobre o valor dos depósitos do FGTS, quando da demissão de empregado, sem justa causa, a fim de recompor as despesas ensejadas aos cofres da CEF pelo exposto no parágrafo anterior.

Nesse sentido, o art. 1º, o §1º do art. 3º e o art. 4º, ambos da LC 110/01, dispõem:

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, acrescidas das remunerações aplicáveis às contas vinculadas.

(...)

Art. 3º Às contribuições sociais de que tratam os arts. 1º e 2º aplicam-se as disposições da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e da Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994, inclusive quanto a sujeição passiva e equiparações, prazo de recolhimento, administração, fiscalização, lançamento, consulta, cobrança, garantias, processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais.

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

(...)

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

28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990
(...)

A partir da vigência da LC 110/01, quando da demissão sem justa causa do empregado, o empregador passou a arcar, além da multa de 40% já prevista na Lei do FGTS, com a Contribuição Social adicional do FGTS, que representa 10% sobre os depósitos efetuados pelo empregador, destinados aos cofres do FGTS.

A finalidade da Contribuição Social de 10% incidente sobre os valores dos depósitos de FGTS, quando da demissão sem justa causa dos empregados, foi recompor o déficit bilionário da Caixa Econômica Federal (CEF), derivado da realização da correção monetária das contas do FGTS dos empregados beneficiários.

As Contribuições Sociais gerais, previstas no art. 149 da CF/88, tem por finalidade o custeio/financiamento de programas sociais, compreendidos no Título VIII (Ordem Social) da CF/88.

Essas Contribuições Sociais, diferente dos Impostos, devem ter suas receitas vinculadas às finalidades específicas para as quais foram criadas – caráter finalístico inerente às contribuições sociais.

Importante, nesse sentido, frisar a passagem doutrinária dos Juízes Federais Leandro Paulsen e Andrei Pitten, (Contribuições, 3ª ed, 2015, p. 33):

“A doutrina amplamente majoritária concebe as contribuições como tributos teleológicos, afetados a finalidades específicas e vocacionados a servir de instrumento para atuação estatal em segmentos determinados”

Adiante, demonstrar-se-á que, atualmente, é inconstitucional a manutenção da Contribuição Social de 10% sobre os valores dos depósitos de FGTS, quando da demissão sem justa causa, instituída pela LC 110/01, porquanto (i) inexistente, desde a Emenda Constitucional nº 33/01, previsão constitucional da base de cálculo da contribuição em questão; e (ii) a sua finalidade foi exaurida, no mínimo, desde 2012.

2.2. DA REVOGAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL DE 10% SOBRE A CONTA VINCULADA DO FGTS (LC 110/2001) PELA INCOMPATIBILIDADE DA SUA BASE IMPONÍVEL COM A CF/88 APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001.

A LC nº 110/2001 foi publicada no dia 29 de junho de 2011, sob a vigência da redação original do art. 149 da CF/1998, que atribuía competência exclusiva à União para instituir contribuições sociais, desde que destinada à finalidade constitucionalmente qualificada como social, de interesse de categorias profissionais/econômicas ou de intervenção no domínio econômico.

A Emenda Constitucional nº 33/2001, de 11 de dezembro de 2001, introduziu o §2º no art. 149 e condicionou o exercício da competência para instituir contribuições sociais da espécie gerais ou de intervenção no domínio econômico à, taxativamente, observância das seguintes bases econômicas: o faturamento; a receita bruta ou o valor da operação; e, no caso de importação, o valor aduaneiro.

Com maior didática, demonstra-se a diferença entre as limitações à competência da União para instituir contribuições sociais gerais, antes e depois do advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, por meio do quadro abaixo:

<i>Redação original</i>	<i>Redação após a EC nº 33/2001</i>
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.	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.

<p>Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.</p>	<p>§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.</p>
<p>Sem previsão constitucional.</p>	<p>§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços III - poderão ter alíquotas: a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.</p> <p>§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.</p> <p>§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.</p>

Enquanto a Constituição Federal, inicialmente, outorgava competência para a instituição e contribuições tendo em conta exclusivamente o critério a finalidade (havendo finalidade social, poderiam ser instituídas contribuições sociais, sem base econômica específica), após a EC nº 33/2001, passou a ser necessário o cumprimento dos seguintes critérios: (i) finalidade (social e de intervenção no domínio econômico); e (ii) base econômica taxativamente prevista no inciso III do §2º do art. 149 da CF/88 (havendo finalidade social, podem ser instituídas contribuições sociais sobre o faturamento, a receita bruta ou o valor aduaneiro).

A Contribuição Social da espécie Geral criada pelo art. 1º da LC 110/01 tem como base econômica impositiva “o montante dos depósitos feitos nas contas vinculadas ao FGTS durante a vigência do contrato de trabalho”, sobre o qual é calculada a contribuição do art. 1º da LC nº 110/2001.

O texto constitucional passou a enunciar, expressa e taxativamente, as possíveis bases de cálculo das contribuições sociais gerais, entre as quais não está a base de cálculo da questionada Contribuição dos 10% sobre o FGTS, prevista no art. 1º da LC nº 110/2001.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Especial nº 559.937/RS, firmou o entendimento de que o rol descrito na alínea “a” do inciso III do

§2º do art. 149 da CF/88 não pode ser considerado exemplificativo, pois todas as normas de competência tributária previstas na Carta Magna são taxativas. Veja-se:

“Realçou-se que, com o advento da EC 33/2001, a enunciação das bases econômicas passou a figurar como critério praticamente onipresente nas normas de competência relativas a contribuições, haja vista o § 2º do inciso III do art. 149 ter feito com que a possibilidade de instituição de quaisquer contribuições sociais ou interventivas ficasse circunscrita a certas bases ou materialidades. O campo de discricionariedade do legislador na eleição do fato gerador e da base de cálculo desses tributos teria sido reduzido. Daí, no que tange à importação, ter-se-ia estabelecido que a contribuição poderia possuir alíquota ad valorem, tendo por base o valor aduaneiro, ou específica, tendo por base a unidade de medida adotada. Frisou-se, no ponto, que o termo “poderão”, contido nesse preceito, não enunciaria mera alternativa de tributação em rol apenas exemplificativo. Dessa forma, a redação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, ao circunscrever a tributação ao faturamento, à receita bruta e ao valor da operação ou, no caso de importação, ao valor aduaneiro, possuiria o efeito de impedir a pulverização de contribuições sobre bases de cálculo não previstas. Evitaria, com isso, por exemplo, efeitos extrafiscais inesperados e adversos que poderiam resultar da eventual sobrecarga da folha de salários, reservada esta base ao custeio da seguridade social (art. 195, I, a). Não ensejaria mais a instituição de outras contribuições sociais e interventivas. Também se reputou inadequado interpretar a referência às bases econômicas como meras sugestões de tributação, por não caber à Constituição sugerir, mas sim outorgar competências e traçar os seus limites. De igual modo, não seria correto entender que o art. 149, § 2º, III, a, da CF

somente autorizaria o *bis in idem* ou a bitributação. Seria certo que esse dispositivo efetivamente afastaria a possível argumentação de que as bases a que se referem, quando já gravadas anteriormente por outra contribuição ou por imposto, não poderiam ser objeto de nova contribuição social ou interventiva.” (RE 559.937/RS, rel. orig. Min. Ellen Gracie, red. p/ o acórdão Min. Dias Toffoli, 20.3.2013.)

O caso em exame não se trata de “inconstitucionalidade superveniente”, mas de norma constitucional posterior (atual redação do §2º do art. 149 da CF, incluída pela EC 33/2001) incompatível com legislação ordinária anterior (art. 1º da LC 110/2001), de modo que a questão deve ser resolvida no âmbito do direito intertemporal.

Esse foi o entendimento da Procuradoria-Geral da República ao oferecer parecer nos autos Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5050 (Parecer nº 3.500/2014-AsJConst/SAJ/PGR), em que foi suscitada a inconstitucionalidade superveniente da LC nº 110/2001. Para o órgão ministerial, não é cabível a ADIN, pois se tratava de hipótese de “pura e simples revogação da lei infraconstitucional”:

“Sustenta-se inconstitucionalidade superveniente da contribuição do art. 1º da LC 110/2001, por não estar a base de cálculo da contribuição entre as previstas no art. 149, § 2º, III, a, da Constituição da República, incluído pela Emenda Constitucional 33, de 11 de dezembro de 2001. Não se conhece, porém, de ação direta de inconstitucionalidade fundada em incompatibilidade da lei pretérita com norma constitucional superveniente, pois, nessa hipótese, o que se tem é pura e simples revogação da lei infraconstitucional.”

A jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a norma ordinária ou complementar anterior incompatível com as Emendas Constitucionais é revogada, conforme o julgado abaixo colacionado:

“I. Ação direta de inconstitucionalidade: art. 2º, inciso IV, alínea c, da L. est. 12.755, de 22 de março de 2005, do Estado de Pernambuco, que estabelece a vinculação da Defensoria Pública estadual à Secretaria de Justiça e Direitos Humanos: violação do art. 134, § 2º, da Constituição Federal, com a redação

da EC 45/04: inconstitucionalidade declarada.

1. A EC 45/04 outorgou expressamente autonomia funcional e administrativa às defensorias públicas estaduais, além da iniciativa para a propositura de seus orçamentos (art. 134, § 2º): donde, ser inconstitucional a norma local que estabelece a vinculação da Defensoria Pública a Secretaria de Estado.

2. A norma de autonomia inscrita no art. 134, § 2º, da Constituição Federal pela EC 45/04 é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, dado ser a Defensoria Pública um instrumento de efetivação dos direitos humanos. II. Defensoria Pública: vinculação à Secretaria de Justiça, por força da LC est 20/98: revogação, dada a incompatibilidade com o novo texto constitucional;

1. É da jurisprudência do Supremo Tribunal - malgrado o dissenso do Relator - que a antinomia entre norma ordinária anterior e a Constituição superveniente se resolve em mera revogação da primeira, a cuja declaração não se presta a ação direta.

2. O mesmo raciocínio é aplicado quando, por força de emenda à Constituição, a lei ordinária ou complementar anterior se torna incompatível com o texto constitucional modificado: precedentes.”

(STF - ADI: 3569 PE, Relator: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 02/04/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe- 013 DIVULG 10-05-2007 PUBLIC 11-05-2007 DJ 11-05-2007 PP- 00047 EMENT VOL-02275-01 PP-00160 LEXSTF v. 29, n. 342, 2007, p. 96-105)

Portanto, a Emenda Constitucional nº 33/2001, que arrolou as bases econômicas (materialidades) passíveis de tributação a título de contribuições sociais no art. 149, §2º, III, da Constituição de 1988 REVOGOU as normas infraconstitucionais que dispõem sobre as contribuições sociais gerais que incidiam sobre outras bases, como é o caso das contribuições instituídas pela LC nº 110/2001.

3 DOS PRECEDENTES DO TRIBUNAL REGIONAL DA 2ª REGIÃO SOBRE OTEMA.

Conforme se verifica das ementas a seguir expostas, o TRF da 2ª Região em recentes precedentes, posicionou-se no sentido da não recepção da Contribuição de 10% sobre a conta vinculada ao FGTS, prevista no art. 1º da LC 110/2001, e sua consequente revogação, após a EC 33/2001:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ART. 1º DA LC 110/2001. FGTS. REVOGAÇÃO EM FACE DO CUMPRIMENTO DA FINALIDADE. INOCORRÊNCIA. PRESCRIÇÃO. PRAZO. LC 118/05. IMPOSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO NA AÇÃO MANDAMENTAL. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Ocorrência da prescrição da pretensão de compensação dos tributos recolhidos antes de 16/12/2010, por se tratar de ação ajuizada em 16/12/2015, depois, portanto, da entrada em vigor da LC 118/2005.

2. O art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 instituiu a contribuição social devida pelos empregadores nos casos de despedidas de empregados sem justa causa, com o objetivo de arrecadar recursos para o pagamento da correção monetária das contas vinculadas do FGTS, por ter o Supremo Tribunal Federal determinado o afastamento dos expurgos inflacionários dos Planos Verão e Collor I.

3. As ADIN's nos 2.556-2 e 2.568-5, em 13.06.2012, foram

julgadas parcialmente procedentes, reconhecendo-se a constitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início da exigibilidade (art. 150, III, "b", da CRFB). No entanto, o STF ressalvou o exame da alegada inconstitucionalidade superveniente em razão do atendimento da finalidade do tributo.

4. Com o advento da EC no 33/01, que incluiu o § 2o, III, "a", no art. 149 da CF/88, o texto constitucional passou a enunciar, expressa e taxativamente, as possíveis bases de cálculo das contribuições sociais, entre as quais não está o montante dos depósitos feitos nas contas vinculadas ao FGTS que, aliás, relacionam-se intimamente com os salários pagos, sobre os quais são calculados.

5. A discussão trata de norma constitucional posterior incompatível com legislação ordinária anterior,

devendo a questão ser resolvida no âmbito do direito intertemporal. A não-recepção da contribuição social para o FGTS criada pela LC nº 110/01 pela CRFB/88, a partir do advento da EC nº 33/01, pode ser reconhecida por esta Turma, independentemente de declaração de inconstitucionalidade pelo Plenário, como já decidiu o STF ao estabelecer o alcance do art. 97 da CRFB/88e do Enunciado no 10 da Súmula Vinculante.

6. A Lei do Mandado de Segurança (Lei nº 12.016/09), no art. 14, expressamente estabelece vedação à utilização do mandado de segurança para obter o pagamento de verbas devidas no período anterior à impetração ou, ainda, a restituição de valores indevidamente recolhidos aos cofres públicos. Há a possibilidade de utilização de outras vias judiciais para a obtenção de efeitos patrimoniais pretéritos decorrentes do reconhecimento da ilegalidade de ato estatal.

7. O art. 74 da Lei 9.430/96 que prevê que “o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão” não abrange a contribuição social instituída pelo art. 1º da LC nº 110, que é administrada pelo Ministério do Trabalho, nos termos do artigo 1º da Lei nº 8.844/94. 8. Apelação da Impetrante que se dá parcial provimento, para julgar parcialmente procedente o pedido. Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, decide a Quarta Turma Especializado do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento à apelação, nos termos do voto da Relatora. (Turma Especializada II – Direito Tributário; Processo de nº 0137232-69.2015.4.02.5001; Rel. Desembargadora Federal Leticia de Santis Mello, julgamento em 10 de janeiro de 2018) **TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ART. 1º DA LC 110/2001. FGTS. REVOGAÇÃO EM FACE DO CUMPRIMENTO DA FINALIDADE. INOCORRÊNCIA. PRESCRIÇÃO. PRAZO. LC 118/05.**

1. O art. 1º da Lei Complementar no 110/2001 instituiu a contribuição social devida pelos empregadores nos casos de despedidas de empregados sem justa causa, com o objetivo de

arrecadar recursos para o pagamento da correção monetária das contas vinculadas do FGTS, por ter o Supremo Tribunal Federal determinado o afastamento dos expurgos inflacionários dos Planos Verão e Collor I.

2. As ADIN's nº 2.556-2 e 2.568-5, em 13.06.2012, foram julgadas parcialmente procedentes, reconhecendo-se a constitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início da exigibilidade (art. 150, III, "b", da CRFB). No entanto, o STF ressaltou o exame da alegada inconstitucionalidade superveniente em razão do atendimento da finalidade do tributo.

3. Com o advento da EC nº 33/01, que incluiu o § 2º, III, "a", no art. 149 da CF/88, o texto constitucional passou a enunciar, expressa e taxativamente, as possíveis bases de cálculo das contribuições sociais, entre as quais não está o montante dos depósitos feitos nas contas vinculadas ao FGTS que, aliás, relacionam-se intimamente com os salários pagos, sobre os quais são calculados.

4. A discussão trata de norma constitucional posterior incompatível com legislação ordinária anterior, devendo a questão ser resolvida no âmbito do direito intertemporal. A não-recepção da contribuição social para o FGTS criada pela LC nº 110/01 pela CRFB/88, a partir do advento da EC nº 33/01, pode ser reconhecida por esta Turma, independentemente de declaração de inconstitucionalidade pelo Plenário, como já decidiu o STF ao estabelecer o alcance do art. 97 da CRFB/88 e do Enunciado no 10 da Súmula Vinculante.

5. Apelação da Impetrante a que se dá provimento.

(Turma Especializada II – Direito Tributário; Processo de nº 0046169-17.2016.4.02.5101; Rel. Desembargadora Federal Leticia de Santis Mello, julgamento em 04 de dezembro de 2017)

3.1. DA INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE 10% AO FGTS (LC 110/2001) POR DESVIO DE FINALIDADE AO PROPÓSITO DE SUA CRIAÇÃO.

Quando da sua criação, o adicional de 10% ao FGTS,

instituído pela LC 110/01, possuía, repise-se, a finalidade de recompor as contas de FGTS dos empregados beneficiários, que preencheram os requisitos previstos em Lei, com a atualização monetária dos valores contidos nas contas de FGTS, à época, que sofreram densas variações em razão dos planos econômicos (Verão e Collor I).

Essa Contribuição Social, como visto, tem a sua finalidade plenamente vinculada ao propósito que foi criada, qual seja: recompor o déficit gerado à Caixa Econômica Federal, em razão dos denominados “créditos complementares”, que são depósitos efetuados nas contas de FGTS, dos empregados beneficiários, realizados pela Caixa Econômica Federal, nos termos da Lei Complementar 110/01.

A alínea “e” do inciso II do art. 4º do Decreto 3.913/01, que regulamenta a LC 110/01, dispõe que a última parcela do pagamento dos créditos complementares nas Contas de FGTS dos empregados beneficiários, em razão da multimencionada defasagem inflacionária, ocorreria até janeiro de 2007, nos seguintes termos:

Art. 4º O titular da conta vinculada manifestará, no Termo de Adesão, sua concordância:

(...)

II - com a forma e os prazos do crédito na conta vinculada, consoante as seguintes especificações:

(...)

e) o complemento de atualização monetária no valor total acima de R\$ 8.000,00 (oito mil reais), definido antes da dedução de que trata o inciso I, alínea d, será creditado em sete parcelas semestrais, a partir de janeiro de 2004, para os titulares de contas vinculadas que tenham firmado o Termo de Adesão até o dia 30 de dezembro de 2003;

Ou seja, até janeiro de 2007, todo o empregado beneficiário do FGTS, que sofreu com a defasagem inflacionária entre os anos de 1989 e 1990, teve a recomposição do seu FGTS provisionado pela Caixa Econômica Federal. Poderiam tais beneficiários, desde que comprovados os requisitos previstos na Lei nº

8.036/1990 e na Lei Complementar nº 110/2001, creditarem-se daqueles valores.

Em julho de 2012, consoante se observa do ofício de nº 38/2012 da Caixa Econômica Federal (Ofício CEF de nº 38/2012), houve a integral recomposição dos corretivos inflacionários do FGTS aos empregados beneficiários que o solicitaram, e, por isso, os creditamentos de tais valores foram, finalmente, extintos.

Essa mesma conclusão pode ser extraída da Ata 128ª da Reunião do Conselho Curador do FGTS (Ata da 128ª Reunião do Conselho Curador do FGTS).

Ressalte-se que, desde 2007, já se tinha essa projeção de que em julho de 2012 os valores dos expurgos inflacionários seriam recompostos aos contribuintes. É o que se observa do Parecer nº 2.016/09 da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal (Parecer 2.016/09).

"Com o objetivo já prestes a ser alcançado, não parece existir motivo para que a contribuição prevista no art. 1º se perpetue, ainda que ela possa coibir demissões sem justa causa. Entendemos como razoável fixar a data limite para a contribuição em 31 de julho de 2012, pois atende as necessidades de fazer face ao passivo do FGTS e promove adequado prazo para a tramitação da matéria no Congresso Nacional."

Diante de tal situação, no próprio ano de 2012, uma vez que exaurida a finalidade do adicional de 10% do FGTS, instituído pela LC 110/01, foi proposto no Senado Federal o Projeto de Lei Complementar nº 200/2012.

É de se ressaltar, sobre o tema, o Parecer 722/12 do Senado Federal, quando analisou tal matéria:

"O parecer da CAE alterou a redação da proposição. O objetivo era que a contribuição deixasse de ser cobrada após 31 de dezembro de 2010. Assim, não deveria o §2º proposto dizer que a contribuição "será extinta até 31 de dezembro de 2010", o que parecia exigir um ato, sequer previsto, para promover essa extinção, mas simplesmente dizer que a contribuição deixaria de ser cobrada em determinada data. Além disso, a Emenda nº 1 CAE estabeleceu outro prazo para o fim da contribuição, qual

seja, 31 de julho de 2012; A toda evidência, pretendeu a CAE, com a alteração, evitar que a aprovação da proposição ocorresse após a data estabelecida, o que poderia ensejar demandas visando à restituição da contribuição paga após tal data, com graves prejuízos aos cofres públicos e ao orçamento. Considerando que estamos em junho de 2012, é de bom alvitre alterar novamente essa data. De acordo com emenda que ora apresentamos, propomos que a contribuição deixe de ser cobrada a partir de 1º de junho de 2013."

Contudo, a PLC 200/12 foi vetada pela então Presidente da República, Sra. Dilma Rousseff, mantida, sucessivamente, pelos parlamentares do Congresso Nacional, sob os seguintes argumentos:

"Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66da Constituição, decidi vetar integralmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei Complementar nº 200, de 2012(nº 198/07 no Senado Federal), que 'Acrescenta § 2º ao art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, para estabelecer prazo para a extinção de contribuição social'.

(...)

"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*'."

O adicional de 10% do FGTS, instituído pela LC 110/01, teve seu propósito claramente modificado. Atualmente, sem embargos, em vez de recompor o déficit orçamentário do FGTS derivado dos expurgos inflacionários, que já se encontra recomposto, passou a custear programas de governo (União), tal qual

o Programa Minha Casa, Minha Vida.

Nesse sentido, Leandro Paulsen e Andrei Pitten (op. Cit, p. 115), lecionam o seguinte:

“A finalidade para qual foram instituídas essas contribuições (financiamento do pagamento dos expurgos dos Planos 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, não se pode continuar exigindo das empresas as contribuições instituídas pela Lei Complementar 110. (...)

É de todo desnecessário que nova lei complementar sobrevenha para determinar a cassação da cobrança. Basta que reste inequívoco o atingimento integral da sua finalidade. O próprio executivo deve determinar a cassação da cobrança sujeitando-se, caso contrário, que o judiciário o faça, inclusive com condenação da União à repetição do indébito. (...)”

De acordo com relatório de gestão de 2012 do próprio FGTS (Relatório de Gestão FGTS 2012), a arrecadação do adicional de 10% foi excessiva (além do escopo da Contribuição). No papel, projetou-se R\$ 2,01 bilhões. Na prática, arrecadou-se R\$ 3,15 bilhões.

A Portaria STN nº 278/12 (Portaria STN 278/12), deu nova finalidade a essa excessiva arrecadação, derivada do adicional de 10% do FGTS. Nesse sentido, determinou que a arrecadação do referido adicional deve ser transferida, vide Cota Única, ao Tesouro Nacional. Desse momento em diante, a CEF vem fazendo os repasses de tais quantias aos cofres da União; fato que se denota, inclusive, da análise do Balanço Patrimonial de 2012 da CEF/FGTS (Balanço Patrimonial 278/2012 FGTS/CEF).

Logo, a Contribuição perdeu o seu caráter parafiscal (destinada para outro ente, que não da administração pública direta), vez que não é mais destinada à Caixa Econômica Federal. Consequentemente perdeu a vinculação da sua receita.

Destaque-se o disposto nos arts. 2º ao 4º da referida Portaria, *in verbis*:

“Art. 2º. O produto da arrecadação de que trata os arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, inclusive seus acessórios, serão recolhidos pela Caixa Econômica Federal, no papel de Agente Operador do FGTS, à Conta Única do Tesouro Nacional, por meio da Guia de Recolhimento da União, até o terceiro dia útil do segundo mês subsequente ao mês de recolhimento pelo empregador. Art. 3º. A Secretaria do Tesouro Nacional garantirá aos recursos recolhidos a mesma remuneração incidente sobre as disponibilidades da União depositadas na Conta Única. Art. 4º. Compete ao Ministério do Trabalho e Emprego - MTE efetuar a programação financeira junto ao Tesouro Nacional com vistas à disponibilização dos recursos de que trata esta Portaria, para posterior descentralização à Unidade Gestora "CEF - Contribuições Sociais - LC nº 110”

Se as contribuições, para que não padeçam de inconstitucionalidade, devem ter suas receitas vinculadas ao propósito de suas criações, é dedutível, *contrario sensu*, que o desvio dessa finalidade, inclusive com a vinculação da sua receita para outros fins, que não os previstos originariamente, enseja grave vício de constitucionalidade.

No caso concreto, a Contribuição Social de 10% do FGTS teve a sua finalidade completamente modificada, inclusive tendo a sua receita expressamente vinculada para outros fins programados pelo Governo Federal, que não a recomposição dos cofres da CEF para cobrir déficit dos expurgos inflacionários, *ex vi* Portaria STN nº 278/12. Esse desvio de finalidade da Contribuição Social de 10% do FGTS afronta a clareza do art. 149 da Constituição Federal.

Por fim, é de se destacar que a Portaria STN nº 278/12 cria uma nova espécie de Contribuição Social geral, porquanto deu outra destinação, que não a originária à Contribuição Social de 10% do FGTS. Contudo, nos termos do inciso I do art. 150 da CF/88, é imprescindível Lei Ordinária para criação do mencionado tributo (princípio da legalidade constitucional). Eis, então,

mais uma inconstitucionalidade no caso concreto.

Nesse sentido, transcreve-se a lição final dos Juízes Federais, Leandro Paulsen e Andrei Pitten (op. Cit, p. 115), sobre o tema:

“Ademais, não é dado sequer ao legislador complementar alterar a destinação da contribuição de 10% devida na despedida sem justa causa, a menos que a nova destinação venha a guardar adequação às finalidades constitucionalmente autorizadas da instituição de contribuições e observe a referibilidade que lhe caracteriza como espécie tributária autônoma. Note-se que a alteração da finalidade equivale à instituição de nova contribuição, exigindo a observância de todo regime jurídico e constitucional das contribuições, inclinada a necessidade de observância das garantias de anterioridade”

4 DA SUPOSTA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE 10% SOBRE O FGTS.

4.1 DA NÃO APLICAÇÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA DE MANEIRA ADEQUADA NAS CONTAS VINCULADAS DE TRABALHADORES NO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO, ENTRE OS ANOS 1988 E 1991.

A aplicação de índices de correção monetária que não refletiam a inflação do período decorreu dos sucessivos planos econômicos por que passou o país no final da década de 1980 e na primeira metade da década de 1990 (plano Verão, plano Collor, etc).

Diante do posicionamento pacífico do Poder Judiciário, determinando a restituição dos valores atinentes aos expurgos inflacionários e, sob o suposto de evitar que um número elevado de trabalhadores acionassem a Justiça buscando seus direitos, o Governo Federal comprometeu-se a realizar de maneira parcelada e com um determinado deságio a restituição dos valores devidos, nas contas fundiárias dos trabalhadores.

Com o escopo de obter recursos para realizar a citada

restituição, o Governo Federal instituiu, por meio da Lei Complementar nº 110/2001, o adicional de 10% sobre o valor da multa de 40% do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

Ocorre que, desde 2007, a contribuição social em comento atingiu sua finalidade, uma vez que os expurgos inflacionários já foram integralmente ressarcidos, atualmente, as receitas auferidas pela exação vêm sendo destinadas a outros objetivos, sendo, de conseguinte, manifesta a ilegalidade e a inconstitucionalidade desua perpetuação, bem como afronta o disposto no art. 149, § 2º, inc. III, alínea “a”, da Constituição Federal.

4.2 DO DIREITO: FGTS – ART. 1º E 2º DA LC 110/2001, ART. 149, CF E ART. 7º DA LEI Nº 8.036/90

Com a edição da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, foram criadas nos artigos 1º e 2º, duas novas Contribuições Sociais, cujas hipóteses de incidência encontram-se traçadas nos seguintes termos, *in verbis*:

“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.”

(...)

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

de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990, desde que:

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

II – até o sexagésimo terceiro mês a partir da data de publicação desta Lei Complementar, estejam em vigor as contribuições sociais de que tratam os arts. 1º e 2º; e (Vide: ADIN 2.556-2 e ADIN 2.568-6)

III – a partir do sexagésimo quarto mês da publicação desta Lei Complementar, permaneça em vigor a contribuição social de que trata o art. 1º.

Inicialmente, com escopo de sistematizar a exposição acerca da constitucionalidade das contribuições criadas pelos artigos 1º e 2º, da Lei Complementar nº 110/2001, necessário se faz analisar sua natureza jurídica, a fim de definir seu regime legal, para, após, analisarmos detidamente cada uma das contribuições em seus principais aspectos, formais e materiais.

As contribuições insertas nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001 objetivam, à semelhança de outras já destinadas ao FGTS, dar efetividade ao direito social consagrado no inciso III, do artigo 7º, do capítulo II, da Carta Política de 1988, expresso no sentido de que todos os trabalhadores urbanos e rurais têm direito ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Em sintonia com o que tem decidido o Supremo Tribunal Federal, é importante notar que a contribuição em tela se inclui no rol das "contribuições sociais gerais", conforme expressa menção no voto do eminente ministro Carlos Velloso no RE nº 138.284-8:

(...)

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art.4º), são as seguintes:

a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156);

b) as taxas (C.F., art. 145, II);

c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195,

parág. 4º),

c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149).

Constituem, ainda, espécie tributária:

d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148). (STF, Pleno, RE n. 138.284-8, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 1.jul.1992).

Com base nos objetivos sociais que aponta, foi editada a Lei Complementar n.110/2001, cujas contribuições veiculadas nos seus artigos 1º e 2º, tem, por fundamento de validade, também, o inciso III, do artigo 7º, cominado com os artigos 149 e 195, todos da Carta Política de 1988, que consagram, respectivamente, o direito à percepção do FGTS e a ordem social, cujo encargo para possibilitar o atingimento de finalidades precípuas, pertence a toda sociedade, bem como ao próprio Estado por intermédio da destinação orçamentária de recursos.

Por se tratar de contribuição social geral e pelo fato do disposto no art. 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, da CRB, não tratar de uma norma constitucional de eficácia plena, a depender de lei, não se aplica ao presente caso da LC nº 110/2001, bem como o disposto na alínea “b”, do referido inciso III, também, possibilita o uso de alíquota específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Em razão dessas premissas, cuidou o legislador infraconstitucional da criação de nova fonte de custeio, atento inclusive ao que dispõe o § 4º, do artigo 195, da Constituição da República Federativa do Brasil, expresso no sentido de que o produto de sua arrecadação encontra-se legalmente destinado ao aporte de recursos financeiros aos cofres do FGTS, a fim de dar cumprimento efetivo ao Direito Social consagrado no inciso III, do artigo 7º, da Constituição da República Federativa do Brasil, entre outros.

Como se sabe, tanto a doutrina, quanto a jurisprudência, estão concordes no sentido de que a destinação do produto da arrecadação constitui traço distintivo da contribuição social, com

relação aos demais tributos.

Assim, para o correto enquadramento das contribuições, é fundamental que a lei que as instituiu contenha expressa previsão de afetação do produto de sua arrecadação, tal como o fez a Lei Complementar nº 110/2001, no § 1º, do artigo 3º, que destina integralmente ao FGTS os valores equivalentes à arrecadação das contribuições de que tratam seus artigos 1º e 2º, *in verbis*:

“§ 1º - As contribuições sociais serão recolhidas na rede arrecadadora e transferidas à Caixa Econômica Federal, na formado artigo 11, da lei no 8.036, de 11 de maio de 1990, e as respectivas receitas serão incorporadas ao FGTS”.

A lição de HAMILTON DIAS DE SOUZA, constante do “Curso de Direito Tributário” – volume II – Coordenador IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – 5ª ed. Editora CEJUP –pág. 116/117, é clara no sentido de que a afetação de receita para atender a determinada necessidade social constitui, tal como na hipótese presente, traço identificador das contribuições sociais, *verbis*:

“De outro lado, é da essência da contribuição a afetação das receitas a um determinado órgão para atender a finalidades também determinadas. Realmente, assim é como consequência da natureza da ação examinada. Sendo ela instituída para atender a finalidades previamente traçadas, não teria sentido que o produto de sua arrecadação tivesse distinção diversa que a referida à atividade que é o pressuposto da obrigação.”.

Desta feita, não resta dúvida de que a finalidade e a destinação constituem características das contribuições sociais, observando-se na presente hipótese que as novas contribuições se destinam indubitavelmente à área social, porquanto constituem novas fontes de recursos ao FGTS.

Na mesma linha, Mauro Luís Rocha Lopes (2005, p. 273):

“Contribuição especial é tributo caracterizado por ser cobrado para o atingimento de finalidade específica, definida na Constituição. Não tem fato gerador próprio, sendo-lhe peculiar sua destinação constitucional. Segundo parte da doutrina, a

contribuição especial se diferencia das figuras do imposto e da taxa em razão de sua referibilidade indireta a uma atividade estatal (meio termo entre os impostos e as taxas).

Algumas contribuições especiais são parafiscais. A parafiscalidade consiste na atribuição, por lei editada pelo entefederativo titular da competência tributária, de capacidade tributária ativa a outra pessoa jurídica de direito público, que passa a dispor também do produto arrecadado para a consecução de seus objetivos institucionais. É o que ocorre com a contribuição previdenciária, cuja sujeição ativa é do INSS, também titular do produto da arrecadação, e com a contribuição exigida pelos conselhos profissionais (CREA, CRM etc.), entidades autárquicas. Certos autores defendem que pessoas jurídicas de direito privado também podem merecer tal delegação legislativa, a exemplo de instituições como o SENAI, relativamente às contribuições a que alude o art. 240 da CF.

As contribuições especiais têm previsão genérica no art. 149 da CF, extraindo-se do caput e dos respectivos parágrafos as seguintes figuras;

- contribuições sociais financiadoras da seguridade social
- contribuições sociais gerais
- contribuições de intervenção no domínio econômico
- contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas
- contribuição de iluminação pública.

(LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias*. 3. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 273).”

Portanto, constituindo a contribuição em testilha meio de incremento e capitalização do regime social, mais especificamente do FGTS, forçoso é concluir no sentido de que esta possui, inegavelmente, natureza jurídica de contribuição social.

Reforça o entendimento no sentido de que as contribuições sociais instituídas pelos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/01 são destinadas a área social, a lição do professor SERGIO PINTO MARTINS, em sua obra “DIREITO DO TRABALHO” – 4ª ed., São Paulo – Malheiros Editores – 1997, pag.

352 e seguintes, *in verbis*:

“entendemos que para o empregador o FGTS vem a ser uma contribuição social, espécie do gênero tributo. Não se trata de um outro tipo de contribuição ou contribuição previdenciária, pois parâmetros esta tem natureza tributária, de contribuição social”.

Do cotejo entre a natureza e os objetivos do FGTS com as contribuições criadas pela Lei Complementar nº 110/2001, extrai-se a conclusão no sentido de que estas possuem natureza jurídica de contribuição social geral.

A jurisprudência mais recente e autorizada coaduna-se com o que até aqui foi aduzido, conforme se infere do brilhante voto do Ministro Teori Albino Zavascki, ex- integrante da Suprema Corte, proferido nos autos da ação cautelar nº 94.04.54999- 1/SC, publicado na RTRF nº 21, página 311, que serviu de fundamento por ocasião do rumoroso julgamento envolvendo a correção monetária dos saldos do FGTS, perante o egrégio Supremo Tribunal Federal, que desencadeou a necessidade de suprir também a defasagem do Fundo e, destarte, deu origem à Lei Complementar nº 110/2001, cujo conteúdo deixa entrever a plena identificação das contribuições sociais criadas, *verbis*:

“Hoje, a adesão ao regime do FGTS é imposta por lei a empresa e a trabalhadores, e é a lei que disciplina, de forma exaustiva, todo o conteúdo e todas as consequências de tal vinculação. Em suma, nada tem de contratual o regime do FGTS. Sua natureza tipicamente institucional, estatutária, objetiva. É, sob esse aspecto, em tudo semelhante ao regime da Previdência Social: em ambos os casos, o ingresso é automático, e decorre tão-somente da existência do contrato de trabalho, que é seu ato-condição”

Como se vê, as contribuições criadas pela Lei Complementar nº 110/2001, possuem nítida feição de contribuições sociais gerais, haja vista o fato de que o produto de sua arrecadação se encontra destinada ao ingresso às receitas do FGTS, a teor de expressa determinação legal, nos termos do artigo 3º, da mencionada Lei Complementar:

"Art. 3º Às contribuições sociais de que tratam os arts. 1º e 2º aplicam-se as disposições da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e da Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994, inclusive quanto a sujeição passiva e equiparações, prazo de recolhimento, administração, fiscalização, lançamento, consulta, cobrança, garantias, processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais. (Vide: ADIN 2.556-2 e ADIN 2.568-6)

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

Aqui, é preciso abrir um parêntesis.

Enquanto os recursos do art. 1º e do art. 2º ficaram vinculados, por expressa previsão legal (art. 13 da LC 110/2001), nos anos 2001, 2002 e 2003, ao FGTS, mormente porque à época iniciou-se o pagamento relativo aos *expurgos inflacionários* (art. 4º, *atualização monetária* e art. 10, *atualização monetária de que trata o art. 4º*) e, levando-se em conta a natureza temporária da contribuição do art. 2º (sexagésimoterceiro mês = mais ou menos 5 anos), resta observar que a intenção do legislador foi, naquele momento, garantir, em atenção inclusive ao artigo 201, inciso III, da Constituição Federal, a proteção integral ao trabalhador, fato este que demonstra, semdúvida, também o caráter de contribuição social de valores destinados a compor um fundo cujo escopo foi justamente assegurar a integral proteção ao trabalhador (Art.2º da LC 110/2001):

"Art. 13. As leis orçamentárias anuais referentes aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 assegurarão destinação integral ao FGTS de valor equivalente à arrecadação das contribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei Complementar. (Vide: ADIN 2.556-2 e ADIN 2.568-6)"

Conquanto realmente as contribuições dos arts. 1º e 2º da LC nº 110/2001 não possam ser diretamente incluídas no conceito de "contribuição social do art. 194 da Constituição Federal" (tudo semelhante, conforme lição do Min. Zavascki), não há que se duvidar que, ao priorizar o trabalhador, a previsão contida nos

arts. 4º, 10 e 13 da LC nº 110 tiveram a intenção inequívoca de, observando a finalidade para a qual foi instituída principalmente a contribuição do art. 2º da LC 110/2001, acabou também por dar adequado tratamento ao disposto no § 2º do art. 195 que prevê a possibilidade de serem estabelecidas "metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias".

Mas, até porque a própria LC nº 110/2001 não deu eficácia temporária à contribuição do art. 1º, bem como, havendo o exaurimento do propósito inicial da contribuição do art. 2º (pagamento dos expurgos inflacionários), os valores arrecadados com base no art. 1º da LC nº 110/2001 a partir de então passaram a constituir fonte de recursos para atendimento de outras demandas expressamente definidas na Lei nº 8.036/90.

Relembre-se que o Supremo Tribunal Federal ao analisar as ADI's 2.568 e 2.556 foi enfático:

"(...)

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.

(...)

O argumento relativo à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade deverá ser examinado a tempo e modos próprios.

(...)"

No que tange à alegação de que a contribuição do art. 1º não mais poderia ser cobrada porque já houve o pagamento dos expurgos, a própria LC, pela conjugação dos seus diversos artigos (1º, 2º, 3º, 4º, 10º, 13º) deixa expressa que apenas a contribuição do art. 2º tinha período certo e determinado de vigência. Repise-se, nesse momento, que a contribuição do art. 2º tinha a finalidade precípua de atender a recomposição dos expurgos inflacionários, mas, no que tange à contribuição do art. 1º, até porque a

lei não limitou sua vigência, fácil se observar que o intuito foi, enquanto era necessário fazer fundo para cobrir a recomposição, esta seria também a destinação dos recursos, mas, após finalizada essa etapa, os valores vertidos irão fazer frente para garantir sejam atingidas outras finalidades constitucionalmente relevantes, abaixo nominadas na Lei nº 8.036/90.

Por fim, para ficar ainda mais clara tal distinção, a simples leitura do dispositivo legal isso indica:

“Art. 1º Fica instituída contribuição social devida pelo 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 pelo 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.”

Interpretando de forma direta e objetiva:

Art. 1º - qualquer finalidade estabelecida referente ao FGTS;

Art. 2º - menção expressa ao art. 15 da Lei n. 8.036 que trata do depósito de 8% que foi objeto da recomposição do expurgo inflacionário.”

Tantos são os campos de aplicação dos valores vertidos a tal título (art. 1º, LCnº 110/2001) que no ponto específico que diz respeito à destinação do montante resta claro que *a contribuição social prevista na Lei Complementar se destina ao FGTS e não, exclusivamente, ao pagamento de expurgos. O FGTS se presta, inclusive, ao financiamento do sistema financeiro de habitação.*

E tal constatação não advém do acaso, mas justamente do que está expressamente previsto no art. 7º da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990 (III e IV, em especial, abaixo):

Art. 7º À Caixa Econômica Federal, na qualidade de agente operador, cabe:

I - centralizar os recursos do FGTS, manter e controlar as contas vinculadas, e emitir regularmente os

extratos individuais correspondentes às contas vinculadas e participar da rede arrecadadora dos recursos do FGTS;

II - expedir atos normativos referentes aos procedimentos administrativo-operacionais dos bancos depositários, dos agentes financeiros, dos empregadores e dos trabalhadores, integrantes do sistema do FGTS;

III - definir os procedimentos operacionais necessários à execução dos programas de habitação popular, saneamento básico e infraestrutura urbana, estabelecidos pelo Conselho Curador com base nas normas e diretrizes de aplicação elaboradas pelo Ministério da Ação Social;

IV - elaborar as análises jurídica e econômico-financeira dos projetos de habitação popular, infraestrutura urbana e saneamento básico a serem financiados com recursos do FGTS; **V** - emitir Certificado de Regularidade do FGTS;

VI - elaborar as contas do FGTS, encaminhando-as ao Ministério da Ação Social;

VII - implementar os atos emanados do Ministério da Ação Social relativos à alocação e aplicação dos recursos do FGTS, de acordo com as diretrizes estabelecidas pelo Conselho Curador.

VIII- (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.491, de 1997)

VIII - garantir aos recursos alocados ao FI-FGTS, em cotas de titularidade do FGTS, a remuneração aplicável às contas vinculadas, na forma do caput do art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.491, de 2007)

Parágrafo único. O Ministério da Ação Social e a Caixa Econômica Federal deverão dar pleno cumprimento aos programas anuais em andamento, aprovados pelo Conselho Curador, sendo que eventuais alterações.

Desta forma, a partir de 2004 (art. 13), ao valor arrecadado, pode-se dar outra destinação distinta da finalidade emergencial inicial dentro daquelas outras apontadas pelo art. 7º da Lei nº 8.036/1990, entre elas "*habitação popular, infraestrutura urbana e saneamento básico a serem financiados com recursos do FGTS*", que, de forma inequívoca, inserem-se dentro do sistema "ordem social", e, dessa forma, conforme já julgou a Suprema Corte no RE nº 138.284-8/CE, o que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição em tela, mas sim a

destinação especial prevista constitucionalmente, servindo como instrumento de atuação da União na área social, econômica e corporativa: "*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 na respectivas áreas (...)*".

Repetindo: *saneamento básico, infraestrutura urbana e habitação popular* estão inseridos dentro do conceito da ORDEM SOCIAL, conforme expressa previsão constitucional e legal (art. 7º, incisos III e IV da Lei nº 8.036/1990).

E para que não reste nenhuma dúvida quanto à vinculação, reza o art. 3º, § 1º da LC nº 110/2001:

"§1º As contribuições sociais serão recolhidas na rede arrecadadora e transferidas à Caixa Econômica Federal, nos termos do art. 11 da Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990, e as respectivas receitas serão incorporadas ao FGTS".

Resta analisar, por derradeiro, o que é existência, vigência, validade e eficácia da norma jurídica para fim de afastar a equivocada interpretação que se pretende dar ao vocábulo "validade" extensão que não é albergada no mundo jurídico, tendo como base o voto do Ministro. Cezar Peluso no RE 346.084/RS:

"Pela irretocável clareza a respeito, recorro a outra observação de Humberto Ávila:

Motivo bastante para afastar a aceitação da ideia de convalidação é a consagrada distinção dos planos normativos da existência, validade e eficácia.

Existente é uma norma que foi criada por uma autoridade aparentemente competente para criar este tipo de norma. Uma norma é vigente, se existente e não ab-rogada. Uma norma é válida, se produzida em conformidade às normas que disciplinam o procedimento de sua criação e se não está em contraste com alguma norma que regula o seu possível conteúdo. Uma norma é eficaz, se é capaz de produzir efeitos ou de ser aplicada (RICARDO GUASTINI, *Teoria e dogmática delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, pág. 132 e 170; PONTES DE MIRANDA, *Tratado de Direito Privado*, t. 4, Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 3-7; HANSKELSEN, *Reine Rechtslehre*. 2. Ed. Wien: Franz Deuticke, 1960, pág. 276. Idem, *A llgemeine Theorie der*

Normen. Wien: Manz,1979, pág. 211)"

Portanto, "*Uma norma é válida, se produzida em conformidade às normas quedisciplinam o procedimento de sua criação e se não está em contraste com algunanorma que regula o seu possível conteúdo*". Na situação vertida, a contribuição foi criada via Lei Complementar, a lei (art. 1º) que a instituiu não é temporária e não tevesua eficácia limitada em seu próprio texto (a exemplo do art. 2º), e, portanto, não padece de nenhum vício.

Ainda, o fundamento de validade da norma jurídica não é a ordem econômica ou financeira e sim o aspecto de que se tenha "esgotado" a finalidade arrecadatória, seja pelo pagamento dos débitos aos quais era vinculada, seja pela superveniência de superávit, não retira o já estabelecido fundamento de validade.

Ademais, tal como dito acima, o fundamento da criação da contribuição do art. 1º (conquanto no início também tenha sido utilizada para implementar valor parao "*pagamento dos débitos*" relativos aos expurgos inflacionários, juntamente com os valores arrecadados com base no art. 2º da LC 110/2001 - fundo que é composto dodepósito de 8% da remuneração mensal dos empregados - art. 15 da Lei nº 8.036/90),o seu fundamento é atingir escopo maior: angariar fundos para priorizar a ordem social, dar executoriedade à política da moradia popular, da infraestrutura e do saneamento básico - conjugação dos arts. 149 da Constituição Federal, art. 1º e §1º do art. 3º da LC nº 110/2001 e art. 7º da Lei nº 8.036/90.

CONCLUSÃO

Através da contraposição das interpretações apresentadas, compreende-se que há uma série de dimensões que devem ser consideradas ao empreender-se a análise dos significados implicados em relação à contribuição social de 10% sobre o FGTS preceituada pelo art. 1º Lei Complementar nº 110/2001. Do mesmo modo que há uma válida pretensão alicerçada no fundamento social a que se referem os recursos abrangidos pelo

FGTS, há também, em contrapartida, um obstáculo que reside na própria natureza jurídica das contribuições sociais gerais – estas, como foi demonstrado, precisam estar vinculadas de forma necessária à finalidade original que orientou sua instituição.

Embora a realização de propósitos convergentes à priorização da Ordem Social seja um escopo perfeitamente atinente à destinação dos recursos do FGTS, e as contribuições sociais gerais possuam o escopo de custear a implementação e manutenção de programas sociais governamentais, torna-se impossível não levar em conta que a contribuição supramencionada está teleologicamente atrelada a um intento específico e nitidamente expresso no texto legal: a restituição dos valores perdidos do FGTS em decorrência das variações inflacionárias que prejudicaram trabalhadores à época do Plano Verão e do Plano Collor I – trata-se de um contexto histórico particular que, conforme foi exposto, já foi absolutamente superado, visto que os trabalhadores prejudicados receberam seus créditos integralmente e a Caixa Econômica Federal já passou, há anos, a repassar os valores arrecadados de acordo com esse dispositivo legal à União.

Somam-se ao argumento finalístico outros fatores que foram previamente apresentados, como, por exemplo, a Emenda Constitucional nº 33/01 elencar taxativamente as bases de cálculo das contribuições sociais gerais, afastando, portanto, a contribuição de 10% sobre os valores dos depósitos destinados ao FGTS; além de que, novamente, o fato de a restituição ter sido finalizada desde 2012 implicam apenas o exaurimento da intenção originária da contribuição em análise, que se referia desde o início a uma situação temporária, como também um desvio de finalidade que termina por efetivamente criar uma nova espécie de contribuição social geral, que difere na prática do que foi formalmente colocado no texto legal – considerando que tal desvio altera a natureza da contribuição, nota-se, portanto, outradimensão de inconstitucionalidade a partir do momento em que esse desvio de sentido é empreendido, uma vez que a criação

de uma nova contribuição social geral tem como necessária a aprovação de Lei Ordinária.

Demonstra-se, ademais, como entendimentos jurisprudenciais e doutrinários apresentam convergência em relação a essa interpretação; levando em conta, sobretudo, que o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001 – além da própria conclusão do intento a que o art. 1º da LC 110/2001 se destinava – revogou as contribuições sociais gerais que incidiam sobre bases que não eram as que estavam nela listadas taxativamente, tratando-se, portanto, de norma constitucional posterior que naturalmente revoga a legislação ordinária prévia que não se adequa a seus preceitos. Compreende-se, assim, que a vinculação das receitas arrecadadas por meio da contribuição dos 10% sobre os depósitos destinados ao FGTS a outras finalidades que não são as originalmente estabelecidas, principalmente levando em consideração que estas já se encontram exauridas, demonstra-se inconstitucional.



REFERÊNCIAS

- Ação cautelar n. 94.04.54999-1/SC, publicado na RTRF n. 21, página 311;
- Análise dos Recursos: RE 878.313/SC; RE 248.188/SC; RE 226.855/RS; RE nº 559.937/RS; STF - ADIN's nºs 2.556-2; 2.568-5; 3569 PE; RE n. 138.284-8/CE;
- Ata 128ª da Reunião do Conselho Curador do FGTS. Acesso maio 2020: https://www.caixa.gov.br/Downloads/fgts-atas-conselho-curador/20120515_Atata_128_Reunião_Ordinária_CCFGTS.pdf
- Emenda Constitucional nº33/2001. Acesso abril 2020:

- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm
- Portaria STN nº 278/12; <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=240523> Parecer nº 3.500/2014-AsJConst/SAJ/PGR; Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990; http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18036consol.htm Lei Complementar nº110/2001; Acesso janeiro 2020: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp110.htm
- Projeto de Lei Complementar nº 200/2012 (Vetado). Acesso junho2020:<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=553112>
- HANS Kelsen, Reine Rechtslehre. 2. Ed. Wien: Franz Deuticke, 1960, pág. 276. Idem, A Ilgemeine Theorie der Normen. Wien: Manz, 1979, pág. 211;
- LOPES, Mauro Luís Rocha. Processo judicial tributário: execução fiscal e açõestributárias. 3. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 273.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário” – volume II – Coordenador – 5a ed. Editora CEJUP – pág. 116/117.
- MARTINS, Sérgio Pinto - “DIREITO DO TRABALHO” – 4ª ed., São Paulo – MalheirosEditores – 1997, pág. 352.
- PAULSEN, Leando; VELLOSO Andrei Pitten, Contribuições Teoria Geral Contribuições (pag. 115).
- Pesquisa e observação ao Plano Verão e Plano Collor. Acesso julho2020: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8024.htm
- PONTES DE MIRANDA, Tratado de Direito Privado, t. 4, Rio de Janeiro: Borsoi, 1954,p. 3-7.
- RICARDO GUASTINI, Teoria e dogmática delle fonti. Milano: Giuffrè, 1998, pág. 132e 170.