

Breves considerações acerca das exações instituídas pela Lei Complementar no 110/2001

Aldemario Araujo Castro*

A Lei Complementar no 110, de 29 de junho de 2001, instituiu as seguintes 'contribuições sociais':

a) 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. 1o);

b) 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. 2o).

O art. 3o da referida lei complementar estabelece que serão aplicadas às 'contribuições sociais' criadas as disposições da Lei no 8.036, de 1990 e da Lei no 8.844, de 1994, reguladoras, entre outros, dos prazos de recolhimento, administração, fiscalização, lançamento e cobrança das contribuições 'normais' ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS. De fundamental importância é a previsão do parágrafo primeiro deste artigo terceiro no sentido de que os valores recolhidos pela rede arrecadadora serão transferidos à Caixa Econômica Federal e incorporados ao FGTS (1).

São crescentes e significativas as críticas ao modelo adotado pelo legislador para criação das mencionadas 'contribuições sociais'. O raciocínio mais comum adota as seguintes premissas:

- a) foram instituídas duas contribuições sociais;
- b) as contribuições sociais admitidas pela Constituição são aquelas previstas no art. 149;
- c) como as contribuições sociais criadas não se enquadram em nenhuma das hipóteses autorizadas pelo Texto Maior, são inconstitucionais.

Argumenta-se, ainda, como desdobramento das ponderações anteriores, que não subsiste fundamento constitucional (autorização) para a veiculação deste tipo de exação.

Advogamos a existência de um erro básico na argumentação resumida anteriormente. Com efeito, não estamos efetivamente diante de contribuições sociais, espécie tributária consagrada no art. 149 da Constituição. Primeiro, porque a natureza jurídica de uma exação, de uma exigência pecuniária, não se define por sua denominação (*nomen iuris*). O nome atribuído a uma exigência pecuniária não mantém relação intrínseca com os aspectos materiais viabilizadores e caracterizadores da obrigação. Neste sentido, é exemplar o art. 4º do Código Tributário Nacional ao dispor: 'a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei'.

Por outro lado, todo tributo, por imperativo da ordem jurídica, qualifica-se como receita pública (mais precisamente como receita derivada). Nesta linha, o Supremo Tribunal Federal já rejeitou a natureza tributária da contribuição ao FGTS por não se enquadrar como receita pública (2). Vejamos a ementa da importante decisão:

'Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Sua natureza jurídica. Constituição, art. 165, XIII. Lei no 5.107, de 13-9-1966. As contribuições para o FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis. Sua sede está no art. 165, XIII, da Constituição. Assegura-se ao trabalhador estabilidade, ou fundo de garantia equivalente. Dessa garantia, de índole social, promana, assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do FGTS, quando despedido na forma prevista em lei. Cuida-se de um direito do trabalhador. Dá-lhe o Estado garantia desse pagamento. A contribuição, pelo empregador, no caso, deflui do fato de ser ele o sujeito passivo da obrigação, de natureza trabalhista e social, que encontra, na regra constitucional aludida, sua fonte. A atuação do Estado, ou de órgão da Administração Pública, em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica torná-lo titular do direito à contribuição, mas, apenas decorre do cumprimento, pelo Poder Público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado, quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos ao Erário, como receita pública. Não há, aí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal. Os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, com disciplina do Direito do Trabalho. Não se aplica às contribuições do FGTS o disposto nos arts. 173 e 174, do CTN. Recurso Extraordinário conhecido, por ofensa ao art. 165, XIII, da Constituição, e provido, para afastar a prescrição quinquenal da ação.'

(Destques inexistentes no original. RE 100.249-SP. Pleno. Maioria. Relator Ministro Oscar Corrêa. Julgado em 02.12.87).

O precedente da Corte Maior encontra ressonância em comando legal expresso, não se constituindo em construção meramente teórica ou opção científica arbitrária do julgador. Com efeito, o conceito (ou definição) de tributo não está assentado tão-somente no art. 3º do Código Tributário Nacional. Encontramos no art. 9º da Lei no 4.320, de 1964, a explícita menção de tributo como receita pública (3). Vejamos o comando legal:

'Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis

vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.'

Devemos destacar os seguintes aspectos jurídicos confirmadores da ausência de natureza tributária da contribuição para o FGTS:

a) a Dívida Ativa do FGTS não se confunde com a Dívida Ativa da União (são dois cadastros distintos, sem comunicação jurídica ou operacional entre si);

b) como consequência da situação anterior, a regularidade fiscal para com a Fazenda Nacional é distinta da regularidade fiscal perante o FGTS (art. 7º, inciso V e 27 da Lei no 8.844, de 1994);

c) a fiscalização do cumprimento das obrigações para com o FGTS é realizada pelos agentes do Ministério do Trabalho (art. 23, caput da Lei no 8.036, de 1990, e art. 1º da Lei no 8.844, de 1994), e não, pelos servidores da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda;

d) a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na cobrança institucional dos valores não depositados decorre de previsão legal explícita (4), desnecessária se estivessemos diante de tributo da Fazenda Nacional;

e) a jurisprudência sufraga pacificamente o prazo prescricional constante no art. 23, §5º da Lei no 8.036/90, afastando a aplicação dos arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional (5).

Portanto, não procede a irrisignação contra as exações recentemente criadas sob o argumento de que são tributos (seriam impostos) não enquadráveis na bitola constitucionalmente desenhada para as contribuições sociais. Em verdade, não estamos tratando de tributos, haja vista a ausência da característica de receita pública (conforme art. 3º, §1º da LC 110/2001, antes destacado). Não sendo tributos, a elas não se aplicam os princípios e regras próprias da seara tributária, nem é preciso buscar fundamento no sistema tributário para a instituição e exigência válida das mesmas.

Cabe, neste passo, uma ligeira observação acerca do porquê da improcedência da afirmação de que o fundamento constitucional das exações em comento encontra-se no art. 195, §4º, onde, preponderantemente, são tratadas as formas de financiamento da Seguridade Social. Este dispositivo autoriza a criação das chamadas 'Outras Contribuições de Seguridade Social'. A primeira objeção, como explicitado, decorre do fato destas exações, diferentemente das veiculadas pela LC 110/2001, serem espécies tributárias. A segunda objeção deriva da extensão das ações de Seguridade Social. Segundo a própria Carta Magna, precisamente no art. 194, caput, a Seguridade Social compreende atividades integradas de saúde, de previdência social e de assistência social. Assim, o FGTS, qualificado constitucionalmente como direito social dos trabalhadores, não se confunde com as ações de Seguridade Social. A relação entre o FGTS e a Seguridade Social não deve ser buscada em algumas das hipóteses legais de levantamento dos depósitos pelo trabalhador ou na aplicação dos recursos em ações públicas que conduzem a melhoria das

condições de vida dos trabalhadores e dos cidadãos em geral (saneamento básico, por exemplo). Segundo várias decisões do Supremo Tribunal Federal, as noções relacionadas com a Seguridade Social possuem sentido próprio e delimitado, não comportando, conforme nossa leitura, interpretações amplas ou extensivas (6).

Deve ser mencionado ou registrado o fundamento constitucional explícito para veiculação das exações em questão: o art. 7º, inciso III. Ao estabelecer que o FGTS é um direito social do trabalhador, a Constituição autoriza, como não poderia deixar de ser, a adoção dos meios, consentâneos com a ordem jurídica, para viabilizar, materializar ou efetivar o gozo do direito. Afinal, a Constituição não pode ser letra morta. Em outras palavras, conforme comezinha lição de direito, quando o constituinte estabeleceu os fins, autorizou os meios.

Estas últimas considerações remetem a um aspecto extremamente polêmico e interessante. Afinal, é juridicamente válida a criação de uma exação, de uma exigência pecuniária, desprovida de natureza tributária, sem fundamento constitucional expresso ou explícito? Numa primeira aproximação do problema, diríamos que é possível a criação de uma exação deste tipo, desde que atendido o princípio da legalidade e certas restrições próprias da ordem constitucional vigente, tais como a razoabilidade, a proporcionalidade, e seus consectários. O principal fundamento para nossa resposta está presente nas características do Estado desenhado pelo constituinte. Se temos objetivos a serem alcançados (erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos), reclamando ações do Poder Público e de segmentos da sociedade, inúmeras delas materializadas em prestações de serviços e benefícios, devem ser admitidos como necessários à sua consecução a instituição das respectivas fontes de financiamento. Nesta linha, os valores jurídicos da propriedade e da liberdade devem conviver com os valores da igualdade e da solidariedade social postos na Constituição. O raciocínio de que o Poder Público precisaria de expressa autorização constitucional para instituir exações (não tributárias) financiadoras de ações públicas e da sociedade, no rumo da realização dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito, torna absolutos os valores da liberdade e da propriedade e despreza ou anula os valores da igualdade e da solidariedade (7).

Entre as conseqüências da argumentação desenvolvida, destacamos as seguintes:

a) a Lei Complementar 110/2001 é materialmente uma lei ordinária (8). Não há necessidade de lei complementar para a instituição de exações viabilizadoras dos recursos para 'pagamento' do FGTS ao trabalhador (9);

b) a atuação judicial nas ações contrárias a exigência das exações criadas pela Lei Complementar 110/2001 não cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, e sim, à Procuradoria-Geral da União - PGU. O presente caso, com os contornos aqui delineados, não se enquadra nas hipóteses do art. 12 da Lei Complementar 73/93 (10).

NOTAS:

(1) '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.'

(2) Por ser anterior à Constituição de 1988 a decisão do Supremo Tribunal Federal não é imprestável perante a nova ordem constitucional. A rigor, os fundamentos invocados não são infirmados pela nova Carta Magna.

(3) O constituinte ao lançar mão de termos e expressões os emprega segundo o sentido corrente no momento da elaboração do Texto Básico. Não parece restar dúvidas de que a idéia de tributo albergada na Constituição de 1988 considera, como traço essencial, ser uma das modalidades de receita pública. Para confirmar a higidez da assertiva, temos uma importantíssima decisão do pleno da Corte Suprema e um dispositivo legal de elevada latitude entre as normas jurídicas postas.

(4) 'Compete à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a inscrição em Dívida Ativa dos débitos para com o Fundo de Garantia do Tempo de serviço - FGTS, bem como, diretamente ou por intermédio da Caixa Econômica Federal, mediante convênio, a representação Judicial e extrajudicial do FGTS, para a correspondente cobrança, relativamente à contribuição e às multas e demais encargos previstos na legislação respectiva.' (Art. 2o da Lei no 8.844, de 1994, com redação dada pela Lei no 9.467, de 1997).

'As questões judiciais atinentes ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço podem ser divididas em três categorias: 1) Depósitos e saques do FGTS na Caixa Econômica Federal; os conflitos oriundos dessa relação serão resolvidos pelos advogados da própria instituição financeira, sem participação da Procurador-Geral da Fazenda Nacional. 2) Fiscalização, lançamento (autuação) pelo Ministério do Trabalho; nesses casos, as ações judiciais (mandados de segurança, ações cautelares, anulatórias de ato administrativo de lançamento, etc) inserem-se na competência da Procuradoria da União. 3) Por fim, as questões judiciais atinentes à inscrição e execução fiscal, bem como a cobrança amigável do débito, estarão a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Essas conclusões foram tomadas após reunião dos representantes dos órgãos encarregados na questão do FGTS e constam do Memo. Circ./PGFN/DAP n. 6/94.' A União Federal em Juízo. João Carlos Souto. Editora Saraiva. 1998. Pág. 87. Nota 112.

(5) Súmula 210 do STJ: 'A ação de cobrança das contribuições para o FGTS prescreve em trinta (30) anos'. Apesar do enunciado, registre-se que subsiste dúvida doutrinária acerca da natureza decadencial ou prescricional deste prazo.

(6) 'Na vigência da CF/69, as entidades de previdência privada não desfrutavam da imunidade prevista no art. 19, III, c, daquela Carta, que vedava a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços 'dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social'. Com esse fundamento, a Turma conheceu e deu provimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que afastara a incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis em compra e venda realizada pela Fundação de Seguridade Social dos Sistemas Embrapa e Embrater - CERES. RE 127.584-SP, rel. Min. Carlos Velloso, 27.09.96.' (Informativo STF n. 46)

'Entidade de previdência privada. Sendo mantida por expressiva contribuição dos empregados, ao lado da satisfeita pelos patrocinadores, não lhe assiste o direito ao reconhecimento da imunidade tributária, prevista no art. 19, III, 'c', da constituição de 1967, visto não se caracterizar, então, como instituição de assistência social. recurso extraordinário de que, por maioria, não se conhece.' (RE 136.332-RJ. 1a. Turma. Relator Ministro Octávio Gallotti.)

'Imunidade tributária (ISS). Instituição de assistência social. art. 19, III, 'c', da C.F. c/c arts. 9., IV, 'c', e 14, III, do Código Tributário Nacional. não basta, para esse efeito, que a entidade preencha os requisitos do art. 14 e seus incisos do C.T.N. e preciso, além disso e em primeiro lugar, que se trate, de instituição de assistência social. Hipótese não caracterizada, pois a recorrente, conforme os estatutos, só presta serviços de assistência onerosa a seus associados, mediante contra-prestação mensal, como entidade de previdência privada ou de auxílio mútuo, sem realizar atendimento de caráter estritamente social, como o de assistência gratuita a pessoas carentes.' (RE 108.120-SP. 1a. Turma. Relator Ministro Sydney Sanches)

(7) A partir de certas decisões do Superior Tribunal de Justiça, no sentido da natureza não tributária do FGTS, verificamos a possibilidade da instituição de exigências pecuniárias afastadas do universo tributário (chamadas genericamente de contribuições sociais, embora não sejam aquelas tratadas pela Constituição de 1988 no art. 149). Eis algumas das manifestações do STJ neste sentido:

'Os recolhimentos para o Fundo de Garantia têm natureza de contribuição social. É trintenário o prazo de prescrição das ações respectivas (Súmula 210/STJ).' (Ministro Peçanha Martins. REsp 299.974-SP. 2a. Turma. Julgado em 15.03.2001)

'Os recolhimentos para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço têm natureza de contribuição social, e não previdenciária. Já é assente nesta Eg. Corte que o prazo prescricional para as ações de cobrança das contribuições para o FGTS é de trinta anos, a elas não se aplicando os comandos dos arts. 173 e 174 CTN.' (Ministro Peçanha Martins. REsp 1376.725-RS. 2a. Turma. Julgado em 16.03.2000)

'O FGTS, cuja natureza jurídica, fugidia dos tributos, espelha a contribuição social, para a prescrição e decadência, sujeita-se ao prazo trintenário. Súmula 210/STJ.' (Ministro Milton Luiz Pereira. REsp 165.186-PE. 1a. Turma. Julgado em 29.04.1999)

(8) '... a lei que é apenas formalmente complementar, por disciplinar matéria de lei ordinária, pode ser alterada por norma de hierarquia inferior. (Precedentes do STF)' (Juiz Jamil Rosa de Jesus. AMS 2001.29804-3. 3a. Turma do TRF da 1a. Região. DJ de 29.06.2001)

'1 - É pacífico o entendimento do STF no sentido de que somente tem natureza jurídica de lei complementar aquela elaborada pelo processo legislativo próprio dessa espécie de norma jurídica, para regular matéria que a Constituição Federal exija que seja por ela regulamentada. 2 - Sendo as contribuições sociais de que trata o art. 195, I, da CF instituíveis por lei ordinária, tem essa natureza jurídica a LC-70/91, no que tratou da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social-COFINS (STF, ADC nº 1-1/610-DF), pelo que se revela legítima a revogação do inciso II do seu art. 6º pelo art. 56 da Lei 9.430, de 27.12.96, extinguindo-se, em razão disso, a isenção da COFINS de que gozavam as sociedades civis prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.' (Juiz Antônio Ezequiel da Silva. AMS 1998.79761-1. 3a. Turma do TRF da 1a. Região. DJ de 12.11.1999)

(9) A Lei Complementar no 110/2001 não é aquela mencionada no art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.

(10) 'Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

I - apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;

II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;

III - (VETADO)

IV - examinar previamente a legalidade dos contratos, acordos, ajustes e convênios que interessem ao Ministério da Fazenda, inclusive os referentes à dívida pública externa, e promover a respectiva rescisão por via administrativa ou judicial;

V - representar a União nas causas de natureza fiscal.

Parágrafo único - São consideradas causas de natureza fiscal as relativas a:

I - tributos de competência da União, inclusive infrações à legislação tributária;

II - empréstimos compulsórios;

III - apreensão de mercadorias, nacionais ou estrangeiras;

IV - decisões de órgãos do contencioso administrativo fiscal;

V - benefícios e isenções fiscais;

VI - créditos e estímulos fiscais à exportação;

VII - responsabilidade tributária de transportadores e agentes marítimos;

VIII - incidentes processuais suscitados em ações de natureza fiscal.'

*Procurador da Fazenda Nacional e Professor da Universidade Católica de Brasília

Disponível em:

<http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=386>. Acesso em:
05 jun. 2007.