

"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."

2. Inicialmente, a fim de sistematizar a exposição acerca da constitucionalidade das contribuições criadas pelos artigos 1º e 2º, da Lei Complementar nº 110/2001, mister se faz analisar inicialmente sua natureza jurídica, a fim de definir seu regime legal, bem como as normas jurídicas aplicáveis, para, ao depois, analisarmos detidamente cada uma das contribuições em seus principais aspectos, formais e materiais.

3. Em que pese o fato de as contribuições sociais ainda constituírem hoje ponto de intermináveis controvérsias doutrinárias, na medida em que assumem ora feição de imposto, ora de taxa, é importante frisar que a hipótese vertente não reclama maiores dificuldades, conforme demonstrar-se-á no decorrer da exposição.

4. Convém, porém, desde logo fixar ponto fundamental ao correto entendimento da natureza jurídica das duas contribuições de que se trata: embora destinadas a integrar os recursos do FGTS - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, para atender ao complemento da atualização monetária resultante da aplicação cumulativa dos índices relativos aos expurgos inflacionários ocorridos no passado sobre as contas vinculadas do FGTS, essas duas novas contribuições têm natureza e aplicabilidade distintas da contribuição para o FGTS, com esta não se confundindo. E tanto isso é certo, que o legislador, ao invés de, simplesmente instituir adicionais ao valor da multa pela rescisão injustificada do contrato de trabalho e ao da alíquota de incidência da contribuição para o FGTS, dando-lhes a destinação prevista na nova lei, optou, em realidade, por instituir duas novas figuras tributária, ainda que com fatos geradores e bases de cálculo muito assemelhadas aos daquelas multa e contribuição.

DA NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES

5. Com efeito, as contribuições inseridas nos artigos 1º e 2º, da Lei Complementar nº 110/2001, objetivam, à semelhança da destinada 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. Assim, no contexto do novo panorama introduzido pelo imperativo das decisões judiciais, e no sentido de efetivar a correção dos valores das contas individuais dos trabalhadores, para que o Estado possa dar cumprimento ao mencionado comando, necessário é que este institua fonte de arrecadação para essa finalidade específica.

6. Com base nesse comando e nos objetivos sociais que aponta, foi editada a Lei Complementar nº 110/2001, cujas contribuições veiculadas nos seus artigos 1º e 2º, têm por fundamento de validade o inciso III, do artigo 7º, cominado com o artigo 195, ambos da Carta Política de 1988, que consagram, respectivamente, o direito à percepção do FGTS e o princípio da universalidade relativamente ao custeio e manutenção da seguridade social, cujo encargo pertence a toda sociedade, bem como ao próprio Estado por intermédio da destinação orçamentária de recursos.

7. Em razão dessas premissas, cuidou o legislador infra-constitucional da criação de nova fonte de custeio da seguridade social, com base no § 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.

8. Como se sabe, tanto a doutrina, quanto a jurisprudência, são acordes no sentido de que a destinação do produto da arrecadação constitui traço distintivo da contribuição social, com relação aos demais tributos.

9. 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, verbis:

"§ 1º - As contribuições sociais serão recolhidas na rede arrecadadora e transferidas à Caixa Econômica Federal, na forma do artigo 11, da lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e as respectivas receitas serão incorporadas ao FGTS" (grifos nossos)

10. Nesse sentido, manifesta-se a doutrina, conforme se infere da 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, 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."

11. Desta feita, não resta dúvida de que a finalidade e a destinação constituem características das contribuições sociais, sendo bem de ver que na presente hipótese as novas contribuições destinam-se indubitavelmente à seguridade social, porquanto constituem novas fontes de recursos ao FGTS, a teor do que determina o parágrafo 5º, do artigo 195, da Constituição da República Federativa do Brasil, que veda a criação, majoração ou extensão, sem a respectiva fonte de custeio.

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

13. Nesse sentido é a jurisprudência pacífica do Egrégio Supremo Tribunal Federal, que confere ao FGTS, conforme se infere da ementa de acórdão tirada para o julgamento do Recurso Extraordinário nº 120.189-4/SC, expressa nos seguintes termos, verbis:

"FGTS - NATUREZA. O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço tem natureza trabalhista e social, não se lhe aplicando as normas disciplinadoras da prescrição e da decadência relativas aos tributos. Precedente: Recurso Extraordinário nº 100.249, julgado pelo Pleno, conhecido e provido, por maioria, tendo sido Redator designado o Ministro Néri da Silveira, com aresto veiculado no Diário de Justiça de 1º de julho de 1988, à página 16.903." (2ª Turma - DJU 19.02.1999 - Rel. Ministro MARCO AURÉLIO)

14. Reforça o entendimento no sentido de que as contribuições sociais instituídas pelos artigos 1º e 2º, da Lei Complementar 110/01, são destinadas a seguridade social, a lição sempre segura e oportuna de SERGIO MARTINS PINTO, em sua obra "DIREITO DO TRABALHO" - 4ª ed., São Paulo - Malheiros Editores - 1997, pág. 352 e seguintes, 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 para nós esta tem natureza tributária, de contribuição social"

15. 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 contribuições destinadas à seguridade social, na medida em que se amoldam, com perfeição, à hipótese do § 4º, do artigo 195, da Constituição da República Federativa do Brasil, que assegura à Lei Complementar a possibilidade de instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

16. A jurisprudência mais recente e autorizada coaduna-se com o que até aqui foi aduzido, conforme se infere do brilhante voto do MM. Juiz TEORI ALBINO ZAVASCKI, atual Presidente do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região 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 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, com aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, verbis:

"Hoje, a adesão ao regime do FGTS é imposta por lei a empresas 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 é 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" (grifos acrescidos)

17. Como se vê, as contribuições criadas pela Lei Complementar nº 110/2001, possuem nítida feição de contribuições destinadas à seguridade social, haja vista o fato de que o produto de sua arrecadação encontra-se destinada ao ingresso nos cofres da seguridade social, a teor de expressa determinação legal, nos termos do artigo 3º, da mencionada Lei Complementar.

18. Ante o exposto, é lícito concluir que as contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001, são destinadas ao financiamento da seguridade social, conforme faculta o inciso III, do § 4º, do artigo 195, da Constituição Federal, que autoriza a instituição de outras fontes destinadas a manutenção ou expansão da seguridade social, desde que veiculada, tal como na espécie, por Lei Complementar.

19. Outrossim, conforme asseverou em hipótese análoga o Exmo. Min. CARLOS MÁRIO VELLOSO, por ocasião do julgamento do RE nº 138.284-8/CE, sobre a contribuição social lucro, "o que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social", cuja ementa merece ser transcrita, a fim de que não mais remanesça dúvida quanto à natureza jurídica de contribuição para a seguridade social das exações em comento, expressa nos seguintes termos verbis:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LÚCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei nº 7.689, de 15.12.88.

I - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no artigo 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parágrafo 4º, do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parágrafo 4º; C.F., 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F. art. 146, III, "a").

III - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

V - Inconstitucionalidade do art. 8º, da lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexistência da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parágrafo 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI - Recurso extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do art. 8º, da Lei 7.689, de 1988" (grifos acrescidos)

DA ANTERIORIDADE MITIGADA

20. Identificada a natureza jurídica das contribuições sociais como sendo espécies destinadas à seguridade social, impõe-se a conclusão de que a elas é aplicável o princípio da anterioridade mitigada ou anterioridade nonagesimal como preferem alguns doutrinadores.

21. Com efeito, a jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal é sólida no sentido de que as contribuições destinadas à seguridade social aplica-se o disposto no § 6º, do artigo 195, da Constituição da República Federativa do Brasil, que consagra a anterioridade nonagesimal, também denominada anterioridade mitigada, conforme se depreende dos arestos a seguir transcritos, verbis:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 812, DE 31.12.94, CONVERTIDA NA LEI Nº 8.981/95. ARTIGOS 42 E 58, QUE REDUZIRAM A 30% A PARCELA DOS PREJUÍZOS SOCIAIS, DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, SUSCETÍVEL DE SER DEDUZIDA DO LUCRO REAL, PARA APUAÇÃO DOS TRIBUTOS EM REFERÊNCIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE.

Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado.

Descabimento da alegação de ofensa aos princípios da anterioridade e irretroatividade, relativamente ao Imposto de renda, o mesmo não se dando no tocante à contribuição social, sujeita que está à anterioridade nonagesimal, prevista no art. 195, § 6º da CF, que não foi observado.

Recurso conhecido, em parte, e nela provido." (RE - 232084/SP - 1ª Turma - Rel. Min. ILMAR GALVÃO - DJU 16.06.00) - grifos acrescidos

22. Em outra oportunidade, manifestou-se o Pretório Excelso no mesmo sentido do julgado acima transcrito, cuja ementa transcreve-se apenas para reforçar a argumentação até aqui expendida, verbis:

"IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 812, DE 31.12.94, CONVERTIDA NA LEI Nº 8.981/85. ARTIGOS 42 E 58. PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE.

-Medida provisória que foi publicada em 31.12.94, apesar de esse dia ser um sábado e o Diário Oficial ter sido posto à venda à noite. Não-ocorrência, portanto, de ofensa, quanto à alteração relativa ao imposto de renda, aos princípios da anterioridade e da irretroatividade.

-O mesmo, porém, não sucede com a alteração relativa à contribuição social, por estar ela sujeita, no caso, ao princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal do artigo 195, § 6º, da CF, o qual não foi observado.

Recurso Extraordinário conhecido em parte e nela provido" (RE 250521/SP - 1ª Turma - Rel. Min. MOREIRA ALVES - DJU 30.06.00 p. 89) grifos acrescidos.

23. Portanto, tendo em vista o fato de que as contribuições sociais em tela constituem nova fonte de custeio para a seguridade social, nos termos do § 4º, do artigo 195, da Carta Política de 1988, revela-se acertada a fixação da anterioridade nonagesimal ou mitigada, tal como lançada no artigo 14, da Lei Complementar nº 110/2001.

DA INEXISTÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO

24. Como se sabe, a vedação constante do inciso I, do artigo 154, da Constituição da República Federativa do Brasil, somente diz respeito aos impostos e não às contribuições sociais, posto que a elas é lícito valer-se de base de cálculo relativa a outro tributo.

25. Desse modo, não resta dúvida de que não ocorre o fenômeno da bitributação relativamente às contribuições sociais instituídas pelos artigos 1º e 2º, da Lei Complementar nº 110/2001.

26. Nesse sentido, mais uma vez, revela-se pertinente a transcrição de ementa de acórdão tirada para o julgamento de recurso extraordinário interposto pela União, ao qual foi dado parcial provimento, vazada nos seguintes termos, verbis:

"EMENTA: EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. FINSOCIAL. ALEGAÇÃO DAS EMPRESAS DE INCONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO POR AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR A AUTORIZAR A SUA COBRANÇA E EXISTÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO. RECURSO DA UNIÃO FEDERAL NO SENTIDO DA INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

1. Alegações da empresa. Improcedência. O Plenário desta Corte firmou entendimento no sentido de que o Decreto-Lei nº 1.940/82 e as alterações havidas anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988 continuaram em vigor até a edição da Lei Complementar nº 70/91.

1.1. Existência de bitributação por ter o FINSOCIAL a mesma base de cálculo da Contribuição para o PIS. Insubsistência. A vedação constitucional prevista no art. 154, I da Carta Federal somente diz respeito aos impostos e não às contribuições para a seguridade social.