LEI COMPLEMENTAR Nº 110/01 — CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS — NATUREZA TRIBUTÁRIA

DESPACHO DO MINISTRO
Em 31 de janeiro de 2002

Interessada: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Assunto: Natureza jurídica das contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001. Despacho: Aprovo o Parecer PGFN/CRJ nº 1983/2001, de 12 de novembro de 2001, que, ao analisar a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, conclui que as contribuições instituídas por aquela Lei Complementar (arts. 1º e 2º), são contribuições sociais, destinadas à seguridade social, que têm, assim, natureza tributária.

PEDRO SAMPAIO MALAN

ANEXO

PARECER/PGFN/CRJ/Nº 1983/2001

Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001 — artigos 1º e 2º. Contribuições para a Seguridade Social. Constitucionalidade. Representação Judicial da União pela Procuradoria — Geral da Fazenda Nacional.

I
DOS FATOS

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

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 seus 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 figura 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 insertas nos artigos 1° e 2°, da Lei Complementar n° 110/2001, objetivam, à semelhança da destinada ao FGTS, dar efetividade ao direito social consagrado no inciso III, do artigo 7°, 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 n° 110/2001, cujas contribuições veiculadas nos seus artigos 1° e 2°, têm por fundamento de validade o inciso III, do artigo 7°, cominado com o artigo 195, ambos da Carta Política de 1988, que consagram, respectivamente, o direito à percepção do FGTS e o princípio da universidade 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 § 4°, 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 7°, da Constituição da República Federativa do Brasil.

8. Como se sabe, tanto a doutrina, quando 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 n° 110/2001, no § 1°, do artigo 3°, que destina integralmente ao FGTS os valores equivalentes à arrecadação das contribuições de que tratam seus artigos 1° e 2°, verbis:

"§ 1° — As contribuições sociais serão recolhidas na rede arrecadadora e transferidas à Caixa Econômica Federal, na forma do artigo 11, da lei n° 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 — 5° 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 conseqüencia da natureza da ação examinada. Sendo ela instituída para atender a finalidade 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 do 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 5°, 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 n° 120.189-4/SC, expressa nos seguintes termos, *verbis*:

"FGTS — NATUREZA. O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço em natureza trabalhista e social, não se lhe aplicando as normas disciplinadoras da prescrição e da decadência relativas aos tributos. Precedente: Recurso Extraordinário n° 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 1° de julho de 1988, à página 16.903." (2° Turma — DJU 19.02.1999 — Rel. Ministro MARCO AURÉLIO)

14. Reforça o entendimento no sentido de que as contribuições sociais instituídas pelos artigos 1° e 2°, 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" — 4° 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 n° 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 § 4°, 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. 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 Federal da 4° Região proferido nos autos da ação cautelar n° 94.04.54999-1/SC, publicado na RTRF n° 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 n° 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 conseqüências de tal vinculação. Em suma, nada tem de contratual o regime do FGTS. Sua natureza é tecnicamente 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 exigência do contrato de trabalho, que é seu ato-condição" (grifos acrescidos).

17. Como se vê, as contribuições criadas pela Lei Complementar n° 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 LUCRO 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 § 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, § 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 inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, § 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 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 APURAÇÃO 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, § 6° da CF, que não foi observado.

Recurso conhecido, em parte, e nela provido." (RE — 232084/SP — 1° 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 N° 812, DE 31.12.94, CONVERTIDA NA LEI N° 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, § 6°, da CF, o qual não foi observado.

Recurso Extraordinário conhecido em parte e nela provido" (RE 250521/SP — 1° 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 § 4°, 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 n° 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 1° e 2°, da Lei Complementar n° 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 n° 1.940/82 e as alterações havidas anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988 continuaram em vigor até a edição da Lei Complementar n° 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.

2. Extraordinário da União Federal. Inaplicabilidade do princípio da anterioridade às contribuições sociais. Alegação parcialmente procedente. A teor do disposto no art. 195, § 6° da Constituição Federal, a exação somente poderá ser exigida noventa dias após a edição da lei que a houver instituído ou modificado.

Extraordinário da União Federal parcialmente conhecido e, nesta parte, provido. Não conhecido o recurso da empresa.

(RE-200788 / MG — Rel. Min. MAURÍCIO CORREA — DJ de 19.06.98)

DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA.

27. Nesse particular, é oportuno e pertinente o esclarecimento de que as contribuições sociais veiculadas na Lei Complementar nº 110/2001, não ofendem o princípio da irretroatividade constante da alínea "a", do inciso III, do artigo 150, da Carta Política de 1988.

28. Ao estabelecer em seu artigo 1º, que a base de cálculo da contribuição social corresponde ao montante de todos os depósitos devidos, referentes ao FGTS, não há que se falar em violação ao princípio da irretroatividade.

29. Em verdade, o que houve foi tão-somente a eleição de nova base de cálculo, composta do conjunto de valores depositados na conta vinculada ao FGTS, durante o período em que vigorou o contrato de trabalho.

30. Porém, este não é o principal argumento.

31. Com efeito, a irretroatividade está umbilicalmente ligada ao fato gerador da contribuição e totalmente dissociada de sua base de cálculo.

32. Como se sabe, a limitação ao poder de tributar estampada na alínea "a", do inciso III, do artigo 150, da Carta Política de 1988, alcança somente fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei instituidora, o que não se deu na presente hipótese, tendo em vista a redação do artigo 14, da Lei Complementar nº 110/2001, expresso ao afirmar que a lei entra em vigor na data de sua publicação, ressalvadas as hipóteses dos artigos 1º e 2º, cuja vigência obedece ao princípio da anterioridade nonagesimal para a produção de efeitos.

DAS CONTRIBUIÇÕES EM ESPÉCIE DO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 110/2001

33. Demonstrados os princípios comuns aplicáveis à contribuições sociais constantes dos artigos 1º e 2º, da Lei Complementar nº 110/2001, optamos pela análise individualizada das principais características que envolvem cada uma das referidas contribuições, de molde a evitar a tautologia, bem como para facilitar a exposição do tema.

34. O artigo 1º encontra-se vazado nos seguintes termos, *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."

35. Com efeito, o artigo primeiro versa sobre a contribuição social devida pelos empregadores em caso de rescisão imotivada do contrato de trabalho, à alíquota de 10% (dez por cento) sobre o montante total dos depósitos havidos durante a vigência do contrato de trabalho, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas.

36. Da leitura do dispositivo em comento, temos a criação de nova contribuição social, com perfil diverso daquele que permanece no sistema atual, em face do inciso I, do artigo 10, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias — ADCT, razão pela qual agiu corretamente o legislador, posto que não elevou o percentual de 40% (quarenta por cento) para 50% (cinqüenta por cento), referente à indenização nas hipóteses de despedida arbitrária.

37. O que fez o legislador foi criar uma nova contribuição e manter a outra: a de 40% (quarenta por cento), nos moldes do inciso I, do artigo 10, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias — ADCT e outra de 10% (dez por cento). A primeira destinada ao próprio trabalhador individual, com caráter nitidamente indenizatório e a segunda, cuja finalidade é a de ressarcir e manter o equilíbrio econômico-financeiro das contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço pertencentes a todos os trabalhadores com direito a repasse do expurgo inflacionário.

38. Desta feita, temos uma nova contribuição social, cuja base de cálculo corresponde ao total dos depósitos do Fundo de Garantia

do Tempo de Serviço, ao longo do contrato de Trabalho.

39. Por essa razão, o legislador pátrio veiculou a nova fonte de custeio da seguridade social por intermédio de Lei Complementar, a fim de se adequar aos ditames do inciso III, do § 4°, do artigo 195, da Constituição da República Federativa do Brasil.

40. Em reforço ao que até aqui foi aduzido, revela-se oportuna a transcrição da lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, em sua obra "*Curso de Direito Constitucional Tributário*" — 10° ed., pp. 344/345, que corrobora a argumentação até aqui expendida, no sentido da constitucionalidade da Lei Complementar que criou a nova fonte de custeio da seguridade social, cuja base de cálculo corresponde aos depósitos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, realizados pelo empregador, *verbis*:

"Observamos que, nos termos do § 4°, do art. 195, da CF, a União poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, II.

Dito de outro modo, as contribuições sociais poderão incidir sobre outros fatos econômicos, além, da folha de salários (folha de pagamento dos empregados), o faturamento e o lucro. Quando, porém, isto acontecer, tais contribuições sociais deverão ser instituídas ou aumentadas por meio de lei complementar..." (grifos nossos).

41. Corrobora este entendimento, o fato de que a Carta Política de 1988, ao cuidar das contribuições sociais para a seguridade social, não elencou rol taxativo de hipóteses de incidência e de bases de cálculo no inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal, circunstância que deixa certa a constitucionalidade do dispositivo.

DO ARTIGO 2°, DA LEI COMPLEMENTAR N° 110/2001

42. O artigo 2°, da Lei Complementar n° 110/2001, encontra-se expresso nos seguintes termos, *verbis*:

"Art. 2° 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 n° 8.036, de 11 de maio de 1990."

43. Da leitura do dispositivo em tela, infere-se que a contribuição social nele veiculada incide sobre a remuneração devida pelo empregador ao empregado, acrescida dos valores descritos no artigo 15, da Lei n° 8.036/90.

44. Assim, temos que a base de cálculo indicada no dispositivo mencionado equivale à folha de salários, a teor do entendimento esposado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em reiteradas oportunidades, conforme consta do RREE n° 166.772 e 177.296 e na ADIn n° 1.102.

45. De mais a mais, a exemplo do que sucede com a contribuição social criada pelo artigo 1°, da Lei Complementar n° 110/2001, a exação em comento observou as vedações constantes do inciso I, do artigo 154, da Constituição da República Federativa do Brasil.

46. Outrossim, igualmente não ocorre o fenômeno da bitributação, pelas mesmas razões expendidas com relação ao artigo 1°, da Lei Complementar.

47. No que se refere à alíquota constante do artigo 2° em comento, é oportuno esclarecer que não se confunde o percentual de 0,5% de acréscimo com os 8% (oito por cento) destinados ao FGTS, devido pelos trabalhadores.

48. Em verdade, trata-se de nova contribuição social destinada a determinada finalidade, inegavelmente social, posto que destinada à seguridade social, no perfil que lhe ofertou o constituinte, na sua tríplice faceta.

DA REPRESENTAÇÃO JUDICIAL DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

49. A atribuição relativamente à representação judicial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, decorre da letra do artigo 3°, da Lei Complementar n° 110/2001, claro no sentido de que às contribuições sociais instituídas em seus artigos 1° e 2°, aplicam-se as disposições da Lei n° 8.036, de 11 de maio de 1990, e da Lei n° 8.844, de 20 de janeiro de 1994, inclusive quanto a sujeição passiva e equiparações, prazo de recolhimento, admi-

nistração, fiscalização, lançamento, consulta, cobrança, garantias, processo administrativo de determinação e exigências de créditos tributários federais.

50. Daí, conclui-se, sem dúvida, que terá legitimidade para fiscalizar os recolhimentos, efetuar cobranças e exigir os créditos tributários relativos às contribuições em questão, o mesmo ente responsável por tais atividades em relação aos valores devidos ao FGTS — Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, previstos nas Leis nºs 8.036/90 e 8.844/94.

51. Vejamos, então, o que determinam os dois diplomas legais, em relação à matéria:

Lei nº 8.036/90

"Art. 23 — Competirá ao Ministério do Trabalho e da Previdência Social a verificação, em nome da Caixa Econômica Federal do cumprimento do disposto nesta lei, especialmente quanto à apuração dos débitos e das infrações praticadas pelos empregadores ou tomadores de serviço, notificando-os para efetuarem e comprovarem os depósitos correspondentes e cumprirem as demais determinações legais, podendo, para tanto, contar com o concurso de outros órgãos do Governo Federal, na forma que vier a ser regulamentada".

Lei nº 8.844/94

Art. 1º — Compete ao Ministério do Trabalho a fiscalização e a apuração das contribuições ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), bem assim a aplicação das multas e demais encargos devidos.

(...)

Art. 2º — 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" (grifos acrescidos)

52. Inegável, portanto, a atribuição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional quanto à representação da União em Juízo, nas causas que versem sobre as contribuições sociais criadas pela Lei Complementar nº 110/2001.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

53. Antes de finalizar, cabe recordar o princípio da constitucionalidade das leis.

54. Como se sabe, tal princípio permeia todo o sistema constitucional, sendo certo que dele não pode se afastar o intérprete da norma, sob pena de violar o princípio da separação dos poderes consagrada no artigo 2º, da Carta Política de 1988, que dispõe, *verbis*:

"Art. 2º — São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário."

55. Nesse sentido é que aponta a moderna doutrina, capitaneada por Luiz Roberto BARROSO, em sua festejada obra "Interpretação e Aplicação da Constituição" — editora Saraiva — pp. 164-165 — 1996, *verbis*:

"O princípio desempenha uma função pragmática indispensável na manutenção da imperatividade das normas jurídicas e, por via de conseqüência, na harmonia do sistema. O descumprimento ou não-aplicação da lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, antes que o vício haja sido proclamado pelo órgão competente, sujeita a vontade insubmissa às sanções prescritas pelo ordenamento. Antes da decisão judicial, quem subtrair-se à lei o fará por sua conta e risco".

56. Mais adiante, prossegue o referido autor esclarecendo que, *verbis*: "se traduz em duas regras de observância necessária pelo intérprete e aplicador do direito:

a) não sendo evidente a inconstitucionalidade, havendo dúvida ou a possibilidade de razoavelmente se considerar a norma como válida, deve o órgão competente abster-se da declaração de inconstitucionalidade:

b) havendo alguma interpretação possível que permita afirmar-se a compatibilidade da norma com a Constituição, em meio a outras que carreavam para ela um juízo de invalidade, deve o intérprete optar pela interpretação legitimadora, mantendo o preceito em vigor."

57. No mesmo diapasão é a lição sempre oportuna do mestre CARLOS MAXIMILIANO, em seu clássico "*Hermenêutica e Apli-*

cação do Direito", 18° Edição, Rio de Janeiro, editora Forense, 2000, pp. 307/309 e 311, *verbis*:

366 "III. Todas as presunções militam a favor da validade de um ato legislativo ou executivo; portanto, se a incompetência, a falta de jurisdição ou a inconstitucionalidade, em geral, não estão acima de toda dúvida razoável, interpreta-se e resolve-se pela manutenção do deliberado por qualquer dos três ramos em que se divide o Poder Público. Entre duas exegesses possíveis, prefere-se a que não infirma o ato de autoridade. *Oportet ut res plus valeat quam pereat.*

Os tribunais só declaram a inconstitucionalidade de leis quando esta é evidente, não deixa margem a séria objeção em contrário. Portanto, se, entre duas interpretações mais ou menos defensáveis, entre duas correntes de idéias apoiadas por jurisconsultos de valor, o Congresso adotou uma, o seu ato prevalece. A bem da harmonia e do mútuo respeito que devem reinar entre os poderes federais (ou estaduais), o Judiciário só faz uso da sua prerrogativa quando o Congresso viola claramente ou deixa de aplicar o estatuto básico, e não quando opta apenas por determinada interpretação não de todo desarrazoada.

367 "IV. sempre que for possível sem fazer demasiada violência às palavras, interpreta-se a linguagem da lei com reservas tais que se torne constitucional a medida que ela institui, ou disciplina.

(...)

373 "X. (...)

Cumpre ao legislador e ao juiz, ao invés da ânsia de revelar inconstitucionalidades, mostrar solicitude no sentido de enquadrar na letra do texto antigo ao instituto moderno." (grifamos)

58. Em apoio ao que até aqui consta, bem como a fim de arrematar o presente parecer, mostra-se pertinente a transcrição da lição de ALEXANDRE DE MORAES, em sua obra "*Direito Constitucional*" — 5° ed. — 1999 — editora Atlas S/A — São Paulo, vazada nos seguintes termos, *verbis*:

"A supremacia das normas constitucionais no ordenamento jurídico e a presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos editados pelo poder público competente exigem que, na função hermenêutica de interpretação do ordenamento jurídico, seja sempre concedida preferência ao sentido da norma que seja adequada à Constituição Federal. Assim sendo, no caso de norma com várias significações possíveis, deverá ser encontrada a significação que apresente conformidade com as normas constitucionais, evitando sua declaração de inconstitucionalidade e conseqüência retirada do ordenamento jurídico."

III
CONCLUSÕES

59. Ante o exposto, conclui-se no sentido da constitucionalidade das contribuições sociais criadas pelos artigos 1° e 2°, da Lei Complementar n° 110/2001, seja formal seja material, na medida em que constituem, inegavelmente, contribuições sociais destinadas à seguridade social.

60. Finalmente, em face da complexidade e do alcance da matéria aqui abordada, parece recomendável seja o presente trabalho submetido à aprovação do Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda, com a sugestão de publicação no Diário Oficial da União, a fim de servir como orientação definitiva no âmbito deste Ministério.

É o parecer, que submetemos à consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 12 de novembro de 2001.

CASTRUZ CATRAMBY COUTINHO

Procurador da Fazenda Nacional

De acordo.

Submeto à apreciação do Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, supervisor do presente trabalho.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 12 de novembro de 2001.

MARIA WALKIRIA RODRIGUES DE SOUSA

Coordenadora-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituta

De pleno acordo com o Parecer e com as sugestões apresentadas. Submeta-se à apreciação do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 12 de novembro de 2001.

DITIMAR SOUZA BRITTO

Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo as razões e as conclusões deste Parecer.

Submeta-se à aprovação do Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda, com a sugestão de que seja publicado no Diário Oficial da União, para o fim de uniformização do entendimento acerca da matéria, no âmbito deste Ministério.

Após, encaminhem-se cópias às unidades da PGFN. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 12 de novembro de 2001.

ALMIR MARTINS BASTOS

Procurador-Geral da Fazenda Nacional