NATUREZA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO DO FGTS

RUBENS GOMES DE SOUZA *

Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pela Lei n.º 5.107/66, modificada pelo Decreto-lei n.º 20/66 e regulamentada pelo Decreto n.º 59.820/66. Sua natureza tributária e conseqüente sujeição aos princípios constitucionais e complementares aplicáveis aos tributos, especialmente o art. 21 § 2.º n.º I da Constituição Federal e os arts. 97 e 99 do Código Tributário Nacional. Alteração de sua base de cálculo pelo Decreto n.º 59.820/66 para efeito de nela incluir as horas extraordinárias e sua conseqüente inconstitucionalidade. **

1. *Exposição*

1.1 A consulta que me é formulada versa sobre a debatida questão de serem ou não incluídos, no cômputo da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), os pagamentos efetuados a empregados a título de horas extraordinárias e adicional respectivo.

1.2 O FGTS provém da Lei n.º 5.107 de 13.9.1966, logo alterada pelo Decreto-lei n.º 20 de 14.9.1966 e depois regulamentada pelo Decreto n.º 59.820 de 20.12.1966. A Lei n.º 5.107/66 instituiu um sistema, opcional para o empregado mas obrigatório para o empregador,

* Professor na Universidade de São Paulo (1949-1963). Consultor Jurídico em Matéria Fiscal, São Paulo.

** Nota do Autor: — Adaptação de parecer proferido em fevereiro de 1972.

pelo qual este deve constituir, mês a mês, um fundo bancário vinculado a determinadas finalidades relativas à assistência ou à previdência sociais. Assim, a Lei n.º 5.107/66 (art. 23) revogou as contribuições destinadas a vários outros fundos com idênticos objetivos, que foram incorporados ao FGTS ou por ele substituídos, como o Fundo de Indenizações Trabalhistas (Lei n.º 4.357/64), o fundo destinado ao Banco Nacional de Habitação (BNH) (Lei n.º 4.380/64) e o Fundo de Assistência ao Desemprego (Lei n.º 4.923/65).

1.3 Segundo Eduardo Gabriel Saad, as finalidades do FGTS são as seguintes: garantia da subsistência do empregado em caso de dispensa injusta ou de desemprego, atendimento a necessidade grave e premente (doença, por exemplo) do empregado ou de sua família; aquisição de casa própria pelo empregado; melhoria das condições de vida do empregado (compra de equipamento para instalação de atividade autônoma, organização de firma comercial, etc.); e formação de pecúlio que, em caso de morte do empregado, garanta a subsistência de sua família durante algum tempo. [1]

1.4 Com esse objetivo, a Lei n.º 5.107/66 (ort. 2.º) dispõe que "para os fins previstos nesta lei, todas as empresas sujeitas à Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) ficam obrigadas a depositar, até o dia 30 de cada mês, em conta bancária vinculada, importância correspondente a 8% da remuneração paga no mês anterior a cada empregado, optante ou não, excluídas as parcelas não mencionadas nos art. 457 e 458 da CLT".

1.5 Cabe mencionar que esse texto, não alterado pelo Decreto-lei n.º 20/66, difere do projeto primitivo da Lei n.º 5.107/66. Este, sem ressalvar os art. 457 e 458 da CLT, exigia o depósito bancário pela empresa, até o dia 20 de cada mês, de 8% sobre suas folhas salariais, em nome de cada empregado optante, ou em nome da própria empresa, mas em contas individualizadas, quanto aos empregados não optantes. [2]

1.6 Em complemento ao art. 2.º cit., a Lei n.º 5.107/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 20/66, dispõe também, na parte útil do art. 19, que "a empresa que não realizar os depósitos nos prazos prescritos responderá pela correção monetária e pela capitalização dos juros, sujeitando-se ainda às multas estabelecidas na legislação do imposto de renda". E, na parte útil do art. 20, que "competirá à previdência social, por seus órgãos próprios, a verificação do cumprimento do disposto no art. 2.º, procedendo, em nome do BNH, ao levantamento dos débitos e às respectivas cobranças administrativa e judi-

[1] SAAD, Gabriel Eduardo. *Lei do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.* 2.ª ed. 1969, p. 53, *apud* LEAL, Victor Nunes. § 10 do parecer publicado no jornal *O Estado de São Paulo* de 7 a 14.11.1971.

[2] MAGANO, Octavio Bueno. Contribuição para o FGTS — Exclusão das horas extras. Revista *Legislação do Trabalho* (LTr.), vol. 3, p. 270.

cial, pela mesma forma e com os mesmos privilégios das contribuições devidas à previdência social". Essa competência é atualmente exercida pelo Instituto Nacional de Previdência Social (INPS).

1.7 Finalizando esta exposição, cabe recordar que os dispositivos da CLT referidos pelo art. 2.º da Lei n.º 5.107/66 determinam, em resumo:

— que a remuneração do empregado compreende, além do salário pago pelo empregador, também as gorjetas (art. 457 *caput*), dadas espontaneamente pelo cliente ou adicionadas às contas (art. 457 § 3.º); e que integram o salário, além da importância fixa estipulada, também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos (art. 457 § 1.º), salvo as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% do salário (art. 457 § 2.º);

— que o salário compreende, além do pagamento fixo em dinheiro, também prestações *in natura*, como alimentação, habitação, vestuário ou outras, fornecidas habitualmente ao empregado por contrato ou costume (art. 458 *caput*), em valores justos e razoáveis até os limites das parcelas correspondentes do salário mínimo (art. 458 § 1.º), excluídos os vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos e utilizados no local de trabalho para a prestação dos serviços (artigo 458 § 2.º).

1.8 Essa transcrição mostra que as horas extraordinárias não estão mencionadas nos art. 357 e 458 da CLT. Isso, ante o texto do art. 2.º da Lei n.º 5.107/66 — "excluídas as parcelas não mencionadas nos art. 457 e 458 da CLT" — bastaria à conclusão de que as horas extraordinárias não integram a base de cálculo da contribuição do FGTS. Todavia, o art. 9.º do Decreto n.º 59.820/66 parece ter pretendido contrariar esse entendimento, acrescentando ao referido art. 2.º da Lei n.º 5.107/66 ressalva que dele não consta: "... *excluídas as parcelas não consideradas, segundo o disposto nos art. 557 e 458 da CLT, como integrantes da remuneração do empregado* ..." (grifei).

1.9 Por esse fundamento, expresso ou tácito, surgiu o problema focalizado na consulta, cuja solução, a meu ver, prescinde do inoperante art. 9.º do Decreto n.º 59.820/66 mas decorre da sua correta colocação no campo do direito tributário em lugar de, como vem sendo feito, no do direito do trabalho.

2. *O problema no direito trabalhista*

2.1 Este capítulo destina-se a resumir os fundamentos do debate em sua colocação atual no campo do direito do trabalho. Neste sentido, servirá, *quantum satis*, como premissa da conclusão que antecipei no item precedente. E como premissa, também, da demonstração de que o deslocamento do problema para o campo tributário não é "mera

discussão acadêmica", como disse o Prof. Egon Felix Gottschalk em trabalho recente. [3]

2.2 É conhecido, no foro federal de São Paulo, um mandado de segurança impetrado contra o INPS, do qual estudei, para este trabalho, certidões de algumas peças dos autos. Em sua defesa, o INPS alegou que o art. 2.º da Lei n.º 5.107/66, falando em "8% da remuneração paga no mês anterior", abrange todas as suas modalidades, inclusive horas extraordinárias; que assim decidiu o Tribunal Superior do Trabalho (TST) no processo RR-2.072/70; e que a tese adotada nessa decisão fora suscitada pelo Ministro Arnaldo Sussekind em simpósio da Magistratura Trabalhista, que a aprovara.

2.3 A segurança foi concedida por sentença de 2.3.1971 da 4.ª Vara, confirmando liminar antes deferida. Disse ela, na parte útil, que a contribuição do FGTS não incide sobre "todas" as verbas de caráter remuneratóro, mas apenas sobre as expressamente referidas nos art. 457 e 458 da CLT, entre as quais não estão as horas extraordinárias; que a Súmula n.º 24 do TST não abala esse entendimento, pois manda inserir na indenização as horas extraordinárias, desde que habitualmente prestadas: caso contrário, pois, elas são excluídas, como na hipótese; e que a conclusão não é alterada pelo art. 9.º do Regto. (Decreto n.º 59.820/66), que, não podendo modificar o alcance da norma legal substantiva a que se refere, na parte em que o faz não pode prevalecer.

2.4 Falando nos autos em 19.8.1971 perante o TFR (Agravo MS n.º 68.736), a Subprocuradoria Geral da República tratou exclusivamente de outro aspecto (aviso prévio) também versado no mandado de segurança. E concluiu dizendo que "ante o exposto, a União, estando de acordo com as razões (do INPS), espera a reforma da sentença". Ora, essa conclusão, seguindo-se à qualificativa "ante o exposto" — no qual, repito, nada fora dito quanto a horas extraordinárias — pode ser entendida como não se estendendo a essa parte da sentença. Assim, o pronunciamento do Ministério Público nada contém na matéria deste estudo; logo, pode ser interpretado, pelo menos, como uma abstenção de opinião nessa matéria, quando não como uma opinião implicitamente favorável à conclusão adotada a respeito pela sentença.

2.5 O TST, pelo acórdão de 8.9.1970 da 1.ª Turma, referido em 2.2, decidiu, por unanimidade, que "as horas extraordinárias têm notória natureza salarial e, por isso, estão implicitamente contidas nas parcelas mencionadas no art. 457 da CLT ... Se dúvida perdurasse, o art. 9.º do Decreto n.º 59.820/66 afastaria a controvérsia. Nem se diga que o regulamento ultrapassou a lei: ao contrário, limitou-se a

[3] GOTTSCHALK, Egon Felix. Jornal *O Estado de São Paulo*, 6.2.1972.

esclarecê-la. Por outras palavras, o regulamentador repetiu, com detalhes, o conceito geral que o legislador consignara no seu texto". Tem a mesma conclusão, embora de passagem e sem fundamentação, o acórdão de 25.11.1970 do TST (pleno) no processo RR-2.446/69, que se limita a afirmar, por maioria, ser "tranqüilo" que as horas extraordinárias computam-se na contribuição do FGTS. Parece-me que o qualificativo "tranqüilo" é desmentido pelo próprio acórdão, por ser proferido em embargos infringentes e conter votos vencidos, entre eles o do próprio relator originário.

2.5 No plano doutrinário, a tese do Ministro Arnaldo Sussekind, aprovada pelo "Seminário sobre Aspectos Jurídicos do FGTS" realizado em Brasília em março de 1968 (supra: 2.2), acusa o art. 2.º da Lei n.º 5.107/66 de infelicidade ao dizer "excluídas as parcelas não mencionadas nos art. 457 e 458 da CLT", porque "os referidos artigos aludem a parcelas que constituem salário ou apenas remuneração e a parcelas que não constituem nem salário nem remuneração". Daí, considerando que as horas extras, tendo caráter remuneratório, devem integrar a contribuição do FGTS, que chama de "salário diferido", conclui que "o que o legislador quis dizer é que o depósito corresponde a 8% da *remuneração paga*, excluídas as parcelas não conceituadas como remuneração pelos art. 457 e 458 da CLT" ("As horas extraordinárias e os depósitos do FGTS, *LTr* vol. 32 p. 125; grifo do original). Ou seja, conclui precisamente nos termos em que o art. 9.º do Decreto n.º 59.820/66 havia regulamentado o art. 2.º da Lei n.º 5.107/66.

2.7 Já anteriormente, essa posição havia sido sustentada por Fabio Fanucchi.[4] O segundo trabalho citado polemiza contra Eduardo Gabriel Saad e invoca em seu favor Luiz José de Mesquita e Geraldo Ramos Sandes. Em resumo, Fanucchi discorda da distinção entre horas extraordinárias "habituais" e "eventuais", feita por Saad para efeito de inclusão das primeiras, mas não das segundas, no cômputo do FGTS; e considera que umas e outras integram por igual a contribuição, dizendo não encontrar fundamento em contrário no art. 9.º do Decreto n.º 59.820/66.

2.8 Por fim, cabe mencionar que o trabalho de Octavio Bueno Magano, já referido em 1.5, observa que, sendo o FGTS um substitutivo da indenização, a CLT, fixando para o cálculo desta o limite máximo de 240 horas extras, automaticamente as exclui da base da contribuição. E ainda que, sendo a contribuição recolhida mês a mês, "não há perspectiva para aferir-se a continuidade do pagamento" (das horas extras). Este último argumento significa que as horas extras

[4] FANUCCHI, Fabio. As obrigações financeiras, accessórias e contábeis do FGTS, *LTr.*, 1967. Suplemento 13, p. 68; e Cálculo da quota mensal do FGTS. rev. cit., 1967. Suplemento 58, p. 287.

em nenhuma hipótese integram o FGTS, por não ser possível aferir a habitualidade ou não do seu pagamento, nos termos do art. 458 da CLT e da Súmula 24 do TST (supra: 1.7 e 2.3).

2.9 Quando escrevi este trabalho, não era ainda conhecida a decisão do TFR no caso mencionado em 2.2 a 2.4 supra. Sua ementa, publicada depois no *Diário da Justiça* de 7.2.1972, p. 427, diz, na parte que interessa: "Devem ser incluídas as quantias pagas aos empregados, cada mês ou quando isso ocorrer, a título de horas extraordinárias prestadas, no montante da remuneração com base na qual há de incidir o percentual de 8% a ser depositado, a teor do art. 2.º da Lei n.º 5.107/66". Não me cabe comentar esse acórdão, mesmo porque não lhe conheço o texto integral. Mas parece-me que um argumento contrário resultaria da *mens legislatoris* ao alterar o projeto primitivo (supra: 1.5). Este falava simplesmente em "folhas salariais", o que incluiria o total pago a qualquer título; ao passo que o texto promulgado ressalva a exclusão das parcelas não mencionadas nos art. 457 e 458 da CLT, estando neste caso as horas extraordinárias.

3. *O problema no direito tributário*

(A) Conceito de tributo e suas espécies

3.1 Se me alonguei no capítulo precedente apesar do caráter introdutório que lhe atribuí, foi para sublinhar — como agora faço — um aspecto do problema na área trabalhista, importante para resolvê-lo também no campo tributário onde me proponho implantá-lo. Refiro-me ao fato de que tanto a jurisprudência como a doutrina examinadas, que concluíram pela inclusão das horas extraordinárias no FGTS, só o conseguiram fazer invocando expressamente o art. 2.º do Decreto n.º 59.820/66 ou admitindo implicitamente a sua validade. Ora, essa validade inexiste; e como esta afirmativa apóia-se em fundamento constitucional, ela se aplica igualmente ao direito trabalhista e ao direito tributário. Passo a demonstrá-la neste último campo, o que exige como preliminar o enquadramento da contribuição do FGTS no conceito de tributo, aliás já feito magistralmente por Victor Nunes Leal no trabalho citado em 1.3. Seria veleidade pretender fazê-lo melhor ou com maior autoridade; de modo que tudo o que segue deve ser entendido apenas como esclarecimento, em certos pontos, de uma demonstração já feita.

3.2 Na doutrina brasileira e na estrangeira, parece dominante a tese de que o conceito de tributo é tripartido, compreendendo impostos, taxas e contribuições. Digo "parece" porque, embora aceita pela maioria dos autores, a opinião não é inteiramente pacífica. Assim, por exemplo, no direito germânico-alemão, austríaco e suíço-alemão — o direito tributário — *Steuerrecht* — é, como o nome já indica, res-

trito aos impostos, considerando as outras figuras como não tributárias (preços públicos). O direito francês não observa distinções conceituais e terminológicas rígidas: emprega as expressões *impôt* e *contribution* ora como sinônimas, ora como distintas; a expressão *taxe* tanto pode equivaler à nossa "taxa", como ser sinônima de *taux* ("alíquota" ou medida de qualquer tributo); e até uma quarta expressão, *droits*, é às vezes empregada como entre nós para os "direitos aduaneiros" (impôsto de importação) e às vezes estendida a outros impostos (*droits de mutation*, imposto de transmissão de propriedade.)

3.3 Entre nós, Pontes de Miranda inclina-se pela divisão bipartida do tributo em apenas impostos e taxas, incluindo nestas as contribuições como uma subespécie.[5] Pessoalmente, eu iria ainda mais além e prescindiria, no plano doutrinário, de qualquer subdivisão, que entendo não ser da essência do conceito de tributo. Considero a subdivisão, no plano do direito positivo, apenas como um expediente prático de aplicação, ligado à atribuição das competências tributárias, especialmente ao que se chama, nos países federais (mas não necessariamente só neles) de "discriminação de rendas".

3.4 Não é este o lugar próprio para digressões doutrinárias, mas, em apoio da última afirmativa cabe lembrar que o tributo é, essencialmente, uma figura unitária por sua função. Esta, em quaisquer das modalidades ou espécies que se queiram admitir, é sempre a mesma: servir ao governo como meio legal para a obtenção compulsória de "receitas derivadas", isto é, receitas não provenientes do patrimônio estatal, mas do patrimônio dos particulares ou de certas entidades públicas.

3.5 Nesta linha de pensamento enquadra-se a opinião, que adoto, de Geraldo Ataliba,[6] de que os tributos podem ser "vinculados" ou "não vinculados" em função da natureza do seu fato gerador, nome que se dá à situação material ou jurídica definida em lei como necessária e suficiente para gerar a obrigação de pagá-los (Código Tributário Nacional — CTN —, Lei n.º 5.712 de 25.10.1966, art. 114). Assim, invertendo a ordem:

a) o tributo é "não vinculado" quando o seu fato gerador independa de qualquer atividade específica do governo tributante em relação ao contribuinte: é o caso dos impostos (CTN, art. 16); ao contrário,

b) o tributo é "vinculado" quando o seu fato gerador seja uma atividade específica do governo tributante, a qual por sua vez pode ser (i) diretamente relativa ao contribuinte, como o exercício do poder

[5] PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967*. Vol. 2, 2.ª ed. com a Emenda n.º 1 de 1969. São Paulo, 1970, p. 362-3 e 371 e, em termos mais incisivos, em seus comentários às constituições anteriores.

[6] ATALIBA, Geraldo. *Revista de Direito Público (RDP)*. Vol. 9, p. 43.

de polícia ou a prestação ou disponibilidade de um serviço; é o caso das taxas (CTN, art. 77); ou pode ser (ii) apenas indiretamente relativa ao contribuinte: é o caso das contribuições (CTN, art. 81 e 217), como adiante veremos mais amplamente.

3.6 Por esta exposição se vê que a tripartição "impostos, taxas e contribuições" tem por base, em cada um dos três casos, uma característica específica de um dos elementos integrantes do conceito genérico de tributo; mas também mostra que, em todos os três casos, esse elemento é sempre o mesmo: o fato gerador. De modo que, como foi dito, o tributo é, em si mesmo, uma figura que, embora genérica, é unitária porque a subdivisão em espécies não é da essência do seu conceito, mas tem que ver apenas com as condições da sua aplicação em cada caso concreto. Efetivamente, o art. 3.º do CTN assim o define por uma conceituação genérica mas unitária, isto é, aplicável a todas as espécies em que se possa subdividir: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada'. [7]

3.7 Uma breve análise dos elementos dessa definição completará o presente capítulo e antecipará alguns aspectos a serem depois desenvolvidos. Ressalvo que, embora tenha participado da comissão que em 1966 elaborou o CTN revendo projeto de 1954, nessa análise, como depois em outros pontos, expressarei algumas discordâncias. Estas não foram indicadas desde logo porque a comissão de 1966 observou a mesma norma que se haviam imposto os membros da de 1954 (de que também fiz parte), de não formular votos em separado, "inclusive fazendo ocasionalmente abstenção de pontos de vista pessoais", para que o projeto traduzisse em seu conjunto o pensamento dominante. Mas é claro que hoje, promulgado o CTN, estou liberado desse compromisso e livre para expressar minha opinião individual.

3.8 Isto posto, nos termos do art. 3.º do CTN o tributo é:

a) uma "prestação compulsória instituída em lei": este é o ponto nuclear da definição, que a um tempo ressalta a compulsoriedade do tributo como sua característica essencial, mas ao mesmo tempo e como conseqüência consigna a chamada "reserva da lei", expressa nas normas constitucionais (genérica) de que somente por lei pode alguém ser obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa e (específica) de que nenhum tributo será exigido ou aumentado a não ser por lei e nos termos nela estabelecidos; a este ponto voltaremos;

b) uma "prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir": aqui o CTN define o tributo como o objeto de uma obrigação de pagar, mas a meu ver diz mais que o necessário: "em

[7] Trabalhos da Comissão Especial do CTN. Rio, 1954, p. 101.

moeda" já se inclui em "pecuniária", e "valor que nela (moeda) se possa exprimir" não é uma alternativa mas uma repetição: significa "prestação traduzida em dinheiro", que é precisamente o que distingue as obrigações "de pagar" das "de fazer" e portanto já está implícito em "pecuniária";

c) uma "prestação que não constitua sanção de ato ilícito": aqui o CTN aceitou a observação de Berliri, de que sem essa ressalva a definição conviria igualmente ao tributo e à multa: o que se diz no texto é que, embora os atos ilícitos possam ser tributados (CTN, art. 118), entretanto não é tributo mas multa a obrigação de pagar cujo fato gerador não seja um ato em si mas a sua ilicitude;

d) uma "prestação cobrada por atividade administrativa plenamente vinculada": aqui o CTN afastou-se da orientação, comum em doutrina, de definir o tributo por sua finalidade (proporcionar receita ao Estado), insuficiente para especificá-lo por ser comum a todas as receitas públicas, inclusive as não tributárias (tarifas, preços públicos, prestações contratuais); e preferiu, seguindo Zanobini, definir pela natureza da atividade perceptória, que naquelas outras modalidades de receitas públicas é apenas "parcialmente vinculada", isto é, admite um grau maior ou menor de discricionariedade administrativa, cuja inexistência caracteriza por contraste a percepção das receitas tributárias.

4. *O problema no direito tributário*

(B) Conceito de contribuição

4.1 Fixadas estas noções vestibulares, podemos passar à análise da evolução do seu tratamento no direito positivo brasileiro. De início, a Constituição Federal de 1891 filiava-se tacitamente à orientação bipartida, falando somente em "impostos" e "taxas" (art. 7.º e 9.º). Isso mesmo, aliás, sem distinguir nitidamente entre as duas figuras: por exemplo, "taxas de selo", quando o tributo desse nome pode ser, segundo o caso, imposto ou taxa, como depois o reconheceria a lei ordinária. E ainda incluindo, entre aquelas figuras, outras que não são nem impostos nem taxas, mas "preços públicos" (por exemplo, correios e telégrafos).

4.2 A divisão tripartida apareceu na Constituição Federal de 1934 com a figura da "contribuição de melhoria", propugnada principalmente por Bilac Pinto e Anhaia Mello e mencionada sem definição no art. 124, aliás no capítulo "Da Ordem Econômica e Social". A Carta de 1937 foi omissa a respeito, mas a contribuição de melhoria reapareceu, já então entre a matéria tributária e com definição específica, na Constituição Federal de 1946 (art. 30 n.º II e seu § único). Mantida nos mesmos termos pela reforma tributária da Emenda Constitucional n.º 18 de 1965 (art. 19), dali passou, com variantes, para a

Constituição Federal de 1967 (art. 19 n.º III e seu § 3.º) e para a Emenda Constitucional n.º 1 de 1969 (adiante chamada Constituição Federal de 1969), art. 18 n.º II.

4.3 Ora, o "imposto", embora seja espécie do gênero tributo, entretanto é, ele próprio, figura genérica, comportando tantas espécies quantos sejam os fatos geradores disponíveis para o legislador ordinário (imposto de importação, de exportação, de renda, de circulação de mercadorias, de propriedade ou sua transmissão, de serviços, etc.). Esses fatos geradores são indicados, no chamado "campo privativo", pela própria Constituição ao definir as competências tributárias respectivas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios (Constituição Federal de 1969, art. 21, 23 e 24). Ou são deixados pela Constituição, sob certas ressalvas, à inventiva do legislador (no Brasil, somente o federal), nos campos chamados "residual" (art. 21 § 1.º) e "extraordinário" (art. 22).

4.4 O mesmo acontece com a "taxa": também ela, embora espécie do gênero tributo, por sua vez comporta espécies. Aliás, à diferença dos impostos, em matéria de taxas a Constituição só pode definir o gênero, como de fato o faz: tributo arrecadado em função do exercício do poder de polícia ou da prestação efetiva ou potencial de certos tipos de serviços públicos (art. 18 n.º I). As espécies de taxas (de água, de esgotos, de licença, de fiscalização, etc.) têm necessariamente de ser deixadas à iniciativa do legislador, apenas sob a ressalva de se conformarem à definição constitucional do gênero e às limitações dela decorrentes, expressas em lei complementar (o CTN). Do contrário, a Constituição limitaria *a priori*, não apenas a competência tributária, mas também a atuação dos governos no exercício do poder de polícia e na instituição de serviços públicos.

4.5 Todavia, do fato mesmo de reconhecer a Constituição caráter genérico aos impostos e às taxas, mas definir diretamente, ela própria, um tipo de contribuição — a de melhoria — originou-se a tese de que a contribuição, ao contrário dos impostos e das taxas, era *espécie* e não *gênero*. Em outras palavras, só seria "contribuição" a figura que a Constituição definia como "contribuição *de melhoria*": tributo arrecadado dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, tendo como limite total o custo da obra e como limite individual a valorização de cada imóvel (Constituição Federal de 1969, art. 18 n.º II). Por conseqüência, não haveria, além dessa, outras figuras *tributárias* que se pudessem qualificar como contribuições.

4.6 Pessoalmente, sempre fui contrário a essa tese, que combati no plano doutrinário em trabalho publicado em 1951.[8] Assim, ao redigir

[8] GOMES DE SOUZA, Rubens. *Revista de Direito Administrativo (RDA)*. Vol. 26, p. 363; e *Revista Forense (RF)*. Vol. 155, p. 21.

em 1953 o anteprojeto que serviria de base ao já citado projeto de 1954 e daria origem em 1966 ao atual CTN, consignei no art. 28 que "os tributos são impostos, taxas ou contribuições" e no art. 95 que "são contribuições os tributos que não sejam especificamente impostos ou taxas". Essa generalização do conceito foi rejeitada pela comissão elaboradora do projeto de 1954, por entender não existirem na Constituição, além da contribuição especificamente de melhoria, outros tributos que os impostos e as taxas; e também porque a utilidade prática de um conceito genérico de contribuição seria a de instituir regime jurídico especial para as exações de caráter parafiscal: mas exatamente quanto a estas a comissão havia deliberado, como princípio, adotar uma atitude de neutralidade jurídica. [9]

4.7 A esta última citação aplica-se a ressalva que fiz em 3.7. O argumento constitucional podia, é certo, impressionar. Mas a ele respondo que se a Constituição Federal (de 1946) não definia o imposto ou a taxa e no entanto nunca se pôs em dúvida tratar-se de figuras genéricas, o fato dela definir a contribuição *de melhoria* não era razão suficiente para concluir que se tratasse de uma figura *específica* e que não pudessem existir *outras* contribuições. Quanto ao segundo argumento da comissão de 1954, baseado numa orientação, dada como de política fiscal, de manter-se juridicamente neutra face à assim chamada "parafiscalidade", terei de dedicar todo um capítulo deste trabalho. Mas desde já posso adiantar que a minha razão de entender a contribuição como um gênero era precisamente a necessidade de submeter ao regime legal da tributação o grande número de exações, ditas "parafiscais", que prosperavam à margem da lei por não serem impostos nem taxas e não se querer admitir que pudessem ser contribuições.

4.8 Seja como for, pelos motivos indicados a comissão de 1954 entendeu que o art. 30 n.º II da Constituição Federal de 1946 dava à contribuição um conceito *específico* de "contribuição de melhoria" e assim redigiu os art. 21 e 49 do projeto. Igual atitude adotou a comissão, de que também fiz parte, que em 1965 projetou a reforma tributária implantada pela Emenda Constitucional n.º 18 daquele ano e, em seguida, o CTN: mas neste caso com ainda menor razão, pois estava encarregada de propor uma reforma constitucional. Tanto assim que no seu primeiro relatório a comissão passou o assunto praticamente sob silêncio e, no segundo, justificou sua atitude essencialmente nos mesmos termos já referidos em 4.6 e com que já manifestei minha discordância. [10] Assim, como já foi notado em 4.2, o art. 19 da Emenda Constitucional 18/65 não inovou sobre o art. 30 n.º II da Constitui-

[9] Trabalhos da Comissão Especial do CTN. op. cit., p. 119.

[10] GOMES DE SOUZA, Rubens. *Reforma Tributária Nacional.* Rio. Publicação n.º 17 da Fundação Getúlio Vargas. 1965, p. 54 e 89.

ção Federal de 1946, como tampouco o fizeram o art. 19 n.º III da Constituição de 1967 e o art. 18 n.º II da Constituição de 1969. *A fortiori*, o texto original do CTN limitou-se a prever normas complementares tão só para a contribuição "de melhoria" (art. 81-2).

4.9 Mas essa situação está hoje radicalmente mudada. Com efeito, logo após a promulgação do CTN em 25.10.1966, o Decreto-lei n.º 27 de 14.11.1966 lhe acrescentou um novo art. 217 (aliás numerado erradamente como 218) ressalvando a incidência e a exigibilidade (em resumo) "(I) 'da contribuição sindical', denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os art. 578 e seg. da CLT; (II) das denominadas 'quotas de previdência' de que tratam os art. 71 e 74 da Lei n.º 3.807/60 ... que integram a contribuição da União para a Previdência Social; (III) da contribuição destinada a constituir o 'Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural', de que trata o art. 158 da Lei n.º 4.214/63; (IV) da contribuição destinada ao FGTS, criada pelo art. 2.º da Lei n.º 5.107/66 e (V) das contribuições enumeradas no § 2.º do art. 34 da Lei n.º 4.863/65 ... e outras de fins sociais, criadas por lei".

4.10 O Decreto-lei n.º 27/66 — mormente porque baseado na competência legislativa excepcional, conferida temporariamente ao poder executivo pelo Ato Institucional n.º 2 de 1965 — poderia limitar-se a ratificar as exações que referiu. Não precisava definir-lhes a natureza jurídica como "contribuições", seja confirmando-a como tal nos casos dos incisos III, IV e V, seja inclusive mudando-a para tal nos casos do "imposto sindical" (inciso I) e das "quotas de previdência" (inciso II). Sobretudo, não precisava incluí-las no CTN. Ora, o Decreto-lei n.º 27/66 expressamente fez tudo isso, obviamente porque, para que as exações referidas continuassem válidas em face da Emenda Constitucional n.º 18/65, entendeu necessário qualificá-las juridicamente como *contribuições* e reconhecer-lhes, com essa qualificação, a natureza de *tributos*. Se assim não fosse, como não há leis inúteis ou redundantes, o Decreto-lei n.º 27/66 nem sequer teria sido expedido.

4.11 Mais ainda. Qualificando como "contribuições" as exações que enumerou — ao lado da "contribuição de melhoria", já referida no art. 19 da Emenda Constitucional n.º 18/65 — o Decreto-lei n.º 27/66 reconheceu expressamente o caráter *genérico* da figura tributária da contribuição, à semelhança do que já era reconhecido quanto às figuras tributárias do imposto e da taxa. De resto, neste particular o Decreto-lei n.º 27/66 apenas antecipou-se à própria Constituição, que viria depois atribuir à União competência para "instituir contribuições ... tendo em vista a intervenção do domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais" (Constituição Federal de 1969, art. 21 § 2.º n.º I). Esse texto está no capítulo "Do

Sistema Tributário" e generaliza o que já estava nos art. 157 § 9.º (domínio econômico), 158 n.º XVI (previdência social) e 159 § 1.º (categorias profissionais), colocados no capítulo "Da Ordem Econômica e Social" da Constituição Federal de 1967 e repetidos, agora talvez desnecessariamente, nos art. 163 § único, 165 n.º XVI e 166 § 1.º do mesmo capítulo da Constituição Federal de 1969.

4.12 Dir-se-á que o art. 18 n.º II da Constituição Federal de 1969 (contribuição de melhoria) aplica-se por igual à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios; ao passo que o seu art. 21 § 2.º n.º I (outras contribuições) aplica-se somente à União. A observação é correta, mas não invalida a conclusão de que a contribuição seja uma figura tributária genérica. Por outras palavras, não seria exato inferir que a contribuição se tivesse tornado genérica somente para a União, mas continuasse específica ("de melhoria") para os demais poderes tributantes. A atribuição constitucional de várias espécies de contribuições à União e somente de uma aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios não tem que ver com a sua natureza jurídica, mas com o critério de distribuição das competências trtibutárias. O mesmo critério vige na Constituição Federal de 1969 quanto ao imposto — cuja natureza genérica não é posta em dúvida — mas que também é atribuído por figuras específicas aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios (art. 23 e 24) e genericamente só à União (art. 21 § 1.º e 22). Critério que, ademais, no caso das contribuições justifica-se porque as espécies do gênero, facultadas à União pelo art. 21 § 2.º n.º I (domínio econômico, previdência social e regulamentação profissional) referem-se a atribuições privativamente federais (art. 163, 165 n.º XVI e 8.º n.º XVII letra *r*, respectivamente). Aliás, Aliomar Baleeiro, ao afirmar a mesma conclusão de que "no direito positivo do Brasil, hoje, as contribuições integram o sistema tributário", acrescenta (referindo-se ao art. 217 do CTN) que esse dispositivo "não exaure o rol das contribuições" que podem ser criadas pelo legislador ordinário. [11]

4.13 Pelo exposto, pode-se encerrar este capítulo concluindo que a contribuição é um gênero de tributos suscetível de subdivisão em várias espécies. E isto em face do que dispõem (genericamente) a Constituição Federal no art. 21 § 2.º n.º I e (especificamente) a mesma Constituição Federal nos art. 163 § único, 165 n.º XVI e 166 § 1.º e o CTN no art. 217 n.ºs I a V. Podendo-se ainda observar, como de especial interesse para este trabalho, que na enumeração do último dispositivo citado, fundado no Decreto-lei n.º 27/66 e confirmado pelos art. 158 n.º XVI da Constituição Federal de 1967 e 165 n.º XVI da Constituição Federal de 1969, a contribuição do FGTS está expressamente referida (inciso IV).

[11] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 4.ª ed. Rio, 1972, p. 68.

5. *A chamada "parafiscalidade"*

5.1 No capítulo precedente referi mais de uma vez a "parafiscalidade". Este conceito foi invocado em doutrina para fundamentar a existência de exações compulsórias de natureza jurídica diversa dos tributos. Quanto a este problema, como vimos, as comissões elaboradoras do CTN em 1954 e em 1966 e mesmo da reforma tributária em 1965 entenderam, a meu ver erroneamente, adotar uma atitude "de neutralidade jurídica" (supra: 4.6). Por isso, muito embora esteja hoje estabelecido que as contribuições são, genericamente, tributos, poderia ressurgir o argumento de que, além dos tributos, existissem exações compulsórias de outra natureza, suscetíveis de reger-se por um estatuto jurídico próprio. Só por isso, mas apenas a título complementar e, a esta altura, já *ex abundantia,* convém abrir este capítulo para atalhar desde logo esse eventual argumento.

5.2 Um resumo histórico da teoria da "parafiscalidade" (para alguns, "extra" ou "meta" fiscalidade) pode ser encontrado no trabalho de Claudete Aparecida Cardo. [12] Ali se vê que a idéia de uma "finança paralela" à governamental, referida a certas entidades ou comunidades, não necessariamente públicas, integrantes do grupo social, já existia em germe nos economistas ou financistas (mas não nos juristas) italianos mais antigos, como Graziani (1911), Tangorra (1915), Flora (1921) e Nitti (1928). Entretanto, quem a sistematizou, procurando dar-lhe feições não apenas econômico-financeira, mas também jurídica, próprias, foi Morselli, isto é, finanças das entidades paraestatais, especificamente das autarquias. [13]

5.3 Em breve resumo, a tese de Morselli era uma dicotomia entre: a) o "tributo fiscal", conceito político fundado na capacidade econômica geral dos contribuintes considerados em seu todo e justificativo da obtenção, pelo Estado, de recursos destinados ao atendimento de finalidades públicas de interesse também geral; e b) o "tributo parafiscal", conceito econômico-social fundado numa capacidade econômica específica a determinados grupos ou categorias de contribuintes e justificativo da obtenção, por entidades delegadas pelo Estado, de recursos destinados ao atendimento de finalidades públicas de interesse também específico daqueles grupos ou categorias. Como se vê, cada um dos ramos da dicotomia de Morselli por sua vez se baseava em dois fundamentos, genérico num caso e específico no outro: a capacidade contributiva e a finalidade a que se destinavam os recursos arrecadados. Ora, ambos esses fundamentos são discutíveis.

[12] CARDO, Claudete Aparecida. Estudos sobre a Parafiscalidade. Na 2.ª *Coletânea de Estudos de Problemas Tributários,* dirigida pelo Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo, 1971, p. 83.

[13] MOSSELLI. *Le Finanze degli Enti Pubblici non Territoriali.* Pádua, 1945.

5.4 A capacidade econômica, dita contributiva, não é um elemento jurídico do conceito de tributo (supra: 3.8), mas um elemento pré-jurídico da definição, pelo legislador, das hipóteses e da medida da tributação. Sempre a entendi nesses termos, inclusive em oposição a Baleeiro ao tempo em que a Constituição Federal de 1946 a ela se referia no art. 202.[14] Mas, para os efeitos deste trabalho, o que importa notar é que o próprio Baleeiro, sem embargo da função "normativa" (e não apenas "programática") que atribui à capacidade contributiva, discorda expressamente de Morselli quanto à premissa de que, mesmo como um conceito econômico, a capacidade contributiva possa fundamentar exações com natureza jurídica própria e distintas dos tributos.[15]

5.5 Por sua vez, a segunda premissa da parafiscalidade não é mais procedente que a primeira. A afetação das receitas públicas a determinadas finalidades é evidentemente sem influência para lhes definir a natureza jurídica. Digo "evidentemente" porque aquela afetação logicamente pressupõe a prévia arrecadação da própria receita, isto é, a extinção da relação jurídica que deu origem a sua cobrança. Logo, não poderia atuar sobre aquela relação jurídica, a ponto de integrar-se na definição do tributo, ou do preço público, ou do contrato, ou de qualquer modalidade de atuação do Estado, que lhe tenha dado origem. Em resumo, a destinação da receita é uma providência de tesouraria relacionada com a *despesa pública* e não com a própria receita, por isso mesmo enquadrada em outro ramo do direito — o financeiro ou orçamentário — mas não no direito tributário. Aliás, precisamente por esses fundamentos, isso é hoje, entre nós, matéria de lei: o art. 4.º n.º II do CNT dispõe que "a destinação legal do produto da arrecadação" é irrelevante para qualificar a natureza jurídica específica do tributo de que provenha.

5.6 De resto, não foi somente no Brasil que a teoria da parafiscalidade foi repudiada. Na França, Laufenburger polemizou diretamente com Morselli.[16] Além dele, Mérigot,[17] Laferrière-Waline,[18] Trotabas[19] e Duverger,[20] todos concluíram que o chamado 'tributo

[14] Cf. GOMES DE SOUZA, Rubens. *RDA*. Vol. 26, p. 444; e *RF*. Vol. 140, p. 575.

[15] BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal*. 3.ª ed. Rio, 1964, p. 252; e *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 2.ª ed. Rio, 1960, p. 247.

[16] LAUFENBURGER. *Revue de Science et Législation Financières*. Vol. 43, p. 340.

[17] MÉRIGOT. Trad. bras. *RDA*. Vol. 33, p. 54 e Vol. 34, p. 49.

[18] LAFERRIÈRE-WALINE. *Traité Elem. de Science et Législation Financières*. Paris, 1952, p. 244.

[19] TROTABAS. *Science et Technique Fiscales*. 2.ª ed. Paris, 1960, p. 258 e artigo em espanhol na *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública (RDFHP)*. Vol. IV, n.º 13 (1954), p. 7.

[20] DUVERGER. *Institutions Financières*. Paris, 1960, p. 87.

parafiscal" é apenas um imposto com destinação determinada. A propósito, lembro que na França a distinção das espécies tributárias não é precisamente definida (supra: 3.2): o que levou Giuliani-Fonrouge a, concordando com a solução adotada naquele país, escrever que ela teria sido facilitada pelo enquadramento das exações parafiscais na figura genérica das contribuições. [21]

5.7 É, com efeito, o que ocorre nos países onde a divisão tripartida é adotada. Na Itália, só encontrei um autor — não tributarista — que seguisse a teoria de Morselli para atribuir às contribuições de previdência um caráter "parafiscal" autônomo. [22] Já os fiscalistas são unânimes em definir as exações "parafiscais", previdenciárias ou outras, como contribuições no sentido tributário desta figura e sujeitá-las ao regime jurídico pertinente aos tributos. [23]

5.8 Na Espanha, entre os comentaristas da Lei de Reforma Tributária de 1958, Vicente-Arche Domingo afirma a natureza tributária das "quotas" de previdência social e a impossibilidade de defini-las como categorias jurídicas autônomas. [24] E, em estudo especificamente dedicado às exações parafiscais, Vicente Torres Lopez esclarece que, quanto a elas, a atitude da referida lei de 1958 foi quádrupla: a) suprimir de maneira categórica (*"de modo tajante"*) a possibilidade de serem criadas a não ser por lei votada pelas Cortes; b) delegar por prazo certo ao executivo a revalidação por decreto das exações existentes, cuja revogação pudesse ocasionar "problemas insuperáveis"; c) considerar "suprimidas e portanto ilegais" as exações não revalidadas no prazo legal; d) submeter às normas aplicáveis aos tributos a arrecadação das exações revalidadas. [25] ("Los Tributos Parafiscales", RDFHP vol. XVI n.º 67 (1967) p. 2.129).

5.9 Voltando, para concluir este capítulo, à doutrina brasileira, cabe mencionar que em 1954 o próprio Morselli foi vivamente contestado em smpósio realizado no Rio de Janeiro e editado no mesmo ano. [26] Mesmo antes, Milton Campos já se havia manifestado sobre o as-

[21] GIULIANI-FONROUGE. *Revista Jurídica Argentina "La Ley"*. Vol. 126, p. 810; *Revista del Tribunal Fiscal*. México, 1966, p. 359; e *Derecho Financiero*. Vol. 2, 3.ª ed., Buenos Aires, 1970, p. 1.028.

[22] SANDRI, Lionello Levi. v. b. Contributi Previdenziale. *Enciclopedia del Diritto*. Vol. 10, Milão, 1962, p. 268.

[23] INGROSSO. *I premi di assicurazione contro gli infortuni del lavoro e la loro natura tributaria*. 1954; GIANNINI. *I concetto fondamentali del diritto tributario*. Turim, 1956, p. 66; COCIVERA. Natura tributaria di alcuni proventi degli enti minori (*i. e.*, Los entes paraestatais). *In Studi in onore di Giannini*, Milão, 1961, p. 225; MICHELI. Profili critici in tema di potestà d'imposizione. *In*: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. v. 23 (1954) t. I, p. 92.

[24] *RDFHP*, v. XI, n.º 44 (1960) p. 1235.

[25] Los tributos parafiscales. *In*: *RDFHP*, v. XVI, n.º 67 (1967), p. 2129.

[26] *A Parafiscalidade e seu Controle*. Publicação n.º 3 do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro. 1954.

sunto em parecer de 1952.[27] Seguiram-se, em ordem cronológica, afora os trabalhos de Baleeiro já citados, os de Sylvio Santos Faria;[28] A. B. Buys de Barros;[29] Gilberto de Ulhôa Canto;[30] Alfredo Augusto Becker;[31] Walter Barbosa Corrêa;[32] Geraldo Ataliba;[33] e eu mesmo.[34] Todos esses trabalhos concluíram, sem discrepância, pela natureza tributária das exações parafiscais, cuja validade constitucional depende da sua qualificação ou como impostos ou como taxas; embora alguns admitissem, em certos casos, tratar-se de "tributos *sui-generis*" reunindo características de uma e de outra daquelas figuras, como nota Becker sem concordar.

5.10 Esta admissão, por alguns, de um *tertium genus* misto devia-se evidentemente, ao desconhecimento, ao tempo, da contribuição como figura genérica. Neste sentido, é interessante notar que a própria comissão da reforma tributária de 1965, em contradição com a sua professada "neutralidade jurídica" (supra: 4.6 e 4.8), disse que "as exações parafiscais, entre elas as de previdência, diferem das propriamente fiscais apenas no objetivo que visam, que por sua vez determina o destino do respectivo produto. Nenhum desses fatores, entretanto, é juridicamente hábil para condicionar o próprio conceito de tributo. Em outras palavras, as exações parafiscais ou são impostos ou são taxas".[35] A afirmativa, embora exata em seus termos, entretanto pecava por deficiência ou por excesso. Por deficiência, ao ignorar a existência daquelas figuras mistas que, reunindo características dos conceitos de imposto e de taxa, não se enquadram precisamente em um ou no outro; por excesso, ao levar à conclusão implícita mas inevitável de, pela razão indicada, serem inconstitucionais aquelas figuras mistas.

5.11 Já não padece do mesmo defeito a afirmativa final de Baleeiro, de que "as contribuições parafiscais, em resumo, são tributos e, como tais, não escapam aos princípios da Constituição".[36] Aqui, o termo genérico "tributos", acoplado a "contribuições", implica na admissão

27 CAMPOS, Milton. *Revista Forense*. Vol. 145, p. 69.

28 FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da Parafiscalidade*. Salvador, 1955.

29 BARROS, A. B. Buys de. *Ensaio sobre a Parafiscalidade*. S. Paulo, 1955.

30 CANTO, Gilberto de Ulhôa, Alguns Aspectos Jurídico-Constitucionais da Parafiscalidade no Brasil. Publicado em italiano em *Archivio Finanziario*. Vol. 5. Pádua, 1956, p. 36.

31 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. S. Paulo, 1963, p. 349.

32 CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. S. Paulo, 1964.

33 ATALIBA, Geraldo. Regime Constitucional da Parafiscalidade. *RDA*. p. 36 (1964); e *RDT*. Vol. 93, p. 408 (1968).

34 GOMES DE SOUZA, Rubens. O Imposto Territorial Urbano, a Tributação Extrafiscal e o art. 202 da Constituição de 1946. *Revista dos Tribunais*. Vol. 386, p. 36 (1967); e *RDT*. Vol. 93, p. 408 (1968).

35 *Reforma Tributária Nacional*. cit. p. 89.

36 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, cit. p. 571.

da generalidade destas e, portanto, preenche o vazio deixado pela insistência nos conceitos de "imposto" e de "taxa" entendidos com sentido vinculativo. Ora, o caráter genérico do tributo "contribuição" está hoje, como já vimos, reconhecido (Constituição Federal de 1969, art. 21 § 2.º n.º I). Assim, à guisa de conclusão para este capítulo, a frase de Baleeiro pode ser assim explicitada: "as exações parafiscais são tributos e, como tais, isto é, como impostos, ou taxas, ou contribuições, não escapam aos princípios da Constituição". Temos assim a regra geral que, aplicada ao caso específico da contribuição do FGTS, nos dará a conclusão deste trabalho.

6. *A contribuição do FGTS*

6.1 A exação criada pela Lei n.º 5.107/66 é uma dessas figuras mistas de que falei no capítulo precedente. Tem caráter de imposto por ser cobrada compulsoriamente de um contribuinte (o empregador) independentemente de qualquer atividade estatal específica, diretamente relativa a ele. Participa da taxa porque o fundamento da sua cobrança é um serviço estatal específico, porém dela se afasta porque esse serviço é relacionado diretamente a outra pessoa (o empregado ou seus herdeiros ou dependentes), diversa do contribuinte. Em outras palavras, é um tributo cobrado de uns em benefício direto de outros. A figura da contribuição é, portanto, a que lhe convém, como o reconheceu, corretamente, o Decreto-lei n.º 27/66, de preferência à configuração "depósito" adotada pela Lei n.º 5.107/66 e indicativa apenas de uma modalidade burocrática da arrecadação mas não definidora da natureza jurídica do arrecadado.

6.2 A figura da "contribuição" é, portanto, a que lhe convém e que, nos termos do art. 21 § 2.º n.º I da Constituição Federal de 1969, lhe confere caráter tributário. Aliás, o que em definitivo confirma esta configuração é o fato de que a relação jurídica se estabelece exclusivamente entre o empregador como contribuinte (sujeito passivo) e o poder público como sujeito ativo, através dos órgãos a que este delegou a administração do FGTS. Nenhuma relação jurídica se estabelece entre o contribuinte (empregador) e o beneficiário (empregado): este, ou seus herdeiros ou dependentes, poderá ser titular ativo de uma segunda relação jurídica, cuja natureza não interessa indagar porque não se reflete sobre a da primeira, mesmo porque o seu sujeito passivo não é o mesmo daquela (o empregador), mas o que nela figurou como sujeito ativo (o poder público representado por seus órgãos delegados). Pode-se dizer, como fórmula resumida capaz de abranger as duas relações jurídicas descritas, autônomas entre si, que o poder público, por seus órgãos delegados, interpõe-se entre as duas partes interessadas (empregador e empregado), substituindo-se respectivamente a uma e à outra como sujeito ativo do direito de exigir a prestação e como sujeito passivo da obrigação de prestar o benefício.

6.3 Este aspecto foi muito bem focalizado por Victor Nunes Leal,[37] ao acentuar que a relação jurídica de cobrança se estabelece unicamente entre o empregador como sujeito passivo e o poder público, através de seus órgãos delegados, como sujeito ativo, inclusive quanto aos privilégios creditícios e às penalidades por seu descumprimento, que são, aqueles e estas, os mesmos atinentes aos créditos fiscais (Lei n.º 5.107/66, art. 19 e 20). E também ao notar que, mesmo no plano puramente processual, a ação supletiva assegurada pelo art. 21 da Lei n.º 5.107/66 ao empregado ou seus herdeiros ou dependentes (ou ainda, em representação daqueles, ao sindicato) é, também ela, destinada a compelir o empregador inadimplente a cumprir sua obrigação *para com o poder público*, posto que no interesse do autor. Posteriormente ao que disse o autor citado, pode-se agora acrescentar que o Tribunal Federal de Recursos o confirmou: no acórdão referido em 2.9, ao apreciar o mérito e qualquer que tenha sido a sua decisão a respeito, o TFR afirmou sua própria competência, ou seja, a da Justiça Federal por contraste com a Justiça do Trabalho. O que quer dizer que admitiu o feito como expressão processual de uma relação jurídica (tributária) entre a União, por si ou por seus órgãos delegados, e o empregador *como contribuinte* (Constituição Federal de 1969, art. 122 n.º II e 125 n.º I); e não de uma relação jurídica (trabalhista) entre o empregador *como tal* e o empregado ou seus representantes (Constituição Federal de 1969, art. 142).

6.4 Aliás, esse fato mesmo de circunscrever-se a relação jurídica do FGTS às pessoas do empregador e do poder público, com exclusão do empregado ou seus beneficiários, parece invalidar a teoria do Ministro Sussekind de tratar-se de "salário diferido", uma vez que o salário decorre da relação de emprego, da qual o empregado é integrante necessário. Isto posto, todas as demais conceituações oferecidas para a exação do FGTS, ou lhe atribuem expressamente natureza tributária, ou a admitem por inferência. Assim, Costa Chaves entende tratar-se de "tributo parafiscal"; Eduardo Saad limita-se a dizer que não se trata de "taxa" nem de "contribuição de melhoria", o que é óbvio mas não exclui tratar-se de uma das *outras* contribuições hoje admitidas como tributárias; e Pires Chaves sublinha o seu caráter de "contribuição de previdência", que, como reconhece o próprio autor, não lhe retira a natureza de "uma espécie de tributo", mesmo quando restituível ao empregador quanto ao empregado não optante.[38]

6.5 É certo, portanto, que se trata de um tributo, "que não escapa", como já vimos em Baleeiro, "aos princípios da Constituição". Entre estes, avulta o princípio de legalidade, aliás afirmado pela Constituição, em matéria tributária, reiteradamente em três lugares. Assim,

[37] LEAL, Victor Nunes. op. cit., §§ 14 a 18.
[38] *Apud* SAMPAIO, Aluysio. *Fundo de Garantia.* S. Paulo, 1971, p. 36 e seg.

no art. 153 § 2.º, no capítulo "Dos Direitos e Garantias Individuais", está dito, genericamente, que ninguém é obrigado a fazer alguma coisa (o que inclui "pagar tributos") senão em virtude de lei. No § 29 do mesmo artigo está especificado que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça. Finalmente no art. 19 n.º I, em reiteração decorrente do encaixe na Constituição Federal de 1967 e na de 1969, como capítulo "Do Sistema Tributário", do texto da Emenda Constitucional 18/65, está dito que é vedado à União, como aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça.

6.6 Por sua vez, o CTN, como lei de normas gerais de direito tributário (Constituição Federal de 1969, art. 18 § 1.º), explicita no art. 97 o chamado "princípio de reserva da lei". Ali está dito que, além da instituição de tributos (inciso I) e da sua majoração (inciso II), é também privativo da lei estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária (inciso III) e a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo (inciso IV). Ou melhor, os incisos III e IV do art. 97 são decorrências do inciso I, ou nele se compreendem, porque a instituição do tributo se faz pela definição do seu fato gerador (CTN, art. 4.º *caput*) e esta, por sua vez, inclui a da sua base de cálculo e, por via de conseqüência, da sua alíquota.

6.7 Quanto a este último ponto — integração da base de cálculo na conceituação do fato gerador definidor do tributo — cabe recordar que o fato gerador é uma situação material ou jurídica complexa porque resultante do concurso de três elementos: a) *objetivo*, a definição legal da hipótese de incidência, b) *subjetivo*, a vinculação legal do elemento objetivo à pessoa do contribuinte, e c) *financeiro*, a indicação legal da base de cálculo, isto é, da maneira de calcular-se, em cada caso concreto, o montante da obrigação tributária. Isto é incontroverso, até porque elementar, mas pode ser fundamentado: assim, quanto aos três elementos referidos, Giannini;[39] meus trabalhos.[40] Especificamente quanto à base de cálculo e à alíquota como integrantes do fato gerador: Rafael Calvo;[41] Vicente Arche Domingo.[42] Mais especificamente ainda, no caso concreto das contribuições "parafiscais", Alberto Oliart,[43] e o incisivo Vicente Torres Lopez.[44]

[39] GIANNINI. *Concetti Fondamentali.* cit. p. 151-3.

[40] GOMES DE SOUZA, Rubens. *RDP.* Vol. 11, p. 13, cit., às p. 15 e 21; *RF.* Vol. 149, p. 113 e seg., à p. 116.

[41] CALVO, Rafael. *La determinazione dell'Aliquota Tributaria.* Milão, 1969.

[42] ARCHE DOMINGO, Vicente. Elementos Cuantitativos de la Obligación Tributaria. *RDFHP.* Vol. XV, n.º 60 (1965), p. 923.

[43] OLIARI, Alberto. Tasas y Exaciones Parafiscales. *RDFHP.* Vol. XI, n.º 41 (1961), p. 667.

[44] TORRES LOPEZ, Vicente. Ver nota n.º 22.

6.8 Mas aqui é preciso abrir espaço para uma objeção. Dir-se-á: o art. 21 § 2.º n.º I da Constituição Federal de 1969 permite à União instituir contribuições "nos termos do item I deste artigo". Ora, o item I do art. 21, referente ao imposto de importação, faculta "ao poder executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo". Também o art. 19 n.º I, que proíbe a instituição ou a majoração de tributos sem ser por lei, ressalva "os casos previstos nesta Constituição". E o art. 153 § 29, que repete a proibição, também ressalva, além da tarifa alfandegária (art. 21 n.º I), do imposto sobre predutos industrializados (art. 21 n.º V) e do imposto lançado por motivo de guerra (art. 22), também "os demais casos previstos nesta Constituição". Ora, entre esses "demais casos" evidentemente está o do art. 21 § 2.º n.º I, referente às contribuições em geral. E por sua vez o CTN, embora não fale em "contribuições" em geral porque estas não eram assim conhecidas ao seu tempo, naturalmente consigna as mesmas ressalvas no inciso IV do art. 97.

6.9 A conclusão visada pelo argumento é evidente: se a contribuição do FGTS é uma das contribuições em geral, especificamente a "de previdência" de que fala o art. 21 § 2.º n.º I da Constituição Federal, a ela se aplica a ressalva da alteração da base de cálculo por decreto do executivo. Logo, é inobjetável o art. 9.º do Decreto n.º 59.820/66, que fez precisamente aquela alteração de base de cálculo em relação à Lei n.º 5.107/66, no uso da ressalva que a Constituição lhe faculta. Mas a objeção é improcedente e, para demonstrá-lo, nem é preciso lembrar que o Decreto n.º 59.820/66 é anterior à Constituição Federal de 1969, porque a isso se responderia que o art. 21 § 2.º n.º I desta, se não existia para validá-lo, entretanto o teria ratificado *a posteriori*. Argumento discutível no plano constitucional, mas desnecessário à solução do problema.

6.10 Essa solução é, porém, facilmente atingida por outro caminho. Os art. 19 n.º I, 21 n.ºs I e V, 21 § 2.º n.º I e 153 § 29 da Constituição Federal de 1969 e 97 n.ºs III e IV do CTN não consignam uma *dispensa* do princípio de legalidade: apenas regulam, em certos casos, uma *modalidade* do seu exercício. Este se faz, naqueles casos, através da *delegação legislativa* ao poder executivo. Essa delegação, proibida pelo art. 36 § 2.º da Constituição Federal de 1946, já fora admitida, na sua vigência, pelo Supremo Tribunal Federal quanto às atribuições conferidas ao Conselho de Política Aduaneira pelo art. 22 da Lei n.º 3.244 de 1958. A Emenda Constitucional n.º 18 de 1965 a estendeu a outros casos e, a partir da Constituição Federal de 1967, ela está definitivamente consolidada pela revogação daquele art. 36 § 2.º da Constituição Federal de 1946 e incorporada, pelos dispositivos constitucionais citados no princípio deste item, como uma figura integrante do processo legislativo.

6.11 Mas é preciso não incorrer no erro de confundir a delegação legislativa com a outorga de "carta branca" ao executivo. A própria qualificação *"legislativa"* já basta para indicar que a delegação deve constar de lei. O fundamento do STF para admiti-la na vigência do art. 36 § 2.º da Constituição Federal de 1946 foi que não ocorre a delegação que aquele dispositivo proibia, quando *a lei* confere ao executivo poderes determinados e fixa os limites do seu exercício (*Súmula* n.º 404). No caso atual, isso está expresso em todos os dispositivos já citados e, para só referir o que diretamente interessa ao problema, no art. 21 § 2.º n.º I da Constituição Federal de 1969 ao dizer que "a União pode instituir contribuições *nos termos do item I deste artigo"*, item I esse que faculta ao executivo, *"nas condições e nos limites estabelecidos em lei"*, alterar alíquotas ou bases de cálculo.

6.12 Quanto a isto não há discrepância. Comentanto o art. 21 § 2.º n.º I, Pontes de Miranda é claríssimo: "A União pode instituir contribuições em caso de intervenção no domínio econômico, ou se há interesse da previdência social ou de categorias profissionais. *Há de haver lei.* Ao executivo pode ser atribuída *por lei, com pressupostos e limites,* a alteração das alíquotas ou das bases de cálculo".[45] E Baleeiro, comentando o art. 97 do CTN, diz que ele "ressalva as exceções abertas *pela própria Constituição* ... à reserva da lei. Por isso mesmo que essas exceções ficaram expressas, os outros casos *devem ser autorizados em lei."* E ainda precisa que "lei", nesse caso, é o ato do poder legislativo, não cabendo para tal nem mesmo o decreto-lei; e cita casos que o STF invalidou precisamente por isso.[46]

6.13 Em resumo: o decreto que, por delegação legislativa, altere alíquotas ou base de cálculo, há de ser autorizado por lei que lhe estabeleça os limites e as condições, como diz, para as contribuições quaisquer, o art. 21 § 2.º n.º I da Constituição Federal por via de remissão ao mesmo art. 21 n.º I. Fora desta hipótese, ou além dos limites e das condições da lei, não se trata de decreto de delegação legislativa: trata-se de decreto comum, regulamentar, baixado pelo executivo no exercício da atribuição que lhe dá o art. 81 n.º III da Constituição Federal de 1969. Aplica-se a esse decreto o art. 99 do CTN, que diz que o seu conteúdo e alcance restringem-se aos da lei em função da qual seja expedido, sob pena de ser inconstitucional porque *praepter legem* ou *contra legem.*[47] Houve até quem criticasse o art. 99 do CTN por dizer o óbvio: mas — e este caso o demonstra — tinha razão Oliver Wendell Holmes quando disse que "muitas vezes é mais importante explicar o óbvio que elaborar sobre o abstruso".

[45] PONTES DE MIRANDA. Comentários à Constituição Federal de 1969. cit. p. 493 (grifei).
[46] BALEEIRO, Aliomar. *Dir Trib. Bras.*, cit. p. 359-61 (grifei).
[47] BALEEIRO, Aliomar. op. cit. p. 365-6.

6.14 Com efeito: não há, na Lei n.º 5.107/66 ou em outra que me conste, norma de delegação legislativa quanto à base de cálculo da contribuição do FGTS. Logo, o Decreto n.º 59.820/66 *não é o decreto de legislação delegada*, que o art. 21 § 2.º n.º I da Constituição requer; ao contrário, *ele é o decreto comum, regulamentar*, "óbvio" como querem alguns, que o art. 99 do CTN regula. Logo, na parte em que alterou a base de cálculo da contribuição do FGTS para nela incluir o que a Lei n.º 5.107/66 não prevê nem autoriza que seja previsto por decreto, ele é inconstitucional.

7. *Conclusão*

7.1 Em face do exposto, respondo à consulta como segue: não estando as horas extraordinárias compreendidas na base de cálculo da contribuição do FGTS como definida no art. 2.º da Lei n.º 5.107/66; não havendo, nessa lei ou em outra, delegação legislativa para que a base de cálculo da contribuição do FGTS seja alterada por decreto nos termos do art. 21 § 2.º n.º I da Constituição, sendo, por essa razão, inoperante o art. 9.º do Decreto n.º 59.820/66; concluo que as horas extraordinárias e adicional respectivo não entram no cômputo da contribuição do FGTS.

REEMBOLSO POSTAL

OBSERVAÇÃO IMPORTANTE:

A fim de simplificar e tornar mais rápido o envio de pedidos de publicações da Fundação Getulio Vargas, sugerimos o uso do reembolso postal, que beneficiará principalmente às pessoas residentes em locais afastados dos grandes centros. Assim, na ausência, em sua cidade, de representantes credenciados ou livrarias especializadas, dirija-se diretamente pelo reembolso ao

SERVIÇO DE PUBLICAÇÕES

Praia de Botafogo, 188 — Caixa Postal, 21.120, ZC-05, Rio de Janeiro — GB.