FUNDO DE GARANTIA DE TEMPO DE SERVIÇO — NATUREZA TRIBUTÁRIA

— A contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço é um tributo.

— Não deixa de ter caráter tributário determinada exação, por servir a esta ou aquela finalidade.

— Interpretação da Lei n.º 5.107, de 1966.

PARECER

Recente alteração legislativa no sistema do fundo de garantia por tempo de serviço veio sugerir interessante tema para debate. Discute-se sobre a constitucionalidade da inclusão das horas extraordinárias na base imponível dos *depósitos* compulsórios em favor do fundo de garantia por tempo de serviço.

Cabe indagar — em face dos princípios constitucionais pertinentes — qual a correta base imponível (comumente designada base de cálculo) legalmente prevista e constitucionalmente consentida.

A contribuição para o FGTS é um tributo. Corresponde ao conceito de tributo pressuposto pela Carta Constitucional vigente e adotado explicitamente pelo código tributário nacional.

Argumenta-se, em sentido contrário, com a invocação da circunstância de este sistema ter vindo substituir certas indenizações trabalhistas; este sistema apenas altera a forma de sua liquidação. A essência persiste sendo a mesma. Os que sustentam esta tese invocam a exposição de motivos do projeto que se converteu na Lei n.º 5.107/66, que assim se redige, no seu tópico mais significativo:

"É mantida integralmente a "indenização pelo tempo de serviço", sendo apenas alterada sua forma de liquidação. Esta deixará de ser feita como é agora, por um pagamento direto da empresa, na ocasião da dispensa, o qual poderá, ou não, ser realizado, dependendo tão freqüentemente de reclamação na Justiça do Trabalho. Segundo o novo regime proposto, a liquidação já estará previamente coberta por um sistema de depósitos mensais, no valor aproximado de 1/12 do salário pago ao empregado, por parte da empresa, em uma conta vinculada ao nome do mesmo empregado e que poderá ser por este logo movimentada, mediante a comprovação da dispensa."

Pois bem: não negamos o caráter de sucedâneo da indenização por tempo de serviço ao novo sistema, mas também não concor-

damos em que tal circunstância possa afastar o caráter tributário dos "depósitos" de que cuida o art. 2.º da Lei n.º 5.107/66.

É que o fato de se buscar preencher determinada finalidade não afeta a natureza jurídica do instrumento a que se recorre.

A finalidade social e econômica pode persistir idêntica. O instrumento é que, *in casu*, variou. Antes, o instrumento era trabalhista. Agora, o instrumento é tributário.

Idêntica situação se criou, com a legislação sobre o PIS (Programa de Integração Social), criado pela Lei Complementar n.º 7, que tivemos que estudar, recentemente.

As "deduções", "parcelas" ou "depósitos", como eufemisticamente a lei os designou, nada mais são que tributos, à semelhança do que ocorre no caso *sub examine*.

NÃO É A FINALIDADE A QUE SERVE QUE DÁ NATUREZA A UM INSTRUMENTO

Reproduzimos o que escrevemos, ao estudar a lei do PIS, a tal propósito.

Uma certa corrente pretende sustentar que a Lei Complementar n.º 7 regulamentou a disposição do inciso V do art. 165 da Carta Constitucional que assegurou aos trabalhadores:

"V — integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e excepcionalmente na gestão, segundo for estabelecido em lei."

Ora, esta afirmação — contida inclusive em manifestações governamentais — não invalida a tese de que o instrumento a que se recorreu (deduções, parcelas e depósitos, em benefício do fundo de integração social) é tributário. De entidades tributárias, inequivocamente, aqui se cuida.

É que a finalidade última apontada pelo dispositivo constitucional pode ser alcançada de diversas formas: desapropriação de ação; *venda compulsória* ao governo, que as daria aos empregados, ou diretamente aos que quisessem (formas de requisição); parte dos salários em ações; incentivos fiscais ou de outra natureza, etc.

Pontes de Miranda arrola as variadas fórmulas propostas pela doutrina, para instrumentar tal *desideratum* (*Comentários à Constituição de 1967*. v. 6, p. 113 e seg; p. 128, etc.). Cesarino Júnior é um dos pioneiros do estudo do assunto e concebeu meios concretos e muito inteligentes de obtenção dessa finalidade (*Direito social brasileiro*. v. 2, p. 212 e seg.).

Recorrendo o governo a qualquer destes instrumentos — ou a outros, para o que a inventiva governamental é fértil — poderia alcançar igual finalidade.

Ora, se o meio eleito fosse a desapropriação, esta não perderia suas características, nem se destituiria de sua natureza, só por passar a ser serviente de tal finalidade.

Portanto, tal desapropriação deveria obedecer às normas e princípios que disciplinam qualquer desapropriação.

Quer dizer: a circunstância de se eleger este ou aquele meio para realização de um fim, não altera a natureza do próprio meio escolhido.

A obediência a um mandamento constitucional não autoriza a desobediência a outros mandamentos constitucionais.

É exigência dogmática inarredável que as normas jurídicas devem ser interpretadas sistematicamente — como partes de um sistema — isto é, em harmonia recíproca. Devem ser obedecidas concomitantemente, harmonizadas nas suas exigências respectivas.

Outra coisa não é o que ensina José Afonso da Silva (no seu festejado *Aplicabilidade das normas constitucionais*. p. 169), quando escreve:

"Convém, contudo, adiantar que os elementos da Constituição não têm valor isoladamente, pois, como se inserem num sistema, condicionam-se reciprocamente, de sorte que não se podem interpretar uns sem

ter presente a significação dos demais. Influenciam-se mutuamente e cada instituição constitucional concorre para integrar o sentido das outras, formando uma rede interpenetrante que confere coerência e unidade ao sistema. Mas isso não exclui a existência de significações particulares e peculiares a cada bloco de normas que, em conjunto, constituem uma como que subunidade do todo, e formam os elementos em si."

Mas os instrumentos eleitos foram os "depósitos" (art. 2.º), "parcelas" (art. 3.º), "deduções" (art. 3.º, *a*) e "recursos" (art. 3.º, *b*) — eufemismos para evitar a designação *tributo* ou *imposto* — que têm uma determinada natureza jurídica (tributária, como demonstrar-se-á), que se não altera pela circunstância de servirem a esta ou àquela finalidade.

Portanto, a eventual alegação de que a Lei Complementar n.º 7 regula a participação nos lucros não afeta, não abala, não altera a natureza do instrumento a que o legislador recorreu para efetivá-la.

No nosso modo de ver, esta Lei Complementar não regulamentou o art. 165, V, da Carta Constitucional. Não deu vida ao preceito de participação nos lucros. Não fez atuar o princípio da participação.

Pontes de Miranda (*Comentários*. v. 6, p. 128) mostra que qualquer tipo de participação que não fosse *direta* seria inconstitucional. Também a argumentação por esse grande mestre desenvolvida nos reforça a convição de que deste instituto não se trata.

A discussão, entretanto, sobre se de um ou outro caso se trata é absolutamente irrelevante, para os efeitos deste estudo.

A conclusão que, por ora, importa extrair é que os meios se não confundem com os fins: seja esta ou aquela a finalidade visada pela lei, é inegável que ela criou tributos, como instrumentos de alcance dos ditos fins.

Importa sublinhar que o instrumento, em si considerado, é tributário. Se assim é, deverá o seu tratamento administrativo e judicial obedecer inteiramente aos princípios, regras e técnicas do direito tributário. Portanto, não servirá de escusa ao governo — para violar o regime tributário em nenhuma de suas exigências — a alegação de que, no caso, se está realizando um *desideratum* constitucional (*Suplemento LTR* n.º 2/72, p. 16 e 17).

Pensamos ter deixado claro que o que dá entidade a um instrumento são suas características intrínsecas e seus traços essenciais, que acarretam este ou aquele regime jurídico.

Não deixa de ter caráter tributário determinada exação, por servir a esta ou àquela finalidade.

CARÁTER TRIBUTÁRIO DOS DEPÓSITOS PARA O FGTS

Dissipado o preconceito de que a finalidade influi na natureza do instrumento que a serve, passamos a demonstrar que os *depósitos* em benefício do FGTS são tributos.

Tratando do PIS (op. cit. p. 18), tivemos oportunidade de afirmar: "Toda vez que o jurista se encontre diante de situação que configure obrigação de transferência de dinheiro do particular para o Estado, deve ir verificar a fonte de dita obrigação. Se verificar que esta nasceu da vontade livre do sujeito passivo, estará diante de obrigação *ex voluntate*, regida pelos princípios do direito privado. Se, pelo contrário, verificar que o vínculo obrigacional surgiu independentemente, ou contra a vontade do sujeito passivo — vale dizer: decorreu de imperativo legal — reconhecerá obrigação legal (*ex lege*) e, pois, *tributo* (desde que, como figurado, o credor seja o estado e o objeto, da obrigação, *dinheiro*) (v. Geraldo Ataliba, *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, ed. Revista dos Tribunais, 1969, p. 183).

É que o tributo se define pela característica de configurar obrigação legal de direito público, tendo por objeto a trans-

ferência de dinheiro do patrimônio particular para os cofres do estado. Por isso, arrematamos o exame dos depósitos previstos na lei do PIS — idênticos, sob tal perspectiva — aos do FGTS:

Agora, além do mais, *legem habemus;* não só o código tributário nacional define tributo (art. 3.º), como dispõe claramente que a designação adotada pelo legislador não lhe altera a natureza (art. 4.º), nem genérica, nem específica.

Não parece demais recordar que o CTN é lei complementar, veiculadora de norma geral de direito tributário, superior, portanto, à legislação ordinária federal, estadual ou municipal (— art. 18, § 1.º, da Carta Constitucional), no seu campo específico.

Pois, para reconhecer um tributo, basta confrontar qualquer caso concreto com o conceito doutrinário e legal de tributo. Se a situação de fato se adequar ao conceito, ter-se-á tributo; caso contrário, tributo não será. Ora, *tributo* é toda prestação pecuniária compulsória... que não constitua sanção de ato ilícito", segundo o art. 3.º do CTN.

A nota tipificadora do tributo está na sua compulsoriedade (esta se opõe à voluntariedade), em termos rigorosos: na configuração de uma obrigação *ex lege* de dar dinheiro ao estado.

É manifesto, em primeiro lugar, que de sanção por ato ilícito não cabe cogitar, *in casu.* É que as *hipóteses de incidência* das exações que concorrem para formar o PIS são *faturar, auferir renda,* etc., o que se não constitui em ato ilícito. Também não se pode afirmar que as obrigações correspondentes irão aos cofres públicos voluntariamente. Não é em decorrência de nenhuma livre manifestação de vontade das empresas atingidas que se vai alimentar o PIS.

Pelo contrário, é nítido que este será abastecido pelo concurso dos dinheiros das empresas, legalmente estabelecido, caracterizando claramente uma situação não voluntária, mas obrigação legal (*ex lege*).

É patente o cunho compulsório, no caso. As "contribuições" art. 6.º, parágrafo único) para o PIS são devidas por autoridade da lei. As empresas são delas devedoras *ex vi legis.* As obrigações assim nascidas (art. 10 da Lei Complementar n.º 7) são legais.

Não se pode fugir, pois, à conclusão de que *se está diante de tributo.* Efetivamente, o que a Lei Complementar n.º 7 prevê é uma série de prestações compulsórias (não voluntárias), de natureza pecuniária (em moeda), prestações estas que não constituem sanção por ato ilícito.

Configuram, portanto, rigorosamente o que, como tributo, define normativamente o art. 3.º do CTN, que neste passo, não discrepa da mais prestigiosa doutrina.

À guisa de exemplo, confronte-se a obribação de transferir dinheiros estabelecida pela Lei Complementar n.º 7, com o conceito de tributo constante do Modelo de Código Tributário para a América Latina OEA/BID, de autoria dos professores Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa e Valdes Costa, estudiosos do mais alto prestígio na América Latina:

"Art. 13. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimento de sus fines." (op. loc. cit.).

APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS TEÓRICOS AO CASO SUB EXAMINE

A Lei n.º 5.107/66 (art. 2.º) criou uma obrigação, a cargo dos empregadores, de pagar à União, na pessoa de seus prepostos — o INPS, como arrecadador e o BNH, como administrador — uma quantia de dinheiro.

Esta obrigação não é voluntária. Não nasce da vontade dos empregadores, mas da lei. Configura o que sempre se reconheceu como *obligatio ex lege,* exigível coativamente, com severas sanções (art. 19). Ora,

obrigação legal de dar dinheiro ao estado é tributo, como demonstrado *retro*.

Sabemos que os tributos se classificam em subespécies, que se distinguem pela diversidade de regimes jurídicos atribuíveis a cada qual.

Só é possível saber a natureza jurídica específica — vale dizer: a espécie tributária — pelo exame da consistência da hipótese de incidência do tributo (que costumeiramente se designa por fato gerador, expressão que rejeitamos, pelas razões expostas nos nossos *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, ed. Revista dos Tribunais, 1969, p. 158 a 160).

Qual a hipótese de incidência destes *depósitos*? É, nitidamente, *remunerar empregado*. O ato do empregador de remunerar empregado é que foi erigido pela Lei n.º 5.107/66 em fato apto a determinar o nascimento desta obrigação.

Este *fato*, hipoteticamente descrito pela lei e qualificado como capaz de causar o surgimento da obrigação, tem a consistência material de tributo não vinculado, universalmente qualificado como imposto.

CRITÉRIO JURÍDICO PARA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Adotamos um critério que permite classificar juridicamente todos os tributos de forma rigorosa e segura; trata-se de critério puramente científico, que não discrepa do legal — estabelecido pelo CTN — nem dos demais critérios doutrinários (v. Geraldo Ataliba, *Apontamentos...*, cit., p. 192 e seg.).

Tem esta formulação a virtude de tornar extremamente fácil o reconhecimento das espécies tributárias. Este critério vem ganhando certo prestígio no Brasil, tendo sido empregado recentemente até mesmo pelo ilustre professor Rubens Gomes de Sousa, em parecer que deu a consulente do Rio Grande do Sul. Também começa a ser adotado, na Argentina, pelo professor Hector Villegas, um dos mais notáveis tributaristas platinos (catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Córdoba).

Esta postura adotamo-la há alguns anos:

A *hipótese de incidência* dos tributos é noção nuclear e central, de transcendental importância. Conforme a natureza e configuração desta, importantíssimas conseqüências se podem extrair, a principal das quais é o reconhecimento das espécies de tributos.

Em primeiro lugar, os tributos podem ser classificados em *não vinculados* e *vinculados* a uma atuação do Estado. É que o Estado costuma erigir em *hipótese de incidência* dos tributos, ou uma atuação sua, ou um fato qualquer. Tal colocação é estritamente jurídica. Nenhuma relação guarda com aquela própria da ciência das finanças.

A classificação geral dos tributos em *vinculados* e *não vinculados* é elaborada à vista dos sistemas adotados pelo direito positivo" (*Apontamentos...*, p. 192).

.....

Efetivamente, segundo a *hipótese de incidência* se configure desta ou daquela forma genérica, podemos classificar os correspondentes tributos em duas grandes categorias: tributos não vinculados e tributos vinculados à ação do Estado.

Sabe-se que a obrigação tributária nasce com a concreta ocorrência de um fato jurígeno (a que a lei confere a força jurídica) apto a fazer nascer *in concreto* cada obrigação. Conforme certas peculiaridades deste fato, hipoteticamente descrito em lei, a obrigação dele nascida será de tributo vinculado ou não.

Pois o legislador sempre erigirá em hipótese de incidência uma atuação qualquer do poder público — ou um efeito desta, ou uma relação fática qualquer desta com o obrigado — ou um outro fato qualquer, que nenhuma relação guarda com a atuação do poder público (embora sempre se relacione *de fato* com o obrigado).

Na primeira hipótese diz-se que a lei vinculou o tributo a uma atuação do Estado;

na segunda, o tributo é independente desta (portanto: não vinculado).

Analisando-se a hipótese de incidência se vê, então, se se trata de tributo vinculado ou não.

Se a sua hipótese de incidência consistir, por exemplo, na (a) prestação (pelo Estado) de um serviço, (b) a dispensa (pelo Estado) de um favor, (c) o oferecimento (pelo Estado) de uma utilidade, (d) a remoção (pelo Estado) de um obstáculo — tudo referentemente à pessoa que irá figurar como sujeito passivo da obrigação — então, estar-se-á diante de tributo vinculado (exatamente vinculado àquela atuação, *a*, *b*, *c*, *d*, etc.).

Se, pelo contrário, a hipótese de incidência configurar outro fato qualquer, que não importe ou signifique uma atuação do Estado (como a transferência de um bem, um empréstimo de dinheiro, um pagamento) — sempre entre pessoas privadas — estar-se-á diante de um tributo não vinculado; quer dizer, a hipótese de incidência do tributo não é vinculada a qualquer atuação pública.

Em outras palavras, o exercício da competência tributária primária (consistente da descrição legal, hipotética, dos fatos capazes de darem nascimento à obrigação tributária) se dá sempre mediante (a) a dependência (vinculação) legal da obrigação à ocorrência de um fato que será sempre ou o desempenho de uma atuação estatal referida ao obrigado, ou (b) outro fato qualquer, desvinculado de qualquer atuação estatal.

TRIBUTOS
- a) VINCULADOS (hipótese de incidência = sempre uma atuação estatal referida ao obrigado).
- b) NÃO VINCULADOS (hipótese de incidência = sempre fato qualquer, que não seja uma atuação estatal).

A VINCULAÇÃO A UMA ATUAÇÃO DO ESTADO COMO CRITÉRIO DE DISCRIMINAÇÃO DOS TRIBUTOS

Ao estabelecer a distinção entre o imposto e a taxa, Giannini no seu clássico *Conceitos fundamentais do direito tributário*, escreve: "O elemento diferencial das duas espécies de tributos é dado pela natureza do pressuposto (hipótese de incidência)"; isto é: "o imposto se vincula a uma situação de fato que se constitui em objeto da imposição, enquanto considerada manifestação direta ou indireta de certa capacidade contributiva; uma situação, portanto, que se refere exclusivamente à pessoa do obrigado, e à sua esfera de atividade, sem qualquer relação, nem mesmo de fato, com a atividade do poder público. Já o pressuposto da taxa consiste em uma situação de fato que determina ou necessariamente se liga a uma atuação do poder público relacionada com o obrigado" (op. cit., p. 103) (*Apontamentos...*, cit., p. 193 a 195).

.....

DISTINÇÃO ENTRE TRIBUTOS VINCULADOS E IMPOSTOS

Esta classificação parte da observação de que — ao exercer a competência tributária, criando hipoteticamente as obrigações tributárias — o legislador, algumas vezes, vincula seu nascimento a uma atuação concreta do estado e, outras vezes, não.

A razão do *discrimen* repousa na verificação de que o imposto não tem outro fundamento, nem justificativa, senão a faculdade tributária do Estado. É, portanto, a exigência unilateral, baseada no poder de *imperium* do Estado. Todas as demais exigências tributárias, pelo contrário, são vinculadas a alguma atividade concreta, atual ou potencial do poder público, referidas ao sujeito passivo da obrigação tributária (o obrigado).

Para que se reconheça o imposto, é bastante a existência de lei exigindo — não

importa por que razão e para qual finalidade — certas importâncias em dinheiro, do contribuinte.

Esta exigência se configura pela descrição legislativa das hipóteses de incidência, que dão origem à obrigação tributária. Esta *hipótese de incidência*, à sua vez, nada tem a ver com qualquer atuação do Estado: é sempre um fato discricionariamente escolhido pelo legislador, segundo critérios não jurídicos. Em geral é fato só relacionado com o obrigado.

Já, para que se configurem os tributos vinculados, é sempre necessária a presença de um *quid plus*, como fundamento da exigência de dinheiro, além da faculdade tributária do Estado: este *plus* é exatamente uma atuação do Estado (relacionada com o obrigado).

Na primeira hipótese, portanto, a tributação se justifica pelo simples exercício da competência tributária do poder público. Na segunda este exercício é vinculado ao desempenho de uma atuação concreta, e por ela se justifica, desde que haja referibilidade entre ela (atuação) e o obrigado.

A conseqüência desta diversidade de modos de exercício da competência tributária é a diferença na configuração da *hipótese de incidência*, em cada caso: nos impostos, é um fato qualquer, não vinculado a nenenhuma atuação do poder público; nos tributos vinculados é sempre um fato consistente numa atuação do poder público, referida ao obrigado, ou diretamente (taxa) ou indiretamente, mediatamente (por seus efeitos = contribuição, também designada tributo especial).

Assim, o gênero tributo compreende duas espécies: impostos e exações vinculadas, as quais se extremam reciprocamente pela circunstância de o primeiro significar tão-somente uma exigência de dinheiro, feita pelo Estado, mediante lei, com fundamento em seu poder de *imperium*, enquanto as segundas são exigências vinculadas a uma atuação pública.

Por isso a simples exigência legal de dinheiro já configura imposto, enquanto que as exações vinculadas requerem — para se configurarem — além da exigência legal de dinheiro, uma referibilidade entre a exigência e uma atuação do estado relacionada com o obrigado (op. cit., p. 197/199).

.....

IMPOSTOS

Designa-se por *imposto* o objeto da obrigação tributária, que se caracteriza por não corresponder a qualquer contrapartida, por parte do Estado.

Obrigação de imposto é aquela cujo fato gerador é um fato qualquer, assim qualificado pela lei, e que, simplesmente, é por ela (lei) presumido expressivo de capacidade contributiva. Dado o caráter dogmático do direito, ao intérprete não é dado discutir a presunção; cabe-lhe acatá-la sem discussão.

Seu único fundamento jurídico — da obrigação — é a competência tributária da pessoa pública exigente (isto é: a faculdade jurídica constitucional que a pessoa pública tem de exigir prestações em dinheiro).

Teoricamente, assim se coloca a questão, sob a perspectiva jurídica. Praticamente, nem sempre é fácil reconhecer o imposto. Muita vez o exegeta está diante de imperativo legal de pagamento de dinheiro ao poder público e, reconhecendo — por isso — tratar-se de tributo, não pode prontamente dizer se se trata de imposto ou outra espécie tributária (tributos vinculados).

Um dos primeiros trabalhos técnicos seus — armado com os conceitos e categorias que lhe são fornecidos pela ciência do direito tributário — será determinar se aquela exigência reveste ou não a natureza de imposto.

E esta definição prévia é de transcendental importância: é que conforme a espécie que reconheça, será tal ou qual o regime jurídico a lhe ser aplicado.

Com efeito, se se tratar de imposto o exegeta só deve verificar se a pessoa pública

tributante é competente para exigi-lo, segundo a distribuição de competências estabelecida na Constituição.

Se se tratar de exação vinculada, deverá verificar se há uma atuação concreta do Estado e se esta é referida ao obrigado. Examinará, também, se é da competência constitucional da pessoa pública tributante o desempenho daquela atuação.

Há certos casos concretos, nos quais não é tão fácil — quanto a exposição teórica sugere — discernir o imposto da taxa.

Como forma de contraste da aplicação prática de critérios teóricos, recomenda-se, em casos de dificuldade, o *método da exclusão*. Verifica-se se se trata de hipótese de incidência de uma exação vinculada. Se não se trata desta espécie, então o tributo não pode deixar de ser um imposto.

Juridicamente, pois, deconhece-se o imposto pela circunstância de seu fato gerador (hipótese de incidência) constituir-se simplesmente num fato indicador (ou revelador) de capacidade contributiva — circunstância esta, aliás, que é presumida pela lei.

CRITÉRIO DE EXECUÇÃO

Não se terá imposto, quando a exigência formulada pela lei revestir a figura de exação vinculada. Ou seja: quando a *hipótese de incidência* consistir numa atuação estatal, atual ou potencial, referida ao obrigado.

Esta atuação pode ser a expedição de uma carteira de identidade, a disponibilidade de uma estrada, o fornecimento de água, a fiscalização sobre pesos e medidas, etc. (casos de taxa); ou a realização de obra pública que valorize o imóvel do contribuinte, o desempenho de uma atividade pública qualquer provocada por exigências especiais do contribuinte, o desempenho de atuação pública que aproveite especialmente ao obrigado, etc. (casos de tributo especial).

Em suma: o exegeta, munido deste critério, distinguirá os impostos dos tributos vinculados pelo exame da *hipótese de incidência*, analisando a natureza desta hipótese e o relacionamento de seus elementos constitutivos com o obrigado.

Encontrada a natureza do tributo, aplicar-lhe-á o regime jurídico próprio.

Cumpre, afinal, assinalar que os impostos se classificam segundo as características de sua hipótese de incidência" (op. cit., p. 201 e 202).

* * *

Se a Lei n.º 5.107/66 põe como hipótese de incidência deste tributo o fato de o "empregador remunerar empregado", estamos diante de imposto, já que, como visto, este fato *não consiste* em nenhuma atuação estatal.

O *depósito* para o FGTS é, pois, típico imposto. Como tal, submete-se inteiramente ao regime jurídico próprio da espécie.

* * *

Antes de prosseguirmos, abriremos ligeiro parêntese, para dissipar qualquer dúvida que possa ensejar a designação legal do tributo em causa.

A QUESTÃO DO NOMEN JURIS *"DEPÓSITO"*

Primeiramente, assinale-se que o intérprete não se impressiona com os *nomina juris* adotados pelo legislador. Não é o fato deste ter atribuído a tais obrigações a designação de depósito que vai determinar sua natureza.

Já o dizia a sabedoria popular medieval — *barba non facit monachum*: não é o nome que atribui entidade às coisas, não é a designação que confere a natureza dos institutos jurídicos. O excelente Agostinho Alvim di-lo com concisão e objetividade: "os problemas da dogmática não se resolvem pela taxinomia", frase feliz, pela síntese, concisão, precisão e rigor científico.

Outra coisa não foi o que escrevemos, ao examinar o imposto designado "taxa de

melhoramento dos portos" (v. Cadernos de direito tributário. *Revista de Direito Público*, v. 18):

É de ressaltar, em primeiro lugar, que a designação *taxa* não confere entidade ao tributo. A circunstância de o legislador tê-lo batizado de *taxa* não tem a virtude de lhe atribuir tal natureza.

Giannini, há muito, adverte que "as leis gerais tributárias se referem indistintamente a todos os tributos..." sendo fator de incerteza a "inconstância terminológica" do direito positivo italiano (que dizer do brasileiro, então!). Censura o uso promíscuo das palavras "imposto", "taxa" e "contribuição", denunciando a confusão entre imposto e taxa feita pelo legislador italiano (op. cit., p. 57). Assinala que, recentemente, se bem que tenham melhorado as coisas, "continuam a se qualificar freqüentemente como taxas tributos que são seguramente impostos", fato de que extrai a conclusão de que há "*impossibilità di desumere dall'espressione legislativa il carattere del tributo*" (op. cit., p. 58).

Idêntica afirmação formulam os clássicos do direito alemão, italiano, francês, espanhol e brasileiro. Aliás, não só os tributaristas assim pensam. A questão é de teoria geral do direito.

Grande parte do atraso do nosso direito tributário se deve à confusão terminológica do legislador, confusão essa que a reforma tributária (consubstanciada na emenda constitucional n.º 18 e no CTN) visou a abolir (no que se frustrou pela resistência do legislador e dos tribunais).

Cabe recordar aqui a observação de Celso Antonio Bandeira de Mello, quando, estudando questão *embrulhada* por terminologia falsa e confusa, escreveu:

"Freqüentemente além disto, discórdias taxinômicas, trouxeram penoso agravo à inteligência da matéria, de tal modo que questões diversas se viram confudidas sob uma única rubrica.

.....

Com tudo isto, não é de surpreender que a matéria se visse baralhada, encambulhando-se noções diversas, a criar tormentoso labirinto. Talvez seja a propósito das questões de direito intertemporal que melhor calhe a arguta observação do preclaro Agostinho Alvim segundo quem, se é certo que as questões da dogmática jurídica não se resolvem em problemas taxinômicos, não menos certo é que estes, freqüentemente, têm perturbado a inteligência daqueles" ("Aplicação da lei no tempo". Parecer. *Revista dos Tribunais*, v. 417, p. 50).

Por isso Rubens Gomes de Sousa fez inscrever no Código Tributário Nacional a regra categórica:

"Art. 4.º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la:

I — a denominação e demais características formais adotadas pela lei."

É indiscrepante a inteligência que a doutrina dá à questão, aqui como alhures. Aliomar Baleeiro, por exemplo, comentando o inciso I do art. 4.º do CTN escreve:

"O tributo constitui obrigação *ex lege*. Não há tributo sem lei que o decrete, definindo-lhe o fato gerador da obrigação fiscal. Esse fato gerador caracteriza cada tributo, sendo indiferente o erro ou a malícia do legislador que empregue denominação diversa daquela esposada pela Constituição e pelo CTN.

.....

Não poderia ter efetividade, nem sobrevivência, o sistema tributário nacional instituído pela Constituição com evidentes e confessados propósitos políticos, como a implantação do regime federativo, se fosse lícito ao legislador ordinário elidi-lo, pela troca dos nomes de cada tributo para invasão do campo tributário reservado a competência diversa. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fulminou de inconstitucionalidade, no regime constitucional ante-

rior, várias usurpações dessa natureza" (*Direito tributário brasileiro*. 3. ed., Rio, Forense, p. 66 e 67).

O mesmo é o magistério de Amilcar Falcão:

"É certo que o imposto não se define ou conceitua com base na sua denominação, no seu *nomen juris*: a definição é dada através do exame da natureza jurídica do tributo, ou seja, da natureza do fato gerador adotado e respectiva base de cálculo. Pode ocorrer que haja uma impropriedade técnica na eleição de determinado *nomen juris*, ensejando-se, conseqüentemente uma inequivalência entre este e a verdadeira natureza do fato gerador: não há dúvida de que, em tal situação há de prevalecer a definição decorrente desse último elemento, tornando-se irrelevante a impropriedade técnica do *nomen juris* eventualmente escolhido" (*Direito tributário brasileiro*, p. 362, 1960).

Com isto se vê que a circunstância de receber o tributo em estudo a designação de *taxa* nada significa. Pode ou não ser taxa, independentemente da denominação adotada pelo legislador.

Identicamente, podemos dizer, relativamente ao caso da consulta que a circunstância de ter o legislador falado em "depósito" não altera, nem afeta, o caráter tributário do imposto destinado ao FGTS e devido pelos empregadores.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO EM FAVOR DO FGTS

Resulta imediatamente evidente da leitura do art. 2.º da Lei n.º 5.107/66 que a hipótese de incidência (locução sinônima de fato gerador) do imposto aí criado é "remunerar empregado".

Às conclusões deste estudo importa substancialmente aprofundar a análise do conceito e suas peculiaridades, para bem situar os fundamentos de sua conclusão final, respeitante à base imponível e seu regime.

Não obstante tratar-se de conceito fundamental no direito tributário e noção nuclear sobre que se erige toda a teoria desse ramo jurídico e a despeito do largo trato que lhe dispensam todos os autores, os estudos sobre o assunto ainda são bastante insatisfatórios. Não há uma expoição cabal, completa, exaustiva e ampla da teoria do fato gerador — que pensamos, com Alfredo Becker, melhor dever designar-se por hipótese de incidência.

Das lacunas ora denunciadas decorrem perplexidades como as postuladas pela questão em estudo.

É sensível a falta de exame mais detido da hipótese de incidência em todos seus aspectos. Muito se tem dito a seu respeito. Mas, também, muito há por dizer. Estamos longe, muito longe, de poder afirmar serem exaustivos os estudos acerca desse conceito.

Questões como esta *sub examine* põem a nu a deficiência. E a falta de boa, ampla e segura orientação doutrinária permite a má condução das soluções, inclusive judiciárias, por falta de argumentos.

Foi por ter consciência disso e por sentir necessidade de sistematizar nossa compreensão do tema, bem como pelo desejo de contribuir para estimular melhor meditação dos entendidos, que escrevemos ligeiro ensaio, publicado na *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* — de Madri, dirigida pelos amigos e colegas Narciso Amorós e Perez de Ayala — sob o título de *Hecho imponible*.

Resumiremos aqui o essencial do que nesse estudo foi dito, daquilo diretamente pertinente ao tema em debate. Escrevemos então:

Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato ou conjunto de circunstâncias de fato, a cuja ocorrência *in concretu* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária.

Pois esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Tais

aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícito e integrada, na lei. Pode haver — e tal é a hipótese mais rara — uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas normas, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência.

Tais aspectos são designados:

a) aspecto pessoal;

b) aspecto material;

c) aspecto especial;

d) aspectos temporal.

Não nos parece adequada a expressão *elementos* da hipótese de incidência, usada por alguns autores. É que esta expressão sugere a idéia de que se está diante de algo que entra na composição doutra coisa e serve para formá-la. Cada aspecto da hipótese de incidência não é algo *a se stante,* de forma que associado aos demais resulte na composição da hipótese de incidência, mas, são simples qualidades, atributos ou relações de uma coisa una e indivisível, que é a hipótese de incidência, juridicamente considerada. Sob esta perspectiva a hipótese de incidência é um todo lógico unitário e incindível.

É sabido que a hipótese de incidência descreve um fato jurígeno. Como tal, é uma unidade, embora os elementos pré-jurídicos arrecadados pelo legislador, para descrevê-lo, possam ser múltiplos ou complexos.

Preferimos falar em *aspectos* da hipótese de incidência, porque, na verdade, esta unidade conceitual pode ser encarada, examinada e estudada sob diferentes prismas, sem destituir-se de seu caráter unitário e sem que a compreensão, exame e estudo de um aspecto possa permitir negligenciar ou ignorar os demais, partícipes da unidade e nela integrados.

Se se considera, por outro lado, que a palavra *elemento* é, nesta acepção, sinônima de *princípio,* mais saliente parece ficar a objeção à sua adoção. É que "princípio" é tudo que, de alguma forma, influencia a existência de um ser. Ora, o *princípio* é necessariamente distinto do ser principiado. Por isso pode ser seu princípio, sua causa.

Ora, como veremos, os aspectos da hipótese de incidência não são suas causas, não lhe determinam o ser, mas só o modo (a maneira) de ser. Integram-na e não a originam. São pontos de vista sob os quais a inteligência considera o objeto, no caso, a hipótese de incidência, segundo suas relações (tomada esta palavra no seu aspecto estático).

São, pois, *aspectos* da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento.

E depois de nos determos no exame dos demais aspectos, assim expusemos nossa concepção do que deve ser afirmado sobre o aspecto material da hipótese de incidência:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo se requer para a sua configuração.

O aspecto material da hipótese de incidência é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito, porque precisamente revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipó-

teses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere.

Quase todas as classificações dos tributos encontram critério e fundamento na configuração do aspecto material da hipótese de incidência.

* * *

A materialidade da hipótese de incidência dos "depósitos" para o FGTS é um ato de particular, o empregador. Não consiste numa atuação do Estado. Isto nos permite não só afirmar tranqüilamente que de tributo não vinculado (imposto) se trata, como ainda determinar qual deva ser, rigorosamente a base imponível legalmente estabelecida, bem como quais os sujeitos da relação obrigacional.

SUJEITO ATIVO DA CONTRIBUIÇÃO *PARA O FGTS*

A relação jurídica obrigacional de que cuida o art. 2.º da Lei n.º 5.107/66 não é trabalhista, como já afirmamos.

O novo instituto, estruturado por esse diploma legal, veio *substituir* uma relação trabalhista (indenização). O sistema vigente adotou como instrumento de seus desígnios uma figura tributária: o "depósito" de que cuida o mandamento legal *sub examine*.

A confirmação disto está em que o sujeito ativo (credor) da obrigação pecuniária não é o empregado, mas sim a própria União.

Na verdade, o sujeito ativo do vínculo obrigacional *ex lege* que tem os empregadores por sujeitos passivos (devedores) é a União, sendo o BNH mero administrador do "fundo" federal para que convergem tais dinheiros.

O "fundo" não tem personalidade jurídica. É mero órgão despersonalizado da União. É um acervo unificado de dinheiro, dotado de entidade meramente contábil.

Seu regime, com as peculiaridades previstas na própria Lei n.º 5.107/66, obedece à disciplina dos arts. 71 a 74 da Lei n.º 4.320/64, que dita normas gerais de direito financeiro.

Assim se redigem tais dispositivos:

Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignação na lei de orçamento ou em créditos adicionais.

Art. 73. Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Art. 74. A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem, de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

A simples leitura destas normas já deixa patente que os 'fundos" são meras entidades contábeis, sem expressão própria em direito. A titularidade jurídica dos fundos é centrada na pessoa pública — no caso a União — que os cria e gere.

Idêntico raciocínio desenvolvemos, quando há tempos, tivemos que estudar a contribuição para o BNH, como adicional da contribuição previdenciária:

Preliminarmente, entretanto, é necessário fixar-se claramente qual seja a afetação do produto da cobrança dessa exação. Dispondo o art. 25 da Lei n.º 4.830 que "o capital do Banco Nacional da Habitação pertencerá integralmente à União Federal" e destinando-se essa contribuição "à constituição do Banco Nacional da Habitação" (art. 22), nenhuma dúvida pode restar de que se está diante de um tributo federal. Pois, se o capital do BNH pertence à União Federal

e se a contribuição, a que se refere o art. 22, se destina à constituição desse capital, estamos diante de uma exigência tributária em benefício dos próprios cofres da União (Banco Nacional da Habitação — contribuição dos empregadores — natureza jurídica — fato gerador". *Revista de Direito Administrativo,* v. 83, p. 409).

Daí a confirmação de tudo quanto veio sendo dito neste estudo, que pode assim ser resumido:

1. os depósitos não têm natureza trabalhista;
2. o credor não é o empregado, mas a União;
3. o BNH é mero gestor, delegado da União;
4. trata-se de obrigação legal (i.e.: não voluntária);
5. configura, nitidamente, tributo;
6. como tal é rigorosamente um tributo não vinculado, vale dizer: imposto.

BASE IMPONÍVEL

O fulcro da questão proposta na consulta está no rigoroso estudo da base imponível legalmente estabelecida.

Este tema é dos mais capitais e fundamentais do direito tributário e, não obstante, tem sido muito negligenciado pela doutrina.

A propósito das questões por ele suscitadas, escrevemos (*Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública,* Madrid, cit.):

A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo ou base imponível. Optamos decididamente por esta segunda designação, rejeitando a primeira deliberadamente.

É que a base imponível é ínsita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em caso algum. Ora, acontece que em inúmeras taxas não há cálculo algum a ser feito, assim como em alguns — embora raros — impostos.

Há, portanto, muitos casos de tributos cujo lançamento ("accertamento") não envolve a necessidade de nenhum cálculo. Não obstante, estes tributos têm, em sua hipótese de incidência, base imponível. Este nome, por isso, nos parece mais apropriado.

Não parece adequada a designação *base de cálculo,* quando há tributos cuja determinação quantitativa independe de cálculo e cuja *base,* portanto, não pode ser corretamente designada como "de cálculo" (além dos impostos fixos, isto se dá com a maioria das taxas).

A base imponível é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na hipótese de incidência (o tributarista brasileiro Alfredo Becker a coloca como *cerne* da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é mesmo a *sua* medida.

O aspecto material da h.i. é sempre mensurável, isto é, redutível a uma expressão numérica.

O aspecto material, além de necessariamente possuir qualidades físicas (consistência e forma), e outros atributos, é suscetível também, direta ou indiretamente, de medida quantitativa, que é, pois, uma grandeza apreciável e calculável do aspecto material da h.i. O aspecto material da hipótese de incidência sempre tem uma determinada consistência e forma, que constituem o próprio núcleo essencial da h.i. Pois os atributos dimensórios (ou a grandeza) deste aspecto, se designam base imponível. Esta é sempre mensurável, podendo ser dimensionada, segundo critérios de relação estabelecidos em lei.

Juridicamente, a base imponível é um atributo do aspecto material da h.i. dimensível de algum modo: é o peso, o volume, o comprimento, a largura, a altura, o valor, o preço, o perímetro, a capacidade, a profundidade, a superfície, a grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza

mensuráveis do próprio aspecto material da h.i.

A este atributo a lei designa o papel de base imponível, ou seja, a lei qualifica um ou alguns atributos dimensíveis do elemento material da h.i. e lhes confere a função jurídica de base imponível.

Os atributos dimensíveis (ou mensuráveis) do aspecto material podem ser diversos, ou podem ser medidos segundo diferentes critérios. A lei pode designar a um só, ou a alguns, ou a todos estes atributos a função de base imponível.

Note-se bem que estamos tratando de um atributo de um aspecto da h.i. A hipótese de incidência é uma descrição hipotética de um estado de fato, contida em lei (feita pela lei). É, portanto, um mero conceito, necessariamente abstrato. Desta natureza abstrata obviamente participam seus aspectos e respectivos atributos. Por isso, estes — os atributos — são eminentemente conceptuais.

Daí por que, enquanto aspecto da h.i., a base imponível é um conceito-legal, a que fica preso o intérprete.

Insistimos em sublinhar o aspecto conceptual da base imponível, para afastar claramente a idéia de que se trate de algo *material,* inerente ao objeto a que o conceito legal "hipótese de incidência" se refere. Pelo contrário, a base imponível é um atributo de um aspecto (o material) da h.i., e como tal, um conceito legal também.

Esta verificação tem uma conseqüência imediata: a base imponível pode abranger inteiramente as perspectivas dimensíveis do fato objeto do conceito em que a h.i. se constitui ou somente algumas.

Pode também dar-lhes configuração jurídica diversa da que em realidade, e no mundo fenomênico, eles têm.

Assim, um estado de fato pode ter diversos atributos dimensíveis; a base imponível estabelecida pelo legislador pode considerar somente um, ou alguns — e não necessariamente todos.

Tão importante é a base imponível, que Alfredo Becker a coloca como seu "núcleo e elemento mais importante", no que demonstra, mais uma vez, sua grande acuidade.

Deixamos expresso e claro, dessarte, que *base imponível é uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência,* assim qualificada (tal perspectiva) pela lei.

Subseqüentemente — e chegamos diretamente ao ponto que põe o argumento decisivo deste parecer — afirmamos:

Demonstra a posição central da base imponível — relativamente à hipótese de incidência — a circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponível uma grandeza que não seja ínsita na hipótese de incidência.

Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponível a renda do seu titular. Tal situação, essencialmente teratológica, configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio.

Uma taxa por serviços de conservação de rodovias não pode tomar por base o valor dos veículos ou sua idade, mas só o seu peso ou outras características que provoquem desgaste maior ou menor das rodovias. Se a lei tomar por base o valor do veículo, desnatura inteiramente a taxa, configurando imposto sobre o patrimônio.

Enfim, tão importante, central e decisiva é a base imponível, que se pode dizer que — conforme o legislador escolha uma ou outra — poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie e subespécie tributária.

Efetivamente, em direito tributário, a importância da base imponível é *nuclear,* já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponível, ou dela decorrente ou com ela relacionada.

A própria classificação geral dos tributos em espécies e destas em subespécies depende visceralmente deste tão importante aspecto da hipótese de incidência (Estas noções são mais extensamente desenvolvidas no nosso livro *Hipótese de incidência tributária*, S. Paulo, ed. Revista dos Tribunais, 1973).

APLICAÇÃO PRÁTICA DOS CONCEITOS TEÓRICOS

Do exposto ficou visto que a lei pode qualificar uma só, algumas ou todas as perspectivas dimensíveis do aspecto material da hipótese de incidência e atribuir-lhes a função de base imponível.

A lei só é limitada à materialidade — consistência material — da hipótese de incidência. Desde que circunscrita a isto, pode tomá-la total ou parcialmente, como base imponível.

No caso em estudo, a hipótese de incidência é "remunerar empregados". A materialidade desta h.i. consiste no objeto da remuneração, o dinheiro. Seu vulto, quantia ou importância é que se erige em base imponível.

Mas, a própria lei (art. 2.º, Lei n.º 5.107) diz expressamente que parcelas do dinheiro devem ser consideradas, para tal efeito, como base imponível.

São só as parcelas contempladas pelos arts. 457 e 458 da Consolidação das Leis do Trabalho. Tudo o mais, ainda que possa ser considerado "remuneração" sob outro conceito, é excluído. Não configura base imponível.

Mesmo que outras parcelas integrem a materialidade da h.i., não receberam da lei tributária qualificação para serem também base imponível.

Não são perspectivas dimensíveis qualificadas legalmente como tal. Sobre elas, em conseqüência, não se pode aplicar a alícota legal (8%) para obtenção do *quantum debeatur*.

PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE DA TRIBUTAÇÃO

O princípio da legalidade, consagrado pelo § 2.º do art. 153 da Carta Constitucional vigente, é aplicável a todo o direito público. Seabra Fagundes sintetiza muito oportuna e rigorosamente seu significado:

"Todas as atividades da administração pública são limitadas pela subordinação à ordem jurídica, ou seja, à legalidade.

.....

Qualquer medida que tome o Poder Administrativo, em face de determinada situação individual, sem preceito de lei que a autorize, ou excedendo o âmbito de permissão da lei, será injurídica. Essa integral submissão da administração pública à lei constitui o denominado *princípio da legalidade*, aceito universalmente, e é uma conseqüência do sistema de legislação escrita e da própria natureza da função administrativa.

.....

Por outro lado, sendo a função administrativa, que constitui o objeto das atividades da pública administração, essencialmente realizadora do direito, não se pode compreender seja exercida sem que haja texto legal autorizando-a ou além dos limites deste" (*O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, 4. edição, Rio, Forense, 1967, p. 100/101).

Em direito tributário, no Brasil, diz-se que vige o princípio da "estrita legalidade", por ser ele mais estrito e acentuadamente mais decisivo, quando aplicado às relações tributárias.

Isto porque, não satisfeito o constituinte com o enunciado genérico do art. 153, § 2.º, enfatizou-o e repetiu-o em duas outras passagens do Texto Magno, quando se referiu à tributação: no § 29 do art. 153 ("nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça...") e no art. 19, I ("é vedado... instituir ou aumentar tributo, sem que a lei o estabeleça...").

Tributo é obrigação pecuniária legal. Só a lei pode criá-lo, aumentá-lo, reduzi-lo, modificá-lo ou suprimi-lo.

Tecnicamente assim se entende este enunciado: Só lei pode descrever hipóteses de incidência de tributos e fixar-lhes alíquotas.

Em outras palavras: decreto-lei, decreto regulamentar, instrução, ordem de serviço, portaria, ato normativo de qualquer espécie ou ato interpretativo não podem criar, modificar, ampliar, restringir, ou alterar de qualquer forma hipótese de incidência legal.

Em termos rigorosos de direito tributário: só lei pode

— descrever a materialidade da hipótese de incidência;

— atribuir-lhe conotação temporal;

— atribuir-lhe conotação espacial;

— designar sujeitos ativo e passivo;

— estabelecer responsabilidade tributária;

— qualificar qualquer perspectiva dimensível do aspecto material como base imponível;

— estabelecer alíquotas.

E o que na lei for estabelecido fica imodificável, salvo revogação — por outra lei da mesma natureza, é óbvio.

Se nem atos normativos outros podem alterar o legalmente fixado, menos ainda o poderia simples interpretação. Sobretudo nesta matéria, a interpretação há de ser religiosamente literal, pena de violação do princípio de estrita legalidade da tributação, constitucionalmente consagrado, como cânone fundamental do sistema.

SUMÁRIO

Pensamos poder recapitular tudo que aqui veio sendo longamente exposto, da seguinte forma:

1. Os *depósitos* para o FGTS não têm natureza trabalhista;

2. Tais *depósitos* são obrigações pecuniárias *ex lege* cujo credor é a União;

3. Por isso configuram tributo;

4. Dentre estes, assumem a espécie de tributo não vinculado, vale dizer: imposto;

5. A base imponível do imposto é uma perspectiva mensurável (dimensível) do aspecto material da hipótese de incidência, legalmente estabelecida;

6. *In casu*, a base imponível é o *quantum* da remuneração dos empregados;

7. A lei restringiu o conceito de *remuneração*, para este efeito, só às parcelas contempladas nos art. 457 e 458 da CLT;

8. Nem por via de interpretação nem por via de regulamento ou outra norma inferior, se pode ampliar a base imponível legalmente estabelecida. Isto importaria ferir o princípio constitucional da estrita legalidade da tributação.

Por isso, podemos afirmar — concluindo — que não é lícito incluir na base imponível do imposto denominado "depósito" para o FGTS as horas extras. *Geraldo Ataliba*, Professor nas Faculdades de Direito das Universidades de São Paulo e Católica de São Paulo.