

A NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO FGTS

Fernando Gomes Favacho¹

Eduardo Tadeu Francez Brasil²

RESUMO: Este artigo trata sobre o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Expõe o debate sobre tratar-se de um direito do trabalhador, ao invés *de* uma exação tributária e foca na discussão da utilização de critério não tributário para o reconhecimento da natureza da exação, qual seja, a “destinação da arrecadação”. Conclui que se trata de um tributo, em especial uma contribuição social, posto que o artigo 4º do Código Tributário Nacional ensina que a destinação é desimportante para a natureza de um tributo; o artigo 3º, ao definir o conceito de tributo, sequer fala que a destinação é característica de um tributo; e que a finalidade do FGTS pode ser interpretada como pública.

Palavras-chave: Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Conceito de Tributo. Destinação dos tributos.

ABSTRACT: This article discusses the Brazilian Workers Fund (FGTS). It exposes the debate if this is a worker's right, *or a* tax exaction and focuses on the discussion of the use of a tax criteria for the recognition of the nature of that exaction, specially about its destination. It concludes that it is a tax, in particular a social contribution, because of Article 4 of the National Tax Code teaches that the allocation isn't important to the nature of a tax; Article 3, to define the concept of tribute, even says that the allocation is characteristic of a tribute; and that the purpose of FGTS can be interpreted as public.

Keywords: Brazilian Workers Fund. Tax concept; Destination of Taxes.

¹ Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Coordenador do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários em Belém/PA. Professor da FABEL – Faculdade de Belém. Sócio da Simei Favacho Sociedade de Advogados. E-mail: fernando.favacho@simeifavacho.com.br.

² Doutorando e Mestre em Direito do Estado: Direito Tributário pela PUC/SP. Coordenador do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários em Belém/PA. Sócio da Fonseca Brasil Advogados Associados. E-mail: eduardo@fonsecabrasil.com.br.

Artigo enviado em: 20/10/2015.

Artigo aceito em: 30/11/2015.

**SUMÁRIO****INTRODUÇÃO****1 DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE TRIBUTO****2 A CARACTERÍSTICA “FINALIDADE PÚBLICA” DO TRIBUTO****3 O CARÁTER TRIBUTÁRIO DO FGTS****4 CLASSIFICAÇÃO DO FGTS****CONCLUSÕES****REFERÊNCIAS****INTRODUÇÃO**

O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) é tratado pela jurisprudência e por parte da doutrina pátria como um direito do trabalhador, *ao invés de* uma exação tributária. Isso porque, alegam os defensores dessa ideia, o valor arrecadado não possui um fim público, mas sim privado – o trabalhador. Como principais argumentos contrários a essa classificação, tem-se que (1) o artigo 4º do Código Tributário Nacional (CTN) ensina que a destinação é desimportante para a natureza de um tributo; (2) o artigo 3º, ao definir o conceito de tributo, sequer fala que a destinação é característica de um tributo; (3) a finalidade do FGTS pode ser interpretada como pública.

Este artigo, em homenagem aos 50 anos do CTN, expõe o debate e demonstra a consolidação jurisprudencial da contribuição ao Fundo como de natureza não tributária. Em especial, foca na discussão da utilização de critério não tributário para o reconhecimento da natureza da exação, qual seja, a “destinação da arrecadação”.

1 DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE TRIBUTO

Toda interpretação possui vetores: valores que norteiam nossos atos. Os princípios, com sua alta carga axiológica, atuam no Direito Tributário retirando a falsa neutralidade e



orientando juízes a julgar conforme a “supremacia do interesse público”.³ Quanto a saber se algo é ou não um tributo, a balança deverá estar viciada. “Tributo” é uma construção histórica e sua existência está modernamente atrelada às garantias que os súditos possuem ante o poder opressor do Estado. Cremos, neste ponto, que a natureza tributária é atrativa.

Isso, aliás, sobrepõe-se a nomes dados pelas leis, principalmente as de hierarquia inferior – por serem menos debatidas do que normas constitucionais, ou por pura má-fé dos governantes, que costumam persuadir o leitor incauto a ter novas exações como não tributárias. Interessante ver Geraldo Ataliba (2004, p. 218), ao dizer que não se pode burlar a Constituição com um nome falso: o direito ao *habeas corpus* se mantém, mesmo se chamamos um presídio de clínica de repouso.

As garantias ao contribuinte, muitas vezes, superam as do consumidor ou as do contratante, daí a tentação do Estado arrecadador em fugir da categoria “tributo”, dando o nome de contribuição, empréstimo, fundo, tarifa, preço público, multa, ressarcimento, resgate, adicional, etc. Podemos acusar os legisladores de tudo, menos de que não possuem estilo e extenso vocabulário, o que nos leva diretamente à necessidade de expor com clareza o que é um tributo.

Sobre a ausência de uma clara definição do conceito de tributo na legislação peruana, o doutrinador Humberto Medrano Cornejo (1990, p. 38). comenta que “la ausencia de una norma preceptiva sobre este particular genera mayores confusiones”. Geraldo Ataliba acreditava ser função da doutrina conceituar termos jurídicos, enquanto Rubens Gomes de Sousa pensava que não faria mal algum ter esta descrição (SOUSA; ATALIBA; CARVALHO, 2007, p. 31). Concordamos em parte com Humberto Medrano e Rubens Gomes de Sousa. O estabelecimento de uma escolha de critérios posta no plano da literalidade (texto normativo) afasta incertezas, contudo traz ainda mais dúvidas quando – como no caso brasileiro – se colocam critérios contrastantes com outras normas de mesmo nível hierárquico. Foi o caso da expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, constante no artigo 3º do CTN, revisto a todo tempo pela doutrina e jurisprudência pátrias. Discordamos de Ataliba, pois é sim papel da doutrina descrever as normas, mas não prescrever, e por isso deixar a ela o cargo de definir conceitos legais seria transformar o papel de juristas em legisladores.⁴

³ “Vê-se aqui, novamente, a presença daquele princípio implícito, mas de grande magnitude, que prescreve a supremacia do interesse público” (CARVALHO, 2010, p. 645).

⁴ Não votamos nos doutrinadores e, nesse sentido, eles não podem dizer nosso direito. Por mais que a legislação fale que a doutrina é “fonte” do direito, não será fonte sem a devida manifestação da autoridade através de procedimento competente.

O modelo do Código Tributário para América Latina OEA/BID assinala que “Tributos son prestaciones em dinero que el Estado, em ejercicio de su poder de império, exige com el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. O Centro Interamericano de Administraciones Tributárias (CIAT), elaborou um modelo de Código em que diz: “Tributos son las prestaciones em dinero que el Estado exige em razón de uma determinada capacidade económica, mediante el ejercicio de su poder de império, com el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general”.⁵ A nosso ver, os dois conceitos possuem dois grandes problemas. O primeiro é não destacar a diferença basilar “tributo *versus* multa”, ou seja, que tributo não pode ser sancionatório. Dizer somente que há uma obrigação compulsória e não oriunda de um ilícito faria da obrigação militar um tributo (BECKER, 2002). O segundo é a colocação genérica de que o dinheiro arrecadado deverá financiar o país. Ora, isso nada diz, ou melhor, atrapalha, já que os fins do Estado são diversos, podendo inclusive servir para a previdência dos trabalhadores.

O primeiro lugar para se procurar um conceito tão importante é na Lei Maior. Na Constituição brasileira, ainda que tão demorada em temas tributários, poucos são os conceitos definidos.⁶ O de “tributo” é delegado para a legislação complementar,⁷ e, assim, chegamos a duas legislações anteriores, recepcionadas pela CF de 1988: a Lei 4.320/64 – Lei Geral Orçamentária (LGO) –, que o traz em âmbito financeiro, conceituando-o como receita destinada ao custeio de atividades exercidas por entidades de direito público, e a Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional, que o traz em âmbito tributário, com foco na relação Fisco e Contribuinte:

LGO. Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito publico, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

CTN. Art. 3º 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.

⁵ Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/modelo-codigo-tributario.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2015.

⁶ Dentre eles, podemos citar a não cumulatividade relacionada ao IPI, constante no art. 153, §3º, II – será não-cumulativo, *compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores* (grifos nossos).

⁷ Pelo art. 146, III, “a” da Constituição de 1988.

Revista Direito em Ação, Brasília, v. 15, n. 2, p. 111-123 jul./dez. 2015.



A rigor, a definição do conceito de tributo está em todo documento normativo, desde aqueles dos quais se inferem normas gerais e abstratas até os julgados dos juízes. É claro, a individualização e a concretude das normas nos levam a divergentes interpretações, ainda mais se somarmos o dado de que julgados contêm, em seus antecedentes, os fatos, tornando o *texto* participante de um novo *contexto* (PRIA, 2011). Mas se considerarmos unicamente o texto constitucional e o codificado, formularemos descritivamente: uma norma que tem como antecedente uma hipótese não vedada por outra norma, e que implica, por imposição legal, uma relação jurídica modalizada como obrigatória, qual seja, o dever do Contribuinte de levar dinheiro ao Fisco. Não acrescentamos o “cujo destino deverá ser o custeio das atividades exercidas por entidades de direito público”, o que será explicado no próximo ponto.

2 A CARACTERÍSTICA “FINALIDADE PÚBLICA” DO TRIBUTO

Toda norma de direito público deve ter como fim último o exposto no Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

[...] assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Se toda norma de direito público tem finalidade pública, todo ingresso público também tem a mesma motivação. A própria Constituição Federal expressa, através da materialidade, da destinação ou mesmo de pressupostos ao exercício da competência tributária, que toda tributação possui um objetivo público. No art. 145, II, as taxas podem ser instituídas “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”; e a contribuição de melhoria deverá ser “decorrente de obras públicas”. No art. 148, parágrafo único, obriga-se que a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório deverá ser “vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”. O art. 149 diz que as contribuições deverão ser instituídas “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”; o §1º estabelece que a contribuição dos servidores dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios servirá “para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário”. O art. 149-A é autoexplicativo: os

Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição “para o custeio do serviço de iluminação pública”.

A referência à motivação dos tributos encontra-se, ainda, no art. 154, II, (a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as “causas de sua criação”); no art. 167, IV, (vedação da vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, “ressalvadas a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino”); e no art. 195, § 4º, (a lei poderá instituir outras fontes “destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”).

Mas o que vem repetido internacionalmente em trabalhos de jurista⁸ ou em disposições legais⁹ é a exposição do critério “fim público” de forma grifada. Sem dúvida, dizer que *o fim* das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico é *interferir no domínio econômico* pode fazer diferença entre outras espécies de contribuição. Mas dizer que o fim da receita tributária “é público” o diferencia das multas? Ou de outras formas de arrecadação do Estado? Certamente, não. A receita da multa também tem fim público. Mesmo a indenização, que é mera reparação patrimonial, tem fim público.

Dizer que o fim de certa cobrança estatal é público não a diferencia em nada, não cria uma classe em que encontramos exclusivamente os tributos. É também o que se infere do CTN, ao afirmar que a destinação legal não interfere na natureza do tributo:

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

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Não é elemento unicamente da norma tributária sua “finalidade pública”. Toda norma de direito público tem esse fim. E mesmo as de direito privado não podem ultrapassar os limites do bem-estar social. Não poderia o tributo ter “fins particulares”. Em suma, o destino da arrecadação não é critério para a definição do conceito de tributo.

⁸ Entende o espanhol José Juan Ferrero Lapatza: “Podemos delimitar ou definir o tributo como uma obrigação, estabelecida por Lei, de dar uma importância em dinheiro, de acordo com o princípio de capacidade, em favor de um ente público *para sustentar seus gastos*” (LAPATZA, 2007, p. 142).

⁹ No *Modelo de Código Tributário para a América Latina*: “Art. 13. Tributos são prestações em dinheiro, que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige *com o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins*” (grifamos). Ou no art. 2º da *Ley 58/2003 General Tributaria* espanhola: “1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, *con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*” (grifamos).

Revista Direito em Ação, Brasília, v. 15, n. 2, p. 111-123 jul./dez. 2015.

3 O CARÁTER TRIBUTÁRIO DO FGTS

Quando o FGTS foi criado pela Lei 5.107, em 13 de setembro de 1966, todas as empresas sujeitas à Consolidação das Leis do Trabalho passaram a ser obrigadas a depositar 8% da remuneração paga ao empregado ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (art. 2º). O Decreto-Lei 27, de 14 de novembro de 1966, passa a reforçar a existência no Código Tributário Nacional, promulgado depois da criação do FGTS. O preâmbulo desse Decreto-Lei iniciou a polêmica de que as contribuições ao Fundo seriam não tributárias:

O Presidente da República, [...] Considerando a necessidade de deixar estreme de dúvidas a continuação da incidência e exigibilidade das contribuições para fins sociais, *paralelamente ao Sistema Tributário Nacional*, a que se refere a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966; (grifos nossos).

Em 1988, o Supremo Tribunal Federal¹⁰ reconheceu o FGTS como de natureza trabalhista. Para o STF, está na Constituição Federal como um “direito do trabalhador” (inciso III do art. 7º) e não de “crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis”. Além disso, justificou a Corte Suprema não se tratar de receita pública, pois seus recursos são destinados a fins privados:

Fundo de Garantia por tempo de serviço: Sua natureza jurídica. Constituição, art. 165, XIII, Lei nº 5.107, de 13.9.1966. As contribuições para o FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo comparáveis. Sua sede está no art. 165, XIII, da Constituição. Assegura-se ao trabalhador estabilidade ou fundo de garantia equivalente. Dessa garantia, de índole social, proclama assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do FGTS, quando despedido, na forma prevista em lei. Cuida-se de um direito do trabalhador. Dá-lhe o Estado garantia deste pagamento. A contribuição pelo empregador, no caso, deflui do fato de ser ele sujeito passivo da obrigação, de natureza trabalhista e social, que encontra na regra constitucional aludida, sua fonte. A atuação do Estado ou de órgão da Administração Pública, em prol do recolhimento da Contribuição do FGTS não implica torná-lo titular do direito a contribuição, mas apenas, decorre do cumprimento, pelo Poder Público, da obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado, quando aciona o empregador valores a serem recolhidos ao Erário, como receita pública. Não há, aí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal.

¹⁰ STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Oscar Correa, RE n. 100.249/SP, DJ 01/07/1988, p. 16903, Ementário vol. 1508-09, p. 1903.

Revista Direito em Ação, Brasília, v. 15, n. 2, p. 111-123 jul./dez. 2015.

Façamos uma breve digressão. Os julgadores entenderam que o valor arrecadado não tem natureza tributária. Discordaram, dessa forma, do próprio autor do Código Tributário Nacional Rubens Gomes de Sousa,¹¹ o que é absolutamente possível. Discordar desta possibilidade é negar noções fundamentais de teoria geral do direito: enquanto doutrina, buscamos *descrever* uma realidade, e não *prescrever*. A jurisprudência, como parte do direito posto, possui a valência da *validade*, enquanto o pensamento jurídico de observador, o da *verdade*. A interinfluência destes campos (direito positivo e Ciência do Direito) não os confunde (VILANOVA, 2005).

Igual destino teve o julgamento do “Fondo Nacional de La Vivienda” (FONAVI), um fundo peruano semelhante ao nosso FGTS. O Tribunal Constitucional do Perú¹² se pronunciou no sentido de que a contribuição não era um tributo, mas um fundo dos trabalhadores. O julgado sofre críticas de Jorge Bravo Cucci quando diz que “los principios constitucionales no fucionan como elementos caracterizadores del tributo, sino como um marco normativo que resulta aplicable a la potestad tributaria” (CUCCI, 2010, p. 67). De fato, há uma confusão entre o regime jurídico que controla a norma e as suas características. É como dizer que um tributo não é tributo porque não foi feito por lei, quando, na verdade, esta seria o *motivo* para anulá-lo.

Anos depois, o Superior Tribunal de Justiça¹³ se posicionou da mesma forma, reconhecendo no FGTS a prescrição trintenária – e não de cinco anos, como nas exações tributárias:

Constitucional. Contribuições para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Natureza não tributária. Prescrição trintenária. As contribuições para o FGTS, malgrado enfeixarem liame de aproximação com os tributos, a estes não se equiparam, por definição constitucional, não se lhes aplicando, para os efeitos da fixação do prazo prescricional, o prazo consignado no artigo 174 do Código Tributário Nacional. A prescrição da ação de cobrança das contribuições para o Fundo de Garantia é trintenária, consoante entendimento predominante na jurisprudência dos tribunais. Recurso provido. Decisão por maioria dos votos.

¹¹ Rubens Gomes de Sousa (1971), co-autor da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – que viria a denominar-se Código Tributário Nacional – publicou em 1971 artigo com o título: “A natureza tributária das contribuições para o FGTS”.

¹² Na sentença do Expediente n.º 03283-2007-PA/TC. Disponível em: <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03283-2007-AA.html>>. Acesso em: 28 jul. 2015.

¹³ STJ, 1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, REsp n. 27.382-5/SP, DJU 29/03/1993, p. 5231. Revista Direito em Ação, Brasília, v. 15, n. 2, p. 111-123 jul./dez. 2015.

Façamos outra breve digressão. A exação prescreve em cinco anos por ser tributo, e não o contrário. Recente julgado do STF¹⁴ fez deixar de prevalecer o prazo prescricional de 30 anos, que era reconhecido nas Súmulas 362 do TST e 210 do STJ, passando-se a adotar o prazo de cinco anos.¹⁵ A motivação, contudo, não está no CTN, mas sim no art. 7º, inciso XXIX, da Constituição Federal e no *sobreprincípio* da segurança jurídica.

Reconhecemos que, se a própria Constituição Federal prescreve que uma exação não é tributária, não podemos entender o contrário. Contudo, a Carta não o faz, apenas diz, em seu artigo 7º, que os trabalhadores urbanos e rurais têm direito ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Isso não significa excluir a exação da classe dos tributos.

Em âmbito infraconstitucional, vemos todas as características de uma exação tributária. “Pagar remuneração ao empregado” é um fato lícito praticado pelo empregador Contribuinte. A compulsoriedade do pagamento em dinheiro tem como fonte exclusiva a lei que assim determina. O empregado participa, por outro lado, de uma relação jurídica não tributária, qual seja: o direito de usufruir dos recursos arrecadados pelo FGTS. Como pensam Rubens Gomes de Sousa e Geraldo Ataliba, o empregado não é o sujeito ativo da relação, e sim o Poder Público – a União (1978, p. 20).

Para Marco Antonio Gama Barreto, a utilização da nota definitiva contida no artigo 9º da Lei 4.320/1964 (receita pública) faz do FGTS uma exação não tributária (2008, p. 132). Com outra premissa, entendemos o contrário: o critério de gerar ou não receita pública é extrínseco à definição do conceito de tributo e não pode ser invocado neste debate (MOUSSALEM, 2007, p. 628). Não é porque os valores são recolhidos diretamente ao Fundo que ele deixa de ser uma exação tributária.

Por outro lado, ainda que passemos a entender que o critério “receita pública” seja necessário, o próprio conceito de receita pública passou a ser relativizado após a Constituição de 1988 (HARET, 2011). O destino do *quantum* não precisa ser imediato aos cofres públicos: mediatamente, cumpre-se o dever do estado e a função social da exação (garante um direito ao

¹⁴ STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, ARE 709.212/DF, DJ n. 180: 13/09/2012.

¹⁵ Súmula n.º 362 do TST. “FGTS. PRESCRIÇÃO (nova redação) - Res. 198/2015, republicada em razão de erro material – DEJT divulgado em 12, 15 e 16.06.2015. I – Para os casos em que a ciência da lesão ocorreu a partir de 13.11.2014, é quinquenal a prescrição do direito de reclamar contra o não-recolhimento de contribuição para o FGTS, observado o prazo de dois anos após o término do contrato; II – Para os casos em que o prazo prescricional já estava em curso em 13.11.2014, aplica-se o prazo prescricional que se consumir primeiro: trinta anos, contados do termo inicial, ou cinco anos, a partir de 13.11.2014 (STF-ARE-709212/DF)”. Disponível em: <http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_351_400.html#SUM-362>. Acesso em: 28 jul. 2015.

Revista Direito em Ação, Brasília, v. 15, n. 2, p. 111-123 jul./dez. 2015.

trabalhador, conforme o art. 7º, III, da CF), e por isso, quem adota o conceito financeiro de "receita pública", deve entender como tributário. Em 2002, o Ministro Moreira Alves¹⁶ entendeu que o FGTS é um tributo, não importando a sua destinação "indireta". Para o Ministro, estaria enquadrado então na subespécie "contribuições sociais gerais" (art. 149 da CF), o que nos leva ao próximo tópico.

4 CLASSIFICAÇÃO DO FGTS

Qualquer classificação, seja de tributos, seja de qualquer outro ente no universo, precisa escolher um critério. Formam-se duas classes, uma possuidora do critério, outra que não. Eis, de início, o erro de uma classificação dos tributos em três ou cinco espécies: se separamos os tributos em vinculados e em não vinculados a uma contraprestação estatal, teremos os impostos de um lado e os não impostos de outro. Como saber a diferença entre uma taxa e uma contribuição, se em ambas as espécies há uma contraprestação estatal? Como saber a diferença entre um imposto e uma contribuição de melhoria, se ambas incidem sobre o aumento de riqueza patrimonial? A solução estará em criar outros critérios para assegurar a diferença entre estes institutos (FAVACHO, 2013).

Roque Carrazza (2007) entende que as “contribuições sociais” são ora impostos, ora taxas, a depender do caráter contraprestacional da exação. Classifica, por exemplo, a Contribuição ao Instituto Nacional da Seguridade Social como taxa. Se tomarmos como espécie autônoma, tal como está pacificado na jurisprudência, a principal diferença entre as contribuições sociais e as outras espécies (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios), para o surgimento de uma norma desse tipo, é preciso a criação de outra norma destinando os recursos para um fundo específico.

Passemos a ver a classificação do tributo destinado ao fundo dos trabalhadores no Brasil. O FGTS é constituído pelos recursos disponíveis no Fundo de Garantia e pelos empréstimos nas áreas de habitação, saneamento e infraestrutura. A aplicação dos recursos do FGTS tem como objetivo amenizar o déficit habitacional do país e melhorar as condições de saneamento básico e infraestrutura urbana:

Lei 8.036/90, art. 9º As aplicações com recursos do FGTS poderão ser realizadas diretamente pela Caixa Econômica Federal e pelos demais órgãos

¹⁶ STF, Rel. Min. Moreira Alves, ADI 2556/DF.
Revista Direito em Ação, Brasília, v. 15, n. 2, p. 111-123 jul./dez. 2015.

integrantes do Sistema Financeiro da Habitação - SFH, exclusivamente segundo critérios fixados pelo Conselho Curador do FGTS, em operações que preencham os seguintes requisitos: (...)

§ 2º Os recursos do FGTS deverão ser aplicados em habitação, saneamento básico e infra-estrutura urbana. As disponibilidades financeiras devem ser mantidas em volume que satisfaça as condições de liquidez e remuneração mínima necessária à preservação do poder aquisitivo da moeda.

§ 3º O programa de aplicações deverá destinar, no mínimo, 60 (sessenta) por cento para investimentos em habitação popular.

§ 4º Os projetos de saneamento básico e infra-estrutura urbana, financiados com recursos do FGTS, deverão ser complementares aos programas habitacionais.

O FGTS cobrado pelos empregadores possui natureza de contribuição social, dada a norma de destinação a um fundo específico. No caso da cobrança dos trabalhadores, teremos uma taxa, dado seu caráter *contraprestacional*.

Vale observar que o Governo Federal vem sucessivamente tomando emprestado os valores deste fundo,¹⁷ o que dá margem à interpretação de que seria um empréstimo compulsório ilegal – não instituído por Lei Complementar. Se levarmos em consideração que o FGTS rendeu 30% menos que a inflação desde ano 2000,¹⁸ podemos concluir que o governo está emprestando de quem trabalha e pagando juros reais negativos. No fim das contas, a arrecadação ao FGTS tem, de fato, um “fim público”, ainda que soe mais como “fim estatal”.

CONCLUSÕES

A *verdade* da ciência do direito não necessita coincidir com a *validade* do direito posto: enquanto alguns doutrinadores dizem que o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço é um tributo, os julgados são pacíficos no sentido de que se trata de exações não tributárias.

Ao interpretarmos o FGTS como exação tributária, podemos entender que o tributo cobrado pelos empregadores possui natureza de contribuição social, dada a norma de destinação a um fundo específico. No caso da cobrança dos trabalhadores, teremos uma taxa, por seu caráter *contraprestacional*.

O destino do dinheiro arrecadado não (des)caracteriza o tributo. Para onde vai o *quantum* não é uma questão em que se relacionam fisco e contribuinte. Se é ou não uma receita

¹⁷ Interessante observar o Relatório de Levantamento do Tribunal de Contas da União sobre o uso de dinheiro público e privado (incluindo o FGTS) para a realização da Copa de 2014 (TRIBUNAL..., 2015).

¹⁸ Nos últimos 15 anos, o rendimento do FGTS no primeiro semestre superou o INPC apenas duas vezes, em 2006 e 2007. Sobre a “taxa referencial” (TR) do FGTS, vide VIEIRA (2015).
Revista Direito em Ação, Brasília, v. 15, n. 2, p. 111-123 jul./dez. 2015.

exclusiva aos cofres públicos, isso não modifica o caráter tributário da exigência. Ainda que entendido o fim público como característica determinante do tributo, o FGTS possui tal fim no sentido lato (fim à sociedade). Não é uma completa inverdade, quando percebemos que, na prática, há tal fim no sentido estrito (fim aos cofres públicos).

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. FGTS: base de cálculo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. vol. 2.
- _____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BARRETO, Marco Antonio Gama. **O conceito de tributo no sistema brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). São Paulo: PUC/SP, 2008.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CUCCI, Jorge Bravo. **Fundamentos de Derecho Tributario**. 4. ed. Lima: Jurista Editores E.I.R.L., 2010.
- FAVACHO, Fernando Gomes. **Crise na classificação dos tributos**. Revista de Direito Tributário, v. 118. São Paulo: Ed. Malheiros, 2013.
- HARET, Florence. O novo conceito de receita pública no cenário jurídico atual. **Revista Tributária das Américas**, vol. 3, Coordenação de Cristiano Carvalho. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- LAPATZA, José Juan Ferrero. **Direito tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Manole; Madri: Marcial Pons, 2007.
- MEDRANO CORNEJO, Humberto. En torno al concepto y la clasificacion de los tributos em el Peru. **Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario**, vol. 18. San Isidro: IPDT, 1990.
- MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Classificação dos tributos: uma visão analítica**. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários: Tributação e Processo. São Paulo: Noeses, 2007.
- PRIA, Rodrigo Dalla. **Constructivismo jurídico e interpretação concretizadora: dialogando com Paulo de Barros Carvalho e Friedrich Müller**. In: VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011. Coordenação de Priscila Souza.

SOUSA, Rubens Gomes de. A natureza tributária das contribuições para o FGTS. **Revista de Direito Público**, 17. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1971.

_____; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório de Levantamento do Tribunal de Contas da União sobre o uso de dinheiro público e privado (incluindo o FGTS) para a realização da Copa de 2014**. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20130215/AC_3249_49_12_P.doc>. Acesso em: 28 jul. 2015.

VIEIRA, Fernando Borges. Trabalhadores podem buscar revisão dos depósitos do FGTS por INPC ou IPCA. In: **Revista Consultor Jurídico**, 24 de maio de 2015, 7h30. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-mai-24/fernando-vieira-trabalhadores-podem-buscar-revisao-fgts>>. Acesso em: 28 jul. 2015.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.