

*Em síntese:*

— O Decreto-lei 440/69 não é aplicável às Fundações Públicas.

— O regime jurídico do pessoal da FEBEM é o da legislação trabalhista e o seu regime previdenciário é o da Lei 3.087/60.

É o parecer  
SMJ

Rio de Janeiro, 23 de Novembro de 1971.

JOSÉ ANTUNES DE CARVALHO  
Procurador do Estado

### FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO. LEI N.º 5.107, DE 1966. HORAS EXTRAS E GRATIFICAÇÃO NATALINA

1. O Departamento de Estradas de Rodagem vem efetuando os depósitos para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço sem considerar, em seu cálculo, os pagamentos de horas extraordinárias e de gratificação natalina feitos aos servidores regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho.

Considerando, por tal razão, insuficientes os depósitos, o Instituto Nacional da Previdência Social vem cobrar a esta autarquia diferenças relativas ao período de Janeiro de 1967 a Janeiro de 1971, com os acréscimos correspondentes a juros de mora, multa e correção monetária.

Sobre a legalidade da cobrança pede-se o pronunciamento desta Procuradoria.

2. A Lei n.º 5.107, de 13 de setembro de 1966, que criou o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, dispõe em seu artigo 2.º, sobre o depósito mensal a que estão obrigadas as entidades empregadoras, nestes termos:

“Art. 2.º — 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 (trinta) de cada mês, em conta bancária vinculada, importância correspondente a 8% (oito por cento) da remuneração paga no mês anterior a cada empregado, optante ou não, excluídas as parcelas não mencionadas nos artigos 457 e 458 da CLT.” (nosso o grifo).

A leitura do texto em causa não oferece dificuldade ao intérprete quanto à conclusão, que deel salta com toda a limpidez, de que constituem base para o cálculo do depósito, não toda a remuneração paga ao empregado no mês anterior, mas, apenas algumas das parcelas componentes daquela remuneração.

O texto se faz por igual claro na indicação das parcelas integrantes da remuneração que devem ser levadas em conta no cálculo do depósito para o FGTS. Mandando excluir as parcelas não mencionadas nos arts. 457 e 458 da CLT, situa, forçosamente, a base de cálculo nas parcelas remuneratórias mencionadas nos dois apontados artigos da Consolidação.

Nos artigos 457 e 458 da CLT acham-se definidos remuneração e salário. Remuneração inclui tudo o que o empregado recebe em razão de seu emprego, quer sejam proventos pagos pelo empregador (salário), quer sejam obtidos de terceiros (gorjetas). Salário, elemento componente da remuneração, é tudo o que, devido ao empregado em contraprestação de sua atividade laboral, por força de ajuste expresso ou tácito, lhe é pago diretamente pelo empregador. A par dessas definições, os dois citados dispositivos da Lei Consolidada enumeram, com o intuito de aclarar dúvidas sobre sua verdadeira natureza, algumas formas de prestação salarial. Essas formas de prestação salarial constituem, verdadeiramente, parcelas do salário tomado em sentido global. E, sendo o próprio salário forma de remuneração, as parcelas salariais ali enumeradas constituem, em última análise, parcelas de remuneração. É a essas parcelas salariais que o reproduzido artigo 2.º da Lei n.º 5.107/66 alude, ordenando que elas, e só elas, se computem no cálculo do depósito mensal para o FGTS.

De conformidade com essa linha de raciocínio, devem ser levados em conta, no cálculo do depósito, as parcelas correspondentes às seguintes formas de prestação salarial, todas contidas na enumeração dos artigos 457 e 458 da CLT.

- Importância fixa estipulada (salário, em sentido estrito),
- comissões,
- percentagens,
- gratificações ajustadas,
- diárias para viagem, desde que excedam de 50% do valor da importância fixa estipulada (salário, em sentido estrito),
- abono e
- prestações “in natura”, fornecidas pelo empregador ao empregado, por força do contrato ou do costume.

Outras formas de prestação salarial há, certamente. Contudo, não se achando contempladas na enumeração dos arts. 457 e 458 da CLT, não poderão influir na quantificação do depósito, salvo em desatenção ao comando do art. 2.º da Lei número 5.107/66.

Neste caso se incluem os pagamentos relativos a horas extraordinárias e a gratificações natalinas. Revestem-se essas prestações, sem qualquer dúvida, de caráter salarial. São salário e, por conseguinte, remuneração. Mas, justamente porque não referidas no corpo dos artigos 457 e 458 da Consolidação, não podem, consoante o critério legal, influenciar o valor do depósito.

EDUARDO GABRIEL SAAD, abordando o problema no cálculo do depósito, coloca com propriedade, a questão ao lembrar que não oferece im-

portância ao seu desate definir se tais ou quais parcelas integram ou não a remuneração; o que realmente vale é apurar se as parcelas consideradas, se contêm ou não na enumeração dos arts. 457 e 458 da Lei Consolidada. (*Lei do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço*, ed. 1969, págs. 57/8).

Acrescenta SAAD:

“Ao usar a expressão —” excluídas as parcelas não mencionadas nos arts. 457 e 458 da CLT” — quis o legislador, obviamente, ressaltar que sabia da existência de outros elementos componentes do salário, tais como horas extraordinárias e adicionais de insalubridade, de periculosidade e por trabalho noturno, mas que, em face da “ratio legis” e da “occasio legis”, julgava desnecessária a inclusão dessas parcelas de caráter salarial na base de incidência do referido percentual” (*idem, idem*).

E registra, ao concluir a defesa de seu ponto de vista, que

“... a interpretação que fazemos do art. 2.º da Lei n.º 5.107, está em harmonia com o seu texto e com fins sociais que persegue”. (*idem*, pág. 60).

Útil é lembrar que nos anteprojetos elaborados pelo Governo Federal, antes da remessa ao Congresso da mensagem com o projeto definitivo, não se continha a exclusão de quaisquer parcelas de remuneração no cálculo dos depósitos. A determinação no sentido dessa exclusão surgiu no corpo do projeto encaminhado ao Congresso. Dessa modificação das formulações iniciais do projeto, anotada por EDUARDO SAAD (obra citada, pág. 59) e por HELIO DE MIRANDA GUIMARÃES (“in” parecer publicado em LTR n.º 35, págs. 517/524), não se apreceberam, segundo parece, os que asseguraram, a todo custo, dever incidir o cálculo *sobre toda a remuneração recebida pelo empregado*. Para estes, continua prevalecendo propósito que, prevalente na fase inicial de estudos, não recebeu acolhida na lei.

Já em vigor a Lei 5.107, foi elaborado, sob os auspícios do Ministério do Interior, projeto de Decreto-lei alterando o art. 2.º daquela lei, com o fito de fazer incidir o percentual de 8% do depósito sobre as horas extras, adicionais e outras parcelas remuneratórias. OCTAVIO BUENO MAGNO, em estudo realizado sobre o projeto, divulgado na *Revista dos Tribunais*, n.º oficial de que, até o momento, tais parcelas não integram o cálculo. A ob-404, págs. 49 e seguintes, vê na providência ali cogitada o reconhecimento-servação é da maior importância, uma vez considerado que o Regulamento do Fundo, baixado pelo Executivo, acolhe, abusivamente, entendimento diverso. A mesma percepção teve o Professor HELIO DE MIRANDA GUIMARÃES, que se permitiu concluir ter o Governo ali feito confissão expressa da extralimitação da Lei pelo Regulamento, (*trabalho já citado*, LTR 35, página 520).

3. Não é pacífico o entendimento acima, a que nos filiamos.

Pretendem alguns que *toda e qualquer a remuneração* paga pelo empregador ao empregado, em dado mês, há que ser considerada no cálculo do depósito do mês subsequente. Se o pagamento tem caráter remuneratório, consoante a definição legal do art. 457, “caput”, da CLT, haverá de influir no valor do depósito, asseveram.

Dessa corrente é manifestação a aprovação, no Seminário sobre Aspectos Jurídicos do FGTS, realizado em Brasília, em março de 1968, da conclusão dos estudos sobre o tema “FGTS e horas extraordinárias”, baseada em relatório de ARNALDO SUSSEKIND. Ali se fixou que

“... os depósitos mensais para o FGTS correspondem a 8% da remuneração efetivamente paga no mês anterior ao empregado, optante ou não, incidindo inclusive sobre os proventos pagos pela prestação de horas extraordinárias, ainda que sem caráter habitual” (of. reprodução no Acórdão n.º 1342, da 3.ª Turma do TRT — 2.ª Região, “in” LTR n.º 34, págs. 504/5).

Querem outros que, tendo sido instituído o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço como alternativa dos tradicionais institutos da estabilidade e da indenização por tempo de serviço, são de aplicação obrigatória, em sua disciplina, procedimentos consagrados no tocante a esses institutos.

Invocam outros mais o Decreto n.º 59.820, de 20 de dezembro de 1966, o qual, na regulamentação da Lei 5.107, ordena, no art. 9.º, expressamente, a inclusão do 13.º salário, no cálculo dos depósitos, mandando que deste se excluam, apenas, “as parcelas não consideradas, segundo o disposto nos arts. 457 e 458 da CLT, como integrantes da remuneração.”

Não obstante o alto valor de muitos dentre os que apadrinham tais idéias, não convencem suas razões.

Defender que qualquer pagamento feito ao empregado pelo empregador, com caráter remuneratório, se integra no cálculo do depósito do FGTS, importa, simplesmente, em colocar-se em oposição frontal à preceituação do art. 2.º da Lei 5.107, de cujo texto emerge, límpida, a evidência de que apenas algumas — não todas — parcelas remuneratórias integram aquele cálculo. Sobrepondo, assim, perigosamente, seus próprios conceitos à determinação clara da lei, aplicando direito “contra legem”, os corifeus dessa corrente incorrem nos exageros da desacreditada escola ultra-adiantada de KANTOROWICZ.

O Professor HELIO DE MIRANDA GUIMARÃES, no trabalho publicado em LTR, n.º 35, a que já antes nos reportamos, glosa a posição assumida pelos defensores desta corrente, rematando por registrar que a única forma de conciliar sua “interpretação” com o texto do art. 2.º da Lei

5.107 seria o de atribuir a este, em sua parte final, a incrível redundância verificável na redação seguinte:

“... correspondente a 8% da remuneração paga a cada empregado, optante ou não, excluído o que não for remuneração.”

Tem-se por legítimo expediente a utilização, na regulação de determinado instituto jurídico, de princípios e normas prevalentes em instituto assemelhado. Trata-se do processo analógico, de largo uso na aplicação do Direito. Contudo, o empréstimo de regras tomadas a um instituto jurídico assemelhado só cabe, evidentemente, na ausência de normatividade própria. Nem outra foi a razão que impeliu o legislador a preceituar, no artigo 4.º da Lei de Introdução ao Código Civil, que o emprego da analogia, da mesma forma que o uso e o costume, apenas se valida *em face da omissão da lei*.

Ora, a lei instituidora do Fundo não se fez omissa no tocante ao critério do cálculo dos depósitos mensais. A seu respeito dispôs, de maneira clara. Resulta, pois, daí, que, salvo por injustificável abuso, não se pode introduzir, a viva força, em sua aplicação, regras e diretrizes que, perfeitamente válidas na regulação da indenização por tempo de serviço, não se ajustam, entretanto, ao ordenamento peculiar estatuído na Lei n.º 5.107/66. Esse o raciocínio em que esbarra a pretendida integração, no cálculo da contribuição para o Fundo, de horas extras habituais e do 13.º salário, sob o apelo de que esses elementos salariais são levados em conta, no cálculo das indenizações por tempo de serviço.

Quanto ao artigo 9.º do Regulamento aprovado no Decreto n.º 59.820, de 20-12-66, de conteúdo nitidamente defazado da disposição do art. 2.º da Lei 5.107, cabe lembrar que se trata de *regulamento da execução*. Foi expedido em obediência ao comando do art. 31 da Lei 5.107, para detalhar normas de execução desta lei. A esta se vincula e, por isso, aos seus ordenamentos deve submeter-se. Não pode, jamais, dela discrepar.

Em caso de divergência, prevalece, necessariamente, a lei. Pois o dispositivo do regulamento de execução conflitante com a lei matriz não ingressa na ordem jurídica, uma vez que substancialmente nulo.

Ao aplicador se exige equilíbrio e cautela na invocação dos preceitos contidos em tal tipo de regulamento. Dado que a autoridade desses preceitos vem da lei, a qual visam explicitar, convém que com esta sejam eles cotejados, a fim de conferir sua compatibilidade.

O exagerado valor que se atribui, amiúde, aos regulamentos de execução, e a tão freqüente negligência dos aplicadores em confrontá-los com as leis matrizes mereceram de ELSON GOTTSCHALK estas palavras:

“Somente por uma espécie de fetichismo do regulamento, apoiado no falso pressuposto de autenticidade na interpretação da lei é que, quase sempre, os regulamentos da administração

pública se convertem em tabus. A lei do menor esforço concorre, também, para que o aplicador siga cegamente a interpretação do regulamento, sem maiores *conseqüências* na pesquisa e confrontação do texto. Todavia, vale mais ou deve valer mais a autoridade da razão do que a razão da autoridade.” (“in” “Fundo de Garantia do Tempo de Serviço”, apud LTR n.º 32, p. 723).

De sua parte, ALÍPIO SILVEIRA, reportando-se, igualmente, aos regulamentos de execução, registra que

“... o aplicador, visto se tratar de ato antes de tudo destinado à atuação da referida lei ordinária formal, terá também a tarefa inicial de verificar se o preceito individual que eles afirmam, no caso específico, constitui a reta individuação do preceito geral da lei ordinária, que deve ser respeitado” (*Hermenêutica no Direito Brasileiro*, edição 1968, 2.º vol., pág. 101).

Em suma, por extravasar do conteúdo da Lei que regulamenta, não pode prevalecer a disposição do art. 9.º do Regulamento, ao mandar computar no cálculo do depósito tudo o que for remuneração.

4. Dentre os que entendem deva o cálculo do depósito incidir sobre toda remuneração paga ao empregado, alinham-se figuras do mais alto porte nas letras jurídicas do país. Entre estes, o prof. HELIO DE MIRANDA GUIMARÃES cita, no trabalho já indicado, ARNALDO SUSSEKIND, AMARO BARRETO, LUIZ JOSÉ DE MESQUITA e ALOÍSIO SAMPAIO.

Deve contar mais, entretanto, a qualidade dos argumentos do que o conceito de quem os expõe. Fosse de outra forma e o argumento de autoridade manteria, ainda hoje, o prestígio de outros tempos.

Nem se diga que a pródiga interpretação se apresenta coroada pela jurisprudência, por forma tal que desencoraja qualquer esforço em prol da tese oposta. Existem, na realidade, algumas manifestações dos tribunais trabalhistas (que são os competentes para o desate dos litígios relacionados ao FGTS, somente quando, a nosso ver, travados entre empregados e patrões, conforme Lei 5.107/66, art. 22) acolhendo essa interpretação. A questão ainda não amadureceu, contudo, no trato da Justiça, por forma a que se possa dizer formada jurisprudência, nesse sentido ou em outro.

O art. 2.º da Lei 5.107/66 é taxativo no mandar expungir da base de cálculo do depósito *as parcelas não mencionadas nos arts. 457 e 458 da CLT*. Ora, a remuneração das horas extras e a gratificação natalina não se identificam com nenhuma das formas de prestação salarial exemplificativamente alinhadas nos dois reportados artigos da CLT. Não são a importância fixa estipulada entre as partes do pacto laboral (ordenado ou salário, em sentido estrito), não são comissão, nem percentagem, nem gratificação ajustada, nem diária para viagem, nem abono (aumento espontâneo dado pelo empregador ao empregado, o qual, até o evento da Lei 1.999,

de 1.º-10-53, não se considerava parte integrante do salário), nem prestação "in natura". Se não estão ali mencionadas, não integram o cálculo do depósito, "ex vi legis", muito embora nelas se reconheça, inequivocamente, caráter salarial.

Esse o entendimento, quando menos razoável, que escuda esta autarquia contra cobrança vultosa, de mais de Cr\$ 380.000,00, neste valor não incluídos os juros capitalizados, e a correção monetária, (fluentes, para as parcelas iniciais, a partir do início de 1967), afora a multa.

Entendemos, por decorrência, não deve o DER-GB atender à solicitação que lhe é feita, aguardando que o INPS, se irredutível em seus propósitos, promova o ajuizamento da cobrança, quando, então, se fará ouvir soberano o pronunciamento da Justiça.

*Sub censura.*

PJR, aos 31 de agosto de 1971

ARTHUR FONTES LEAL FERREIRA  
Procurador do Departamento de Estradas  
de Rodagem do Estado da Guanabara.

## IMPOSTO DE RENDA. REMESSA DE JUROS. DECRETO-LEI N.º 401, DE 1968, ART. 11. INCONSTITUCIONALIDADE

### 1. A CONSULTA

1. Executando seu Terceiro Plano de Expansão, a Companhia Estadual de Telefones da Guanabara — CETEL encontra-se em vias de contratar com a Nippon Electric Company — NEC, — vencedora de concorrência, a aquisição de equipamentos a serem exportados para o Brasil e pagos parceladamente, em 7 (sete) anos, com juros de 7% (sete por cento) ao ano.

2. Em 1967 e 1968, firmou dois contratos com a empresa japonesa, em decorrência dos quais igualmente importou equipamentos financiados, o primeiro deles já liquidado.

3. Por último, é também devedora do Chemical Bank, em New York, por financiamento ajustado.

4. Nas remessas de juros para o exterior, que vem efetuando em moeda estrangeira, ao longo desses anos, tem sido a CETEL consideravelmente onerada com o recolhimento, na fonte, do Imposto sobre a Renda.

5. Atentando para alguns julgados e considerações doutrinárias que inadmitem dita incidência tributária, consulta a CETEL, através do Exm.º Sr. Secretário de Estado de Serviços Públicos, sobre possíveis providências a serem tomadas para eximi-la de tal ônus fiscal, e especificamente "sobre a conveniência de:

- 1) ser assinado no exterior o contrato com a NEC, a fim de se obter melhor apoio legal para posterior discussão da matéria na justiça;
- 2) ser impetrado mandado de segurança nos casos das prestações ainda a pagar, relativas aos contratos em vigor;
- 3) ser ajuizada ação ordinária para ressarcimento dos pagamentos já efetuados".

### 2. O PARECER

6. A matéria é, atualmente, tema de crescente debate nas lides doutrinárias e jurisprudenciais, avolumando-se os comentários e as decisões da Justiça Federal e do Colendo Supremo Tribunal Federal. Analisemo-la por etapas, para o melhor equacionamento das multifacetadas que envolve.

#### 2.1 — HISTÓRICO — A JURISPRUDÊNCIA E O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.

7. Como já dissemos, objetivamente:

"Antes do Dec.-lei n.º 401/68, eram tranqüila a doutrina e pacífica a jurisprudência do S.T.F. e do T.F.R., no sentido de não admitir a incidência do Imposto de Renda sobre as remessas de juros, contratados no exterior, decorrentes da compra de bens ou de financiamentos ou em pagamento de serviços, baseando-se os acórdãos no seguinte raciocínio:

1.º) pelo princípio da territorialidade, o tributo direto não recai sobre rendimentos produzido se auferidos fora do Brasil;

2.º) as remessas de juros eram vinculadas a contratos firmados no exterior, constituindo, pois, renda produzida e auferida além do território nacional;

3.º) em conseqüência, o remetente brasileiro realiza uma despesa, não um rendimento, situando-se em área não abrangida pelo Imposto de Renda" (*in APEC — Análise e Perspectiva Econômica* n.º 218, 7/6/71, p. 12/12).

8. Historiando, lembra também ARNOLDO WALD:

"3. Até 1968, o problema específico da tributação dos juros decorrentes de financiamentos realizados por empresas estrangeiras e companhias brasileiras tinha tido solução jurisprudencial, tendo os tribunais entendido que em tais hipóteses, não era devido o imposto de renda, pois o beneficiário, sendo estrangeiro, domiciliado no exterior, não poderia ser obrigado