



p
D;lt lrvlo At
M • I
1982

ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Entidade complementar à Universidade de São Paulo
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

< --- - --- - >
DIREITO TRIBUTÁRIO © 1980

ATUAL /

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
N.º PATRIMONIAL 61831 Vol. 1



CO-EDIÇÃO
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
✻
EDITORA RESENHA TRIBUTARIA
SAO PAULO - 1982

**A CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO FUNDO DE
INVESTIMENTO SOCIAL (FINSOCIAL), CRIA-
DA PELO DECRETO-LEI 1940 DE 25.05.82
FACE A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA**

Luiz Mélega
Advogado

1. Dizendo fundar-se nos artigos 55, inciso II e 21, parágrafo 2º, ambos do Estatuto Político da Nação, o sr. Presidente da República expediu o ato legislativo em epígrafe, divulgado no Diário Oficial da União, Seção I, folhas 9.531, edição de 26 de maio do ano em curso, iniciando-se a sua vigência a partir desta última data, porém produzindo seus efeitos a contar de 1º de junho corrente.

1.1 Como se sabe, na forma prevista no artigo 55 e seus parágrafos da Carta Política, pode o Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

- a - segurança nacional;
- b - finanças públicas, inclusive normas tributárias;
- c - criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido por aprovado. A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência.

2. Através do aludido diploma legal, ficou instituída uma contribuição social, cuja finalidade é a de custear investimentos de caráter assistencial nos setores da alimentação, habitação popular, saúde, educação e de amparo ao pequeno agricultor.

2.1 Essa contribuição é representada pelo resultado da incidência de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas, que realizam vendas de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.

2.2 Já para as empresas públicas e privadas, que realizam, exclusivamente, a venda de serviços, a alíquota da referida contribuição será de 5% (cinco por cento) e incidirá sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse.

2.3 A aludida incidência, todavia não se verificará sobre a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas em portaria do Ministro da Fazenda.

3. O Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal, bem como os agentes desta, ficam credenciados a arrecadar a contribuição.

4. Para dar apoio financeiro aos programas e projetos de caráter assistencial, mencionados no item 2 deste estudo, o Decreto-lei em causa criou o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), cujos recursos serão provenientes da arrecadação da contribuição social e, ainda, das dotações orçamentárias da União, dos retornos de suas aplicações e de outros recursos de origem interna ou externa, compreendendo repasses e financiamentos.

5. Esse Fundo, por sua vez, será administrado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), que, sob essa nova denominação, passará a vincular-se administrativamente, não mais ao Ministério da Indústria e do Comércio, mas, doravante, à Secretaria do Planejamento da Presidência da República (SEPLAN).

6. Ao BNDES caberá a aplicação dos recursos disponíveis em programas e projetos elaborados segundo diretrizes estabelecidas pelo Presidente da República, dependendo da aprovação deste a execução daqueles.

OBSERVAÇÕES

A. Em direito tributário, contribuição é espécie do gênero tributo, este definido pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional, como "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".

Como espécie de tributo, no nosso sistema, adverte Fábio Fanucchi, as contribuições se subdividem em: contribuições de melhoria, contribuições parafiscais ou especiais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de previdência social e em contribuições de interesse de categorias profissionais (cf. "Curso de Direito Tributário Brasileiro", vol. II, ed. 1980, pág. 269).

Sem embargo de referir-se às contribuições em vários tópicos, a atual Constituição da República, exceção feita à contribuição de melhoria, ao que se vê no artigo 18, inciso II, não cuidou de conceituá-las, deixando também de fazê-lo o Código Tributário Nacional.

A.I É sabido que a Constituição de 1891 filiava-se tacitamente à orientação bipartida do tributo, aludindo somente a impostos e taxas. Ainda assim sem observar uma distinção nítida entre as duas figuras, falando em "taxas de selo", quando o tributo desse nome pode ser, segundo a hipótese, imposto ou taxa.

A divisão tripartida apareceu na Constituição de 1934, com a figura da contribuição de melhoria, propugnada ao tempo, principalmente por Bilac Pinto e Anhaia Mello. Vinha mencionada sem definição e no capítulo "Da Ordem Econômica e Social", no artigo 124, com esta redação: "Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria". Em termos, portanto, que lhe punham em dúvida a natureza tributária.

O Estatuto Político de 1937 foi omissivo a respeito, mas a contribuição de melhoria reapareceu, já então entre a matéria tributária e com definição específica, na Carta de 1946 (artigo 30, II e seu parágrafo único). Mantida nos mesmos termos pela reforma tributária de 1965 (Emenda Constitucional n. 18, artigo 19), dali passou, com variantes, para a Constituição

de 1967 (artigo 19, III e seu parágrafo 3^o) e, hoje, para a Emenda Constitucional n. 1, de 1969 (artigo 18, II).

A esta altura da evolução legislativa, informa o mestre Rubens Gomes de Sousa na sua famosa monografia "A Contribuição de Previdência Social e os Municípios", folhas 45 e seguintes, 1973, edição da Prefeitura do Município de São Paulo, formou-se na doutrina brasileira a tese de que a subdivisão tripartida do gênero tributo comportava duas figuras igualmente genéricas, o imposto e a taxa e uma figura específica: a contribuição de melhoria.

Os vexilários dessa posição doutrinária observavam que o imposto é uma espécie do gênero "tributo", identificada apenas pelo fato de sua incidência independe de qualquer atividade estatal específica do contribuinte; portanto um *tributo não vinculado*. Ocorre que, assim definido, o imposto é, ele próprio, genérico, comportando tantas espécies quantos fatos geradores estejam disponíveis para o legislador ordinário (imposto de importação, o de exportação, o de renda, de circulação de mercadorias, de serviços etc.). Esses fatos geradores, segundo o Sistema Tributário Nacional, são indicados, no chamado "campo privativo", pela própria Constituição ao definir as competências tributárias respectivas da União, dos Estados e dos Municípios. Ou são deixados pela Carta Política, sob certas ressalvas, à inventiva do legislador ordinário, nos campos chamados "residual" e "extraordinário", que hoje são específicos dos impostos federais (arts. 21, § 1^o e 22 da Constituição Federal).

O mesmo fenômeno ocorre com a taxa. Também ela, embora espécie do gênero tributo, por sua vez é gênero porque comporta outras espécies. Somente que, diferentemente do imposto, em matéria de taxa a Constituição só pode definir o próprio gênero: tributo cobrado em função do exercício do poder de polícia ou da prestação ou disponibilidade de um serviço público específico (Emenda Constitucional n. 1/69, artigo 18, I).

No que se refere às espécies de taxas (de água, de esgoto, licenças etc.) necessariamente precisam ser deixadas à iniciativa do legislador ordinário, com a tão só ressalva de se conformarem à definição constitucional do gênero e às limitações dela decorrentes, expressas em lei complementar. Se não fora assim, a Constituição estaria delimitando "a priori", não só a competência tributária, mas também a atuação dos governos no tocante ao exercício do poder de polícia e à instituição de serviços públicos.

De outro lado, concluíram os defensores da tese em exame, do fato mesmo de a Constituição definir diretamente um tipo de contribuição (a de melhoria) resulta que só seria contribuição a figura assim especificamente definida: tributo arrecadado dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, tendo como limite individual a valorização de cada imóvel e como limite total o custo da obra (Emenda Constitucional n. 1/69, 18, II). Por conseqüência, não haveria, além dessa, outras figuras que se pudessem qualificar como contribuições. Rubens Gomes de Sousa sempre foi contrário a esse entendimento, que combateu no plano doutrinário em trabalho publicado em 1951 (RD.A. 26/363 e R.F. 155/21). Ao redigir, em 1953, o anteprojeto que serviria de base ao primeiro projeto elaborado no ano seguinte, e que seria a origem remota do atual C.T.N., consignou que "os tributos são impostos, taxas ou contribuições" e que "são contribuições os tributos que não sejam especificamente impostos ou taxas". fûta generalização do conceito não foi aceita pela Comissão de 1954, por entender não existirem na Constituição (de 1946), além da contribuição de melhoria, quaisquer outros tributos que não os impostos e as taxas; e ainda porque a utilidade prática de um conceito de contribuição, como gênero, seria diretamente ligado ao regime legal da "parafiscalidade"; ocorre, no entanto, que quanto a esta a Comissão já havia deliberado adotar uma atitude de neutralidade (Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954, pág. 119). Não obstante o pensamento em contrário de Rubens Gomes de Sousa e os argumentos por ele desenvolvidos para anular as objeções levantadas pela Comissão de 1954, o artigo 19 da Emenda Constitucional n. 18/65 não inovou sobre o artigo 30, II, da Constituição de 1946. Tão pouco fizeram o artigo 19, III, da Constituição de 1967 e o artigo 18, II, da Emenda Constitucional n. 1/69. Conseqüência disso foi que o Código Tributário Nacional, no seu texto original, promulgado em 1966, limitou-se a prover normas complementares tão só para a contribuição de melhoria (artigos 81 e 82).

A.II A situação descrita nos tópicos anteriores deste estudo foi posteriormente modificada, em virtude de haver o Decreto-lei n. 27, de 14.11.1966, que tem força de lei complementar porque promulgado durante o recesso parlamentar, mandado incluir um artigo no Código Tributário Nacional (artigo 218, que devia ser 217), ressaltando a incidência e a exigibilidade, em resumo:

- a - da contribuição sindical (antiga denominação do imposto sindical);
- b - das "denominadas cotas de previdência" de que cuidam os artigos 71 e 74 da Lei Orgânica da Previdência Social, que integram a contribuição da União para a previdência social;
- c - da contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural", de que trata o artigo 158 da Lei n. 4.124, de 02.03.1963;
- d - da contribuição destinada ao "Fundo de Garantia do Tempo de Serviço", criado pelo artigo 2º da Lei n.5.107, de 13.09.66;
- e - das contribuições enumeradas no parágrafo 2º do artigo 34 da Lei n. 4.863, de 29.11.65, com as alterações decorrentes do disposto nos artigos 22 e 23 da Lei n. 5.107, de 13.09.66;
- f - de outras contribuições de fins sociais criadas por lei.

O Decreto-lei n. 27/66, que se fundou na competência legislativa excepcional, conferida temporariamente ao Poder Executivo pelo Ato Institucional n. 2, de 1965, não se limitou a ratificar as exações que elencou. Foi além; definiu-lhes a natureza jurídica como contribuições, seja por confirmá-las como tal nos casos das alíneas "c", "d", "e" e "f", seja por mudá-la para tal no caso das alíneas "a" e "b". Parece indubitável que o Decreto-lei em causa foi o instrumento legalmente julgado eficaz e adequado, para que as exações que enumerou continuassem válidas em face da Emenda Constitucional n. 18/65. Qualificou-as, por isso, juridicamente como contribuições e reconheceu-lhes, como corolário, a natureza de tributos. Se assim não fosse o Decreto-lei referido seria vazio de utilidade, o que contraria o princípio de que não há leis inúteis ou redundantes. Classificando as exações que enumerou como contribuições, ao lado da "contribuição de melhoria" já referida no artigo 19 da Emenda Constitucional n. 18/65, o Decreto-lei n. 27/66 invalidou a tese doutrinária da contribuição-espécie. Em outras palavras, reconheceu expressamente a *natureza genérica* da figura tributária da contribuição, consignando-lhe outras espécies além da de melhoria".

De resto, nesse particular, o Decreto-lei em causa apenas se antecipou à própria Constituição, que viria logo mais atribuir competência tributária à União para, além dos impostos, das taxas e da contribuição de melhoria, instituir outras contribuições, "tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais (Emenda Constitucional n. 1, de 1969, artigo 21, parágrafo 2º, I).

A.1i Válida, portanto, em face das determinações do Decreto-lei n. 27/66 e da Emenda Constitucional n. 1/69, a conclusão do mestre Rubens Gomes de Sousa, no sentido de que se podia afirmar que a *contribuição*, no sistema constitucional brasileiro, é um gênero de tributos suscetível de divisão em espécies. E que, na sistemática constitucional da distribuição das competências tributárias, dentre aquelas espécies possíveis, uma, a de melhoria, é atribuída, no campo concorrente, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (artigo 18, II, da Constituição Federal). Outras, de intervenção no domínio econômico, de previdência social e de regulamentação profissional, são atribuídas à União, no campo privativo de sua competência (art. 21, § 2º, I, da Carta Magna), e isto porque essas espécies correspondem a atribuições privativas federais, vedadas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, "ex-vi" do disposto nos artigos 8º, letra "r", 163 e 165, item XVI do Estatuto Político da Nação).

AJV A Emenda Constitucional n. 8, de 1977, foi promulgada com fundamento no artigo 2º do Ato Institucional n. 5, de 13.12.1968, após ser decretado o recesso parlamentar pelo Ato Complementar n. 102, de 1º.04.1977, por força do que passaram ao Poder Executivo todas atribuições legislativas, incluídas no artigo 46 da Constituição Federal, inclusive, portanto, a competência para emendar a Carta Política.

Entre as diversas modificações introduzidas no Estatuto Político pela referida Emenda Constitucional n. 8, que é datada de 14.04.1977, são de interesse, para o nosso estudo, aquelas que se referem aos artigos 21, parágrafo 2º e 43.

Pela redação anterior do parágrafo 2º do artigo 21, estava a União habilitada a instituir:

- a - contibiuições, nos termos do item I do mesmo artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais;
- b - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.

A modificação introduzida abrangeu apenas o item I do referido parágrafo 2º, cuja redação passou a ser a seguinte: "Contribuições, observada

a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da Previdência Social".

Não resta dúvida, portanto, que foram retiradas do sistema tributário nacional, intencionalmente, não só as contribuições destinadas à previdência social de responsabilidade dos empregadores e dos empregados, bem como quaisquer outras de fins sociais não expressamente inscritas na Carta Magna.

E tanto isso está exato que ao artigo 43 da Constituição foi acrescido o inciso X com esta redação: "Contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, **V, XIII, XVI e XIX**, 166, parágrafo 1º, 175, parágrafo 4º e 178".

O artigo 43 reza que cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispôr sobre todas as matérias de competência da União, especialmente aquelas elencadas nos seus incisos enumerados de I a **IX**, agora do I a X, por força da alteração introduzida pela referida Emenda Constitucional n. 8/77. E é interessante notar que no inciso I estão mencionados os "*tributos*. arrecadação e distribuição de rendas"; agora, com o enxerto decorrente da Emenda Constitucional n. 8/77 (inciso X), ficou incluída na competência específica da União a instituição de *contribuições* sociais para o custeio de encargos previstos nos artigos 165, itens II, **V, XVI e XIX**. 166, § 1º, 175, § 4º e 178.

A primeira observação que ocorre ao intérprete é que o legislador quis efetivamente retirar às contribuições enumeradas no inciso X a sua natureza tributária. já que no inciso I se referiu a *tributos* e no inciso X aludiu a *contribuições*, numa clara indicação de que estas não estão compreendidas naqueles. Aceita essa interpretação, presentemente fazem parte do sistema tributário nacional somente as contribuições instituídas tendo em vista a intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais. e bem assim aquelas cobradas para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

A Constituição Federal vigente não permite, como se viu, sejam criados quaisquer outros tipos de contribuições, estejam elas incluídas no sistema tributário ou não.

A.V Embora as contribuições especiais não tenham merecido uma definição na Carta Política e bem assim no Código Tributário Nacional, doutrinariamente são elas consideradas um tributo, porque o seu fato gerador reclama uma atividade específica do poder tributante, que pode ser diretamente relativa a pessoa diversa do contribuinte e apenas indiretamente relativa a este. Difere do imposto, porque o fato gerador deste independe de qualquer atividade específica do governo tributante. Afasta-se da taxa, por ser a vinculação do fato gerador desta específica a uma atividade estatal (exercício do poder de polícia ou prestação efetiva ou potencial de um serviço) diretamente relativa ao próprio contribuinte. Esta é a posição do inescusável Rubens Gomes de Sousa, que repudia a idéia de um tributo, que possa ser *parte imposto* e *parte taxa*, ou *ora imposto* e *ora taxa*, circunstância que negaria o próprio conceito de contribuição como um "tertium genus" tributário (Monografia citada, págs. 56 e 107/108).

B. Reportando-se ao inciso II, do artigo 55, da Constituição Federal, que investe o Presidente da República de poderes para expedir decretos-leis sobre normas tributárias, ocorrendo interesse público relevante e desde que não haja aumento de despesa, o ato legislativo ora comentado instituiu a "contribuição social", fundamentando-a no que dispõe o parágrafo 2º, item I, do artigo 21, da Carta Magna, segundo o qual pode a União instituir contribuições, tendo em vista o interesse de categorias profissionais.

B.I Ocorre, porém que, como o produto da arrecadação da mencionada "contribuição social" tem por finalidade a constituição do "Fundo de Investimento Social" (FINSOCIAL), não poderia aquela espécie de tributo ter sido criada por decreto-lei, mas sim mediante lei complementar e só após a necessária autorização constitucional para a sua instituição.

Com efeito, ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX, do artigo 21, da Constituição da República, versando a respeito de impostos sobre lubrificantes, combustíveis e energia elétrica e sobre minerais, respectivamente, e ainda o que estabelecem outras disposições do mesmo Estatuto Político e de leis complementares, "é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa" (cf. art. 62, § 2º, da Constituição Federal).

Verifica-se, realmente, com vistas às variadas modalidades de contribuições criadas pela Carta Magna (arts. 18, inciso II, 21, § 2º, 43, inciso X,

163, § único e 166, § 1º) que com nenhuma delas se identifica a "contribuição social" instituída pelo Decreto-lei n. 1.940/82, o que lhe empresta o caráter de uma contribuição atípica, sem respaldo constitucional.

Verdade que, ao instituí-la, o referido diploma legal fez alusão à contribuição prevista no inciso I do parágrafo 2º do artigo 21, da Constituição; todavia, é de ponderar-se que, como nesse dispositivo se faz menção a contribuições, que tenham por objetivo "o interesse de categorias profissionais" - afastadas as duas outras modalidades de contribuições, que nenhuma afinidade mantêm com aquela aqui focalizada - parece demasiado forçado considerar-se como integrante de "categoria profissional" a figura do "pequeno agricultor", tanto mais que, sob essa denominação, os que compõem esse segmento da comunidade rurícola nunca participaram de uma associação sindical.

Seria útil, nesse particular, lembrar que, de conformidade com o artigo 166 da Constituição Federal vigente, é livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas do poder público *serão regulados por lei*. Entre as funções delegadas a que se refere o artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representados.

Trata-se, como se nota, de matéria cuja disciplina ou regulamentação o legislador constituinte reservou à *lei*.

O sr. Presidente da República não pode, através de decreto-lei, cuidar dessa importante matéria. Os pressupostos constitucionais do Decreto-lei estão inscritos no artigo 55 da Carta Magna, não podendo versar senão os assuntos taxativamente enumerados nos seus-incisos I, II e III.

A expressão "pequeno agricultor" é, além do mais, sumamente vaga, parecendo muito improvável que possa vir a configurar uma categoria profissional.

B11 No intuito de contornar a objeção, de que a chamada "contribuição social" carece de fundamento constitucional, aponta-se o disposto na parte final do artigo 62, parágrafo 2º, da Constituição da República, como suporte jurídico daquela espécie de tributo.

Parece, contudo, que, ainda assim, a contestação não seria validamente afastada, se for considerado que no texto constitucional referido fala-se em "lei", com significado específico, de rigor técnico-jurídico, em consonância com as normas da Carta Magna, que disciplinam o processo legislativo. Lei, portanto, segundo nosso sistema constitucional vigente, é vocábulo de conteúdo próprio e de alcance estrito, reservado para exprimir a norma jurídica produzida pelo Poder Legislativo com a colaboração do Presidente da República. Não se confunde, pois, com Decreto-lei, expressão como que se designa, em rigor terminológico (cf. art. 46, da Constituição Federal), um ato privativo do Presidente da República e que surge da sua exclusiva iniciativa, independentemente de qualquer provocação ou processo, como sublinha o tributarista Geraldo Ataliba (*in* "O Decreto-lei na Constituição de 1967", ed. 1967, pág. 26).

Impossível, portanto, buscar-se base constitucional à "contribuição social", criada via decreto-lei, em texto da Carta Política que, para esse fim, exige a promulgação de "lei".

C. Para as empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição será de 5% (cinco por cento) e incidirá sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse. É o que dispõe o parágrafo 2º do artigo 1º do Decreto-lei n. 1.940/82.

Não se trata, como pode sugerir a redação do texto legal, logo à primeira vista, da definição, pura e simplesmente, da base de cálculo da "contribuição social". Do que se cuida, ao certo, é da instituição de um adicional ao imposto de renda, posto que outra não pode ser a natureza jurídica específica da tributação que incide. naquele percentual, sobre o valor daquele imposto. tendo-se presente que o fato gerador, de que se origina a obrigação tributária. configura a situação descrita pela lei como pressuposto condicionante do imposto de renda arts. 4º e 43 do Código Tributário Nacional).

Segue-se daí que. como o fato gerador do imposto de renda da pessoa jurídica se verifica no primeiro dia de janeiro. esse imposto, quando criado no curso do exercício, somente poderá vir a ser cobrado no exercício financeiro subsequente. por força de atuação do princípio da anterioridade elevado à categoria de preceito constitucional (artigo 153, § 29, da Constituição da República).

Noutras palavras, o imposto instituído pelo parágrafo 2º, do artigo 1º, do Decreto-lei n. 1.940/82, não será devido antes de 1º de janeiro de 1983.

C.I Acrescente-se, outrossim, que também por estar em desacordo com a norma inscrita no artigo 62, parágrafo 2º, da Constituição Federal, esse adicional do imposto de renda, por ter vinculada a sua arrecadação ao FINSOCIAL, está maculado da mesma eiva de inconstitucionalidade formal, que compromete a "contribuição social", instituída por decreto-lei, quando só poderia ter sido criada por lei complementar, se estivesse autorizada pela Constituição a aludida espécie tributária.

D. Por tudo quanto foi exposto pode concluir-se, que as únicas contribuições sociais ou especiais, que podem ser validamente cobradas, são as inscritas no inciso X do artigo 43 da Constituição vigente, ou sejam, aquelas destinadas a custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX; 166, parágrafo 1º; 175, parágrafo 4º e 178 da Carta Política.

Especificamente: salário-família aos dependentes dos trabalhadores; contribuição destinada ao PIS (Programa de Integração Social), ao FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço) e à Previdência Social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidente do trabalho, proteção da maternidade e aposentadoria para a mulher aos trinta anos de trabalho; contribuição sindical; contribuição destinada à assistência à maternidade, à infância e à adolescência, bem assim à educação de excepcionais; contribuição do salário-educação. Além dessas a Lei Maior só permite a cobrança de contribuições destinadas ao custeio de serviços e encargos decorrentes da intervenção no domínio econômico (art. 163 e parágrafo único).

A contribuição a que alude o Decreto-lei objeto deste estudo não se identifica com nenhuma das que acima foram mencionadas, únicas que o legislador constituinte permitiu sejam instituídas e cobradas.

Além disso, não se deve perder de vista que o artigo 43 da Lei Maior prescreve que cabe ao *Congresso Nacional*, com a *sanção do Presidente da República*, dispôr sobre *todas* as matérias de competência da União, especialmente as que vêm arroladas nos seus incisos I a X, com a tão só ressalva

da medida constante da parte final do inciso V, que pode ser objeto de Decreto-lei.

Isso significa que as contribuições sociais constantes do inciso X desse mesmo artigo, só podem ser criadas por lei, seja ordinária ou complementar, conforme determina o parágrafo 2º do artigo 62 da Constituição.

E assim é pela própria natureza de tais contribuições, que exige a vinculação da respectiva arrecadação aos serviços que devem custear.

A rigor, portanto, essas contribuições não podem ser instituídas por decreto-lei.

A ressalva feita no inciso V do referido artigo 43 estaria a mostrar, ao que tudo indica, que todas as matérias discriminadas nesse artigo, a criação de cargos públicos e a fixação dos respectivos vencimentos seriam as únicas que comportam a utilização de decreto-lei.

Ainda que se possa admitir que o inciso II do artigo 55, da mesma Constituição, que atribui competência ao sr. Presidente da República para criar tributos através de decreto-lei, dada a abrangência da expressão ali contida – "finanças públicas, inclusive normas tributárias" – constitui outra exceção, parece óbvio que tal competência está limitada aos tributos *autorizados* pela Carta Política e que, por disposição expressa desta, não estejam reservados à lei em virtude de, necessariamente, estarem vinculados às despesas que se destinam a custear. Sem dúvida que a norma constante do artigo 55 atrás referido pode ser uma exceção à regra geral do artigo 43, mas exatamente por ser uma exceção, somente serve para aquelas hipóteses em que o legislador constituinte não exigir a edição de lei formal, como no caso das contribuições sociais ou especiais.

D.I Exatamente porque é exaustiva a discriminação das rendas inscritas na Carta Política, tem-se como rígido o sistema tributário brasileiro, o que significa que além dos tributos autorizados expressamente, nenhum outro pode ser cobrado ou exigido (Aliomar Baleeiro – "Uma Introdução à Ciência das Finanças", 6a. ed., Forense. pág. 292; Professor Ruy Barbosa Nogueira, "Direito Financeiro", 3a. ed., página 37; Sampaio Doria – "Discriminação Constitucional de Rendas", págs. 168 e segs.).

E. Assim, em face dos princípios que atrás foram examinados, parece-nos lícito concluir que a contribuição de 0,5% (meio por cento) criada pelo Decreto-lei n. 1940 de 25 de maio de 1982, é duplamente inconstitucional, não obstante a finalidade altamente meritória que a teria justificado, segundo as explicações partidas das autoridades governamentais e amplamente divulgadas pela imprensa oficiosa.

EJ A cobrança do adicional de 5% (cinco por cento) sobre o valor do imposto de renda a ser exigido das pessoas jurídicas que efetuam, exclusivamente, a venda de serviços, é duplamente inconstitucional no exercício de 1982, porque ofende o parágrafo 29 do artigo 153 e o parágrafo 2º do artigo 62, ambos da Constituição vigente. Nos exercícios de 1983 e seguintes será inconstitucional por ofensa ao último dispositivo.