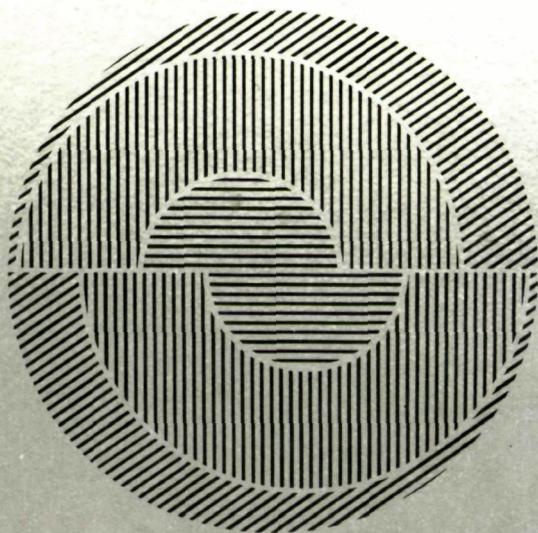


# REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA



• SENADO FEDERAL • SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS

**JULHO A SETEMBRO 1992**

**ANO 29 • NÚMERO 115**

# Inconstitucionalidade da Cobrança do FINSOCIAL

ARNOLDO WALD

Advogado, Professor catedrático de Direito  
Civil da Universidade do Estado do Rio de  
Janeiro

## SUMÁRIO

*I — Da evolução do FINSOCIAL até a Constituição de 1988. II — Os efeitos da Constituição de 1988. III — Do descabimento da sobrevivência do FINSOCIAL como contribuição após o advento da Constituição de 1988. IV — Da inconstitucionalidade do FINSOCIAL concebido como imposto. V — Conclusões.*

### *I — Da evolução do FINSOCIAL até a Constituição de 1988*

1. O Decreto-Lei n.º 1.940, de 25-5-1982, instituiu a contribuição social e criou o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL). A contribuição se destinava a custear investimentos de caráter assistencial, em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor, incidindo sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas, vendedores de mercadorias, das instituições financeiras e das seguradoras (art. 1.º §1.º) e sobre o valor do imposto de renda pago pelas empresas que realizam exclusivamente venda de serviço (§ 2.º), com alíquotas diferenciadas (de 0,5% no primeiro caso e de 5% no segundo).

2. O Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) foi criado para dar apoio financeiro aos projetos de caráter assistencial já referidos (art. 3.º), sendo administrado pelo BNDES (art. 5.º) e arrecadadas as contribuições pelo Banco do Brasil S.A. e pela Caixa Econômica Federal e pelos seus agentes (art. 2.º).

3. Posteriormente, houve várias alterações legislativas. Assim, o Decreto n.º 91.256, de 8-5-1985, determinou que os valores arrecadados pela União Federal referentes ao FINSOCIAL fossem transferidos, conforme o caso,

aos Ministérios ou ao BNDES, de acordo com as normas complementares a serem baixadas pelo Ministério da Fazenda e pela Seplan. Houve, também, modificações redacionais, em virtude da Lei n.º 7.611, de 8-7-1987, e o Decreto-Lei n.º 2.397, de 21-12-1987, tratou do FINSOCIAL e das sociedades civis de prestação de serviços profissionais.

4. Entre 1982 e 1988, surgiram numerosas discussões e pleitos judiciais em relação à contribuição social do FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL, (doravante simplesmente denominada FINSOCIAL), seja em relação à sua natureza de tributo, seja quanto à aplicação do princípio básico da anterioridade e da anualidade do tributo, seja, finalmente, quanto à sua criação por decreto-lei.

5. Não obstante as divergências doutrinárias, pacificou-se, na jurisprudência, o entendimento em relação à validade da contribuição criada por decreto-lei, *desde que respeitado o princípio da anualidade*, considerando, ainda, os tribunais que *se caracterizava como verdadeiro imposto inominado* por ter como fato gerador “situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.

6. Tanto o Supremo Tribunal Federal, como o antigo Tribunal Federal de Recursos fixaram a sua orientação, de modo pacífico, na matéria, como se verifica pelas decisões proferidas respectivamente pelo primeiro nos RE's n.ºs 103.778 e 105.340, além de numerosos outros, e pelo segundo nos MS 97.775-DF e 99.552-DF, e na AC 99.024-RJ.

7. No julgamento do MS 97.775-DF, pelo TFR, o Ministro SEBASTIÃO REIS teve o ensejo de salientar em seu voto que:

“... o nosso Estatuto Maior ao lado das figuras tributárias tradicionais do imposto, da taxa, da contribuição de melhoria, no inc. 1, § 2.º do seu art. 21, no capítulo do sistema tributário, alude a contribuições, tendo em vista a 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 e no seu art. 43, X, no capítulo seguinte, refere-se a contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, II, V, XII, XVI e XIX, 166, § 1.º, 175 e § 4.º e 178, preceito esse em que se insinua a tese da parafiscalidade.

Na espécie, pretende o legislador do Dec.-Lei n.º 1.940/82 instituir “contribuição social” destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor (art. 1.º).

Nesse particular, mesmo que se admita a tese de que, após a EC 8/77, as contribuições sociais ali referidas, passaram a categorias estritamente financeiras ou paratributárias, o certo é que,

como o demonstram os votos dos Min. Torreão Brás e Carlos Mário Velloso, a contribuição sob exame não se identifica com qualquer das figuras ali elencadas.

Tenho que a enumeração respectiva constitui *numerus clausus*, taxativo, quer a consideremos exação tributária ou não-tributária, o certo é que representa prestações coativas, limitadoras da propriedade, e, por isso, devem ser catalogadas em quadro fechado e não aberto a demasias, de outro, porque se pretendesse dar-lhe alcance exemplificativo teria adotado o critério do Decreto-Lei n.º 27/66 que, após enumerar várias modalidades de contribuições, completa o rol adotando a cláusula aberta 'e outras atribuições sociais criadas por lei'.

A toda sorte, pretendesse o constituinte brasileiro dar ao conceito de contribuição um elastério aberto à sua inventiva e às necessidades crescentes do Tesouro, ter-se-ia valido, autorizadamente, do ensinamento originário de RUBENS GOMES DE SOUZA, quando definiu as contribuições por exclusão, conceituando-se como a exação que não se identifica nem com taxa, nem com imposto. Acrescente-se que mesmo tecnicamente, a doutrina dominante é no sentido de que a hipótese de incidência da contribuição particulariza-se por uma atuação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado."

8. No mesmo acórdão, concluiu o Ministro CARLOS MADEIRA, no seu voto, que:

"No mérito, bastam à rejeição do argumento de ilegalidade da contribuição ao FINSOCIAL, as reiteradas decisões do Egr. Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a licitude da criação ou majoração de tributos por decreto-lei. Entre os mais recentes, vale citar os acórdãos nos RE's 99.702, 99.714, 99.855, Rel. o Min. SOARES MUÑOZ (*DJ* 24-4-85) e 99.709, Rel. o Min. DJACI FALCÃO (*DJ* 6-5-85). É a seguinte a ementa dos três primeiros acórdãos citados — IOF criação por decreto-lei:

"Em nosso sistema constitucional, observados os requisitos estabelecidos no art. 55, II, da Carta Magna, decreto-lei pode criar ou majorar tributo."

Recurso extraordinário de que não se conhece (...).

Com respeito à inconstitucionalidade da cobrança, reproduzo a conclusão do voto que preferi no julgamento do MS 97.775, em 2-12-82:

"Tenho, assim, que a contribuição para um fundo criado por lei, a ser administrado por um órgão designado na lei, não é inconstitucional."

*O que é inconstitucional é a sua exigência no mesmo exercício em que foi instituído.*

É que o princípio do § 29 do art. 153, da Constituição se aplica a toda espécie de tributo, mesmo que se trate de contribuição para fim social. A inspiração solidarista da contribuição não a exclui da rigidez do princípio, que representa uma garantia do contribuinte. E toda garantia constitucional importa limitação do exercício do Poder Público.”

9. Mais recentemente, já nas vésperas da nova Constituição, o Supremo Tribunal Federal teve o ensejo de ir mais longe do que o Tribunal Federal de Recursos, no reconhecimento da natureza tributária ampla do FINSOCIAL, ao examinar a sua incidência sobre livros, jornais, revistas e papel de imprensa. Efetivamente, o Tribunal Federal de Recursos, pela sua 4.<sup>a</sup> Turma, tinha entendido que o FINSOCIAL incidia inclusive sobre os bens imunes aos quais se referia o art. 19, III da Emenda Constitucional n.º 1 (então vigente), em acórdão cuja ementa é a seguinte:

“Tributário, FINSOCIAL. Imunidade, CF, artigo 19, III, d.

I — *O FINSOCIAL é uma contribuição para intervenção no domínio econômico. Assim, não obstante o seu caráter tributário, sujeita, inclusive, ao princípio da anterioridade, não está abrangida pela imunidade do art. 19, III, d, da Constituição restrita a imposto.*”

10. Apreciando o respectivo Recurso Extraordinário de n.º 109.484, decidiu a 2.<sup>a</sup> Turma do Excelso Pretório, por unanimidade, em 22-4-1988 que:

“Reconhecidas, em precedentes do Supremo Tribunal Federal, a natureza tributária do FINSOCIAL e a amplitude da imunidade assegurada pelo art. 19, III, d, da Carta Política em vigor, ao livro, ao jornal, aos periódicos e ao papel destinado à sua impressão, há de estender-se a proteção constitucional — até em razão do princípio da liberdade de opinião e de difusão de idéias (art. 153, § 8.º, CF) — à fase de comercialização que, sem dúvida, se compreende na imunidade.”

11. No seu voto, o eminente relator Ministro, CÉLIO BORJA, salientou que:

“No julgamento do RE 103.778-4-DF, Relator o eminente Ministro Cordeiro Guerra, o Supremo Tribunal Federal, em sua composição plena, reconheceu a natureza tributária do FINSOCIAL (art. 21, § 1.º, CF), conforme se vê às fls. 220/254.

A decisão está resumida na ementa, *verbis*:

"FINSOCIAL. Decreto-Lei n.º 1.940, de 25 de maio de 1982. Caracterizada a sua natureza tributária legitima-se a observância do princípio da anualidade, art. 153, § 29, da Constituição Federal.

Pacificou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o decreto-lei, em nosso sistema constitucional, observados os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Constituição, pode criar e majorar tributos."

De outra parte, a Corte tem, seguidamente, proclamado a natureza objetiva da imunidade assegurada pelo art. 19, III *d*, da Constituição Federal, ao livro, ao jornal, aos periódicos e ao papel destinado à sua impressão.

No caso dos autos, discute-se a incidência do tributo na parte do faturamento das empresas recorrentes, que lhes resulta da venda dos objetos declarados imunes pela Constituição, ou seja, livros, jornais e periódicos.

Como estatuído no art. 1.º, § 1.º, do Decreto-Lei n.º 1.940/82, alíquota de 0,5% do FINSOCIAL:

"incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras."

*Não se distingue, nesse particular, o FINSOCIAL do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) ao qual o livro, o jornal e o periódico estão imunes, segundo decisão do Colendo Plenário do Supremo Tribunal Federal no RE 101.445-5-RS.*

Na verdade, tanto o ISSQN, como o FINSOCIAL, não incidem diretamente sobre os objetos antes citados e constitucionalmente protegidos, mas adotam, como bases de cálculo, diferentes aspectos das vantagens econômicas auferidas pelo comércio respectivo.

Esta Corte já afirmou que é ampla a imunidade do art. 19, III, *d*, da Constituição Federal." (RTJ. 127/1.067 a 1.069)

12. Comentando esses acórdãos, a doutrina reconheceu a importância das decisões proferidas pelo Poder Judiciário que, aplicando o art. 4.º do Código Tributário Nacional, fez prevalecer a verdadeira natureza da exação sobre o seu "*nomen juris*" reconhecendo que havia, no caso, um verdadeiro imposto e não uma contribuição e aplicando o regime jurídico conseqüente.

13. A jurisprudência anterior à Constituição vigente é relevante porque importou em reconhecer, na contribuição para o FINSOCIAL, *um imposto federal do campo residual*, ou seja, um tributo que não gera créditos em operações subseqüentes, sendo de natureza cumulativa, o que tem repercussões jurídicas relevantes em virtude do disposto na Constituição vigente.

A) *O fato gerador do FINSOCIAL na vigência da Constituição de 1967*  
14. O Decreto-Lei n.º 1.940/82 instituiu a exação fiscal conhecida como FINSOCIAL, dispondo no seu art. 1.º o seguinte:

“Art. 10 — É instituída, na forma prevista neste decreto-lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor.

§ 1.º — A contribuição social de que trata este artigo será de 0,58% e incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.

§ 2.º — Para as empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição será de 5% e incidirá sobre o valor do imposto sobre a renda devido, ou como se devido fosse.

§ 3.º — A contribuição não incidirá sobre a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas em portaria do Ministério da Fazenda.”

15. Da leitura dos §§ 1.º e 2.º acima, depreende-se que as bases de cálculo do FINSOCIAL são duas:

I — a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias; e

II — o imposto de renda devido das empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente venda de serviços.

16. A base de cálculo tem sido definida pela melhor doutrina como sendo a “perspectiva dimensível do fato gerador”, uma vez que é a partir e nos limites da previsão legal da hipótese de incidência (fato gerador) que a base de cálculo é definida, podendo ser menor ou igual à referida hipótese.

17. No caso em exame, não houve a preocupação por parte do legislador de especificar o fato gerador, sendo apenas a base de cálculo objeto da definição adotada.

18. Dessa forma, o fato gerador do FINSOCIAL é igual à base de cálculo, uma vez que não havendo definição da hipótese de incidência esta será necessariamente a sua própria perspectiva traçada na lei.

19. A definição da espécie de exação caracterizada pelo FINSOCIAL foi realizada pela doutrina e pela jurisprudência de forma harmônica, uma vez que houve quase unanimidade em conceituar tal exação como imposto, tendo o Supremo Tribunal Federal consolidado definitivamente esse entendimento como já evidenciamos.

20. Sob a égide da Constituição de 1967 (com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 1/69), o FINSOCIAL foi considerado (i) novo imposto em sua incidência sobre a receita bruta e (ii) adicional do Imposto de Renda em caso de venda exclusiva de serviços.

21. Os tribunais, segundo o que consta de levantamento jurisprudencial realizado sobre a matéria, não aprofundaram-se no exame da legalidade do FINSOCIAL como imposto novo e adicional do Imposto de Renda em face do texto constitucional da E.C. n.º 1/69, sendo que muitas decisões sobre a possibilidade ou não de cobrança do FINSOCIAL no mesmo exercício da sua criação afirmaram a sua legalidade desde que observado o princípio da anualidade.

B) *O FINSOCIAL como novo imposto na Constituição de 1967*  
(EC n.º 1/69)

22. Quanto à instituição como novo imposto, se assim considerada a contribuição ao FINSOCIAL, existiria violação ao § 1.º do art. 21, que dispunha:

“§ 1.º — A União poderá instituir outros impostos, além dos mencionados nos itens anteriores, desde que não tenham fato gerador e base de cálculo idênticos aos previstos nos arts. 25 e 24.”

(OBS.: Os arts. 25 e 24 tratavam de impostos de competência estadual e municipal.)

23. A “receita bruta”, que seria o fato gerador e a base de cálculo do novo imposto, como visto inicialmente, nada mais é do que a quantidade de valor financeiro cuja disponibilidade a sociedade adquire ao vender ou fornecer mercadorias e produtos.

24. De acordo com o disposto no Decreto-Lei n.º 1.940/82, o FINSOCIAL como imposto incidiria somente sobre a venda de mercadorias cuja base de cálculo é definida pelo art. 14 do Decreto-Lei n.º 5, de 15-3-1979. Comparando-se tal base de cálculo com a de outros impostos previstos no texto constitucional do E.C. n.º 1/69, pode-se observar a semelhança com a base de cálculo do ICM, que incide sobre a circulação de merca-

dorias. Em algumas situações, a base de cálculo do FINSOCIAL, com o novo imposto, também se assemelhava à do IPI, que foi disciplinada pelo Código Tributário Nacional (art. 47).

25. A característica básica do IPI e do ICM é a sua não-cumulatividade, ou seja, não incidem sobre os montantes de cada um desses impostos cobrados anteriormente sobre o mesmo produto. O FINSOCIAL, por sua vez, é cumulativo, pois não exclui as cobranças anteriores sobre as mercadorias que geram a receita bruta de vendas.

Assim, a instituição do FINSOCIAL como um novo tributo, com base de cálculo igual à do ICM e em alguns casos igual à do IPI, não seria admissível sob a égide do texto constitucional da E.C. n.º 1/69, pelas seguintes razões:

I — a competência residual da União estava limitada, pelo § 5.º do art. 18 da Constituição de 1967 (Emenda Constitucional n.º 1/69), à criação de impostos que não tivessem base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos estaduais e municipais, e o ICM era (e continua sendo) de competência estadual;

II — sendo o FINSOCIAL cumulativo, não poderia ser estendido como um adicional do IPI que é, necessariamente, não-cumulativo.

26. Acontece todavia que embora fosse o FINSOCIAL considerado tributo, a Constituição de 1969 só proibia novos impostos que tivessem fato gerador e base de cálculo idênticos aos cobráveis por Estados e Municípios, não se referindo expressamente às contribuições e não lhes aplicando o art. 21, § 1.º da Constituição, o que viria a fazer o novo documento Constitucional de 1988.

## II — *Os efeitos da Constituição de 1988*

27. Diante das discussões judiciárias e acadêmicas que surgiram em virtude do tratamento ambíguo dos impostos e das contribuições na legislação anterior, o constituinte de 1988 decidiu definir, com clareza e objetividade, o regime jurídico de ambos e estabelecer as normas básicas que sobre eles incidem.

28. Assim o novo texto constitucional trata das contribuições em geral no seu art. 149 que tem a seguinte redação:

“Art. 149 — Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no

art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único — Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.”

29. A remissão feita ao art. 146 decorre da função atribuída pela Constituição às leis complementares, esclarecendo o inciso III do mencionado artigo que:

“Art. 146. *Cabe à lei complementar:*

.....  
III — estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”*

30. Os incisos I e III do art. 150 esclarecem quais as limitações ao poder de tributar que se aplicam às contribuições, explicitando que:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I — exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II — instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III — cobrar tributos:

*a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*

*b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;*

.....

31. Verifica-se assim, que, inspirando-se na jurisprudência anterior dos Tribunais Superiores e nas lições da doutrina, o constituinte, ao ampliar o rol das contribuições tradicionalmente admitidas (do qual o melhor exemplo é a contribuição de melhoria), aperfeiçoou o texto do art. 21, § 2.º, da Emenda Constitucional n.º 1/69, no particular alterada pela Emenda Constitucional n.º 8/77, a fim de subordinar a cobrança das contribuições à existência de lei prévia e ao atendimento ao princípio da anualidade.

32. A contribuição ficou assim caracterizada como um tributo com natureza e destino específico, ou seja, com “vinculação especialíssima”, no entender da melhor doutrina.

33. No tocante às contribuições, todavia, as limitações ao poder de tributar não se identificam com as que recaem sobre os demais tributos, tanto assim que, dos seis incisos que compõem o artigo 150 da Constituição, acima parcialmente transcrito, somente dois se aplicam às contribuições.

34. Acresce que o próprio princípio da anualidade, referido no inciso III, letra *b*, não se aplica às contribuições sociais, em virtude do disposto no art. 195, § 6.º, ao qual, como vimos, o art. 149 faz referência, só exigindo a Constituição que a norma legal entre em vigor noventa dias antes da ocorrência do fato gerador, para que a ele se possa aplicar, ou seja, *ipsis verbis*:

“§ 6.º — As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.”

35. Essa restrição ao princípio da anualidade não é, aliás, exclusivamente aplicável às contribuições sociais, abrangendo outras hipóteses, entre as quais as referentes aos impostos de exportação, importação, produtos industrializados, IOF e ao imposto extraordinário devido em caso de guerra (art. 150, § 1.º e art. 153, I, II, IV e V e 154, II).

36. Quanto às contribuições sociais de modo específico, o art. 195 da Constituição vigente determina que:

“§ 2.º — A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.”

37. Admite o mesmo artigo no seu § 4.º que:

“§ 4.º — A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

38. Finalmente, o art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determina que:

*“Art. 56 — Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei n.º 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei n.º 2.049, de 1.º de agosto de 1983, pelo Decreto n.º 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei n.º 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.”*  
(Grifamos.)

39. Trata-se de medida de caráter transitório, que transferiu a maior parte da receita do FINSOCIAL para a seguridade social, até que nova lei dispusesse a respeito da aplicação do art. 195, I da Constituição acima transcrito, sem, todavia, modificar a natureza jurídica do FINSOCIAL.

40. Por outro lado, a Carta Magna modificou a estrutura do PIS que deixou de ser uma contribuição visando à participação dos trabalhadores nos lucros, nos termos do art. 165, inciso V da Constituição de 1967, para transformá-la em contribuição destinada à seguridade social. A nova função do PIS está definida no art. 239 da Constituição vigente, que tem a seguinte redação:

*“Art. 239 — A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n.º 8, de 3 de dezembro de 1970, passa a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3.º deste artigo.”*

III — *Do descabimento da sobrevivência do FINSOCIAL, como contribuição após o advento da Constituição de 1988*

41. Não obstante o disposto na nova Constituição, a Medida Provisória n.º 22, de 7-12-1988, que se converteu na Lei n.º 7.689, de 14-12-1988, criou a contribuição social prevista no art. 56 do ADCT, baseada no lucro das empresas, mas manteve o FINSOCIAL, invocando o art. 195, I da Constituição.

42. É o que se verifica pela leitura do art. 9.º da Lei n.º 7.689, que tem a seguinte redação:

*“Art. 9.º — Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de*

que trata o Decreto-Lei n.º 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidentes sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal.”

43. Posteriormente, o art. 28 da Lei n.º 7.738, de 9-3-1989, determinou que:

“Art. 28 — Observado o disposto no art. 195, § 6.º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente *venda de serviços*, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a *receita bruta*.” (Grifamos).

44. A Lei n.º 7.787, de 30-6-1989, estabeleceu, no seu art. 7.º, que:

“Art. 7.º — A alíquota da contribuição para o FINSOCIAL (Decreto-Lei n.º 1.940, de 25 de maio de 1982, art. 1.º, § 1.º; Lei n.º 7.738, de 9 de março de 1989, art. 28) é fixada em 1% (um por cento), até a aprovação dos Planos de Custeio e Benefícios.

Parágrafo único — O produto de arrecadação do FINSOCIAL, com o acréscimo de que trata este artigo, destinar-se-á integralmente à seguridade social, assim definida no Capítulo II do Título VIII da Constituição Federal.”

45. A Lei n.º 7.894, de 24-11-1989, trata do FINSOCIAL, no seu artigo 1.º, nos seguintes termos:

“Art. 1.º — Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de janeiro de 1990, ficará alterada para 1,20% (um inteiro e vinte centésimos por cento) a alíquota da contribuição para o FINSOCIAL (Decreto-Lei n.º 1.940, de 25 de maio de 1982, artigo 1.º, § 1.º, da Lei n.º 7.738, de 9 de março de 1989, artigo 28, e Lei n.º 7.787, de 30 de junho de 1989, artigo 7.º).”

46. E, finalmente, a Lei n.º 8.147, de 28-12-1990, aumentou a alíquota para 2% (dois por cento), determinando que os recursos oriundos do FINSOCIAL atendam ao custeio das despesas relativas à saúde, previdência e assistência social.

47. Pretendeu, assim, o legislador manter uma contribuição, que a jurisprudência já considerava um imposto, e cuja natureza, estrutura e destino não se coadunam com as contribuições previstas na Constituição vigente.

48. Efetivamente, embora o legislador tenha feito remissão ao art. 195

da Constituição Federal, o FINSOCIAL não constitui uma contribuição com as características do art. 195, pois:

*a) não é arrecadada nem gerida pelos órgãos responsáveis pela seguridade social (art. 195 § 2.º);*

*b) inexistente vinculação específica entre a utilização do FINSOCIAL e os benefícios ou serviços da seguridade social, não sendo suficiente, para tanto, a simples referência ao destino dos respectivos recursos;*

*c) já existem outras contribuições que recaem, respectivamente, sobre o faturamento, a folha salarial e o lucro das empresas e o FINSOCIAL tem a sua base de cálculo no faturamento, caracterizando-se, assim, a violação frontal do art. 154 da Constituição que incide sobre as contribuições em virtude do disposto no art. 195, § 4.º*

*A) O FINSOCIAL NÃO É contribuição social (art. 195, I), pois é arrecadado pela Receita Federal.*

49. Quanto ao primeiro aspecto, não há dúvida de que o FINSOCIAL é arrecadado pela Secretaria da Receita Federal e não pelos órgãos e entidades integrantes do Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social — SINPAS, o que faz com que não se possa caracterizar como contribuição social, correspondendo a um verdadeiro imposto. Assim é inconstitucional o art. 9.º da Lei n.º 7.689 que, ao criar a contribuição social prevista pelo art. 56 do ADCT, manteve a exigibilidade do FINSOCIAL, “com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal”.

50. Na realidade, a Constituição Federal previu que o financiamento da seguridade social seria feito, direta e indiretamente, na forma da lei, mediante recursos orçamentários das várias entidades de Direito Público e em virtude de contribuições sociais, com as características que constam nos vários incisos do art. 195. Entre elas se destaca a necessidade imperativa da contribuição ser diretamente arrecadada e gerida pelas entidades do sistema de seguridade. O mesmo deverá, pois, receber as dotações orçamentárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que correspondem ao financiamento indireto, e as contribuições sociais, que constituem as fontes diretas de financiamento e que não são arrecadadas pela Receita Federal e não transitam pelo orçamento da União Federal.

51. Não há, pois, dúvida, que, pela sua própria natureza e finalidade, de acordo com a Constituição, *a contribuição social deve — e só pode ser paga diretamente à entidade ou aos órgãos credores, sem que a receita respectiva se submeta a etapas ou passagens orçamentárias, via orçamento fiscal da União, a fim de evitar que ela se perca no universo orçamentário.* Tanto assim é que o princípio constitucional básico aplicável ao orçamento é o da não-vinculação da receita a órgão, fundo ou despesas (art. 167,

inciso IV), princípio que não se aplica à contribuição, pelo fato de não transitar pelo orçamento.

52. A contribuição social tem essa natureza de pagamento direto vinculado a um fim específico, que decorre até de sua etimologia, encontrando as suas origens latinas no verbo *contribuere* e na palavra *contributio*, significando “dar para o monte”, ou seja, “fornecer a sua parte” para um fim específico, como ocorre na contribuição de melhoria. A doutrina salienta, assim, que a contribuição é a parte de cada um no rateio, que se promove a fim de atender a uma obrigação específica.

53. O pagamento do FINSOCIAL à União Federal importa, pois, em transformar os recursos que deviam ir diretamente ao sistema de seguridade social em recursos que eventualmente lá poderão chegar, por via indireta, tramitando necessariamente pelo orçamento, e violando-se, assim, o princípio constitucional imperativo que prevê e caracteriza o aspecto direto da contribuição.

54. Neste sentido, afirma MIGUEL REALE, ao examinar a inconstitucionalidade do art. 9.º da Lei n.º 7.689/88, que:

*“... está aí ferido, inegavelmente, o § 2.º do art. 195 da Constituição, que, de conformidade com o já por mim aduzido, exige que a proposta de orçamento da seguridade seja elaborada de forma integrada, além de privar a Seguridade Social de gestão administrativa unificada, conforme previsto no inciso VIII do art. 194. Toda a natureza social da contribuição social desaparece, submersa pela exclusividade administrativa e fiscalizadora cometida à Receita Federal, ao invés do IAPAS, que, consoante julgo já ter demonstrado, é o órgão próprio e insubstituível...”*

55. Por outro lado, o Egrégio Tribunal Regional Federal, da 1.ª Região, no julgamento da REO 89.01.11499-2, pela sua Terceira Turma, à unanimidade, reconheceu a inconstitucionalidade da Contribuição Social instituída pela mesma Lei n.º 7.689/88, que manteve a cobrança da contribuição para o FINSOCIAL. A decisão evidencia que a contribuição deve atender aos requisitos do art. 195, salientando que:

**“TRIBUTÁRIO, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CRIADA PELA LEI N.º 7.689/88. SUA CARACTERIZAÇÃO COMO IMPOSTO. INCONSTITUCIONALIDADE.**

1. O que distingue a contribuição social do imposto é a sua destinação específica às atividades próprias da seguridade social.

2. Não tendo a contribuição criada pela Lei n.º 7.689/88 qualquer comprometimento com a seguridade social, revela-se

autêntico imposto, inconstitucional visto não terem sido observadas as regras próprias estabelecidas na Constituição (DJ 2-4-90).”

56. No seu voto, esclarece o ilustre relator:

“6. Ao meu ver, não é aí que reside a inconstitucionalidade alegada. É que a Lei n.º 7.689/88, na verdade, não criou qualquer contribuição social, mas verdadeiro imposto, e isso ao arrepio das normas constitucionais.”

E mais adiante:

*“Realmente a vinculação da receita é fundamental, pois do contrário não haveria como distinguir uma contribuição social de um imposto. É essa vinculação a garantia de que a contribuição será aplicada na finalidade justificadora de sua instituição. Além do mais, impede que sejam criados novos impostos, com o nome de contribuição, já que os primeiros possuem regras constitucionais rígidas para sua instituição.*”

7. No caso da contribuição criada pela Lei n.º 7.689/88, não existe nenhuma destinação específica para os recursos arrecadados, embora o referido diploma legal diga que eles se destinarão ao custeio da seguridade social. Entretanto, o fato de a lei mencionar a destinação dos recursos não basta para caracterizar a parafiscalidade. É preciso que exista efetivamente a vinculação, seja arrecadação através das entidades legalmente encarregadas da prestação do serviço, seja pela manutenção de fundo específico para administrá-los, ou ainda pela existência de contabilização integral dos recursos aos órgãos incumbidos de atuar na área de seguridade social.”

E finalizando, conclui:

“Deve-se ressaltar que existe no País um Sistema Nacional de Previdência Social, integrado por entidades que, basicamente, atuam na área da seguridade social. E existe no SINPAS uma autarquia — o Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social (IAPAS) — cuja finalidade específica é promover a arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições e demais recursos destinados à previdência social, distribuindo-os às outras entidades (Lei n.º 6.454, de 1.º-9-77, artigo 13).

Estranhamente, tal entidade não tem qualquer participação na nova contribuição, cuja arrecadação compete exclusivamente à Secretária da Receita Federal, nos termos do art. 6.º da Lei n.º 7.689.”

57. Igualmente o Tribunal Regional Federal da 5.<sup>a</sup> Região, sediado em Recife, em reunião plenária, por ocasião do julgamento da AC 3809-SE, assim se manifestou:

**“EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI N.º 7.689/88. CARACTERIZAÇÃO COMO IMPOSTO INCONSTITUCIONAL.**

— O Plenário desta Corte reconheceu a inconstitucionalidade da “contribuição social” instituída pela Lei n.º 7.689, de 15-12-88, convertido na Medida Provisória n.º 22, de 6-12-88 (Arguição de Inconstitucionalidade na AMS 978-AL, Rel. Juiz HUGO MACHADO).

— Não basta que os recursos arrecadados com a cobrança da exação se destinem ao financiamento da seguridade social. *Impõe-se que estes recursos sejam arrecadados diretamente pela administração descentralizada e se destinem diretamente aos cofres da seguridade.*

— No caso, a gestão é centralizada na Receita Federal e os recursos transitam pelo orçamento da União e só depois são destinados aos órgãos incumbidos da prestação dos benefícios previstos no Programa de Seguridade Social.

— De qualquer modo, também haveria a inconstitucionalidade do art. 8.º ao atingir o lucro apurado no período-base de 1988, antes do decurso do prazo de noventa dias previsto no art. 195, parágrafo 6.º da Constituição (DJ 25-6-90).

**B) O FINSOCIAL não é contribuição por não estar afetada a uma finalidade específica da Seguridade Social**

58. No mesmo sentido, decidiu o referido Tribunal nas Apelações em Mandado de Segurança de n.ºs 1966-CE e 1971-CE cujos acordãos foram publicados no DJU de 7-6-91.

59. Sempre se caracterizou a contribuição pela sua finalidade específica e pela possibilidade de se verificar a afetação dos recursos, de tal modo que a doutrina chegou a afirmar que “na contribuição não se comprovando a vantagem decorrente da atuação do Estado relativamente ao obrigado (contribuinte), não há o que pagar, não surge o dever, não surge a obrigação”. (*Revista de Direito Tributário*, vol. 48, pág. 226).

60. No 2.º Encontro Regional Latino-Americano de Direito Tributário, realizado em Porto Alegre, em 1976, concluíram os juristas presentes que a contribuição especial é um tributo vinculado, cujas hipóteses de incidência consistem numa atividade estatal no interesse geral, mas que produz um benefício individual para o sujeito passivo.

61. Essa vinculação da contribuição social a uma finalidade constitucional específica é reconhecida por toda a doutrina, como se verifica pelos estudos de GERALDO ATALIBA (*Hipótese de Incidência Tributária*, 3.<sup>a</sup> ed., págs. 175/4), MARCO AURÉLIO GRECO (*Empréstimos Compulsórios*, Enciclopédia Saraiva, vol. 32, págs. 27 e seguintes), BRANDÃO MACHADO (*São Tributos as Contribuições Sociais ?*, Direito Tributário Atual, vol. 7/8, págs. 1852/5), e IVES GANDRA MARTINS e CELSO RIBEIRO BASTOS (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6.<sup>o</sup> vol., S. Paulo, Saraiva, 1990, pág. 130).

62. Sendo a finalidade um elemento essencial na conformação do regime jurídico da contribuição, que nela encontra sua razão de ser, também o é a destinação do produto de sua arrecadação. Isto é, a finalidade é uma premissa da sua instituição e somente poderá ser validamente criada a contribuição se existir um plano orçamentário prévio estabelecendo a natureza do custeio e o órgão responsável pela sua execução e, conseqüentemente, pela gestão dos recursos.

63. Não é outra a orientação contida no § 5.<sup>o</sup> do art. 195 da Constituição Federal:

“Nenhum benefício ou serviço de seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem correspondente fonte de custeio total.”

64. Ora, se é certo que nenhum benefício pode ser criado, sem a identificação da respectiva fonte de custeio total, o contrário também é verdadeiro, ou seja, nenhuma fonte de custeio pode ser criada, a título de contribuição, sem vinculação ao respectivo benefício.

65. Resulta, pois, que o FINSOCIAL não corresponde às características básicas inerentes à contribuição, decorrentes do seu delineamento constitucional, pois que não se vislumbra qualquer atividade estatal específica relacionada com o contribuinte, ainda que indiretamente, como também não foi indicado o benefício a ser atendido pela nova fonte de custeio que constitui o FINSOCIAL.

66. Inexistindo, assim, a relação entre a *contribuição*, de um lado, e a destinação direta à entidade responsável pela prestação dos benefícios da seguridade social, de outro lado, deixa de ocorrer uma exação vinculada a uma atividade estatal, que é o pressuposto da contribuição, caracterizando-se a existência de um puro e simples imposto, que só pode ser criado desde que atendidas as determinações constitucionais, o que não ocorre no caso, como veremos, em seguida.

C) O FINSOCIAL é tributo cumulativo e tem base de cálculo já utilizada por outras contribuições

67. A Constituição de 1988 manteve as contribuições previdenciárias em favor do SINPAS (Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social),

que gravam a folha de pagamento, assim como o PIS, na sua nova conceituação e finalidade, que recai sobre o faturamento das empresas (art. 239 da Constituição) e foi instituída pela Lei n.º 7.689 (art. 1.º) a contribuição social, prevista pela Constituição e especialmente pelo art. 56 do ADCT, que recai sobre o lucro das pessoas jurídicas. Exauriram-se, assim, as hipóteses de contribuições devidas pelas empresas ou pelos empregadores, com base no art. 195, I, que são como vimos, o faturamento, o lucro e a folha de pagamento.

68. Efetivamente, o faturamento, base de cálculo do PIS, e a receita bruta, base de cálculo do FINSOCIAL, se identificam, razão pela qual ocorre uma forma de bitributação vedada expressamente pelo art. 154, I da Constituição vigente, que se aplica às contribuições, *ex vi* do art. 195, § 4.º

69. Como bem esclarece a doutrina:

“A Constituição estabelece que no caso das contribuições sociais, quando outras fontes de capacidade contributiva que *não o faturamento, o lucro ou a folha de pagamentos, sejam acolhidas pelo legislador federal como hipóteses de incidência de contribuições sociais, há que se aplicar o regime constitucional do exercício da competência residual*. E segundo esse regime constitucional a União só pode instituir impostos novos mediante lei complementar; e ao fazê-lo não poderá invadir o campo de competência tributária privativo de Estados, Distrito Federal e Municípios, vedando-se, portanto, a dupla ou triplíce imposição e a cumulatividade.” (*Revista de Direito Tributário*, n.º 48, pág. 227).

D) *Conclusões quanto à extinção do FINSOCIAL como contribuição*

70. Diante da transitoriedade da manutenção do FINSOCIAL prevista pela própria Constituição e do fato de não preencher as condições necessárias para ser cobrado, sob a forma de contribuição, evidencia-se que a sua exigibilidade se extinguiu com a nova regulamentação legal da contribuição social referida e prevista no art. 56 do ADCT, conforme entendimento manso e pacífico da doutrina e, já agora, com repercussões em alguns julgados.

71. Neste sentido, pondera IVES GANDRA MARTINS, que:

“Entre as contribuições já existentes não se encontra o FINSOCIAL, cuja natureza o Supremo Tribunal Federal plasmou como de imposto, permanecendo como um tributo em extinção, posto que o art. 56 das Disposições Transitórias apenas o admite provisoriamente até o surgimento das contribuições sociais a que se refere o art. 195, I, no que diz respeito a cinco sextos de sua receita.

Sendo imposto e colocado apenas 1.º capítulo das Disposições Transitórias, não poderia ter sido alterado tanto pela Medida Provisória 22/86, quanto pela 38/89 (Lei n.º 7.738/89), que inclusive aumentou a sua alíquota. *Não tendo, como imposto, perfil no novo sistema, nem podendo ser criado pela competência residual da União, posto que tal competência não permite imposto cumulativo (com base de cálculo igual a do IPI e do ICMS no caso) e fato gerador idênticos aos impostos já existentes, tais alterações parecem-me inconstitucionais para tentar ressuscitar imposto em parte já extinto e em parte moribundo.*" (CELSO RIBEIRO BASTOS e IVES GANDRA MARTINS, obra citada, vol. 6, pág. 130.)

72. As numerosas decisões judiciais que consideraram inconstitucional o aumento do FINSOCIAL e as outras, em número bem mais restrito, que, incidentalmente, afastaram, por completo, a sua aplicação, salientam que a Lei n.º 7.690, de 15-12-1988, funcionou como condição resolutória da exigibilidade do mencionado tributo e que, conseqüentemente, *é inconstitucional o art. 28 da Lei n.º 7.758/89, que modificou a sua alíquota.*

73. Neste sentido, a sentença proferida pela Juíza Dra. MARIA TERESA DE ALMEIDA ROSA CÂRCOMO LOBO no MS 89.0007224-2, afirma que:

*"A localização e o articulado do preceito não permitem conclusão outra que não seja a da transitoriedade do FINSOCIAL, cujo termo final será o do estabelecimento da contribuição social, consoante o disposto no art. 195. I.*

O segundo ponto a anotar é o de que o respeito aos mandamentos da nova Carta, em ordem a assegurar a sua efetividade, leva a repelir qualquer modificação do FINSOCIAL, seja na base de cálculo, seja na alíquota.

Trata-se de um imposto que não foi recebido no novo ordenamento jurídico, em cujo limiar se mantém por força do artigo 56 do ADCT, permanecendo como que sob condição resolutiva, insusceptível, portanto, de qualquer alteração.

*O art. 28 da Lei 7.758/89 é assim, visceralmente inconstitucional, na medida em que pretende revivescer uma exação não recebida no novo texto constitucional."*

74. No mesmo sentido, da inconstitucionalidade do FINSOCIAL, decidiu o Juiz Federal ROY REIS FRIEDE, da 5.ª Vara no Rio de Janeiro, no Mandado de Segurança n.º 89.0026527, impetrado pelo CITIBANK que o magistrado concedeu, em 12-9-90, com base no parecer do Ministério Público nos seguintes termos:

*"Têm razão as Impetrantes por ambos os fundamentos.*

Ainda que se pudesse admitir que na previsão legal da incidência sobre a receita da venda de serviços (Lei n.º 7.738/89, art. 28, acima transcrito) pudessem enquadrar-se as receitas das instituições financeiras, tal exação não se compatibilizaria com a delimitação constitucional expressa no art. 195, I, da Constituição, eis que a referida receita não é faturamento.

E, a caracterizar-se como outra fonte de custeio da seguridade social (art. 195, § 4.º da C.F.), sua instituição deveria obedecer ao disposto no art. 154, I, da mesma Constituição, ou seja, ser precedida de lei complementar, não ser cumulativa e não ter fato gerador, ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição.

Também com relação à majoração da alíquota e à aplicação do princípio da anterioridade, no caso a precedência de 90 (noventa) dias de que fala o art. 195, § 6.º, da Constituição, assiste também razão às Impetrantes, uma vez que a Medida Provisória n.º 63 foi rejeitada, e aprovado pelo Congresso Nacional, o Projeto de Lei de Conversão n.º 10/89 (fls. 48 e 49 dos autos), transformado na Lei n.º 7.787, de 30-6-1989, inclusive com redação diversa da que estava na Medida Provisória para a norma que trata da discutida majoração da alíquota do FINSOCIAL.

Quanto à alegação da Fazenda (fls. 58) de que a exigência do FINSOCIAL majorado só se daria em outubro de 1989, pois só então venceu o prazo para o respectivo recolhimento, não procede, evidentemente, pois a garantia constitucional da anterioridade, da mesma forma que a da irretroatividade da lei tributária, refere-se à ocorrência do fato gerador, único parâmetro válido na hipótese (C.F. art. 150, III, *a* e *b*) como bem demonstra a petição inicial.

Pelas razões expostas, o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, opina pela *concessão da segurança*.

ISTO POSTO, na forma da fundamentação supra, concedo a segurança vindicada, consolidando a liminar deferida, no sentido de não mais serem compelidas a pagar a contribuição para o FINSOCIAL sobre suas receitas e rendas operacionais, nem sobre seu faturamento com base na Lei n.º 7.689/88."

75. Já vigente a Constituição de 1988, o Tribunal Federal de Recursos, antes de sua transformação em Superior Tribunal de Justiça, teve o ensejo de confirmar sentença de primeira instância que já, dentro da nova sistemática constitucional, reconhecia a natureza de imposto do FINSOCIAL.

CIAL. No Processo n.º 891019272, o acórdão do qual foi relator o Ministro ADHEMAR MACIEL teve a seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LIVROS. JORNALIS. PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. FINSOCIAL. EMENTA:

I — Tanto a Carta de 69 (art. 19, III, *d*) quanto a de 1988 (art. 150, VI, *d*) puseram um limite ao poder estatal de instituir imposto sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão deles. Trata-se de imunidade tributária, uma vez que contemplada diretamente pela Lei Maior. Sua natureza é objetiva. O escopo da Constituição foi tornar a cultura mais acessível ao povo, com preços menores de tais mercadorias.

Como o FINSOCIAL é um “imposto”, não se pode sequer falar que a receita bruta dos impetrantes, proveniente exclusivamente da venda das mercadorias imunes, configure um fato gerador nos termos do § 1.º do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 1.940/82.

II — Sentença confirmada. Remessa oficial conhecida, mas improvida.”

IV — *Da inconstitucionalidade do FINSOCIAL concebido como imposto*

76. Evidenciaremos, agora, que, mesmo como imposto, o FINSOCIAL tornou-se incobrável em virtude das disposições legais atualmente vigentes.

77. O FINSOCIAL tem como fato gerador a obtenção de receitas pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços e vendedoras de mercadorias, independentemente da realização de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, o que caracteriza tal tributo como imposto.

78. De acordo com o disposto no artigo 4.º do Código Tributário Nacional, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei e/ou a destinação legal do produto de sua arrecadação.

79. Dessa forma, pouco importa a denominação adotada pelas leis que regem a cobrança do FINSOCIAL, que conceituam tal exação como contribuição. É igualmente irrelevante para a determinação da natureza jurídica da exação em questão a destinação proposta pela legislação ordinária que, de acordo com o disposto no Decreto-Lei n.º 1.940 (que criou o FINSOCIAL) foi inicialmente, o custeio de investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor. Posteriormente, a partir da promulgação da vigente

Carta Constitucional, o FINSOCIAL passou a ter a maior parte do valor arrecadado destinado temporariamente ao financiamento da seguridade social (artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) e, após a edição da Lei n.º 7.787/90 (artigo 7.º, parágrafo único), foi integralmente destinado ao seu custeio.

80. A natureza jurídica de imposto do FINSOCIAL torna-se ainda mais evidente em razão do produto de arrecadação ser destinado aos cofres da União, através de arrecadação pelo Tesouro Nacional, via Receita Federal, não havendo qualquer previsão sobre o seu repasse para a seguridade social. Esse fato, por si só, inviabiliza completamente a conceituação pretendida pelas normas reguladoras do FINSOCIAL, que o definem como contribuição decorrente das hipóteses previstas no inciso I do artigo 195 da Constituição vigente (incidentes sobre o lucro, o faturamento e a folha de pagamentos, como parcela de recursos advindos dos empregadores para o custeio da seguridade social).

81. Ocorre que, como já foi dito anteriormente, já existem contribuições incidentes sobre o lucro (contribuição social), sobre o faturamento (PIS) e sobre a folha de pagamento (Previdência Social), sendo inadmissível haver mais de uma imposição tributária sobre a mesma hipótese de incidência, pois as contribuições previstas no inciso I do art. 195 da Constituição Federal são *numerus clausus*, não podendo haver superposição de contribuições.

82. Com efeito, a mesma hipótese de incidência (obtenção de receita) é o fato gerador de outra contribuição, para o Programa de Integração Social (PIS), criada pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e destinada, pela atual Constituição, ao financiamento da seguridade social. Por outro lado, poder-se-ia, também, alegar que a base de cálculo prevista nas normas que regem a cobrança do FINSOCIAL é idêntica à dos impostos que recaem sobre quem realiza venda de mercadorias ou prestação de serviços.

83. Dessa forma, a instituição do FINSOCIAL como imposto e a sua revalidação sob a égide da Constituição em vigor é totalmente inconstitucional, uma vez que a Lei Magna veda a instituição de outros impostos, além daqueles já previstos na própria Carta Constitucional, que:

a) sejam cumulativos; e

b) tenham base de cálculo ou fato gerador iguais aos já existentes, abrangendo tanto os impostos (art. 154), como as contribuições (art. 194, § 4.º).

84. A competência residual da União para instituir impostos não previstos na Constituição está, também, limitada pela exigência de lei complementar. O FINSOCIAL, por sua vez, foi instituído por decreto-lei e revalidado através de lei ordinária e é, evidentemente, cumulativo, uma vez que incide sobre um mesmo fato tributável por diversas vezes.

85. Assim sendo, o imposto travestido de contribuição, que é o FINSOCIAL, não atende a nenhum dos requisitos estabelecidos na Constituição para a instituição pela União Federal de impostos com base na competência residual, sendo, portanto, totalmente inconstitucional.

#### V — *Conclusões*

86. Sob o aspecto da legalidade, a cobrança do FINSOCIAL é questionada em razão de ter sido revalidada através de lei ordinária, inclusive com a alteração de alíquota e a fixação de nova base de cálculo para os contribuintes unicamente prestadores de serviços, o que conflita com as disposições da Constituição promulgada em 1988, uma vez que:

1. a exação em questão foi mantida apenas no Capítulo das Disposições Constitucionais Transitórias, provisoriamente, até a edição da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que complementou as disposições sobre o art. 195, I, da Constituição Federal, instituindo a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas;

2. o FINSOCIAL não poderia ser enquadrado nas hipóteses de incidência da contribuição para financiamento da seguridade social, uma vez que, com a instituição da contribuição social sobre o lucro, todas essas hipóteses foram preenchidas;

3. não poderia também a referida exação ser considerada contribuição, tendo em vista que a gestão dos recursos apresentados pelo FINSOCIAL não é assegurada aos órgãos de administração da seguridade social;

4. a competência residual da União para instituir imposto não previsto na Constituição Federal não poderia respaldar a cobrança do FINSOCIAL, pelo fato de se tratar de tributo cumulativo e uma vez que a manutenção dessa exação foi realizada, através de leis ordinárias, com a manutenção de fato gerador e base de cálculo idênticos ao de outros tributos instituídos constitucionalmente.

87. Segundo algumas decisões judiciais, no entanto, o tributo em questão estaria integrado à nova Constituição pela aplicação do princípio de recepção, que consiste na manutenção das normas anteriores não conflitantes com o novo texto constitucional, mas, mesmo assim, não poderia ter havido aumento de sua alíquota.

88. O fundamento de tal princípio está insculpido no § 5.º do art. 34 das Disposições Transitórias, que dispõe:

“§ 5.º — Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3.º e 4.º.”

(Obs.: os §§ 3.º e 4.º tratam da edição e entrada em vigor de leis necessárias à aplicação do Sistema Tributário Nacional).

89. A recepção do direito anterior pressupõe a sua compatibilidade com a nova Constituição. No caso de conflito entre a lei antiga e a Constituição nova, não ocorre a inconstitucionalidade, mas a revogação do diploma legal, em virtude do conflito superveniente.

90. A contribuição ao FINSOCIAL que era considerada como um imposto válido na vigência da Emenda Constitucional n.º 1, não mais preenche as condições de validade diante do novo texto constitucional, que apenas admitiu a sua sobrevivência por um curto período, decorrido o qual modificou o seu destino. O art. 56 transformou o FINSOCIAL numa simbiose temporária de contribuição e de imposto (5/6 de contribuição e 1/6 de imposto) até o advento da nova regulamentação da contribuição social. Com o surgimento desta, desaparece a sobrevivência que o ADCT deu ao FINSOCIAL. Ocorrida a condição resolutiva, verifica-se que o FINSOCIAL não tem mais os requisitos constitucionais para sobreviver, nem como contribuição, nem como imposto, e a recepção o validou apenas temporariamente, tendo-se esgotado o período de recepção.

91. Mesmo que não se impugne a criação do FINSOCIAL por lei ordinária considerando o seu surgimento na vigência da Emenda Constitucional n.º 1, não há como deixar de reconhecer que a sua atual exigibilidade pressupõe três condições que inexistem no caso:

1. O caráter não-cumulativo — e o FINSOCIAL é cumulativo;
2. a inexistência de outro tributo ou contribuição que tenha a mesma base de cálculo, quando há contribuição e imposto com a mesma base de cálculo;
3. se entendemos que é contribuição — como deflui dos textos expressos da legislação posterior à Constituição de 1988 — a arrecadação não poderia ser feita pela Receita Federal, não bastando a indicação, na lei, de que os recursos se destinarão à seguridade social.

92. Pelo exposto, concluímos que o FINSOCIAL é inconstitucional e conseqüentemente, inexigível e que, a admitir *ad argumentandum* a sua recepção temporária e sobrevivência até a promulgação da nova Lei da Previdência Social, não poderiam as suas alíquotas sofrer aumento após a entrada em vigor da Constituição de 1988, tratando-se de um tributo bloqueado, e como tem entendido a jurisprudência.