CONTRIBUIÇÃO — FINSOCIAL — ANUALIDADE

— Decreto-lei pode criar ou majorar tributos.

— A cobrança da contribuição do Finsocial está condicionada ao princípio da anualidade.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

Proenco Engenharia e Comércio Ltda. *versus* Ministro da Fazenda
Mandado de Segurança nº 97.987 — Relator: Sr. Ministro
PEDRO DA ROCHA ACIOLI

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas.

Decide o Plenário do Tribunal Federal de Recursos, por maioria, conceder, em parte, o mandado de segurança para julgar inconstitucional a cobrança do tributo no exercício da sua instituição, vencidos, parcialmente, os Srs. Ministros Armando Rolemberg, Carlos Mário Velloso e Bueno de Souza que deferiam o mandado de segurança nos termos do pedido para julgar inconstitucional o Decreto-lei nº 1.940/82 e, integralmente, os Srs. Ministros Costa Lima, Leitão Krieger, Lauro Leitão, Washington Bolívar e Miguel Jerônymo Ferrante que indeferiam o pedido, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 18 de agosto de 1983 (data do julgamento). *José Fernandes Dantas,* Presidente. *Pedro da Rocha Acioli,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Pedro da Rocha Acioli: Proenco Engenharia e Comércio Ltda. qualificada na inicial, requereu mandado de segurança com o fito de excluir-se da obrigação de recolher a chamada contribuição para o Finsocial — Fundo de Investimento Social (Finsocial), instituída pelo Decreto-lei nº 1.940, de 1982.

Aduz a impetrante que através da Portaria nº 119, de 22 de junho de 1982, do ministro da Fazenda, indicado como autoridade coatora, concretizaram-se os efeitos da hipótese de incidência da contribuição instituída, estabelecendo-se naquele ato ministerial que as empresas que realizam *venda de serviços* — como é o caso da requerente — recolhem uma contribuição de 5% "sobre o valor do imposto de renda devido, inclusive adicionais", a partir do dia 20 de julho do exercício de 1982, determinando-se, inclusive, o destino da arrecadação e as sanções a que se sujeitam os infratores. Tornando-se concreta a obrigação estabelecida para os contribuintes que realizam vendas de serviços com a portaria ministerial, legitima-se a autoridade que a expediu como coatora no presente mandado de segurança.

A segurança, no mérito, foi requerida aos seguintes fundamentos:

a) não configuração como imposto da contribuição do Finsocial, nem se adequando à matéria de finanças públicas;

b) infringência do princípio da legalidade, eis que o tributo em apreço não poderia ser instituído e disciplinado por decreto-lei e portaria;

c) sendo imposto, fora infringido o princípio da anterioridade.

O Ministro Aldyr Passarinho, então relator, indeferiu o requerimento de liminar, por não caracterizados os pressupostos que a justificam, posto que efetuado o recolhimento da contribuição impugnada não decorreria daí a ineficácia da segurança se afinal fosse concedida (fls. 58-9). Solicitadas as informações, prestou-as o Sr. Ministro da Fazenda, servindo-se de parecer elaborado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em que se contraditam os fundamentos da impetração, além da argüição das preliminares de ausência de pressupostos processuais de admissibilidade do *writ*, ilegitimidade passiva da autoridade impetrada e impetração contra lei em tese (fls. 62-137).

Sobreveio o parecer da Subprocuradoria-Geral da República que, opinando pelo julgamento da irrelevância da argüição de inconstitucionalidade das normas "fustigadas" e pela denegação da ordem à míngua de amparo legal, conclui, em resumo:

"I — Preliminarmente: Reconhecer a competência originária do egrégio Tribunal Federal de Recursos para conhecer e julgar todos os mandados de segurança impetrados com motivo de impugnação do Finsocial.

II — O Finsocial é contribuição previdenciária ou social, compreendido nas exações parafiscais, e portanto insuscetível de sujeitar-se o seu enquadramento como tributo.

III — A dirimência da *vexta questio*, há de ser encontrada com observância da plena metodologia interpretativa, afastando-se a radicalização da doutrina tributarista.

IV — Precedentes jurisprudenciais do egrégio Tribunal Federal de Recursos e do colendo Supremo Tribunal, convergem para se firmar o direito pretoriano, no sentido afirmado no item II" (fls. 166).

O julgamento do presente feito foi protelado em face de haver, pendentes de julgamento no Plenário deste Tribunal, 1982, concedendo parcialmente a ordem, *data venia* dos votos em contrário.

É o voto.

VOTO

O Sr. Ministro Pedro da Rocha Acioli (Relator): Sr. Presidente, os casos a que me referi dizem respeito aos Mandados de Segurança de n.os 97.775 (reg. 3396525) e 99.552 (reg. 3443302), ambos do Distrito Federal, relatores os Ministros Armando Rolemberg e Carlos Madeira, respectivamente, julgados, em definitivo, na sessão dos dias 9 e 16 de junho deste ano.

Nos casos indicados, decidiu o Plenário, por maioria, conhecer do pedido e, igualmente por maioria, julgar inconstitucional

apenas a cobrança da contribuição do Finsocial no mesmo exercício em que foi instituída. O meu voto, em ambos os precedentes, coincidiu com o resultado da decisão.

Juntando cópia do voto proferido e invocando os fundamentos da decisão proferida em ambos os precedentes, também conheço do presente mandado de segurança e, declarando apenas a inconstitucionalidade da cobrança do tributo no exercício de dois casos em que se discutiam teses idênticas.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Pedro da Rocha Acioli: Sr. Presidente, há três pontos salientes que interessam à solução da controvérsia: I) a questão de criação de tributo mediante decreto-lei; II) a discussão sobre a natureza jurídica da exação de que se cuida; III) a intervenção no domínio econômico através de decreto-lei.

À parte o meu entendimento pessoal, merece salientar-se, no que concerne ao primeiro ponto, a tendência da jurisprudência brasileira, assim registrada pelo Ministro José Néri:

"É assente, no STF, que, observados os requisitos estabelecidos no art. 55, da Constituição, decreto-lei pode criar ou majorar tributos. Ainda na vigência da Constituição de 1967 — diz S. Exª —, redação original, assim decidiu 'a Corte, no RE nº 74.096, relator o ilustre Ministro Oswaldo Trigueiro (*RTJ*, 62/819). Explicitamente, no art. 55, II, da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, tal se prevê. Recentemente, nessa linha, reafirmou-se o entendimento, em se versando matéria idêntica à presente, dentre outros, no RE nº 99.698 (Segunda Turma) e nos RREE n.os 99.702, e 99.714 (Primeira Turma)."

(Despacho no Ag nº 92.423-0-RJ, datado de 16 de maio de 1983, publicado no *DJ*, de 26.5.83).

Assim, dispensamos outras considerações para afastar a eiva de inconstitucionalidade sob esse prisma alegada.

II

Filio-me à corrente doutrinária do prof. Geraldo Ataliba (Cf. *Hipótese de incidência tributária*), no que diz respeito ao critério de classificação dos tributos. Aquela doutrina — estou convencido — é a que apresenta maior segurança. Devo dizer, entretanto, que, a nível do direito positivo brasileiro delineado pelo texto constitucional, tal doutrina sofre exceção.

Vejam que, a aplicar-se mencionada doutrina, sem restrições, no direito brasileiro, teríamos de declarar inconstitucionais vários decretos-leis que, ao longo dos anos, têm redimensionado a exigência das contribuições devidas à Previdência Social.

Sem ilusão, não há afastar, postas à margem as dissensões ideológicas, que o legislador constituinte tudo pode; bastante o seu querer para derrogar toda uma biblioteca.

III

Defendo que, no direito brasileiro, além das (autênticas) contribuições existem as contribuições especiais contempladas nominalmente na Constituição.

A distinção das várias espécimes tributárias reveste-se de importância, em face da rigidez que marca o nosso sistema tributário.

O texto constitucional traça faculdades e limitações ao poder de tributar, de aplicação geral ou restrita a determinada espécime tributária. Assim, válida é a lição do prof. Geraldo Ataliba, no sentido de que "os institutos jurídicos são instrumentais e não podem desservir às finalidades para as quais foram criadas" (op. cit. 2. ed. 3. tir. p. 176).

A Constituição prevê a figura da contribuição (arts. 20, § 2º, I; 43, X; 163, parágrafo único; 165, XVI; 166, § 1º; e 178). É bem verdade que sob o crivo da classificação seguida pelo prof. Ataliba, tais contribuições são imposto ou taxa, conforme a referibilidade da estrutura da sua hipótese de incidência.

A positividade da regra jurídica constitucional, no sentido de que a sua existência

exprime um poder jurídico efetivo que vincula a todos os destinatários — tal como colocado por Otto Bachof com apoio em Hippel (*Normas constitucionais inconstitucionais?* versão portuguesa, p. 42) — excepciona o modelo doutrinário.

Por isso que, no meu sentir, estamos diante, no caso presente, de uma contribuição especial instituída para custeio de serviços e encargos decorrentes de intervenção no domínio econômico.

IV

A intervenção na ordem econômica e social pode ser entendida como a participação do Estado previdenciário ou social no veio do processo econômico, nas suas diferentes etapas: produção e distribuição de riquezas (desenvolvimento e justiça social).

Em consideração à parte, merece ponderar que um tribunal não pode converter-se num foro político de aprovação ou homologação dos atos do governo. Conquanto o ingrediente político (no bom sentido) possa, em dada situação, permear a convicção do julgador, tal elemento pode atuar — não há negar —, porém subsidiariamente, predominando sempre os critérios jurídicos, isto é, os marcos legais ou instrumentais, úteis à solução dos litígios submetidos a julgamento.

V

Dir-se-ia que a intervenção no domínio econômico só se dá mediante lei federal. Concordo. A expressão "lei federal", entretanto, há de ser entendida em oposição a lei estadual ou municipal. Quero dizer que é possível dar-se a intervenção no domínio econômico mediante decreto-lei do presidente da República, desde que observados os requisitos do art. 55 da CF e observada a competência exclusiva do Congresso Nacional no trato de matéria específica.

A intervenção no domínio econômico autorizada pelo Decreto-lei nº 1.940/82 consiste:

— na criação e cobrança de uma espécie tributária, com vinculação do produto da arrecadação a um "fundo de investimento";

— em "investimentos de caráter assistencial em aiimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor" (arts. 1º e 3º).

Quem recusaria ao presidente da República tal poder jurídico, em face da jurisprudência da Suprema Corte inicialmente registrada?

É bem verdade que a Constituição veda a vinculação de qualquer tributo a determinado fundo, ressalvadas as exceções constitucionais e as estabelecidas em lei complementar (art. 62, § 2º), como também "Nenhum investimento, cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, poderá ser iniciado sem prévia inclusão no orçamento plurianual de investimentos..." (art. 62, § 3º). Essas regras, porém, não são suficientes a desautorizar a exigência tributária, isto é, não têm força de inibir o poder tributário do presidente da República, na quantidade sustentada pela Suprema Corte em face do comando normativo do art. 55 da Carta Política.

No caso em apreço, pois, o contribuinte não pode opor a norma do § 2º do art. 62 CF para eximir-se da obrigação tributária. As normas de direito financeiro do mencionado art. 62 dizem respeito ao bom uso da receita pública, cuja inobservância material somente pode resultar em crime de responsabilidade.

Assim, ressalvado o meu ponto de vista manifestado na assentada do julgamento da Arg. de Inconstitucionalidade na AMS nº 91.322-DJ, de 18 de fevereiro de 1982, julgo válida a instituição da contribuição do Finsocial.

VI

Referida contribuição, contudo, não escapa ao princípio da anterioridade, posto que a exceção prevista no art. 21, § 2º, I, da CF não se estende à sua instituição.

A esse respeito, diz o Ministro Carlos Mário Velloso:

"As contribuições do art. 21, § 2º, I, da Constituição, podem, por ato do Poder Executivo, ter alteradas as suas alíquotas ou bases de cálculo, nos limites prefixados em lei (CF, art. 21, I, *ex vi* do disposto no item I, do § 2º, do art. 21). Tem-se, com isto, uma exceção parcial ao princípio da legalidade (parcial, porque a exceção não diz respeito à criação do tributo, mas, apenas, à alteração da alíquota e da base de cálculo, observado, porém, as condições e os limites estabelecidos em lei). Essa exceção parcial ao princípio da legalidade, entretanto, não implica a derrogação do princípio constitucional da anterioridade (CF, art. 153, § 29). As contribuições estão, portanto, sujeitas ao princípio da anterioridade."

Pelo exposto, julgo inconstitucional a cobrança da contribuição do Finsocial no exercício em que foi instituída, 1982, em face do que defiro, em parte, o *writ*.

VOTO

O Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro: Sr. Presidente, meu entendimento, nas assentadas anteriores, coincide com o do eminente Ministro-Relator. Por isso, acompanho S. Exª.

VOTO (VENCIDO)

O Sr. Ministro Jesus Costa Lima: Sr. Presidente, coerente com o voto proferido nos precedentes invocados pelo eminente Ministro-Relator, denego a ordem.

Na oportunidade das notas taquigráficas, farei juntar meu voto.

VOTO

O Sr. Ministro Jesus Costa Lima: Sr. Presidente, o julgamento que prossegue nesta assentada teve início na sessão plenária de 11.11.82, com voto do decano da Corte, o eminente Ministro Armando Rolemberg, concedendo o *mandamus*.

Seguiram-se diversos pedidos de vista, a partir do eminente Ministro Moacir Catunda, que veio a concluir tratar-se o chamado Finsocial de genuíno imposto, concedendo, em parte, o *writ*, a fim de anular a cobrança durante o exercício de 1982.

Apresento excusas aos outros não menos eminentes colegas que, em eruditos votos, seqüenciaram o julgamento, de não nomeá-los e nem sinalar o que concluíram, pois acabam de ser rememorados pelos eminentes Ministros Sebastião Reis e Pádua Ribeiro.

Vejo no fato, ainda uma vez, o cuidado, o zelo, o senso de responsabilidade com que se portam os ministros desta casa que, crescendo em número de seus pares, não se arredou de suas altas finalidades, mantendo-se fiel à sua gloriosa tradição.

Peço vênia para concluir com os eminentes Ministros Washington Bolívar e Miguel Jerônymo Ferrante, denegando a segurança ao entender que, no caso, não se trata de tributo, porém de contribuição que se destina ao custeio de programas vitais para a população brasileira, mormente os assalariados, hoje tão atormentados com o que comer, o vestir, o habitar, o transporte e a saúde.

O *Jornal do Brasil*, que circulou hoje, registra:

"Para pouco mais da metade dos brasileiros (51%) o salário, ou ganhos mensais, acaba antes do final do mês, ou seja, não é suficiente para cobrir todas as despesas. Para um quarto da população, o dinheiro chega exato até o final do mês, sem sobrar nada, o que ocorre apenas com os 25% restantes. Os percentuais levam à conclusão de que três em cada quatro brasileiros (75%) não têm condições de poupar."

Daí, porque entendo tratar-se de contribuição de finalidade de assistência social, dever do Estado e contribuição da comunidade nacional para o bem comum.

A propósito, lembro lições encontradas em Mozart Victor Russomano (*Comentários à consolidação das leis da Previdência Social*. 2. ed. RT p. 18-9 e 20):

"O mundo contemporâneo abandonou, há muito, os antigos conceitos da justiça comutativa, pois as novas realidades sociais e econômicas, ao longo da história, mostraram que não basta dar a cada um o que é seu para que a sociedade seja justa. Na verdade, algumas vezes, é dando a cada

um o que não é seu que se engrandece a condição humana e que se redime a injustiça dos grandes abismos sociais.

Não é exato que, no mundo atual, tenhamos direito, apenas, ao que nos pertence. Há necessidades profundas, que precisam ser satisfeitas em nome da dignidade do homem, em função das quais a comunidade e o nosso próximo podem ser compelidos a abrir mão de seus privilégios e, até mesmo, de seus próprios bens.

Se organizássemos o Estado moderno segundo os modelos e as formas da legislação de Justiniano, ele existiria em proveito das minorias, que retêm as vantagens tradicionais e o poder, e, não, como ocorre nos Estados substancialmente democráticos, em função das grandes maiorias, que formam os tecidos mais importantes da sociedade contemporânea.

A organização justa da comunidade, cada vez mais, parece depender do desenvolvimento econômico, cultural e moral, ou seja, de um desenvolvimento globalista que serve ao homem, como homem e como trabalhador, através de critérios equânimes de melhor distribuição das riquezas nacionais, de oportunidades idênticas para todos e de participação geral nos deslumbramentos e no conforto da civilização.

Não pode haver comunidade justa enquanto perdurarem a miséria popular e o subdesenvolvimento, sem que as necessidades mínimas do povo e do homem possam ser satisfeitas. Mas, quando puderem ser satisfeitas tais necessidades e não o forem, a sociedade não será justa e será imoral.

A sociedade justa — escreveu Mário de La Cueva — é, em última análise, aquela que incorpora em si, em níveis honrosos e honrados, a larga parcela dos trabalhadores que a compõem (*Derecho mexicano del trabajo*, 1943, p. 12, v. 1).

Em nome desses princípios e desses sentimentos, sobretudo com o advento da economia industrial, procurou-se criar um sistema nacional de assistência aos necessitados.

Em princípio, todos somos necessitados. Carecemos — através dos anos — de assistência física, econômica, moral e educativa.

Mas, em determinadas situações especialíssimas, por motivos eventuais ou insuficiências de natureza pessoal, essa assistência se torna agudamente indispensável para livrar o homem de seus males físicos, para adaptá-lo ao exercício útil da profissão e, inclusive, para ajudar o desempregado a obter novo emprego.

(...)

O liberalismo político, ao contrário do liberalismo econômico, nunca esqueceu os direitos inalienáveis do povo e, inclusive, o dever do Estado de defender esses direitos populares. O art. 21 da Declaração dos Direitos do Homem, por isso mesmo, definiu como dívida sagrada do Estado os socorros públicos em geral, afirmando que a sociedade deve ao cidadão apto para o trabalho a garantia do emprego e, bem assim, deve a subsistência àquele que não esteja em condições de exercer nenhum ofício.

Da idéia de assistência passou-se à idéia de previdência social. A distinção foi traçada, entre nós, dizendo-se que, na primeira, tem-se como preocupação imediata a pessoa do trabalhador, enquanto a previdência social cuida do futuro de quem vive à custa da profissão e procura, inclusive, proteger a sua família (Brandão, Alonso Caldas. op. cit. p. 5 e 6; Oliveira, Moacyr Velloso Cardoso de. *Noções de legislação de previdência e do trabalho*, 1937, p. 7).

A tendência atual da doutrina não é, precisamente, a exposta pelos autores brasileiros. A assistência social — devida, indiscriminadamente, a qualquer pessoa necessitada — pressupõe o fato da necessidade insatisfeita e, sem qualquer consideração quanto à situação profissional da pessoa, procura dar-lhe amparo e recursos para sobreviver."

O momento difícil que atravessa o país envolve de modo muito mais forte, sem dúvida, aqueles irmãos nossos que menos ganham ou nada ganham. A contribuição Finsocial foi instituída como forma de intervenção no domínio econômico precisamente visando a custear serviços e encargos de assistência e de previdência social. Portanto, de evidente natureza extrafiscal, pelo que

se extrai do disposto no art. 43, X, c/c 21, § 2º, I, da Constituição.

Com essas breves considerações, denego a ordem, rendendo minhas homenagens aos ilustres colegas que entendem diversamente.

VOTO (VENCIDO PARCIALMENTE)

O Sr. Ministro Armando Rolemberg: Sr. Presidente, defiro a ordem, embora por fundamento diferente do argüido, da Tribuna, pelo nobre advogado. Entendo que a contribuição para o Finsocial se destina, em grande parte, a atividades de intervenção no domínio econômico e, por isso mesmo, estou convencido, somente poderia ser instituída se o órgão, ao qual foi atribuída a sua aplicação, houvesse sido criado por lei. No caso concreto, aliás, a hipótese não seria propriamente de criação e sim de alteração do objeto do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social ao qual foi cometida dita aplicação.

VOTO (VENCIDO PARCIALMENTE)

O Sr. Ministro Carlos Mário Velloso: Sr. Presidente, nos termos do voto que proferi no Mandado de Segurança nº 97.775-DF, cuja cópia faço anexar, defiro a ordem em maior extensão, na forma do voto do Sr. Ministro Armando Rolemberg.

Mandado de segurança nº 97.775
Distrito Federal

"Tributário. Finsocial. Contribuição. CF, art. 21, § 2º, I; art. 163, parágrafo único. Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982.

I — As contribuições, todas elas (CF, art. 21, § 2º, I, e art. 43, X), têm natureza tributária, constituem espécie tributária, sem existência autônoma, assim sujeitas ao regime tributário da Constituição e do Código Tributário Nacional.

II — A contribuição do Finsocial destina-se à intervenção no domínio econômico (CF, art. 21, § 2º, I, e art. 163, parágrafo único). A intervenção no domínio econômico só se dá mediante lei federal (CF, art. 63), que não pode ser substituída por decreto-lei. Impossibilidade, por isso, de ser cobrada a contribuição do Finsocial. No caso, ademais, tem-se tributo com vinculação da respectiva arrecadação a determinado fundo. Por isso, só por lei complementar poderia ser instituído, tendo em vista o disposto no art. 62, § 2º, da Constituição.

III — Mandado de Segurança deferido."

VOTO (VISTA)

O Sr. Ministro Carlos Mário Velloso: Na sessão em que o julgamento se iniciou, assim relatou a espécie o eminente Ministro Armando Rolemberg, relator:

"Cobesca Manchester Atacadista de Produtos Farmacêuticos S/A e outras requereram mandado de segurança para se livrarem da obrigação de recolhimento de 0,5% sobre a receita bruta de cada mês, a título de contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial).

Indicaram como autoridade coatora o Sr. Ministro da Fazenda, argumentando que, criada a contribuição referida pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio do ano corrente, em 22 de junho a autoridade referida baixara portaria que tomara o número 119 estabelecendo que o recolhimento respectivo deveria processar-se até o dia 20 do mês subseqüente à apuração da receita bruta e que, para o exercício de 1982, ditos recolhimentos seriam devidos a partir do mês de julho, calculada a contribuição, nesse caso, sobre a receita bruta do mês de junho.

Com tal ato, sustentaram, tornara-se concreta a obrigação estabelecida para os contribuintes que realizam vendas de mercadorias, como eles impetrantes, assistindo à autoridade que o baixara, portanto, legitimidade para figurar como coatora em mandado de segurança.

Sustentaram depois que:

a) a criação do Finsocial somente poderia se dar por lei elaborada pelo Congresso e sancionada pelo presidente da República, não sendo possível fazê-lo, como ocorrera, por via de decreto-lei, porque não ajustável às hipóteses de que trata o art. 55, inciso II, da Constituição, por não estar a matéria

ali regulada compreendida na expressão finanças públicas;

b) que, também não se ajusta a obrigação criada pelo Decreto-lei nº 1.940 ao art. 21, § 2º, da Carta Magna, e, portanto, não poderia ser regulada por decreto-lei;

c) que o Decreto-lei nº 1.940 não estabelecera 'os critérios e prazos para o recolhimento do tributo' o que fora feito pela portaria do Sr. Ministro da Fazenda, o que, mais uma vez, desatendeu ao princípio da reserva legal;

d) que, se afastadas tais alegações, o tributo não poderia ser cobrado no exercício de 1982, em atenção ao princípio de anualidade;

e) que, para fugir a tal proibição fora afirmado em parecer, sem procedência, que a imposição impugnada não era imposto e sim contribuição, e como tal não estava sujeita ao princípio de anualidade.

Indeferi a liminar requerida ao final da petição, por não ser o ato impugnado daqueles cuja execução tornaria ineficaz o mandado de segurança se afinal deferido e solicitei informações, prestadas pelo Sr. Ministro da Fazenda com o envio de parecer do Coordenador de Representação e Defesa, do Ministério, Dr. Lindemberg da Mota Silveira, aprovado pelo procurador-geral da Fazenda Nacional, sustentando:

a) não assistir legitimidade à autoridade impetrada para figurar na relação processual, pois o Sr. Ministro da Fazenda se circunscrevera a baixar portaria regulamentando decreto-lei, e, portanto, a editar norma geral aplicável a quantos estejam sujeitos ao pagamento da contribuição para o Finsocial, ato que, acrescentou 'é lei em sentido material em que pese não a ser formalmente'. Assim sendo, concluiu, a impetração se dirigira contra a lei em tese, finalidade para a qual não se presta o mandado de segurança;

b) descabimento do pedido por ser a contribuição 'receita pública derivada, decorrente do poder impositivo estatal', e, conseqüentemente, abrangida no campo das finanças públicas, com o que poderia ser criada, como fora, na forma autorizada pelo art. 55, II, da Constituição;

c) improcedência da alegação de submissão da contribuição instituída ao princípio de anualidade pelas razões de parecer, do qual transcreveu o trecho seguinte:

'No Sistema Constitucional e Legal Brasileiro, paralelo aos tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria), coexistem inúmeras imposições pecuniárias obrigatórias, entre as quais as contribuições do Finsocial;

• a contribuição do Finsocial, na sua essência, nada tem de tributo, pois constitui, insofismavelmente, uma contribuição social, na acepção da Constituição e do Código Tributário Nacional, inserida no contexto mais amplo de seguridade social, exigida das empresas públicas e privadas (Decreto-lei nº 1.940, de 1982), para custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor;

• tal contribuição, por não ser tributo, mas imposição pecuniária obrigatória, amparada pelo Sistema Constitucional e Legal brasileiro, não se submete ao chamado princípio da anterioridade, nem, tampouco, ao preceito constitucional que veda a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo;

• admitida, apenas 'ad argumentandum', que a contribuição do Finsocial de tributo se tratasse, ainda assim não estaria adstrita ao princípio da anterioridade, uma vez que, por força da ressalva do inciso I, § 2º, artigo 21, da Constituição, aplica-se-lhe o mesmo tratamento deferido ao imposto sobre importação de produtos estrangeiros;

• ademais disso, os preceitos do art. 55, da Constituição, que dispõem sobre a figura do decreto-lei, em face de seus pressupostos de urgência e relevante interesse público, excepcionam não só o processo legislativo ordinário, clássico, como também o princípio da anterioridade;

• assim sendo, resta uma última conclusão, qual seja: a perfeita adequação da contribuição do Finsocial ao figurino constitucional pátrio, inexistindo, portanto, direito, muito menos líquido e certo, amparável pela via augusta do mandado de segurança, à abstenção do respectivo recolhimento.'

Com vista dos autos a Subprocuradoria ofereceu parecer pelo conhecimento do pedido por entender que com a portaria do Ministro da Fazenda se caracterizara 'um ato administrativo de natureza imposicional'.

Discorreu depois, largamente, sobre o mérito, e concluiu:

'De todo o exposto chega-se às seguintes conclusões resumidamente:

I — Preliminarmente: reconhecer a competência originária do egrégio Tribunal Federal de Recursos para conhecer e julgar todos os mandados de segurança impetrados com motivo de impugnação do Finsocial.

II — O Finsocial é contribuição previdenciária ou social, compreendido nas exações parafiscais, e portanto insuscetível de sujeitar-se o seu enquadramento como tributo.

A dirimência da *vexta questio* há de ser encontrada com observância da plena metodologia interpretativa, afastando-se a radicalização da doutrina tributarista.

IX — Precedentes jurisprudenciais do egrégio Tribunal Federal de Recursos e do colendo Supremo Tribunal convergem para se firmar o direito pretoriano, no sentido afirmado no item II.

Isto posto, reconhecendo a competência originária do Tribunal Federal de Recursos, opinamos pelo conhecimento do *mandamus*, para, no mérito, julgar irrelevante a inconstitucionalidade das normas legais fustigadas, e, conseqüentemente, denegar a ordem por faltar-lhe o amparo dos pressupostos de liquidez e certeza do direito contestado (...)" (fls. 163-6).

Superada a preliminar de conhecimento do *mandamus*, o eminente Ministro-Relator votou no sentido de deferir o *writ* nos termos do pedido. Já o Sr. Ministro Moacir Catunda votou pelo deferimento parcial do pedido, vale dizer, para julgar inconstitucional a cobrança do tributo no exercício de 1982, acompanhando-o os Srs. Ministros José Dantas, Carlos Madeira e Gueiros Leite. O Sr. Ministro W. Bolívar votou pelo indeferimento do pedido. Votou, em seguida, o Sr. Ministro Torreão Braz, concedendo, em parte, a segurança, tão-somente para eximir as impetrantes do recolhimento do tributo no exercício financeiro de 1982, na linha do voto do Sr. Ministro Catunda.

Assim o voto do Sr. Ministro Armando Rolemberg, relator:

"O Decreot-lei nº 1.940, de 25 de maio do ano corrente, foi baixado pelo Sr. Presidente da República no uso de atribuição conferida pelo art. 55, inciso II, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 21 da Constituição, que rezam:

'Art. 55. O presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

(...)

II — finanças públicas, inclusive normas tributárias.'

'Art. 21. (...)

§ 2º A União pode instituir:

I — contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, 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.'

A primeira objeção que é feita ao diploma legal citado reside na afirmação de que não seria possível, por via de decreto-lei, criar-se a contribuição nele prevista, 'destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor', argüição que não procede, porque, mesmo para os que entendem não ser a contribuição um tributo, estaria a sua instituição por via de decreto-lei acobertada pela referência feita pelo constituinte a finanças públicas, que compreendem, sem dúvida, a receita pública, seja qual for a sua origem.

De outro lado, não há como se ter por contrária à Constituição a instituição da contribuição para o Finsocial em si, porque prevista expressamente, no art. 21, § 2º, do texto constitucional, pois pode se entender como intervenção no domínio econômico, considerando especialmente o momento que vive a nação brasileira, investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular e amparo ao pequeno agricultor,

não sendo possível fazê-lo quanto à educação e saúde por já serem objeto da atuação normal da União.

Obstáculo que me parece intransponível para admitir-se a constitucionalidade do Decreto-lei nº 1.940, está em outro ponto, que, embora não relativo à contribuição propriamente, nele se reflete.

A contribuição criada tendo em vista a intervenção do domínio econômico, se destina, como estabelecido no parágrafo único do art. 163 da Constituição, ao custeio de serviços e encargos referentes a tal intervenção, e, portanto, ao instrumento por via do qual é executada que, estabelece o *caput* do mesmo art. 163, somente pode ser criado mediante lei federal, não sendo possível fazê-lo, conseqüentemente, por decreto-lei, como ocorreu com o Fundo de Investimento Social (Finsocial).

Tem-se, assim, que, embora a contribuição estabelecida no Decreto-lei nº 1.940 pudesse ter sido instituída pela forma por que o foi, a sua cobrança contraria a Constituição porque destinada ao custeio de órgão criado com desatenção a norma constitucional expressa.

Por assim considerar, voto concedendo o mandado de segurança nos termos do pedido."

O voto do Sr. Ministro Torreão Braz tem o seguinte teor:

"Sr. Presidente, o Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, em torno do qual gira a presente contenda, estatui no art. 1º e seus §§ 1º e 2º:

'Art. 1º 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.

§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5%, 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.

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

O ilustre tributarista Luiz Mélega, em estudo sobre a matéria estampado na *Resenha Tributária*, nº 16, páginas 279 e seguintes, após analisar as modificações introduzidas nos arts. 21, § 2º e 43 da Constituição pela Emenda nº 8/977, escreve:

'O art. 43 reza que cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente aquelas elencadas nos seus incisos enumerados de I a IX, agora de I a X, por força da alteração introduzida pela referida Emenda Constitucional nº 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 nº 8/77 (inciso X), ficou incluída na competência específica da União a instituição de contribuições sociais para o custeio de encargos previstos nos arts. 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.'

Essa exegese me parece incontrastável, considerada a rigidez do sistema tributário brasileiro, que implica afastar do seu círculo tudo o que não esteja incluído, a tal título, na Carta Magna, a despeito da conceituação doutrinária sobre certos tipos de ingresso público.

Feita esta digressão, indaga-se: a exação criada pelo Decreto-lei nº 1.940/82 possui a natureza jurídica de contribuição social,

seja de caráter tributário, seja de caráter não tributário?

Inserem-se na primeira, isto é, de feição tributária, as contribuições previstas no art. 21, § 2º, da Constituição, relacionadas com a intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais, bem assim as que objetivam atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

Integram a segunda, de cunho não tributário, as contribuições referidas no art. 43, inciso X, do Estatuto Político, que são:

— salário-família (art. 165, II);

— integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros (art. 165, V);

— fundo de garantia ao trabalhador (art 165, XIII);

— previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho e proteção da maternidade (art. 165, XVI);

— aposentadoria para a mulher, aos 30 anos de trabalho (art. 165, XIX);

— contribuição para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais (art. 166, § 1º);

— assistência à maternidade, à infância e à adolescência e educação de excepcionais (art. 175, § 4º);

— salário-educação para empregados e seus filhos (art. 178).

A contribuição ao Finsocial, como se percebe ao primeiro lance de vista, não corresponde a qualquer das que vêm de ser arroladas, pertençam elas à primeira ou à segunda categoria. E sendo exaustivo o elenco das contribuições sociais, conforme entendimento indiscrepante, segue-se que a União não poderia criar uma outra, fora da previsão constitucional.

Não apresenta ela vinculação alguma com o custeio da previdência social a cargo da União, nem com o interesse de categorias profissionais, este, aliás, já atendido pela contribuição sindical. Quanto à intervenção no domínio econômico, seria mister, antes de tudo, que ela se efetivasse mediante lei e em setor próprio da iniciativa privada, nos termos do art. 163 da Constituição.

Registre-se, aliás, que existe no nosso ordenamento jurídico a maioria das contribuições assinaladas no prefalado art. 43, X, tais como o salário-família, o PIS, o FGTS, o salário-educação e outras integradas no sistema previdenciário.

De outra parte, consoante a lição de Geraldo Ataliba (*Hipótese de incidência tributária*, 2. ed. 1981, p. 164) — e o dado aqui é de suma importância — sem referibilidade indireta e mediata entre o obrigado e a atividade estatal, não se pode falar em contribuição. Diz ele, após dissertar sobre a distinção entre esta e a taxa: 'Nas contribuições, pelo contrário, não basta simples atuação estatal. Só há contribuição quando, entre a atuação estatal e o obrigado, a lei coloca um termo intermediário, que estabelece a referibilidade entre a própria atuação e o obrigado. Daí o distinguir-se a taxa de contribuição pelo caráter (direto ou indireto) da referibilidade entre a atuação e o obrigado.'

Qual a relação, no caso, entre uma empresa ou um comerciante e a atividade estatal de prestação de assistência ao pequeno agricultor?

Partindo de tais premissas — não-inclusão da exação questionada no elenco do art. 43, X, da Constituição, que é exaustivo, e ausência de referibilidade entre o contribuinte e a atividade estatal específica — Hamilton Dias de Souza, em excelente estudo (*Resenha Tributária*, nº 18, p. 307 e segs.) concluiu pela criação, na hipótese, de dois impostos: um, que não se confunde com o imposto sobre vendas, visto como incide sobre a receita bruta, e tem arrimo na competência residual da União, *ex vi* dos arts. 18, § 5º e 21, § 1º, da Constituição; outro, que se pode conceituar como adicional do imposto de renda.

A propósito, leciona o conhecido jurista:

'Tendo em conta que a hipótese de incidência tem vários elementos, é fundamental analisar o quantificativo, isto é, a base imponível, pois esta, quando não se trata de tributo fixo ou com alíquotas fixas, define a espécie tributária. Assim, no caso presente, as referências a 'vendas de mercadorias' e 'receita bruta' devem ser confrontadas com a base imponível. Fosse ela o re-

sultado das vendas ou o faturamento de mercadorias, seria imposto sobre vendas. Como não é, sendo calculado sobre a receita bruta, que compreende as vendas e os serviços, pensamos tratar-se de tributo novo.'

E, linhas adiante:

'Outro ponto a ser considerado refere-se à incidência que o decreto-lei em exame reserva às empresas públicas e privadas que só realizam venda de serviços, a qual corresponde a 5% sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse.

À parte a crítica que pode ser feita à expressão 'venda de serviços' posto que o contrato de prestação de serviços não se confunde com o de venda, nítido é o enquadramento desta incidência como um adicional do imposto sobre a renda. De fato, o § 2º do art. 1º fixa a contribuição em 5% calculados sobre o valor do imposto de renda. Esta é a clássica figura tão conhecida da doutrina e que implica aumento indireto da alíquota do imposto principal (IR). Uma vez que o fato gerador do tributo em exame, para esta hipótese, é ter imposto de renda a pagar, não há como negar sua natureza de adicional.'

Dentre todas, esta me pareceu a melhor exegese do texto em discussão, por isso que a natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-las a denominação e a destinação do produto da arrecadação. Demais disso, a obrigação aqui tem por fato imponível uma situação relativa ao contribuinte, independente de qualquer atividade específica estatal (CTN, arts. 4º e 16), que corresponde aos tipos acima mencionados.

Em se tratando de imposto, a cobrança da 'contribuição' ao Finsocial há de afeiçoar-se ao princípio da anterioridade, inscrito no art. 153, § 29, da Constituição, porquanto não está compreendida nas ressalvas ali expressamente referidas.

À vista do exposto, concedo em parte a segurança, tão-somente para eximir as impetrantes do recolhimento do tributo no exercício financeiro de 1982."

Pedi vista dos autos e os trago, hoje, com observância do prazo inscrito no art. 151 do Regimento Interno, para que seja retomado o julgamento da causa.

II

Abrindo o debate, deixo expresso que a *contribuição,* seja que nome tenha, constitui tributo. É que sustento, na linha do entendimento do saudoso Rubens Gomes de Sousa, que "a contribuição é um gênero de tributo suscetível de subdivisão em várias espécies. E isso em face do que dispõem (genericamente) a Constituição federal no art. 21, § 2º, I, e (especificamente) a mesma Constituição federal nos arts. 163, parágrafo único, 165, XVI e 166, § 1º, e o CTN no art. 217, n.os I a V" (Sousa, Rubens Gomes de. Natureza tributária da contribuição do FGTS. *RDA,* 112/27; *RDP,* 17/305). Assim, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas, as contribuições de melhoria, são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição.

É certo que alguns autores, como Geraldo Ataliba, classificam a contribuição ou como *imposto,* ou como taxa, presente a divisão dos tributos em vinculados e não-vinculados, (Ataliba, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária,* RT, 1973, p. 193; *Sistema Const. Trib. Brasileiro,* 1968, p. 184 e segs.; Greco, Marco Aurélio. A chamada contribuição previdenciária, caráter tributário..., *RDP,* 19/385). No mesmo sentido, a lição de Alfredo A. Becker, para quem o tributo ou é imposto ou é taxa (*Teoria Geral do Dir. Tributário),* 2. ed. Saraiva, p. 346).

A conclusão a que chegam esses eminentes doutores, com base na divisão dos tributos em vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal (Geraldo Ataliba), o que se verifica mediante a análise da hipótese de incidência, está embasada em dados científicos. Entretanto, acho que, diante do direito positivo brasileiro, as contribuições, que são tributos, podem e devem ser classificados ou como contribuição, ou como contribuições especiais ou parafiscais, observada, todavia, a lição do preclaro Ataliba:

'A designação contribuição parafiscal não retira a um tributo seu caráter tributário.

Qualquer que seja o nome com que se batize, 'toda obrigação pecuniária, *ex lege* em benefício de pessoa pública ou com finalidade de utilidade pública', é tributo e se submete ao chamado regime tributário..." (*Hipótese de incidência tributária,* cit. p. 201).

Esse caráter tributário da *contribuição* é, hoje, assinalado pelos melhores doutrinadores do direito constitucional tributário. É conferir, por exemplo, além dos autores já citados: Sacha Calmon Navarro Coelho (*Rev. da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais,* p. 455), Aliomar Baleeiro (Limitações constitucionais ao poder de tributar, 5. ed. Forense, p. 279 e 281), Amílcar de Araújo Falcão (Introdução ao direito tributário, Ed. Rio, p. 43), Fábio Fanucchi (*Curso de direito tributário brasileiro,* Resenha Tributária, 4. ed. I/55), Ilves J. de Miranda Guimarães (*A situação atual da parafiscalidade no direito tributário*. In: J. Bushatsky, ed. p. 89), Manoel Gonçalves Ferreira Filho (*Comentários à Constituição Brasileira,* Saraiva, III/181).

Retomando o fio do raciocínio anteriormente expendido, quando divergíamos dos autores que reduzem os tributos a imposto e taxa, e que entendem que a contribuição ou é imposto ou é taxa, já que sustentamos a divisão tripartite do tributo nas espécies imposto, taxa e contribuição (ver meu A decadência e a prescrição do crédito tributário — as contribuições previdenciárias..., *Revista de Direito Tributário,* n.os 9-10, p. 181), invoco o saudoso e eminente Ministro Rodrigues Alckmin, que lecionou: 'assim, critério classificatório sem dúvida jurídico, embasado na hipótese de incidência ou fato gerador, conducente à dicotomia — taxa, imposto — pode ser afastado pelas normas legais, que adotem classificação outra, com preponderante influência na aplicação do direito.' (Rodrigues Alckmin, *Os tributos e sua classificação,* São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Resenha Tributária, 1975). No julgamento do RE nº 75.972-SP, em que uma empresa liberada constitucionalmente do pagamento de impostos queria forrar-se ao recolhimento da chamada Taxa de Renovação da Marinha Mercante, a Corte Suprema considerou esse adicional ao frete como uma *contribuição* decorrente da intervenção da União no domínio econômico e não como imposto, pelo que a empresa teria que pagá-la, porque somente de imposto se achava livre. Esclarece o Ministro Rodrigues Alckmin a respeito desse julgamento:

'Ponderou um dos votos — o do Ministro Baleeiro — que

à primeira vista, isso esdruxulamente chamado de 'adicional ao frete' é imposto federal sobre transportes intermunicipais, previsto no art. 21, VII, da Emenda nº 1/69. Nesse caso, a União pode exigi-lo de todos, exceto dos que gozam de imunidade, como os editores de jornais e livros, os estados e municípios, enfim os beneficiados pelo art. 19, III, da CF. Teria razão a recorrida.

Mas, desde a CF de 1967, ficou expresso que a União pode decretar contribuições especiais ou parafiscais, princípio hoje consagrado pelos arts. 21, § 2º, I; 163, parágrafo único; 165, XVI; e 166, § 1º, da Emenda nº 1/69. É isso que nos coloca em posição absolutamente diversa daquela dos RMS n.os 18.742 e 18.224, *RTJ,* 46/64 e 57/742, quando diferente se apresentava nosso direito constitucional na espécie.'

E concluiu por admitir que o tributo reclamado era de classificar-se, constitucionalmente, como contribuição, pelo que fugia, a sua exigência, à vedação constitucional" (Rodrigues Alckmin, op. cit. p. 50-1).

Relembre-se, todavia, para evitar dúvida, que a divisão tripartite do tributo nas espécies *imposto, taxa* e *contribuição* não autoriza a afirmativa no sentido de que estas últimas, sob a denominação parafiscais, teriam sistema fiscal autônomo. Não e não. As contribuições, como espécie tributária, estão sujeitas às regras tributárias inscritas na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Neste ponto, aliás, é bom esclarecer que o parecer da ilustrada Subprocuradoria-Geral da República cita, erradamente, o Ministro Sebastião Reis, dando a entender que este ilustre magistrado e tributarista teria sustentado que a contribuição parafiscal não se sujeita ao regime tributário (parecer, fls. 155-6). Isto, *data venia,* não é correto. O

eminente Ministro Sebastião Reis apenas sustenta a divisão tripartite do tributo nas espécies imposto, taxa e contribuição, tal como também o fazemos. S. Exª deixa claro, entretanto, que a contribuição está sujeita às regras do regime tributário. Confira-se, por exemplo, os EAC 41.126-MG, de que foi S. Exª relator, cuja ementa do acórdão contém lição de mestre:

"Previdenciário — Execução — Prescrição — Contribuições previdenciárias

Sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69, art. 21, nº I, as contribuições, os interesses, da previdência social, passaram a integrar o sistema tributário nacional expressamente; de outro lado, a melhor doutrina brasileira é no sentido de que, a partir do Decreto-lei nº 27/66 que introduziu o art. 217 ao Código Tributário Nacional, as contribuições — espécie unitária do gênero 'tributo' — passaram a integrar a Lei nº 5.172, de 1966, incluindo-se no seu tratamento, como se vê do amplo estudo de Rubens Gomes de Souza sobre a matéria (*RDP*, 17/306; *RDA*, 112/43; Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 640).

Outrossim, é doutrina hoje generalizada a divisão tripartite do tributo nas espécies imposto, taxa e contribuição, todas subdivisíveis em subespécies, compreendidas nas últimas, ao lado das contribuições de melhoria, outras modalidades, entre as quais, a contribuição previdenciária; de outra parte, a existência autônoma da parafiscalidade preconizada por Morreli é repelida, praticamente, por toda a doutrina autorizada, inserindo-se a mesma em uma das espécies tributárias comentadas.

O perfil técnico-doutrinário da contribuição previdenciária se insere no conceito unitário de 'contribuições', espécie do gênero 'tributo', e à luz do direito positivo brasileiro, a partir do Decreto-lei nº 27/66 que introduziu no Código Tributário Nacional o art. 217, e a modalidade 'contribuições' ali referida, em que se inclui a contribuição previdenciária, incorporou-se ao sistema do codificado, sendo irrecusável a sua subsunção no conceito técnico legal do art. 3º da Lei nº 5.172/66, princípio que veio a ser sancionado no art. 21, § 1º, nº I da Emenda Constitucional nº 1/69; saliente-se, ainda, que descabe qualificar a contribuição previdenciária como simples decorrência da intervenção do Estado na ordem econômica, no regime da emenda aludida de um lado, pela sua inserção no capítulo do sistema tributário, de outro, porque a previdência social é hoje em quase todos os países um serviço público, e, no Brasil, resulta de um compromisso constitucional com trabalhadores exigível, assim, em serviço essencial do Estado.

Precedente da egrégia Segunda Seção deste Tribunal.

Controvérsia, nesta altura, entre a ocorrência ou não da prescrição.

Prescrição reconhecida de acordo com o voto vencedor na apelação.

Rejeitaram-se os embargos."

III

Examinemos, agora, a espécie tributária objeto do presente *mandamus*.

O Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, instituiu a contribuição objeto deste mandado de sgeurança e criou o Fundo de Investimento Social (Finsocial). Ao editá-lo, o chefe do Poder Executivo baseou-se no art. 55, II, da Constituição, invocando, ademais, o disposto no art. 21, § 2º, da Constituição.

Estabelecem o art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º, e art. 3º:

"Art. 1º 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.

1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5%, 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.

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

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

(...)

Art. 3º É criado o Fundo de Investimento Social (Finsocial), destinado a dar apoio financeiro a programas e projetos de caráter assistencial relacionados com alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor."

(. .)

IV

Além da contribuição de melhoria (CF, art. 18, II), a Constituição admite as seguintes outras contribuições: a) as destinadas à intervenção no domínio econômico (CF, art. 21, § 2º, I, e art. 163, parágrafo único); b) as de interesse de categorias profissionais, denominadas contribuições sindicais (CF, art. 21, § 2º, I, e arts. 43, X, e 166, § 1º); c) para atender diretamente à parte da União no custeio da previdência social (CF, art. 21, § 2º, I); d) salário-família (CF, art. 43, X, e art. 165, II); e) integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros, a contribuição para o PIS (CF, art. 43, X, e art. 165, V); f) FGTS (CF, art. 43, X, e art. 165, XIII); g) previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho e proteção da maternidade, que são as contribuições previdenciárias (CF, art. 43, X, e art. 165, XVI); h) aposentadoria para a mulher, aos 30 anos de trabalho, contribuição já existente, porque englobada na contribuição previdenciária (CF, art. 43, X, e art. 165, XIX); (as contribuições sindicais, art. 43, X, e art. 166, § 1º), nós já a mencionamos, no item *b*, acima); i) assistência à maternidade, infância e adolescência e educação de excepcionais (CF, art. 43, X, e art. 175, § 4º); j) salário-educação para empregados e seus filhos menores, contribuição já existente (CF, art. 43, X, e art. 178).

Não custa repetir, para bom entendimento da questão, que todas as contribuições acima mencionadas, sem exceção, são espécies tributárias, têm natureza tributária estão, por isso mesmo, submetidas ao regime tributário da Constituição e Código Tributário Nacional.

V

A contribuição do Finsocial, parece-nos evidente, não se inclui entre as mencionadas no art. 43, X, da Constituição.

Ela se inclui, em verdade, no art. 21, § 2º, I, da Constituição. O Decreto-lei nº 1.940, de 1982, que a instituiu, reporta-se, aliás, expressamente, ao art. 21, § 2º, da Constituição.

O art. 21, § 2º, I, da Constituição, conforme já falamos, acima, prevê a instituição de três contribuições: a) a contribuição destinada à intervenção no domínio econômico (CF, art. 163, parágrafo único); b) a de interesse de categorias profissionais — a contribuição sindical (CF, art. 43, X, e art. 166, § 1º; c) a contribuição para atender diretamente à parte da União no custeio da previdência social.

A contribuição do Finsocial destina-se a atender a intervenção no domínio econômico (CF, art. 21, § 2º, I, e art. 163, parágrafo único).

É, pois, a contribuição do Finsocial, uma contribuição, espécie tributária.

VI

Apesar de ter eu ponto de vista pessoal no sentido de que o princípio da legalidade tributária exige lei, em sentido formal, para a instituição de tributo, rendi-me à jurisprudência desta Casa e da Corte Suprema, que admite a criação de tributo através de decreto-lei (RE nº 99.697-RJ, relator o Sr. Ministro Soares Muñoz, *DJ*, 6.5.83).

Em linha de princípio, pois, poderia o Poder Executivo, com base no art. 55, II, da Constituição, instituir o tributo.

Acontece, entretanto, que a citada contribuição destina-se a atender a intervenção no domínio econômico. Mas a intervenção no domínio econômico só se faz mediante *lei federal* (CF, art. 163).

A Constituição exige, no particular, lei, lei em sentido formal, que não pode ser substituída por decreto-lei.

Quando do julgamento do MS nº 90.245-DF, de que foi relator o Sr. Ministro José Dantas, sustentei que quando a Constituição menciona que determinada matéria será definida em lei, ou será regulada em lei, exige a Constituição *lei em sentido formal,* vale dizer, lei votada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo presidente da República, na forma estabelecida no processo legislativo (CF, art. 46 e segs.).

O decreto-lei, não obstante ter força de lei, não segue, todavia, no processo de sua elaboração, as regras do processo legislativo atinentes à lei. Por exemplo: no exame do decreto-lei, remetido ao Congresso, nos termos do § 1º, do art. 55, da CF, o Congresso poderá, apenas, aprová-lo ou rejeitá-lo, não podendo emendá-lo. Só isso, ao que penso, demonstra que o decreto-lei não substitui a lei, quando a Constituição expressamente exige lei.

A interpretação harmônica do art. 55, II, e do art. 163, ambos da Constituição, afastaria a competência do presidente da República para editar decreto-lei regulador da intervenção no domínio econômico.

Concordo, pois, com o Sr. Ministro Armando Rolemberg, no particular, pelo que o *writ* é de ser deferido.

VII

Mas há mais.

Tem-se, no caso, tributo com vinculação da respectiva arrecadação a determinado fundo.

Sendo assim, ensina Ricardo Mariz de Oliveira, "o instrumento requerido não é nem a lei ordinária, mas, sim, a lei complementar, por expressa exigência do art. 62, § 2º, da CF" (Aspectos constitucionais da "contribuição" ao Finsocial ... In: *RT Informa,* 308/3).

Em verdade, só por lei complementar seria possível a instituição da contribuição em apreço, porque vinculado o produto de sua arrecadação a um determinado fundo (CF, art. 62, § 2º). Exatamente por isso é que a contribuição do PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 7, de 1970.

Também por esse motivo o *writ* deve ser deferido, integralmente.

VIII

Todavia, se ficar eu vencido no deferimento integral do pedido, meu voto conduzirá ao deferimento parcial, que é o voto médio, no sentido de que a cobrança do tributo não poderá ocorrer no exercício de sua instituição, 1982, assim nos termos do voto do Sr. Ministro Catunda, porque as contribuições estão sujeitas ao princípio da anterioridade (CF, art. 153, § 29).

De feito.

É verdade que as contribuições do art. 21, § 2º, I, da Constituição, podem, por ato do Poder Executivo, ter alteradas as suas alíquotas ou bases de cálculo, nos limites prefixados em lei (CF, art. 21, I, *ex vi* do disposto no item I, do § 2º, do art. 21). Tem-se, com isto, uma exceção parcial ao princípio da legalidade (parcial, porque a exceção não diz respeito à criação do tributo, mas, apenas, à alteração da alíquota e da base de cálculo, observados, porém, as condições e os limites estabelecidos em lei). Essa exceção parcial ao princípio da legalidade, entretanto, não implica a derrogação do princípio constitucional da anterioridade (CF, art. 153, § 29). As contribuições estão, portanto, sujeitas ao princípio da anterioridade.

IX

Diante do exposto, defiro o *writ,* nos termos do pedido, tal como o faz o Sr. Ministro Armando Rolemberg, relator.

VOTO

O Sr. Ministro Sebastião Alves dos Reis: Sr. Presidente, estou de acordo com o Relator, reportando-me a voto que, no particular, proferi em decisão anterior, cuja cópia farei juntar.

VOTO (VISTA)

O Sr. Ministro Sebastião Alves dos Reis: Controverte-se nos autos em torno da legitimidade constitucional do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, que objetiva instituir contribuição social e criar o Fundo de Investimento Social (Finsocial), alegando as impetrantes, em substância, a prevalência *in casu* do princípio da legalidade estrita, do primado da lei formal, seja porque a matéria, ali regulada, não tem sede nos domínios das finanças públicas, não se lhe aplicando o art. 55, II, da Constituição Federal, seja porque exorbita do quadro do inciso II, do § 2º do art. 21 da Lei Maior, ao lado de estruturar defeituosamente a exação criada, bem como a inidoneidade da portaria ministerial baixada, para, na espécie, suprir omissões ou estabelecer penalidade, invocando, ainda, alternativamente, o cânone como da anterioridade da lei, teses contrariadas doutamente nas informações e no parecer da ilustrada Subprocuradoria-Geral da República, firmado pelo eminente Subprocurador-Geral da República Dr. Geraldo Andrade Fonteles.

Até esta altura, três posições já se afirmaram, neste Plenário, a liderada pelo relator, Ministro Armando Rolemberg, no sentido da inidoneidade constitucional do decreto-lei para instituir a contribuição em foco, pela circunstância particular de que aquele diploma encerra intervenção na ordem econômica, só legitimável através de lei formal, inobservância procedimental que, por via reflexa, macula a exação instituída; já o Ministro Washington Bolívar, após admitir a adequação do decreto-lei para instituir a contribuição em apreço, sustenta que o *standard* da urgência, ocorrente na espécie, é incompatível com o princípio geral da anualidade, consagrado na primeira parte do § 29 do art. 153, da Lei Máxima, e, à luz desse raciocínio, conclui que a hipótese se insere na exceção compreendida na cláusula "demais casos previstos nesta Constituição", negando, por fim, *in totum* a segurança; a terceira corrente defere em parte a segurança, para afastar a cobrança respectiva apenas no exercício de 1982, ano da edição do diploma em causa, aplicando ao caso o princípio da reserva da lei anterior.

Assinalo que o Ministro Carlos Velloso, ao filiar-se à tese do Ministro Rolemberg, fê-lo aditando a violação do art. 62, § 2º da Constituição federal, por tratar-se de instituição de fundo, só viável através da lei complementar, no que foi acompanhado pelo Ministro Bueno de Souza, e que a terceira posição, até agora, se bifurca em duas tendências, a que descaracteriza a contribuição em tela para imposto, tendo à frente o Ministro Moacir Catunda, e a que qualifica a exação instituída como contribuição social, enquadrável no campo da parafiscalidade, no círculo das finanças públicas, do direito financeiro, como se vê dos votos dos Ministros José Dantas e Carlos Madeira, resguardada, no entanto, a regra da anterioridade da lei instituidora, para efeito de cobrança, considerando o princípio da universalidade do orçamento e tratar-se de "fundo" dirigido pela administração direta, aplicáveis seus recursos mediante diretrizes estabelecidas diretamente pelo presidente da República, com subvenção de dotações orçamentárias da União.

Posicionando-me no contexto da controvérsia, inicialmente, acentuo que, embora a parafiscalidade, na sua origem, se tenha apresentado como expediente técnico-político para acudir aos novos compromissos sociais e econômicos assumidos pelo Estado para com a sociedade, posto haja surgido como uma finança paralela, paraorçamentária como uma ruptura com dogmas das finanças clássicas, em particular, com o princípio da universalidade do orçamento público, sem embargo de sua vocação histórica para um regime jurídico de maior flexibilidade, o certo é que todo esse material elaborado pela ciência das finanças só vale juridicamente nos limites em que for recebido pelo direito positivo de cada país.

No direito brasileiro, a partir do Decreto-lei nº 27/66, para uns, ou da inovação trazida com o inciso II da letra *B*, do art. 21 pela Emenda Constitucional nº 1/69, para outros, a doutrina e a jurisprudência passaram a revelar nítida tendência em afirmar a integração das contribuições econômicas e

sociais na temática tributária consagrada constitucionalmente e só agora com a nova redação dada àquele inciso e com a enunciação do art. 43, inciso X, veiculadas pela Emenda Constitucional nº 8/77, voltou-se a discutir acerca do acolhimento pelo direito positivo brasileiro de uma parafiscalidade, de fisionomia técnica própria, fora dos quadros da tributação, como uma categoria antes de direito financeiro que de direito tributário, uma exação não-tributária, mas simplesmente financeira.

Feitas tais considerações prévias, centrando-me na Constituição Federal vigente, vê-se que o nosso Estatuto Maior ao lado das figuras tributárias tradicionais do imposto, da taxa e da contribuição de melhoria, no inciso I do § 2º 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 a parte da União, no custeio dos encargos da previdência social e no seu art. 43, item X, no capítulo seguinte, refere-se a contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 114, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 168, § 1º, 175, § 4º e 178, preceito esse em que se insinua a tese da parafiscalidade.

Na espécie, pretende o legislador do Decreto-lei nº 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. 1º).

Nesse particular, mesmo que se admita a tese de que, após a Emenda Constitucional nº 8/77, as contribuições sociais ali referidas, passaram a categorias estritamente financeiras ou paratributárias, o certo é que, como o demonstram os votos do Ministro 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 representam 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 nº 27/66 que, após enumerar várias modalidades de contribuições, completa o rol adotando a cláusula aberta "e outras contribuições 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-as 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 (Ataliba, Geraldo. *Hipótese de incidência*. 2. ed. 1981. p. 194; Brito, Edvaldo. *Contribuições sociais e econômicas: natureza jurídica e prescrição*. São Paulo, Resenha Tributária, 1976; Martins, Ives Gandra da Silva. *As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos*. São Paulo, Resenha Tributária, 1976), sendo certo, segundo assinalou o voto do Ministro Moacir Catunda, qualquer vinculação entre o contribuinte *in casu* — por exemplo, as impetrantes — e a atuação estatal consistente em prestar assistência ao pequeno agricultor.

Demonstrado não se cuidar de uma contribuição social, poder-se-á opor que, sem embargo da referência expressa a essa conta, tratar-se-á de espécie criada com fundamento na intervenção no domínio econômico, na forma prevista no art. 163 e seu parágrafo único da Constituição federal, tendo em vista em especial a invocação expressa do seu art. 21, § 2º e não ser caso das duas outras modalidades ali previstas.

Detendo-me nessa objeção que tem por si o prestígio dos Ministros Rolemberg, Velloso e Bueno de Souza, transcrevamos o art. 163 e seu parágrafo da Constituição federal.

"Art. 163. São facultadas a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável, por mo-

tivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.

Parágrafo único. Para atender à intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer."

Como se extrai do texto transcrito, aqui são previstas duas formas de ingerência do Estado na esfera econômica, a interventiva, efetuada por via indireta, por regulamentação legal, e a monopolística, em que o poder público aparece como sujeito ativo da atuação empresarial.

Celso Antônio Bandeira de Melo, em trabalho da melhor qualidade sobre o tema, ensina:

"Do exposto, é forçoso concluir que o art. 163 contempla, de um lado, a possibilidade do Estado intervir, isto é, disciplinar e fiscalizar a atividade econômica, podendo instituir contribuições para custeio dos encargos e serviços relativos ao cumprimento da missão que lhe seja constitucionalmente irrogada.

Assim, os órgãos e entidades que crie ou serviços que ponha em ação para assegurar tal controle serão suportados por estes recursos compulsoriamente exigidos.

De outro lado, o art. 163 contempla a possibilidade do Estado monopolizar dada indústria ou atividade, se isso for requerido, por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa eficazmente desenvolver-se, em regime de competição de liberdade de iniciativa" (*RDA*, 143/45).

No mesmo sentido, Carlos Ayres Brito (A intervenção estadual no domínio econômico, *vox legis*, nº 148), Tárcio Sampaio Ferraz Jr. (Fundamentos e limites constitucionais da intervenção do estado no domínio econômico (*RDP*, v. 47-8 p. 270), Fábio Konder Comparato (Intervenção no domínio econômico, sociedade de economia mista, *RDA*, 142/170).

De outro lado, acentuemos que a primeira hipótese do comando constitucional — a intervenção indireta — tem fundamentado ampla legislação entre nós, disciplinadora de livre iniciativa, como se vê na repressão ao abuso do poder econômico (Lei nº 4.137/62), a Lei Delegada 4/62, autorizativa do tabelamento de preços e serviços, o Decreto-lei nº 808/69, legitimador do Conselho Interministerial de Preços (Bandeira de Melo, Celso Antônio. rev. cit. p. 48).

Delineada, assim, a área de influência do art. 163 da Constituição federal, afastada de logo, a segunda modalidade — a direta, a monopolística —, centremos as atenções na primeira, a indireta, a disciplinadora da atividade econômica, com vista à realização dos objetivos e princípios referidos no art. 160 antecedente, e, para esse efeito, confrontemos aquele comando constitucional com Decreto-lei nº 1.940/82:

"Art. 1º É instituído, 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.

§ 1º A contribuição social de que trata esse artigo será de 0,5% e incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam vendas de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.

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

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

Como se infere da transcrição, o diploma normativo em foco, no que interessa ao ponto ora em debate, restringe-se a criar recurso para investimento de caráter assistencial, nas áreas que indica, não pretendendo disciplinar a iniciativa privada, nos setores mencionados, nem fixar limites de sua intervenção, para assegurar o cumprimento dos objetivos do art. 160 anterior, não comportando a sua linguagem amplamente indeterminada a sua qualificação técnica de instrumento regulador da atividade econômica; outrossim, os setores em que os investimentos — despesa

pública — vão atuar não são reservados à iniciativa privada, tais como, saúde, educação, amparo, sobretudo numa perspectiva meramente assistencial.

Em face de tudo quanto já foi debatido, concluo que a exação em apreço não se identifica com as contribuições sociais arroladas exaustivamente no item X do art. 43 da Constituição federal, nem se qualifica como contribuição, em razão da ingerência na ordem econômica, por não se encontrar vinculada à interferência indireta, regulatória da iniciativa privada, bem como não reúne os requisitos que condicionam tecnicamente essa figura tributária — a referibilidade indireta, mediata, entre a atuação estatal e o obrigado —, princípio hoje sistematizado doutrinariamente, como se vê, em especial, em Geraldo Ataliba (*Hipótese de incidência*, 2. ed. p. 164 e 195), desinfluente o *nomen juris* dado pelo legislador.

Não se configurando na espécie o perfil técnico-jurídico da contribuição, cabe discutir-se, após a análise feita, se a exação em tela perde por tudo isso consistência jurídica, ou se pode subsistir, juridicamente, sob outro título enquanto prestação pecuniária compulsória, exigida mediante procedimento administrativo, em função do fato gerador respectivo, no contexto dos arts. 3º e 4º do CTN.

Nas hipóteses identificáveis com o chamado "imposto disfarçado", a jurisprudência do alto Pretório tem-se orientado no sentido de desprezar a roupagem formal, o *nomen juris*, para deter-se na consistência material da norma, no fato-tipo ali desenhado, nas suas várias dimensões, admitindo, nesse contexto, a sua sustentação jurídica, sob outra qualificação, em ordem a legitimar a exação, em limites próprios, bastando, para tanto, lembrar as decisões tomadas no RE nº 53.052 e RE nº 64.040, ao propósito das denominadas Taxa de Recuperação Econômica e de Assistência Hospitalar de Minas Gerais, legitimadas como imposto adicional de competência estadual, princípios que vieram a ser estruturados nas Súmulas n.os 144 e 306.

À luz desses pressupostos, cabe examinar-se se a exação em apreço é qualificável, como imposto, e a esse propósito a minha posição coincide com a do eminente Ministro Moacir Catunda, com os desdobramentos postos pelo Ministro Torreão Brás, calcados, nessa parte, em estudo amplo e excelente análise, de Hamilton Dias de Sousa, constante da publicação *Direito tributário atual*, Resenha Tributária, onde concluiu pela criação, na hipótese, de dois impostos, um, que se não confunde com o imposto sobre vendas, visto como incide sobre receita bruta, com arrimo na competência residual da União (art. 18, § 5º e 21, § 1º da CF), outro, conceituável como adicional ao imposto de renda.

A esse respeito, destaco do estudo referido:

"Tendo em conta que a hipótese de incidência tem vários elementos, é fundamental analisar o quantitativo, isto é, a base imponível, pois esta, quando não se trata de tributo fixo ou com alíquotas fixas, define a espécie tributária. Assim, no caso presente, as referências a 'vendas de mercadorias' e 'receita bruta' devem ser confrontadas com a base imponível. Fosse ela o resultado das vendas ou o faturamento de mercadorias, seria imposto sobre vendas. Como não é, sendo calculado sobre a receita bruta, que compreende as vendas e os serviços, pensamos tratar-se de tributo novo."

(...)

"Outro ponto a ser considerado refere-se à incidência que o decreto-lei em exame reserva às empresas públicas e privadas que só realizam venda de serviços, a qual corresponde a 5% sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse.

À parte a crítica que pode ser feita à expressão 'venda de serviços' posto que o contrato de prestação de serviços não se confunde com o de venda, nítido é o enquadramento desta incidência como um adicional do imposto sobre a renda. De fato, o § 2º do art. 1º fixa a contribuição em 5% calculados sobre o valor do imposto de renda. Esta é a clássica figura tão conhecida da doutrina e que implica aumento indireto da alíquota do imposto principal (IR). Uma vez que o fato gerador do tributo em exame, para esta hipótese, é ter imposto de renda a pagar, não há como negar sua natureza de adicional" (fls. 111-2).

Estou de acordo com o enfoque desse autorizado jurista, visto como a identificação do tributo se define pelo fato gerador correspondente, irrelevante a denominação e a destinação do produto da arrecadação, perspectiva que reduz o fato jurígeno a uma situação relativa ao contribuinte, independente de atividade estatal específica (CTN, arts. 4º e 16).

De outro lado, qualificada a exação como imposto, a sua instituição por decreto-lei tem apoio da jurisprudência deste Tribunal e do alto Pretório, reportando-me a essa conta ao voto que proferi na matéria constitucional suscitada na AMS nº 91.322, apreciada por este Plenário, de que extraio:

"Posicionando-me diante das teses em conflito, inicialmente devo, *data venia* antecipar o meu entendimento de que com a adição da cláusula 'inclusive normas tributárias' ao art. 55 da Constituição federal introduzida pela EC nº 1/69, quis o legislador constituinte erigir o decreto-lei em instrumento formal hábil a instituir tributo ou modificar-lhe a alíquota ou base de cálculo, afastando-se, assim, sob esse aspecto, do critério anterior de compreensão do princípio da legalidade, no seu perfil clássico, estrito, rígido, construído sobre uma realidade histórica e jurídica, sobre uma dinâmica econômica e social, hoje profundamente transformadas.

No particular, afigura-se-me que reduzir o alcance da cláusula referida apenas à edição de normas procedimentais de direito tributário será esquecer-se que essa área se insere nos domínios do direito administrativo formal, e, de outro lado, subtrair-lhe a outorga de competência para criar tributo ou modificar-lhe a alíquota ou base de cálculo será esvaziá-la de conteúdo e minimizar a inovação constitucional introduzida.

Em que pesem autorizadíssimas opiniões em contrário, a partir de mestre Baleeiro (*Direito tributário brasileiro*, 1. ed. p. 406; *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*, 5. ed. p. 49), passando pelos professores Manuel Gonçalves — *Curso de direito constitucional*, 4. ed. p. 210, Gerd Rotthmann — O princípio da legalidade tributária, *RDA*, 109/11, Geraldo Ataliba, *O decreto-lei na Constituição federal de 1967)*, o certo é que, no momento, o constitucionalismo positivo brasileiro, ultrapassou o princípio da legalidade estrita, como o reconhecem Hamilton Dias de Sousa (*Estruturado Imposto de Importação no CTN*, p. 55), Américo Lacombe (*Imposto de importação*, p. 82), Fabio Fanucchi (*Incentivos fiscais às pessoas físicas*, p. 8), Valter Streicker (*RDP*, 24/110), Alberto Xavier (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 22 e segs.).

Aliás, Hamilton Dias de Sousa, em excelente trabalho de direito comparado, constante da coletânea *Comentário ao CTN*, v. I/28, cap. Sistema Tributário Nacional, desenvolvendo idéias já antecipadas na monografia antes citada, mostra amplamente o evolver do princípio da legalidade tributária da sua feição rígida para a flexível, e da prevalência dessa segunda postura, sob pena de estabelecer-se um vazio entre seu conceito doutrinário e a prática observada na realidade jurídica, adiantando que países que adotam a formulação rígida, na prática legislativo-tributária, consagram a adequação do decreto-lei ao contexto da legalidade tributária."

Embora reconheça que o princípio da lei formal represente a nossa tradição constitucional desde o Império e, pessoalmente, me identifiquei com essa orientação, não posso fugir à realidade de que hoje o direito brasileiro oferece uma ordem tributária amplamente construída sobre decretos-leis e, nessa altura, a rejeição desse instrumento poderá acarretar verdadeiro vácuo legislativo, nesse domínio.

Interfere com tal conclusão, a postura assumida pelo Ministro Washington Bolívar, no sentido da inconciabilidade entre o parâmetro da urgência e o princípio da reserva da lei anterior, e, a esse respeito, peço licença para ponderar que o raciocínio desenvolvido, a construção formulada, embora de relevo, entra em manifesto atrito com a orientação deste Tribunal e do alto Pretório, em particular, nos arestos que mandaram aplicar ao IOF o mesmo princípio da reserva da anterioridade da lei tributária quanto ao exercício de cobrança.

Por fim, reconheço que o fundo respectivo não tendo sido previsto na Constituição, só

poderia ter sido instituído por lei complementar, insuficiente para tanto o decreto-lei, como deflui do art. 62, § 2º, do diploma constitucional, estando, assim, ineficaz a vinculação ali estabelecida.

No particular, no entanto, *maxima venia* devida aos que pensam em contrário, entendo que a destinação do produto arrecadado e sua conseqüente vinculação a um fundo não influenciam a relação tributária, para interessar somente à área da despesa, estranha ao círculo do fenômeno tributário, louvando-me, para tanto, no ensinamento autorizado de Alfredo Becker, em sua consagrada obra *Tema geral do direito tributário*, p. 261).

Esse é, por igual, o ensinamento do consagrado mestre Rubens Gomes de Sousa:

"A afetação das receitas públicas a determinadas finalidades é evidentemente sem influência para lhes definir a natureza jurídica. Digo 'evidentemente' porque aquela afetação logicamente pressupõe a prévia arrecadação da própria receita, isto é, a extinção da relação jurídica que deu origem a sua cobrança. Logo, não poderia atuar sobre aquela relação jurídica, a ponto de integrar-se na definição do tributo, ou do preço público, ou do contrato, ou de qualquer modalidade de atuação do Estado, que lhe tenha dado origem. Em resumo, a destinação da receita é uma providência de tesouraria relacionada com a despesa pública e não com a própria receita, por isso mesmo enquadrada em outro ramo do direito — o financeiro ou orçamentário — mas não no direito tributário. Aliás, precisamente por esses fundamentos, isso é hoje, entre nós, matéria de lei: o art. 4º nº II do CTN dispõe que 'a destinação legal do produto da arrecadação' é irrelevante para qualificar a natureza jurídica específica do tributo de que provenha" (*RDA*, 1973, v. 112/41).

Em face de todas as considerações postas, qualifico a exação examinada como imposto, e, como tal, sujeito ao princípio da reserva da lei anterior, estipulada no § 29 do art. 153 do nosso Estatuto Político, por tratar-se de hipótese ali não excepcionada.

Assim, defiro, em parte, a segurança, para eximir as impetrantes do recolhimento respectivo, tão só no exercício de 1982.

VOTO (VENCIDO)

O Sr. Ministro Miguel Jerônymo Ferrante: Sr. Presidente, *data venia* das manifestações em contrário, denego a ordem, nos termos do voto que proferi no julgamento do Mandado de Segurança nº 97.775-DF, cuja cópia farei anexar oportunamente.

VOTO (VOGAL)

O Sr. Ministro Miguel Jerônymo Ferrante: Dispõe a Constituição federal:

"Art. 21.

(...)

§ 2º A União pode instituir:

I — 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.

Art. 55. O presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesas, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

(...)

II — finanças públicas, inclusive normas tributárias."

Com respaldo nesses dispositivos, foi expedido o Decreto-lei nº 1.940, de 1982, que institui contribuição destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor.

O assento constitucional desse diploma legal — § 2º, I, do art. 21 — define, induvidosamente, a natureza extrafiscal da contribuição que cria tendo em vista a intervenção no domínio econômico, num quadro de graves dificuldades da vida nacional.

Como observa o prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, a intervenção no domínio econômico "é inerente ao Estado-providên-

cia" (*Contribuição à Constituição brasileira,* 3. ed. 1938, p. 675).

Com esse caráter é ela ampla tanto quanto necessária para manter padrões sociais e frear, ou pelo menos minimizar os efeitos cruéis das disparidades econômicas sobre as classes menos favorecidas. O comportamento do Estado, na conjuntura, traduz-se na tutela do bem-estar da população, sob variadas facetas, de modo a evitar o rompimento do equilíbrio social, que dá a tônica do Estado de direito. De fato, o conceito de bem-estar social resume-se, dizia Agamenon Magalhães — a propósito do art. 147 da Carta de 1946 —, "no dever do Estado de adotar todas as providências que atenuem as dificuldades que os economicamente fracos sofrem na sociedade capitalista" (apud Vieira, Zacarias Amaral, *Revista Forense,* v. 162, p. 349). No mesmo sentido pronunciou-se Aliomar Baleeiro:

"Mas no art. 147, a meu ver, o conceito de 'bem-estar social' está vinculado à necessidade democrática da mais *justa distribuição dos bens econômicos com igual oportunidade para todos.* Está expresso no texto, sem margem a dúvidas" (op. cit.).

Pois, no resguardo desse bem-estar do povo, pressões políticas e sociais levam o Estado à intervenção que a Lei Maior prevê e disciplina. É o Decreto-lei nº 1.940, de 1982 nada mais faz do que, nos limites constitucionais, operar essa intervenção no propósito de preservar a ordem pública e a segurança nacional dos percalços de uma crise econômica sem precedentes, que nos aflige.

A essa constatação — porque esse diploma legal traduz intervenção no domínio econômico — de plano torna-se sem relevo a alegação de que a contribuição por ele instituída fere o princípio da anterioridade, ínsito no art. 153, § 2º da Lei Básica, endereçado a tributos.

Deveras, a uma por se cuidar de contribuição que não é imposto, taxa ou contribuição de melhoria.

A duas porque, mesmo que se lhe queira emprestar a natureza de tributo, o seu pressuposto constitucional autoriza seja instituída com suporte na faculdade assegurada no item I do art. 21 da Carta Magna, que retira do regime da anterioridade o imposto sobre importação de produtos estrangeiros.

De outra parte, não comungo, *data venia* com a respeitável opinião dos que sustentam que essa contribuição só poderia ser criada mediante lei federal (lei em sentido formal), a teor do disposto no art. 163 *caput* da Constituição da República.

Com efeito, ao aludir o texto constitucional de modo genérico à "lei federal" a meu ver manifestamente não exclui de sua abrangência o decreto-lei.

Cabe aqui recordar a oportuna observação de Victor Nunes Leal: "Continua verdadeira a asserção de que a lei é a norma editada pelo Poder Legislativo, mas Poder Legislativo não significa, neste caso, um órgão específico, mas uma competência constitucional" (*Problemas de direito público,* 1. ed. Forense, 1960, p. 68).

A propósito, trago à colação a lição do saudoso Prof. Fábio Fanucchi:

"O decreto-lei possui o mesmo efeito da lei de tributação. A diferença entre esta e aquele reside na ordem da apreciação que sofrem por parte do Poder Legislativo. A lei, enquanto projeto, é apreciada pelo Legislativo que aprova a redação e a submete ao Executivo para sanção. Se este aceita o seu texto como conveniente, sanciona a deliberação do Legislativo e surge a lei, se não concorda com a deliberação, o Executivo veta o texto ou não se manifesta tempestivamente sobre ele, podendo o Legislativo substituí-lo na providência, erigindo o texto em lei, através da promulgação. O Decreto-lei, por sua vez, surge no mundo jurídico por deliberação inicial do Executivo, que só posteriormente submete o seu texto à apreciação do Legislativo, que pode aprová-lo ou negar-lhe aprovação, sem quaisquer emendas.

Então, *a priori,* a diferença fundamental entre a lei e o decreto-lei reside no detalhe da apreciação prévia ou posterior, respectivamente, que sofrem seus textos por parte do Poder Legislativo" (*Curso de direito tributário brasileiro,* 3. ed. Resenha Tributária, 1975, p. 135).

Sobre o tema discorre Alberto Xavier, no seu excelente *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*:

"Sem dúvida que a 'lei' por excelência é a lei ordinária, dimanada do Poder Legislativo, de tal sorte que a ela compete basicamente a criação dos tributos (Const., art. 43, I). Deve, porém, notar-se que ao contrário do que noutras constituições sucede, a Constituição brasileira não reserva expressamente a matéria tributária à competência exclusiva do Congresso Nacional (art. 44), o que desde logo enseja a dúvida de saber se também os decretos-leis poderão instituir ou majorar tributos" (Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, p. 22).

E, após enfocar a corrente doutrinária que defende o caráter limitado do decreto-lei (Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Ferreira Filho, G. W. Rothmann, Cezar Vieira de Rezende e Paulo de Barros Carvalho), isto é, que "normas tributárias suscetíveis de ser objeto de decreto-lei são todas aquelas que se não traduzem em 'instituir ou aumentar tributo' ", acrescenta:

"Pela nossa parte — acompanhados por Antônio Roberto Sampaio Dória, Fábio Fanucchi, Hamilton Dias de Souza, W. E. Streicher, e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal — não nos convencemos com esta tese, inobstante a autoridade dos que a defendem. Com efeito, o ordenamento constitucional brasileiro conferiu ao decreto-lei, força de lei, introduzindo assim uma exceção ao princípio da rigorosa separação de poderes, nos termos do qual o Poder Legislativo é exercido apenas pelo Congresso Nacional. A função legislativa pode, pois, ser exercida pelo Poder Executivo dentro dos limites e condições que a esse exercício traça a Constituição no seu art. 55, fazendo-o depender de urgência ou de interesse público relevante e submetendo-o à aprovação *a posteriori* do Congresso.

Ora que esse exercício da função legislativa pelo Poder Executivo abrange matéria tributária está a revelá-lo bem claramente o próprio nº II do art. 55 cuja nova redação não se limita a mencionar 'finanças públicas', antes acrescenta expressamente 'inclusive normas tributárias'. Tal acrescentamento não faria sentido se dessas normas tributárias estivessem precisamente excetuadas as que visam à instituição e majoração dos tributos, e isto por várias razões distintas. Uma, a de que as normas situadas para além do círculo dos elementos essenciais do tributo são, em bom rigor, de 'direito administrativo', ou de 'direito financeiro' e não de 'direito tributário' propriamente dito. Outra, a de que as razões de urgência ou interesse público que condicionam a sua emissão far-se-ão sentir em matéria de criação ou de majoração dos tributos, não se compreendendo facilmente que estejam presentes na regulação dos aspectos acessórios ou instrumentais. Enfim, pode ainda observar-se que a lei constitucional não teria utilizado a expressão genérica 'inclusive normas tributárias' se pretendesse restringi-la, excetuando do seu âmbito as normas tributárias por excelência, que são precisamente as que criam tributos ou regem o seu núcleo essencial.

Não concordamos com G. W. Rothmann quando este afirma que, sendo esta a interpretação proposta, 'a nada, pelo menos quase nada, se reduz a garantia individual da legalidade da tributação, quando ao Poder Executivo, encarregado da cobrança dos tributos, se permite ao mesmo tempo legislar sobre a matéria'. Por um lado, há que ter presente que tal faculdade é estritamente excepcional, estando sempre dependendo da verificação efetiva das cláusulas de urgência e interesse público relevante, que o próprio Poder Executivo deve interpretar criteriosa e restritivamente, enquanto pressuposto do exercício de uma sua competência de exceção. Por outro lado — e este ponto é fundamental — a função de garantia individual decorrente da participação do órgão representativo é desempenhada pela necessária intervenção *a posteriori* do Congresso, o qual poderá aprovar ou rejeitar o decreto-lei" (op. cit. fls. 23-7).

Esse entendimento de que o decreto-lei equipara-se à lei ordinária na criação ou instituição de tributos, vem sendo acolhido pela jurisprudência tanto desta Corte como do Supremo Tribunal Federal. Tem-se decidido, reiteradamente, que a aferição dos

pressupostos de "urgência" ou de "interesse público relevante", por assumir caráter político, está entregue ao discricionarismo dos juízos de oportunidade ou de valor do presidente da República, ressalvada apreciação contrária e também discricionária do Congresso" (RE nº 62.739-SP-Pleno, rel. Min. Aliomar Baleeiro, *RTJ*, 44/54; RE nº 62.731-GB-Pleno, rel. Min. Aliomar Baleeiro, *RTJ*, 45/559; RE nº 74.096-SP-1ª Turma — rel. Min. Oswaldo Trigueiro, *RTJ*, 62/819).

Recentemente, no julgamento, a 8 de abril do corrente ano, do RE nº 99.696-6/RJ, assentou a Suprema Corte à unanimidade que a instituição de tributo por via de decreto-lei não fere o princípio da reserva da lei. O acórdão está assim ementado:

"Decreto-lei e princípio da legalidade em matéria tributária (§ 29 do art. 153 da Constituição da República). Na espécie, não houve ofensa ao art. 97 do CTN. Falta de pré-questionamento da matéria relativa ao art. 98 do CTN. Precedentes. Recurso extraordinário não conhecido."

Por oportuno, transcrevo o voto do relator, o eminente Ministro Djaci Falcão:

"O que se discute nos presentes autos não é a cobrança do imposto sobre operações financeiras (IOF), instituído pelo Decreto-lei nº 1.783/80 e exigido no mesmo exercício da sua criação, desatendendo, assim, o princípio da anualidade do tributo, mas a impossibilidade da criação ou aumento de tributo por meio de decreto-lei.

O v. acórdão ao entender legítima a instituição ou majoração do tributo através do Decreto-lei nº 1.783/80, orientou-se no mesmo sentido da decisão que veio a ser proferida por esta Turma, no RE nº 99.698, em 22 de março de 1983, relatado pelo eminente Ministro Moreira Alves, em aresto assim ementado:

'O decreto-lei e o princípio constitucional da legalidade em matéria tributária (§ 29 do art. 153 da Constituição).

Em nosso sistema constitucional vigente, observados os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Constituição, decreto-lei pode criar ou majorar tributos.

Inexistência de ofensa ao art. 97 do CTN.

Falta de pré-questionamento (Súmulas n.os 282 e 356).

Recurso extraordinário não conhecido.'

Dentro dessa mesma diretriz os RREE. n.os 99.705 e 99.715, também relatados pelo Ministro Moreira Alves.

Em face do exposto, não conheço do presente recurso."

Com essas breves considerações, denego a segurança, *data venia* das doutas manifestações em contrário.

É o voto.

VOTO

O Sr. Ministro José Dantas (Presidente): A se cuidar de matéria constitucional, tem voto o Presidente.

Daí que, em acompanhando a conclusão do voto do Sr. Ministro-Relator, reporto-me aos fundamentos que expendi ao votar no MS nº 97.775-DF (xerox anexa), relativo à mesmíssima espécie constitucional ora discutida.

VOTO (MÉRITO)

O Sr. Ministro José Dantas (Vogal): Sr. Presidente, vencido na preliminar, quanto à questão de mérito, sigo os que distinguem nuanças próprias nas *contribuições sociais*, remetendo-as para o campo maior da parafiscalidade, de círculo autônomo, embora que concêntrico ao dos *tributos*, na mesma concentricidade que harmoniza os círculos do direito financeiro e do direito tributário; filio-me aos que definem a parafiscalidade como tendência moderna das finanças públicas, de alargar a noção clássica das entradas orçamentárias para admitir as contribuições especiais como fonte de financiamento direto da despesa, atreladas à destinação específica de certos serviços econômicos ou sociais do Estado, estes com beneficiários distintos, mas ultimados a favor do interesse geral; dos que as apontam como participantes da natureza do tributo, sem possuírem, no entanto, todos os seus caracteres.

Donde as contribuições parafiscais escaparem a princípios mais rígidos, os quais

resultam como que derrogados a seu respeito, a rigor da necessidade da intervenção pública no estabelecimento imediato da cotização requerida pelo empreendimento visado (cf. Trotabas, Louis. *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 1977, p. 98); mesmo porque, decorrentes da atividade financeira do Estado, ditas contribuições não se fundam, porém, na capacidade contributiva, mas em princípios éticos da solidariedade social (magistério de Morselli, apud Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 285).

A partir dessa perspectiva ontológica da parafiscalidade, até o seu trato específico no direito positivo brasileiro (inaugurado com a Carta de 67), tenho para mim, com a devida vênia da doutrina nacional contrariamente direcionada, que as *contribuições sociais* foram postas à distância dos *tributos* propriamente ditos, desde o texto constitucional de origem, pois que antes dele, no regime da Constituição de 1946, sequer se cogitou a indagada correlação.

Na verdade, significado algum teria o art. 18 da Carta de 67 — vindo da EC nº 18/65 à Constituição de 1946, e reproduzido no art. 18, incisos I e II, da EC nº 1/69 — significado não teria o comando em relacionar os ingressos assemelhados aos impostos, para fins de qualificação do sistema tributário, se houvesse o constituinte de também igualar àquela limitada relação dos *impostos, taxas* e *contribuições de melhoria*, todas as demais exações das finanças públicas de fins sociais ou econômicos; significado não teria a letra do § 2º do art. 21 da EC nº 1/69, primitiva ou alterada pela EC nº 8/77, se, à longa distância daquela tríplice relação dos tributos, voltasse o constituinte a estabelecer como tipo tributário, indistintamente, ambos os encargos listados nos incisos I e II do dito parágrafo — encargos discriminados entre si mesmos, pois que somente em apreço ao *empréstimo compulsório* mandou aplicar as disposições constitucionais relativas aos tributos e as normas gerais de direito tributário; se tributos fossem, ainda que por equiparação constitucional, lógico seria que as *contribuições* do primeiro inciso igualmente se recomendassem à aplicação das disposições constitucionais tributárias, da forma como recomendada expressamente o foi a figura do segundo inciso, isto é, o *empréstimo compulsório*.

Dizer-se insignificante esse peculiar tratamento da letra constitucional brasileira, a pretexto de que somente o emprésitmo compulsório, por força conceptual, exigiria a assinalação da correlação tributária, parece-me especioso, *data maxima venia*. Deveras, repita-se, cuidadas ao largo da tipicidade tributária sediada no art. 18, certo seria que para assemelhá-las aos tributos, por necessidade sistêmica que fosse, o constituinte teria dado às pre-faladas contribuições financeiras a mesmíssima recomendação expressa de sujeição às *disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário*.

A partir dessas despretensiosas considerações, que na verdade nada acrescentam ao erudito debate de tão palpitante tema, no entanto, no plano objetivo, desejo ajudar a compreensão do caso concreto. É que, visualizada através da Portaria nº 118/82, do ministro de Estado da Fazenda, a contribuição para o Finsocial, na destinação assistencial a que se refere, se me afigura indene do vício de *forma* e *incidência*, irrogado pelos impetrantes sob o analisado prisma.

De fato, quanto à *forma* da instituição do gravame, inicie-se por ver a natureza substancial da espécie, segundo a sua indiscutível inerência com as *finanças públicas*, como inerentes a estas já se disse que o são as contribuições parafiscais, no seu caráter de financiamento específico dos empreendimentos da solidariedade social que as inspira; conseqüentemente, mesmo em não sendo tributo, esta natureza própria do gravame justifica, por si, a sua imposição por meio de decreto-lei, na exata previsão do art. 55, II, da Constituição, também concernente às finanças públicas. Daí que, em relação à contribuição em causa, ainda que proceda delinear-se o seu conceito somente pela nota da intervenção no domínio econômico, à qual alude o art. 163 e parágrafo da Cons-

tituição, tenho para mim, com a devida vênia do Sr. Ministro-Relator, que no caso restou satisfeito o princípio da legalidade estrita, através da autorizada forma do decreto-lei.

Por sua vez, quanto à *incidência* da exação, no ponto malsinado pelos impetrantes, verifique-se que o respectivo comando impositivo retrata-se completo no Decreto-lei nº 1.940, art. 1º e seus §§, ali estabelecido o quadrinômio — sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquota.

Se a indigitada portaria, como norma de caráter secundário e complementar, chegou a cometer excesso regulamentar, sem dúvida que o fez apenas no particular da *multa*, à qual se referiu sem que a lei a tivesse previsto como carga de mora (item V, *in fine*). Na verdade, estabelecendo-se a *multa da mora* através de uma simples portaria, violou-se às claras a garantia da reserva legal, oferecida aos contribuintes em nível de direito individual.

Desse modo, mais não caberia socorrer aos impetrantes, nas suas acusações ao impugnado ato do ministro da Fazenda, senão que nesse único ponto da multa, taxação evidentemente não prevista no texto-matriz, e que não se compreende implícita na *dívida fiscal*, como assim se compreendem os juros e a correção monetária, a teor, respectivamente, da Lei nº 4.357/64, art. 7º, e da Lei nº 5.421/68, art. 2º.

Entretanto, se o exame da espécie vai além dos termos da portaria ministerial que foi indicada como ato coator — estendendo-se à exigência fiscal em si mesma, como pediram as partes e consentiu o Sr. Ministro-Relator — por esse exame mais largo, ainda tenho o que acrescentar à conclusão, pondo-a, agora, sob outro ângulo de visão.

Deveras, inobstante a distinta regularidade da imposição da analisada contribuição através de decreto-lei, vislumbro mácula na sua *vigência imediata*: vejo-a endereçada à formação de um *fundo*, somente instituído nos meados do exercício de 1982!

Daí, dever-se considerar que, por sua natureza própria, por manterem-se no círculo definido do direito financeiro, naquela concêntrica conotação com o direito tributário, não havia a Constituição de deixar ao descontrole os investimentos dos fundos sociais mantidos pela União. Quis, pois, o legislador constituinte, à força mesmo do princípio da universalidade do orçamento — matéria financeira por excelência — quis que os ditos fundos também ficassem vinculados à previsão orçamentária ânua.

Consulte-se o art. 62 da Carta vigente, na veemência com que estabelece que o *orçamento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento*.

Relembre-se o magistério de Manuel Gonçalves Ferreira Filho, ao comentar o dispositivo com esta invejável síntese:

"Consagra o texto em exame um dos princípios orçamentários básicos, o princípio da universalidade. Importa este na inclusão de todas as receitas e de todas as despesas na lei orçamentária (cf. Deodato, Alberto, op. cit. p. 360). Conforme se depreende do texto, do orçamento farão parte a receita estimada não só da União como de todas essas entidades, tenham elas personalidade própria ou não. Com isso visa-se impedir seja subtraída do controle da representação popular qualquer fração do dispêndio público.

Abre, porém, o texto uma exceção. *Não farão parte do orçamento a receita e a despesa de entidades públicas que não recebam subvenções ou transferências a conta do orçamento. Portanto, as entidades que não recebam qualquer auxílio ou dotação, seja para sua manutenção, seja como investimento* (ver Lei nº 4.320/64, art. 12, §§ 2º e 6º)". Os grifos são da transcrição — *Comentários à Constituição Brasileira*, São Paulo, Saraiva, 1977, p. 75, v. 2.

Dissecando a hipótese do Finsocial, em face da analisada norma convenha-se que: a) de "fundo" se trata, conforme rótulo da

própria norma de criação; b) dirigido pela administração indireta, ou quiçá pela própria administração direta, pois que, apesar da estrutura descentralizada do BNDES — órgão administrador — a aplicação de seus recursos será gerida por diretrizes estabelecidas diretamente pelo presidente da República — Decreto-lei nº 1.940, art. 6º, e parágrafo; c) *subvencionado por recursos de dotações orçamentárias da União,* di-lo o art. 4º, II, do citado decreto-lei; donde o Finsocial não se comportar na exceção constitucional acima grifada.

Nesse quadro, penso que a colacionada norma constitucional impede que o Fundo de Investimento Social tenha ação sobre qualquer de seus recursos, enquanto não arrolado ele próprio para o controle orçamentário, por via da devida previsão ânua. Possível não é deixá-lo ao largo dos mecanismos da condução orçamentária, a que estão sujeitas todas as taxações compulsórias, fiscais ou extrafiscais; como impossível é deixar os fundos em geral "intocáveis à vigilância do Poder Legislativo", segundo a observação de Rosah Russomano (*Anatomia da Constituição,* São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1970, p. 112); ou consentir noutra forma de fiscalização que não seja ancilar da competência do Tribunal de Contas da União, ao querer do art. 74, da Lei nº 4.320/64, norma geral de direito financeiro.

Daí que, se a imposição das rendas que lhe dariam vida antecedeu a obrigatória incorporação à receita de orçamento deste exercício de 1982, não pode o fundo intitular-se legítimo exator da respectiva contribuição social — sob pena de intolerável retorno à antiqüíssima indistinção entre o *erário* e o chamado "bolsinho imperial" (De Plácito e Silva, *Vocabulário jurídico,* t. II, verbete Fisco).

E não se diga que a remissão ao inciso I, parte final, do art. 21 da Constituição, o libere do regramento orçamentário; de fato, livre de maiores peias das limitações de tributar, não quer dizer que a permitida *alteração* de alíquota, deixada ao arbítrio do Executivo, alcance o próprio ato de *instituição* da imposição parafiscal, pois que, pela lógica mais simples, só se pode *alterar* aquilo que se encontre preestabelecido

Por conseguinte, apesar de louvável a sua criação, no plano da grande mensagem de paz social contida na destinação de seus recursos — valor que não há negar-se ao Finsocial, por feliz lembrança, endereçado, inclusive, ao amparo da sofrida classe do pequeno agricultor — a meu pensar, é condição *sine qua non* de sua execução financeira a reclamada previsão orçamentária; desta previsão não poderá esquivar-se a autoridade dirigente, sem que contrarie os mais respeitáveis interesses públicos protegidos pelo vetusto "princípio do consentimento", precursor do moderno princípio da universalidade orçamentária — o qual, no Estado de direito democraticamente orientado, se alimenta da harmônica diluição do poder pelos seus três grandes canais condutores.

Em suma, por via de abrangência plena, vem ao caso o *princípio da anualidade,* óbice a que no mesmo ano da criação do Finsocial, jejuno de previsão orçamentária, possa a União arrecadar-lhe e aplicar-lhe a contribuição.

A partir daí, convenha-se no direito líquido e certo oponível pelo contribuinte à exigência da precitada exação, mal-posta em antecipação à obrigatória previsão orçamentária, à qual está sujeita porque constitui receita de um *fundo* subvencionado à conta do orçamento (parcial ou integralmente subvencionado, não o distingue a Constituição, art. 62).

Só por esse ângulo de visualização da hipótese, do qual não tenho a pretensão de convencer o egrégio Tribunal, é que — a par da inconstitucionalidade da multa instituída pela examinada portaria ministerial (item V, *in fine)* — findo por declarar inconstitucional também a expressão "e produzirá efeitos a partir de 1º de junho de 1982", constante da parte final do art. 7º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982; pelo que concedo, em parte, o mandado de segurança, para livrar os impetrantes da exigência parafiscal em causa, apenas

neste mesmo ano de sua instituição sem previsão orçamentária.

EXTRATO DA ATA

MS nº 97.987-DF (3398420) — Rel.: Sr. Min. Pedro da Rocha Acioli. Reqte.: Proenco Engenharia e Comércio Ltda. Reqdo.: Exmo. Sr. Min. de Estado da Fazenda. Advs.: Drs. Francisco Luiz Maccire, Marcos Jorge Caldas Pereira e Outros.

Decisão: "o Tribunal, por maioria, concedeu, em parte, o mandado de segurança para julgar inconstitucional a cobrança do tributo no exercício da sua instituição, vencidos, parcialmente, os Srs. Ministros Armando Rolemberg, Carlos Mário Velloso e Bueno de Souza que deferiam o mandado de segurança nos termos do pedido para julgar inconstitucional o Decreto-lei nº 1.940, de 1982 e, integralmente, os Srs. Ministros Costa Lima, Leitão Krieger, Lauro Leitão, Washington Bolívar e Miguel Jerônymo Ferrante que indeferiam o pedido." Sustentaram, oralmente, os Drs. Marcos Jorge Caldas Pereira e Geraldo Andrade Fonteles, Subprocurador-Geral da República (em 18 de agosto de 1983 — T. Pleno).

Os Srs. Ministros Américo Luz, Antônio de Pádua Ribeiro, Geraldo Sobral, Carlos Madeira, Gueiros Leite, Torreão Braz, Otto Rocha, Wilson Gonçalves, Adhemar Raymundo, Sebastião Reis e José Fernandes Dantas votaram com o Sr. Ministro-Relator. Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Moacir Catunda, Jarbas Nobre, José Cândido, Flaquer Scartezzini, Hélio Pinheiro e Carlos Thibau. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro José Fernandes Dantas.