CONTRIBUIÇÃO SOCIAL — LUCRO DA PESSOA JURÍDICA — INCONSTITUCIONALIDADE AO ART. 8º DA LEI Nº 7.689/88

I — Contribuições parafiscais; contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II — A contribuição da Lei 7.689, de 15-12-88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do § 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art 195, § 4º; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a").

III — Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV — Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

V — Inconstitucionalidade do art 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, § 6º). Vigência e eficácia da lei; distinção.

VI — Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do art. 8º da Lei 7.689, de 1988.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário nº 138.284
Recorrente: União Federal
Recorrida: Petróleo Dois Irmãos Ltda.
Relator: Sr. Ministro CARLOS VELLOSO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por decisão unânime, conhecer do recurso pela letra *b*, mas lhe negar provimento, declarando inconstitucional o art. 8º da Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988 e constitucionais os arts. 1º, 2º e 3º da mesma lei.

Brasília, 1º de julho de 1992. *Sydnei Sanches*, Presidente. *Carlos Velloso*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. *Ministro Carlos Velloso*: Trata-se de mandado de segurança impetrado por Petróleo Dois Irmãos Ltda. contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal em Fortaleza, Ceará, objetivando o não recolhimento da contribuição incidente sobre o lucro das empresas, instituída pela Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

A sentença de fls. 36/46 concebeu a segurança requerida, declarando *incidenter tantum* a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88.

A Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, em acórdão assim ementado:

> "Tributário. Mandado de Segurança. Contribuição Social. Lei nº 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE.
> — Segundo decidiu o Plenário, na AMS 976/AL, em sessão de 25.04.90, é inconstitucional a exigência da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, que não configura contribuição para a seguridade social, à míngua de lei complementar que estabeleça o âmbito dentro do qual pode o legislador ordinário criar contribuições sociais com fundamento no art. 149 da Constituição.
> — Apelação improvida."

O eminente juiz Hugo Machado, no voto condutor do aresto, considerou inconstitucional a cobrança da contribuição social em questão, pelos seguintes fundamentos:

a) a Constituição Federal, nos arts. 149 e 195, criou duas espécies distintas de contribuição social: a primeira, de intervenção no domínio econômico ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas, e a segunda, contribuição para a seguridade social, desdobrada em contribuições dos empregadores, dos trabalhadores e dos apostadores nos concursos de prognósticos;

b) "a contribuição social do art. 149 está sujeita ao regime tributário. Completam-lhe o regime jurídico a exigência de lei complementar para a sua criação, e ainda, o ser instrumento exclusivo da União, de intervenção no domínio econômico, ou de proteção de interesses das categorias econômicas;"

c) "a contribuição para a seguridade social está sujeita ao regime tributário, salvo quanto ao princípio da anterioridade;"

d) a contribuição criada pela Lei 7.689/88 não cabe "no regime jurídico constitucional da contribuição para a seguridade social, estabelecido pelo art. 195 da Constituição de 1988";

e) nos termos do art. 195 da Carta Magna, a seguridade social será financiada pela sociedade, de forma direta, com o pagamento das contribuições sociais (incisos I, II e III), e de maneira indireta, através dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Assim, "é contribuição para a seguridade social somente aquela prevista nos itens I, II e III do art. 195, cuja destinação foi estabelecida pela própria Constituição";

f) "o sistema de seguridade social em gestão administrativa e orçamento próprios... Seus recursos, portanto, não integram o orçamento fiscal da União... A contribuição para a seguridade social constitui receita neste orçamento, arrecadada diretamente por quem exerça a administração do sistema";

g) "é da essência do regime jurídico específico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto de sua arrecadação, mas a destinação constitucional, vale dizer, o vínculo estabelecido pela própria Constituição entre a contribuição e o financiamento direto pela sociedade, vale dizer, pelos contribuintes. O fato de a lei destinar recursos do

orçamento da União para a seguridade social configura forma indireta de financiamento desta pela sociedade. Não tem, nem poderia ter, a virtude de transformar as exações arrecadadas pela União em contribuições sociais";

h) "A Lei nº 7.689/88 estabelece que a administração e a fiscalização da contribuição por ela criada compete à Secretaria da Receita Federal, e que a ela se aplica, no que couber, a legislação do imposto de renda...". A contribuição que ora se discute não tem relação com os benefícios da Previdência Social e não se subordina ao regime jurídico da contribuição para a seguridade social, contrariando o "art. 194, parágrafo único, item V, segundo o qual há de ser observada "eqüidade na forma de participação no custeio", e VII, segundo a qual a seguridade social há de ser organizada com observância do "caráter democrático e descentralizado da gestão especial de trabalhadores, empresários e aposentados";

i) também não se enquadra tal contribuição no art. 149 da Carta Magna, pois não constitui forma de intervenção no domínio econômico e nem é do interesse de categorias profissionais e econômicas. A "criação das contribuições sociais de que trata o art. 149 da Constituição depende de Lei Complementar editada nos termos do art. 146, item III";

j) a Constituição Federal atribui à União Federal a competência residual para instituir tributos não elencados, mas exige que o exercício de tal competência se dê por lei complementar, que os tributos não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição;

k) "ao cuidar das contribuições para a seguridade social, admitiu o constituinte a instituição de outras fontes de custeio, além das expressamente previstas, mas teve o cuidado de determinar que essa competência fosse exercida mediante lei complementar";

l) a contribuição criada pela lei 7.689/88 também não poderia ser considerada como imposto, posto que foram desatendidas as prescrições do art. 154, I, da Lei Maior;

m) mesmo que se considere razoável sustentar que a contribuição em causa é um adicional do imposto de renda das pessoas jurídicas, "não se deve utilizar tal possibilidade para validar sua cobrança", porque "seria inverter a finalidade da regra contida no art. 4º do Código Tributário Nacional, que se destina a proteger o contribuinte contra a indevida atribuição de denominações inadequadas como forma de burlar vedações constitucionais". E, ainda, porque "seria a negação do conteúdo ético do Direito, desde que se estaria, assim, viabilizando o artifício utilizado pela União, em detrimento dos Estados e Municípios". Em terceiro lugar, finalmente, "porque tal implicaria grave lesão ao princípio federativo";

Por estes motivos, decidiu-se ser inconstitucional a Lei 7.689/88, que instituiu a questionada contribuição social.

Inconformada, a União Federal interpôs recurso extraordinário, fundado no art. 102, III, "b", da Constituição Federal, alegando, em síntese, que:

a) a instituição da contribuição social sobre o lucro das empresas prevista no art. 195, III, da Constituição Federal, de que trata a Lei 7.689/88 não está subordinada à parte final do art. 149 da Carta Magna, "ou seja, à edição de prévia lei complementar para definir-lhe o fato gerador, base de cálculo e contribuintes". O próprio legislador já estabeleceu os limites dentro dos quais pode ser criada a contribuição, identificando como sua base de cálculo o lucro das empresas e como sujeito passivo o empregador. Não há necessidade de qualquer complementação;

b) "o fato de ser a contribuição arrecadada pela Secretaria da Receita Federal não tem o condão de descaracterizá-la como tal". Se a União tem competência para instituir a contribuição, naturalmente tem para arrecadá-la, podendo ou não delegar tal atribuição. Tratando-se "de receita vinculada a finalidade específica, os recursos provenientes da contribuição serão, necessariamente, repassados para o órgão responsável pela administração financeira da seguridade social e integrará o seu orçamento como manda a Lei Maior";

c) não há conflito entre a imposição em comento e os itens V e VII do parágrafo único do art. 194 da Constituição, pois "no exame da constitucionalidade das contribuições para a seguridade social não cabe perquirir se

quem paga vai ou não auferir diretamente algum benefício". O legislador convocou toda a sociedade para financiar a seguridade social, que compreende os setores de saúde, assistência social e previdência social. O direito à saúde e assistência social é garantido independentemente de contribuição e apenas o atendimento pelos planos de previdência social depende do pagamento de contribuição;

d) não há dúvida sobre o conteúdo do § 6º do art. 195 da Constituição, não merecendo abono a interpretação que confunde a criação da contribuição com a sua exigibilidade. "De clareza meridiana que o referido comando significa o que realmente ali está expresso, ou seja, instituída a contribuição e decorridos noventa dias contados da publicação da lei que a criou poderá ser a mesma cobrada."

Admitindo o recurso na origem (fl. 91), subiram os autos.

O ilustre Subprocurador-Geral da República Arthur de Castilho Neto, oficiando às fls. 95/96, opina pelo conhecimento e provimento do recurso, sustentando que:

"A Constituição Federal em vigor incluiu um capítulo específico para a *seguridade social* (Título VIII, Capítulo II), eliminando a perplexidade existente acerca da definição básica das contribuições sociais. No âmbito da *seguridade social* está inserida a contribuição prevista na Lei 7.689/88. Daí porque não se configura como *tributo*, não se aplicando, pois, quanto a ela as objeções da *bitributação*. Mesmo que se caracterizasse como *tributo*, ainda assim a objeção não prevaleceria porque a norma que a criou provém da própria Constituição.

Nem o art. 149, nem o 195, ambos da CF, exigem lei complementar para a criação das contribuições destinadas a *seguridade social*, daí porque não prevalece esse fundamento de inconstitucionalidade.

Cabe à União a instituição de contribuição social (art. 149, CF), incumbindo-se da arrecadação sem prejuízo dos recursos orçamentários da própria União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios (art. 195, *caput* e 204, CF), entre outros.

No que diz respeito ao art. 8º da Lei 7.689/88, realmente o § 6º do art. 195 da CF impõe um limite à exigibilidade da cobrança: *somente se permite que ela ocorra noventa dias da data da publicação da lei.* Todavia, a lei que instituiu a cobrança, somente a exigiu após os noventa dias previstos no citado dispositivo (art. 5º, parágrafo 1º da Lei 7.689/88)."

É o relatório,

VOTO

O Sr. *Ministro Carlos Velloso* (Relator): A questão a saber é se a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15.12.88, incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas, tem legitimidade constitucional.

Os advogados André Martins de Andrade, Marco André Dunley Gomes e Leonardo Mussi da Silva, estudiosos da matéria, apresentaram-me interessante trabalho em torno do tema, que contém histórico a respeito da regulamentação jurídica da contribuição social em debate, que, por sua importância no encaminhamento da questão, permito-me transcrever:

"A contribuição social foi instituída à alíquota de 8% (oito por cento) pela Lei nº 7.689, de 15.12.88, resultante da Medida Provisória nº 22, de 06.12.88, devendo seu recolhimento dar-se em seis prestações mensais e iguais, no período de abril a setembro de cada ano (art. 5º, § 1º), corrigidas monetariamente desde o mês de encerramento do período-base de sua apuração (art. 5º, *caput*), encerrando-se o primeiro período já em 31.12.88.

Em seguida, a Lei nº 7.738 de 09.03.89, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 38, de 03.02.89, estabeleceu que o vencimento da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no país dar-se-ia no último dia útil do mês de janeiro do exercício seguinte ao da apuração do resultado (art. 16), facultado ao contribuinte o direito de optar pelo recolhimento parcelado de que tratava o art. 5º, § 1º, da Lei nº 7.689, de 15.12.88, atualizado monetariamente desde o mês de encerramento do período-base de apuração do resultado (art. 16 e parágrafo único).

A Medida Provisória nº 68, de 14.06.89, restaurou a sistemática de recolhimento parcelado instituída pela Lei nº 7.689/88, substituindo o índice de atualização monetária da OTN para BTN Fiscal (art. 42, § 1º). Entretanto, quando de sua conversão na Lei nº 7.799, de 10.07.89, este dispositivo foi objeto de veto presidencial, tendo em vista lei interveniente que deu aos prazos de pagamento sua conformação atual.

Trata-se da Lei nº 7.787, de 30.06.89, ela também resultante do projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 63, de 01.06.89, que determinou que a contribuição social sobre o lucro fosse recolhida na forma e prazo aplicáveis aos recolhimentos do Imposto de Renda (art. 8º).

A Medida Provisória nº 86, de 22 de setembro de 1989, transformada na Lei nº 7.856, de 24.10.89, após sofrer alterações no Congresso Nacional que resultaram, inclusive, em vetos presidenciais a algumas de suas disposições, promoveu a elevação da alíquota da contribuição social de 8% (oito por cento) para 10% (dez por cento), a incidir já sobre os resultados apurados em 31.12.89.

A Medida Provisória nº 161, de 15 de março de 1990, transformada na Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990 em decorrência da tramitação de projeto de lei de conversão que sofreu alterações diversas em relação à Medida Provisória inicialmente proposta, promoveu a elevação da base de cálculo da contribuição para inclusão de certos itens (art. 2º), pretendendo cobrar tal majoração sobre os resultados apurados a partir de 1º de janeiro de 1990.

Finalmente, o Decreto nº 332, de 04.11.91, ao regular a Lei nº 8.200, de 28.06.91, objeto de ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal (ADIN 712-2/600-DF), extrapolou a matriz legal fixando novas regras para base de cálculo da contribuição social a incidir sobre os resultados de 31.12.91 (art. 41)."

A Lei 7.689, de 15.12.88, em que se converteu a Medida Provisória nº 22, de 6.12.88, estabelece, no seu art. 1º, que "Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social". O art. 2º e parágrafos fixam a base de cálculo da contribuição; o art. 3º e parágrafo único fixam a alíquota; o art. 4º os contribuintes; o art. 5º e parágrafos a indexação mediante conversão em número de OTNs; o art. 6º, parágrafo unico, e art. 7º e parágrafos, estabelecem a administração e fiscalização pela Secretaria da Receita Federal. Dispõe, em seguida, o art. 8º;

"Art. 8º. A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988."

Referida contribuição foi instituída com base no art. 195, I, da Constituição Federal.

II

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos, encontra definição no art. 3º do C.T.N., definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação, que a lei impõe às pessoas, de entregar uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras, decorrem da vontade das partes, assim do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento." (Geraldo Ataliba, Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário", *in* "Diritto e Pratica Tributaria", volume L, Padova, Cedem, 1979).

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III): c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o

salário-educação, C.F., art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).

As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Sousa ("Natureza tributária da contribuição do FGTS", RDA 112/27, RDP 17/305). Quer dizer, contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição. Para boa compreensão do meu pensamento, reporto-me ao voto que proferi, no antigo T.F.R., na AC 71.525, (RDTrib. 51/264).

III

Posta assim a questão, vejamos as contribuições parafiscais na Constituição de 1988.

A norma-matriz das contribuições parafiscais está contida no art. 149 e seu parág. único da Constituição:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, parág. 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

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

Verifica-se que a Constituição de 1988 eliminou a faculdade que tinha o Poder Executivo, na Constituição pretérita, de alterar as alíquotas e a base de cálculo dentro de limites fixados em lei (C.F./67, art. 21, § 2º, I). Deverá ser observado, agora, em toda a sua plenitude, o princípio da legalidade (C.F., art. 150, I). Somente a União Federal poderá instituir contribuições parafiscais. As demais entidades políticas, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, apenas poderão instituir contribuições, cobradas de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social (C.F., art. 149, parágrafo único).

O citado art. 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais, b) de intervenção, c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social, e a.3) contribuições sociais gerais.

IV

Examinemos mais detidamente essas contribuições.

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, § 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar, para a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, § 4º; art. 154, I); a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, § 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

V

As contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149), como as contribuições do I.A.A., do I.B.C., estão sujeitas ao princípio da anterioridade. As corporativas (art. 149), cobradas, por exemplo, pela O.A.B., pelos Conselhos de Fiscalização de profissões liberais e pelos sindicatos (contribuição sindical) estão sujeitas, também, ao princípio da anterioridade.

VI

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, *ex vi* do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, *a*). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, *b*; art. 149).

Todas as contribuições, já falamos, estão sujeitas, integralmente, ao princípio da legalidade, inclusive no que toca à alteração das alíquotas e da base de cálculo.

Estão sujeitas, também, todas elas, ao princípio da irretroatividade (art. 150, III, "a", *ex vi* do disposto no art. 149). Vale dizer, o legislador não pode instituir contribuição em relação a fatos ocorridos antes da lei. O art. 150, III, "a", repete a norma inscrita no art. 5º, XXXVI, da mesma Constituição.

O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições de seguridade social. Sua exata classificação seria, entretanto, ao que penso, não fosse a disposição inscrita no art. 239 da Contituição, entre as contribuições sociais gerais.

VII

Examinemos, agora, as apontadas inconstitucionalidades.

VII.1 — *A criação do tributo mediante medida provisória*

Há os que sustentam que o tributo não pode ser instituído mediante medida provisória. A questão, no particular, merece algumas considerações. Convém registrar, primeiro que tudo, que a Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no que toca à matéria. E se a medida provisória vem a se transformar em lei, a objeção perde objeto. É o que ocorreu, no caso. A M.P. nº 22, de 06.12.88, foi convertida na Lei 7.689, de 15.12.1988.

Não seria, portanto, pelo fato de que foi a contribuição criada, originariamente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional.

VII.2 — *Inexistência de lei complementar*

A norma matriz das contribuições sociais, bem assim das contribuições de intervenção e das contribuições corporativas, é o art. 149 da Constituição Federal. O art. 149 sujeita tais contribuições, todas elas, à lei complementar de normas gerais (art. 146, III). Isto, entretanto, não quer dizer, também já falamos, que somente a lei complementar pode instituir tais contribuições. Elas se sujeitam, é certo, à lei complementar de normas gerais (art. 146,III). Todavia, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, "a"). Somente para aqueles que entendem que a contribuição é imposto é que a exigência teria cabimento. Essa é, aliás, a lição sempre precisa do eminente Sacha Calmon Navarro Coelho, hoje professor titular da U.F.M.G. (Sacha Calmon Navarro Coelho, "Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário", Forense, 1990, págs. 145/146).

As contribuições de seguridade social que exigem, para a sua instituição, lei complementar, são as denominadas "outras de seguridade social", previstas no § 4º do art. 195 da Constituição Federal, cuja criação está condicionada à observância da técnica da competência residual da União (C.F. , art. 154, I, *ex vi* do § 4º do art. 195).

VII.3 — *Adicional do Imposto de Renda*

Não têm razão os que entendem que a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15.12.88, seria um adicional do imposto sobre a renda. Pela leitura da citada lei, verifica-se que instituiu ela, expressamente, "contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social." (art. 1º) Não há invocar o argumento no sentido de que a consistência da hipótese de incidência seria de imposto, mais precisamente do imposto sobre a renda. Não há que fazer tal invocação, por isso que é a Constituição que autoriza a instituição de contribuição de seguridade social sobre o lucro dos empregadores (C.F., art. 195, I).

Temos, no caso, pois, por expressa autorização constitucional, uma *contribuição social* de seguridade social (C.F. art. 195, I).

Nem seria possível a utilização do argumento no sentido de que teríamos, no caso, *bis in idem* — o lucro das pessoas jurídicas constituindo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição — por isso que é a Constituição que, expressamente, admite a contribuição sobre o lucro (C.F., art. 195, I).

VII — *A questão de a receita integrar o orçamento fiscal da União*

O acórdão recorrido deu especial ênfase à questão de integrar a contribuição o orçamento fiscal da União. Teria sido criada uma forma de custeio indireto da seguridade social, quando a Constituição somente admite o custeio direto. O fato de a arrecadação ter sido atribuída à Secretaria da Receita Federal estaria a desnaturar a contribuição criada pela Lei 7.689/88.

O embasamento jurídico da argüição estaria nos arts. 194 e parágrafo único, 195 e parágrafos, e 165, parágrafo 5º, III, da Constituição, que não admitem a contribuição União. A receita não poderia integrar o orçamento fiscal da União porque deveria ficar vinculada à autarquia previdenciária e integrar o orçamento desta.

Essa questão, entretanto, *data venia*, não tem a relevância jurídica que lhe emprestou o egrégio Tribunal *a quo*.

O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (C.F., art. 195, I). A resposta está na própria Lei 7.689, de 15.12.88, que, no seu art. 1º, dispõe, expressamente, que "fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada a financiamento da seguridade social". De modo que, se o produto da arrecadação for desviado de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei, certo que uma remota possibilidade do descumprimento da lei não seria capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucional.

O eminente juiz Fleury Pires, enfrentando a questão, no Tribunal Federal da 3ª Região (São Paulo), na AMS 10.856 (argüição de inconstitucionalidade), escreveu, com propriedade:

"(...)

Nem se argumente que a receita da seguridade social não pode abranger órgão da administração direta. A propósito, o já citado Wladimir Novaes Martinez, sob o título *Unidade Orçamentária*, preleciona:

'A idéia de que, aproximando umas das outras, normativamente, as ações de saúde, os serviços assistenciais, o custeio e as prestações previdenciárias, a Constituição pretende criar — sem ter criado — a seguridade social, é mais uma vez confirmada com a disposição do art. 194 § 2º: 'A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pelas saúde, assistência e previdência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos'. O orçamento será, senão único, pelo menos unificado ou integrado, *mas não será da seguridade social, já que a essa técnica não corresponde ainda um ministério ou órgão centralizador e sim o de cada uma das três medidas que a compõem. Cada uma das áreas administrará o seu próprio orçamento, que será elaborado integrado, propiciando no futuro a decisão político-administrativa de um único e gigantesco órgão controlador das três ações.*' (op. cit., pág. 59).

Cuidando especificamente dos orçamentos, o art. 165, § 5º, inciso III, da Constituição,

dispõe que a lei orçamentária anual compreenderá "o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, *da administração direta* ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público." Daí que a administração direta também tem receita de seguridade social, já que não se pode compreender orçamento apenas de despesas. Por conseguinte, a Constituição não veda (ao revés, admite) a arrecadação de contribução social para financiamento da seguridade social pela administração direta da União, não se podendo inquinar de inconstitucional a Lei nº 7.689/88, pelo fato de a contribuição por ela criada ser arrecadada pela própria União, através da Secretaria da Receita Federal (arts. 6º e 7º) nem pela remissão à legislação do imposto de renda para disciplinar a administração, lançamento, consulta, cobrança, penalidades, garantias e procedimento administrativo, no que couber (parágrafo único do art. 7º), visto que não há vedação constitucional para tanto. E tais circunstâncias não afastam a natureza de contribuição da exação referida, inconfundível com o imposto de renda, uma vez que, consoante assevera Wagner Balera, "desde que bem delimitados os contornos jurídicos de cada uma das espécies tributárias de que se cuida e, assegurada a correta destinação do produto da arrecadação das contribuições, sempre será possível distinguir, no plano teórico, os dois tributos" (*Revista de Direito Tributário*, vol. 49, pág. 114).

Acrescente-se que o art. 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estabelece:

'Art. 59. Os projetos da lei relativos à *organização da seguridade social e aos planos de custeio* e de benefício serão apresentados no prazo máximo de seis meses da promulgação da Constituição ao Congresso Nacional, que terá seis meses para apreciá-los.

Parágrafo único. Aprovados pelo Congresso Nacional, os planos serão implantados progressivamente nos dezoito meses seguintes.'

Assim, a existência da Seguridade Social como individualidade organizada e a disciplina dos planos do seu custeio dependem de normatividade ulterior, como determinado na própria Constituição. Portanto, ao menos enquanto não editadas as leis a que se refere o art. 59 do ADCT, não há negar validade constitucional ao art. 1º da Lei nº 7.689/88 que, com fundamento no art. 195, I, da C.F., instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social, nem aos arts. 2º, 3º, *caput*, 4º, 5º, 6º e 7º da mesma lei."

VII.5 — *O art. 8º da Lei nº 7.689/88: Inconstitucionalidade*

O art. 8º da Lei 7.689, de 15.12.88, dispõe:

"Art. 8º. A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988."

Antes, ficara estabelecido, na mesma lei:

"Art. 1º. Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social."

A hipótese de incidência é, portanto, o lucro.

A consistência da hipótese de incidência, ou a consistência do lucro, a sua base de cálculo, está definida no art. 2º, como sendo "o valor do resultado do exercício". Os §§ 1º e 2º do mencionado artigo estabelecem regras para o cálculo desse resultado.

Tenho como inconstitucional o art. 8º da Lei nº 7.689/88.

Em trabalho que escrevi a respeito da irretroatividade e da anterioridade em matéria tributária — "A Irretroatividade da Lei Tributária. Irretroatividade e Anterioridade. Imposto de Renda e Empréstimo Compulsório", *Rev. de Dir. Trib.*, 45/81 — pretendi fazer a distinção entre os dois princípios, a dizer que o princípio da irretroatividade "estabelece que a lei deve anteceder ao fato por ela escolhido para dar nascimento ao tributo, valendo observar a lição de Garcia Maynes, no sentido de que "Una ley es retroactivamente aplicada cuando suprime o modifica las consecuencias juridicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de la anterior" (Garcia Maynes, Introducción al Estudio del derecho, Ed. Porrua S.A., México, 1972, pág. 399); o outro, o princípio da anterioridade, exige a anterioridade da lei em relação à data inicial do exercício para a cobrança do tributo. Na lição de Luciano da

Silva Amaro, "O princípio da anterioridade qualifica a irretroatividade da lei tributária: se a lei tributária cria ou majora tributo por ele acobertado, a irretroatividade é qualificada, pois não basta a antecedência da lei em relação ao *fato jurígeno*, exigindo-se essa antecedência da lei em relação *ao ano* (ou exercício) da realização do fato" (Luciano da Silva Amaro, "O imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade". *RD Tributário* 25-6/140, esp. pp. 151 e 152).

Duas correntes se formam: a primeira, é dos que entendem que, devido ao princípio da anterioridade, dá-se, da edição da lei e até o exercício seguinte, um prazo de *vacatio legis*, como neste exemplo: uma lei constitui um certo tributo, no dia 10 de julho de 1992. Pelo princípio da irretroatividade, os fatos ocorridos anteriormente a 10 de julho de 1992 não serão atingidos pela lei, apenas os posteriores à lei, vale dizer, posteriores a 10 de julho de 1992; acontece que, devido ao princípio da anterioridade, de 10 de julho de 1992 a 31 de dezembro de 1992, a lei não tem eficácia; então, somente os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1993 é que constituiriam fatos geradores do tributo. É nesse sentido o entendimento de Roque Carrazza, ao dissertar sobre o princípio da anterioridade inscrito no art. 150, III, "b", da Constituição:

"Mas, que pretende significar a precitada norma constitucional? Simplesmente, que a lei que cria ou aumenta um tributo — esta é a regra geral — ao entrar em vigor, fica com sua *eficácia paralisada*, até o início do próximo exercício financeiro, quando, aí sim, incidirá, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica." (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, R.T., 2ª ed., 1991, pág. 111).

Mais:

"Retomando nosso rumo, o princípio da anterioridade exige, evidentemente, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício subsecutivo ao de sua entrada em vigor. Caso contrário, a Administração Fazendária, por meio do ardil de retratar a cobrança do tributo até o exercício seguinte, com facilidade tornaria letra morta o art. 150, III, "b", da Constituição. Assim, v.g., tributo criado em junho poderia incidir sobre fatos verificados em julho do mesmo ano, desde que o fisco tivesse o cuidado de só realizar sua cobrança (mera providência administrativa) no exercício seguinte. Bem precário seria este direito constitucional, se fosse tão fácil custeá-lo. Com verdade, a palavra cobrar, inserida no artigo em foco, está, como tantas outras do texto constitucional, empregada num sentido laico, devendo o intérprete entendê-la sinônima de exigir. Neste sentido, pelo menos, tem-se pronunciado a melhor doutrina." (Op. cit., pág. 112.)

Desse entendimento não destoa Geraldo Ataliba, a dizer que a norma do art. 150, III, "b" — princípio da anterioridade — diz respeito à eficácia da lei. "Enquanto o princípio da irretroatividade (art. 5º, XXXVI) prende-se à questão da vigência — exigindo que as novas normas só alcancem fatos que venham a ocorrer após sua edição — o da anterioridade (art. 150, III, "b") exige o protraimento da eficácia dessas regras, que só poderá legitimamente ocorrer se assegurado ao contribuinte prazo hábil para ajustar seus negócios e atividades aos novos padrões de desembolso resultantes da modificação legislativa ocorrida." (Geraldo Ataliba e J. A. Lima Gonçalves, "Contribuição Social na Constituição de 1988", *Rev. de Dir. Trib.*, 47/41).

Outra corrente, mais favorável ao fisco, sustenta que a partir da vigência da lei, assim da validade da lei — vigência com sinônimo de eficácia, o que, na verdade, não é correto — ela começa a incidir, não obstante a existência do princípio da anterioridade, ficando para o exercício seguinte apenas a cobrança do tributo.

De um modo ou de outro, inconstitucionalidade haverá, no caso.

Adotado o entendimento da primeira corrente, que é da melhor doutrina, não há como negar a inconstitucionalidade do art. 8º, dado que a sua incidência estaria ocorrendo no período da *vacatio legis*: a eficácia da Lei 7.689/88 ocorreria em março de 1989, na forma do disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, a estabelecer que "as contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da da-

ta da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*."

Ela não incidiria, portanto, sobre o lucro apurado no dia 31.12.88.

Esse entendimento estaria compatível com o decidido no RE nº 111.954-3-PR, Relator o Ministro Oscar Corrêa, que cuidou do empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 2.047, de 20.07.83, em que o Supremo Tribunal Federal deu pela sua inconstitucionalidade, por violar o princípo da irretroatividade (*DJ* de 24.06.88); Ementário nº 1.507).

Estaria compatível, também, com o decidido na Rep. nº 1.541, Relator o Ministro Moreira Alves: o Supremo Tribunal julgou inconstitucional o art. 18 do Decreto-lei 2.323/87, que reintroduzira a correção monetária do débito do imposto de renda. Seu art. 18 pretendeu estender a regra nova (março de 1987) ao exercício anterior, de 1986, fazendo referência ao valor da OTN em 31.12.86.

Ora se a Lei 7.689, de 1988, somente teve eficácia a partir de março de 1989, não poderia incidir sobre fatos ocorridos em 1988. É o entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal na citada Rep. 1.451, Relator o Ministro Moreira Alves.

Segundo o entendimento da corrente fiscalista, também seria inconstitucional o citado artigo 8º.

É que o lucro, apurado no dia 31 de dezembro, é o resultado de diversos negócios jurídicos realizados durante o exercício, 1º de janeiro a 31 de dezembro. A incidência é sobre esse lucro, que é o saldo positivo de entradas e de saídas, de fatos ocorridos durante o exercício. O art. 8º, da Lei 7.689, de 15.12.88, estaria, pois, a incidir sobre fatos já ocorridos, dado que, não custa repetir, o lucro traduz, apenas, o resultado desses fatos. Esse entendimento eu o sustentei, no que toca ao imposto de renda, com o apoio dos meus eminentes pares, no antigo Tribunal Federal de Recursos, entendimento que compatibiliza, de uma certa forma, a Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal com o princípio da anterioridade (v. meu "A Irretroatividade da Lei Tributária. Irretroatividade e Anterioridade. Imposto de Renda e Empréstimo Compulsório", *Rev. de Dir. Trib.*, 45/81).

No que toca ao imposto de renda — e a invocação da questão é pertinente, pois a hipótese de incidência da contribuição da Lei 7.689/88 é a mesma do imposto de renda — o Tribunal Federal de Recursos, julgando a AC nº 82.686-PR, Relator o Ministro Sebastião Reis, decidiu pela inaplicabilidade da Súmula 584-STF. E o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 103.553-PR, Relator o Ministro Octávio Gallotti, confirmou a decisão do TFR. Posteriormente, em sessão plenária, apreciando os embargos de divergência opostos ao acórdão do Ministro Gallotti, a Corte Suprema deles não conheceu (ERE 103.553-PR, Relator Ministro Carlos Madeira).

Pela corrente fiscalista, pois, apenas os fatos posteriores à Medida Provisória nº 22, de 06.12.88, é que poderiam formar o lucro apurado a 31 de dezembro do mesmo ano; noutras palavras, somente o lucro que se baseasse nos fatos ocorridos após a edição da M.P. 22, de 06.12.88, é que estaria sujeito à incidência do art. 8º da Lei 7.689/88. Todavia, como o art. 8º da Lei 7.689, de 1988, não faz a distinção, mas dispõe, de forma ampla, que a "contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988", segue-se que é ele inconstitucional.

Julgando caso igual, RE 146.733-SP (argüição de inconstitucionalidade), Relator o Sr. Ministro Moreira Alves, esta Corte decidiu pela inconstitucionalidade do art. 8º da Lei 7.689/88 (julg. de 29.06.92).

Do exposto, conheço do recurso, mas lhe nego provimento, declarada a inconstitucionalidade apenas do art. 8º da Lei 7.689, de 15.12.88

EXTRATO DA ATA

RE nº 138-284-CE. Relator: Min. Carlos Velloso. Recte.: União Federal. Recda.: Petróleo Dois Irmãos Ltda. Advs.: Francisco Edson de Sousa Landim e outros

Decisão: Por votação unânime, o Tribunal conheceu do recurso pela letra b, mas lhe negou provimento, declarando inconstitucional o art. 8º da Lei nº 7.689 de 15 de dezembro

de 1988 e constitucionais os arts. 1º, 2º e 3º da mesma lei. Votou o Presidente. Ausente, ocasionalmente, o Ministro Néri da Silveira, Procurador-Geral da República, Dr. Moacir Antônio Machado da Silva, na ausência ocasional do Dr. Aristides Junqueira Alvarenga. Plenário, 01.07.92.

Presidência do Senhor Ministro Sydney Sanches. Presentes à sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Octávio Gallotti, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ilmar Galvão e Francisco Rezek. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Paulo Brossard.

Procurador-Geral da República, Dr. Aristides Junqueira Alvarenga.