CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE — CONTRIBUIÇÃO FINSOCIAL — EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO

I. Controle de constitucionalidade das leis em recurso extraordinário e o problema do Finsocial exigível das empresas de serviço.

O recurso extraordinário é mecanismo de controle incidente da constitucionalidade de normas, cujo âmbito material, portanto, não pode ultrapassar o da questão prejudicial de inconstitucionalidade de solução necessária para assentar premissa de decisão do caso concreto.

Conseqüente limitação temática do RE, na espécie, à questão da constitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738/89, única, das diversas normas jurídicas atinentes ao Finsocial, referidas no precedente em que fundado o acórdão recorrido, que é prejudicial da solução deste mandado de segurança, mediante o qual a impetrante — empresa dedicada exclusivamente à prestação de serviços —, pretende ser subtraída à sua incidência.

II. Finsocial: contribuição devida pelas empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviço: evolução normativa.

Sob a Carta de 1969, quando instituída (D.l. 1.940/82, art. 1º, § 2º), a contribuição para o Finsocial devida pelas empresas de prestação de serviço — ao contrário das outras modalidades do tributo afetado à mesma destinação —, não constituía imposto novo, da competência residual da União, mas, sim, adicional do imposto sobre a renda, da sua competência tributária discriminada (STF, RE 103.778, 18-9-85, Guerra, RTJ 116/1.138).

Como imposto sobre renda, que sempre fora, é que dita modalidade de Finsocial — que não incidia sobre o faturamento e, portanto, não foi

objeto do art. 56 ADCT/88 — foi recebida pela Constituição e vigeu como tal até que a Lei 7.689/88 a substituísse pela contribuição social sobre o lucro desde então incidente também sobre todas as demais pessoas jurídicas domiciliadas no País.

O art. 28 da Lei 7.738 visou a abolir a situação antiisonômica de privilégio, em que a Lei 7.689/88 situara ditas empresas de serviço, quando, de um lado, universalizou a incidência da contribuição sobre o lucro, que antes só a elas onerava, mas, de outro, não as incluiu no raio de incidência da contribuição sobre o faturamento, exigível de todas as demais categorias empresariais.

III. Contribuição para o Finsocial, exigível das empresas prestadoras de serviço, segundo o art. 28, Lei 7.738/89: constitucionalidade, porque compreensível no art. 195, I, CF, mediante interpretação conforme a Constituição.

O tributo instituído pelo art. 28 da Lei 7.738/89 — como resulta de sua explícita subordinação ao regime de anterioridade mitigada do art. 195, § 6º, CF, que delas é exclusivo — é modalidade das contribuições para o financiamento da seguridade social e não, imposto novo da competência residual da União.

Conforme já assentou o STF (RREE 146.733 e 138.284), as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária quando compreendidas nas hipóteses do art. 195, I, CF, só se exigindo lei complementar quando se cuida de criar novas fontes de financiamento do sistema (CF, art. 195, § 4º).

A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no art. 28 da Lei 7.738/89, a alusão a "receita bruta" como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do D.l. 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de "faturamento" das empresas de serviço.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário nº 150.755
Recorrente: União Federal
Recorrido: Nordeste Segurança de Valores Ltda.
Relator p/acórdão: Sr. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE

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 unanimidade de votos, em conhecer do recurso, pela letra *b*. Por maioria de votos, em limitar-se a examinar a questão da constitucionalidade, ou não, do art. 28 da Lei nº 7.738/89. Também por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para declarar a constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89, considerada a expressão "receita

bruta" como correspondente a faturamento e, em conseqüência, denegar o mandado de segurança.

Brasília, DF, 18 de novembro de 1992.

Sydney Sanches — Presidente; *Sepúlveda Pertence* — Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Carlos Velloso: Trata-se de mandado de segurança ajuizado por NORDESTE SEGURANÇA DE VALORES LTDA. contra ato do Senhor DELEGADO DA RECEITA FEDERAL, em Recife, PE, com o objetivo de não efetuar o recolhimento do FINSOCIAL na alíquota e base de cálculo fixadas no art. 28 da Lei 7.738/89, bem como no prazo da Instrução Normativa SRF nº 41/89.

A sentença de fls. 65/69 julgou procedente o pedido, para que a impetrante continue a recolher a contribuição na forma prevista no art. 1º, § 2º, do D. nº 1.940/82, reconhecendo incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738/89.

A Segunda Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negou provimento ao recurso da UNIÃO FEDERAL, bem como à remessa oficial confirmando a sentença de primeiro grau.

Baseou-se o aresto em decisão plenária daquela Corte, que acolheu parcialmente argüição de inconstitucionalidade. É a seguinte a ementa do precedente invocado:

"Ementa: Constitucional. Alterações do Finsocial determinadas pela Lei 7.787/89, art. 7º. Autorização contida no art. 56, ADCT, para manter-se a cobrança do Finsocial, até a instituição de nova contribuição para a seguridade social. Mudanças de alíquota e base de cálculo do tributo criado pelo Decreto-lei 1.940/82 sem que atendido o pressuposto essencial da contribuição para a seguridade social, que é a de se destinar ao orçamento da Previdência Social. Manutenção do Finsocial nos limites do permissivo constitucional. Argüição parcialmente acolhida. Declaração de inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 7.689/88 e dos dispositivos que alteraram a sua redação — Lei nº 7.738, de 09 de março de 1989, art. 28; b) Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, art. 7º; c) Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989, art. 1º; e d) Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990, art. 1º."

Inconformada, a *UNIÃO FEDERAL* interpõe recurso extraordinário, fundado no art. 102, III *b*, da Constituição Federal, trazendo aos autos cópia do inteiro teor da decisão do Pleno, à qual se reportou o acórdão recorrido.

Alega a recorrente, em síntese, que:

a) "não encontra apoio na Lei Fundamental o entendimento de que o sujeito ativo de contribuição para a seguridade soical há de ser sempre o Instituto Nacional de Seguro Social — INSS, como assegura o v. aresto recorrido, porquanto a seguridade social não se resume na previdência social, abrangendo, também, a saúde e a assistência social, a teor do art. 194...". O INSS "tem a seu cargo o atendimento, apenas, daqueles que são vinculados à previdência social, ou seja, dos seus segurados que lhe fornecem recursos mediante contribuições, tal como prevê o art. 201 da C.F.". Não cuida da saúde e da assistência social, legitimando-se como sujeito ativo no que se refere à contribuição sobre a folha de salários, para a título de seguro social. Não tem cabimento pretender-se que o INSS seja sujeito ativo de toda e qualquer contribuição destinada à seguridade social;

b) não pode ser acolhido o argumento de que o FINSOCIAL não constitui contribuição para a seguridade social. À luz da Constituição anterior, esta Corte considerou a referida imposição como imposto, mas o art. 195, I, da C.F. de 1988, "ao autorizar contribuição para a seguridade social incidente sobre o faturamento legitimou o FINSOCIAL como contribuição dessa espécie;

c) também "não prospera o argumento de que o art. 56 do ADCT apenas autorizou a cobrança do FINSOCIAL nos moldes em que vigorava até a promulgação da Constituição e que o mesmo desaparecerá com a criação de uma nova contribuição sobre o faturamento". Não seria razoável "que o constituinte previsse a extinção de uma contribuição sobre o faturamento, de caráter nitidamente assistencial como é o FINSOCIAL (D.l.-1.940/82, art. 1º), para que em seu lugar fosse criada outra contribuição sobre o faturamento e para a mesma finalidade".

d) "para haver coerência entre a orientação ora adotada pela Corte *a quo* e que foi decidido pelo mesmo Tribunal na declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88 (AMS 976-AL), onde se entendeu que a criação das contribuições previstas no art. 195, I, da C.F. depende de prévia lei complementar que estabeleça o âmbito dentro do qual pode o legislador ordinário instituí-las, mister seria que no art. 56, do ADCT, houvesse requisição de lei complementar, se realmente o constituinte tivesse em mira a criação de uma nova contribuição sobre o faturamento, o que não ocorreu".

Admitido o recurso na origem, subiram os autos.

A ilustre Subprocuradora-Geral da República Anadyr de Mendonça Rodrigues, em parecer de fls. 142/166, opina pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário, em parecer assim ementado:

"*EMENTA* — 1. Art. 9º da Lei nº 7.689/88: autorizado pelo art. 56 do ADCT ("Até que a lei disponha sobre o art. 95, I..."), propôs-se a compatibilizar o D.l. nº 1.940/82, e suas alterações anteriores ao advento da Carta de 1988 — cuja vigência foi assegurada pelo mesmo art. 56 do ADCT —, com o disposto no art. 195, I, da CF, que limitou as contribuições sociais devidas pelos empregadores à incidência "... sobre a folha de salários, *o faturamento* e o lucro".

2. Contribuição mantida pelo art. 56 do ADCT (FINSOCIAL): não sendo de arrecadação privativa do INSS — porque nem deveria a Constituição Federal assim estabelecer, em verdade, pois, se o fizesse, estaria manietando a Admistração Pública no exercício de sua intrínseca atividade, ao estratificar para todo o sempre, no tempo e no espaço, mero ÓRGÃO do todo União Federal, como o é uma AUTARQUIA federal (ainda que, por conveniência administrativa, seja dotada de personalidade jurídica própria) —, revela-se insubsistente a conclusão conseqüente, de que o art. 9º da Lei nº 7.689/88, com suas posteriores alterações (advindo diante da AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL para harmonizar o art. 195, I, da nova CF, com a contribuição que vigia, à data de sua promulgação, por força do D.l. nº 1.940/82, com suas sucessivas modificações), traga a mácula da inconstitucionalidade, tão-só porque foi editado sob a invocação do art. 195 da CF.

3. Seguridade social: *"compreende um conjunto integrado de ações* de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos *à saúde, à previdência e à assistência social"* (art. 194 da CF), motivo por que, como o INSS só presta assistência A SEUS ASSEGURADOS e os benefícios previdenciários dependem de contribuição (art. 201 da CF), o exercício das atribuições daquela autarquia federal não esgota o CONJUNTO INTEGRADO DE AÇÕES DESTINADAS A ASSEGURAR OS DIREITOS RELATIVOS À SAÚDE, À PREVIDÊNCIA E À ASSISTÊNCIA SOCIAL, que constituem missão da *SEGURIDADE SOCIAL*, eis que pelo menos os direitos *À SAÚDE E À ASSISTÊNCIA SOCIAL* são garantidos a *TODOS OS BRASILEIROS* e não, apenas, aos segurados do INSS (arts. 196 e 203 da CF).

4. Acolhimento da tese de que as contribuições para a seguridade social têm, como sujeito ativo, exclusivamente o INSS: traria a funesta conseqüência de impedir a UNIÃO FEDERAL de empreender em benefício de outrem — que não os segurados do INSS — as ações destinadas a assegurar os direitos relativos À SAÚDE E À ASSISTÊNCIA SOCIAL, que são determinadas pelo art. 194 da CF.

5. Regras constitucionais permanentes (arts. 150, III, *a* e *b*, 154, I, 195, §§ 4º e 6º): nenhum sentido jurídico tem sua invocação, na análise da legitimidade da edição do art. 9º da Lei nº 7.689/88, tratando-se de situação constitucional de natureza tipicamente EXCEPCIONAL, cuja *ratio essendi* esteve na necessidade de ficar o Poder Público dotado dos recursos necessários ao atendimento das necessidades sociais, no momento de transição para a nova ordem constitucional, e, por isso mesmo, é que a boa técnica legislativa recomendou que tal norma fosse inserida no texto TRANSITÓRIO da Carta de 1988.

6. Recurso Extraordinário suscetível de conhecimento e provimento."

É o relatório, do qual a Secretaria remeterá

cópia a todos os Srs. Ministros (RI, art. 172, *ex vi* do art. 176).

VOTO

EMENTA: — CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO, FINSOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE. D.l. 1.940, de 25.5.82, art. 1º, § 1º. IMPOSTO DA COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO. D.l. 2.049/83; Decreto 91.236, de 1985; Lei 7.611, de 8.7.87; D.L. 2.397/87, art. 22. Constituição, ADCT, art. 56. Leis nº 7.689/88, art. 9º, 7.738/89, art. 28, 7.787/89, art. 7º, 7.894/89, art. 1º, 8.147/90, art. 1º.

I. FINSOCIAL, artigo 1º, § 1º, do D.L. 1.940, de 1982, com a redação do art. 22 do D.L. 2.397/87: sua recepção, pela Constituição de 1988, art. 56 do ADCT, que constitucionalizou a sua alíquota em 0,6% (seis décimos por cento), sem alterar-lhe a natureza, que é de imposto da competência residual da União: T.F.R., MS nº 97.775-DF; S.T.F., RE nº 103.778-DF, RTJ 116/1138.

II. Sua alteração, introduzida pela Lei 7.689, de 1988, art. 9º, e as subseqüentes modificações da alíquota, constantes das Leis 7738/89, art. 2º, 7787/89, art. 7º, 7894/89, art. 1º e 8147/90, art. 1º, não têm legitimidade constitucional. Inconstitucionalidade declarada.

III. R.E. conhecido mas improvido.

O Sr. Ministro Carlos Velloso (Relator): — O FINSOCIAL, criado pelo D.l. nº 1.940, de 25.5.82, como contribuição social, foi considerado pelo antigo Tribunal Federal de Recursos, no MS nº 97.775-DF, dois impostos: o primeiro, inominado, compreendido na competência residual da União (C.F., 1.967, art. 18, § 5º, art. 21, § 1º); o segundo, adicional do imposto de renda. O primeiro, da competência residual da União, é o do § 1º do art. 1º do D.l. 1.940/82; o segundo, adicional do imposto de renda, o do § 2º do citado art. 1º do D.l. 1940/82:

"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% (meio por cento) 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% (cinco por cento) e incidirá sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse."

O Supremo Tribunal Federal, no RE 103.778-DF, Relator o Sr. Ministro Cordeiro Guerra, confirmou o acórdão do TFR, acima indicado (RTJ 116/1.138).

Outros diplomas legais, que vieram após o D.l. 1.940/82, disciplinaram o FINSOCIAL: D.l. 2.049, de 01.08.83; Decreto 91.236, de 08.05.85; Lei 7.611, de 08.07.87; D.l. 2.397, de 21.12.87. Quando da promulgação da Constituição de 1988, o FINSOCIAL tinha as suas normas básicas consolidadas no D.L. 2397, de 21.12.87, que estabelecia, no seu artigo 22:

"Art. 22. O § 1º do art. 1º do D.l. nº 1.940, de 25 de maio de 1982, cujo *caput* foi alterado pelo art. 1º da Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a vigorar com a seguinte redação, mantidos os seus §§ 2º e 3º e acrescido dos §§ 4º e 5º:

'§ 1º — A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;

b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado aos das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passiva decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures

e de arrendamento; e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes;

c) as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.

§ 2º .....

§ 3º .....

§ 4º Não integra as rendas e receitas de que trata o § 1º deste artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, conforme o caso, o valor:

a) do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Transportes (IST), do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos (IULCLG) do Imposto Único sobre Minerais (IUM), e do Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), quando destacados em separado no documento fiscal pelos respectivos contribuintes:

b) dos empréstimos compulsórios;

c) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente;

d) das receitas de Certificados de Depósitos Interfinanceiros.

§ 5º Em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 1988, a alíquota de que trata o § 1º deste artigo será acrescida de 0,1% (um décimo por cento). O acréscimo de receita correspondente à elevação da alíquota será destinado a fundo especial com a finalidade de fornecer recursos para financiamento da reforma agrária."'

Em resumo, quando da promulgação da Constituição de 1988, havia quatro bases de cálculo ou quatro incidências e quatro categorias de contribuintes do FINSOCIAL: a) receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços (D.l. 1.940/82, art, 1º, § 1º, *a*, com a redação do art. 22 do D.l. 2.397/87); b) rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas (D.l. 1.940/82, art. 1º, § 1º, *b*, com a redação do art. 22 do D.l. 2.397/87); c) receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas (D.l. 1.940/82, art. 1º, § 1º, *c*, com a redação do art. 22 do D.l. 2.397/87); d) imposto de renda devido, ou como se devido fosse, pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços (D.l. 1.940/82, art. 1º, § 2º). As alíquotas eram as seguintes: 0,5% (meio por cento) sobre as receitas e 5% (cinco por cento) sobre o imposto de renda devido ou como se devido fosse. Para o ano de 1988, a alíquota de 0,5% foi aumentada para 0,6%, certo que o acréscimo — 0,1% — seria destinado a custear reforma agrária (D.l. 2.397/87, art. 22). Com acerto, registram os eminentes advogados Gilberto e Ulhoa Canto e João Dodsworth Cordeiro Guerra, no memorial que nos foi oferecido:

"2.9. Em suma, eis o regime legal do FINSOCIAL até 05.10.1988, quando promulgada a CF/88: havia quatro tipos de incidências (e quatro categorias de contribuintes) e duas alíquotas (0,5% e 5%), com um adicional provisório para uma delas (de 0,1%), e o STF entendeu que correspondiam a dois tipos de imposto: um imposto novo, de competência residual da União (gravando a receita bruta) e um adicional de imposto de renda (calculado sobre o imposto de renda devido, ou como se devido fosse)."

Estabeleceu a Constituição de 1988, no art. 56 do ADCT:

"Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o D.l. nº 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo D.l. nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto nº 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, o FINSOCIAL passaria a integrar a receita da seguridade social, certo que essa destinação ocorreria até que a lei dispusesse sobre o art. 195, I, da Constituição.

O FINSOCIAL, pois, referido no art. 56 do ADCT, que é incidente sobre as receitas (D.L. 1.940/82, art 1º, § 1º, alterado pelo art. 1º da Lei 7.611, de 08.07.87, com a redação do art. 22 do D.L. 2.397, de 21.12.87), continuou imposto da competência residual da União.

Como tal, vale dizer, como imposto residual

da União, foi recepcionado pela Constituição de 1988?

É positiva a resposta.

Ao estabelecer a Constituição, no art. 56 do ADCT, que parte do produto da arrecadação do FINSOCIAL passaria a integrar a receita da seguridade social, não há dúvida no sentido de que o FINSOCIAL incidente sobre as receitas, que o Supremo Tribunal decidiu ser imposto da competência residual da União, foi recepcionado pela Constituição nova, ainda que transitoriamente, vale dizer, "até que a lei disponha sobre o art. 195, I", da Constituição. Noutras palavras, até que o legislador ordinário instituísse a contribuição social autorizada pelo art. 195, I, da Constituição, no que ainda inexistente (faturamento e lucro).

Já sob o pálio da CF/88, sobreveio a Lei nº 7.689, de 15.12.88, que, nos seus art. 1º a 8º, instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada à seguridade social, contribuição social que o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional. Apenas o art. 8º, que estabelece que a cobrança da mencionada contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base de 1988, é que foi declarado inconstitucional, nas argüições de inconstitucionalidade havidas nos RREE nºs 146.733-SP, Relator, o Sr. Ministro Moreira Alves, e 138.284-CE, por mim relatado, assim ementado o acórdão deste último, da minha lavra:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei nº 7.689, de 15.12.88.

I. Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 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, da Constituição. As contribuições do 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 artigo 8º da Lei 7.689, de 1988".

A mesma Lei nº 7.689, de 1988, no seu artigo 9º, dispôs:

"Art. 9º. Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários *e a de que trata o D.l. nº 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal.*" (grifei)

Posteriormente, a Lei nº 7.738, de 09.03.89, estabeleceu, no art. 28:

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

A Lei nº 7.787, de 30.06.89, dispôs, a seu turno, no art. 7º e seu parág. único:

"Art. 7º. A alíquota da contribuição para o FINSOCIAL (D.l. nº 1.940, de 25 de maio de 1982, art. 1º, § 1º; Lei nº 7.738, de 09 de março de 1989, art. 28) é fixada em 1% (um por cento), até a aprovação dos Planos de Custeio e Benefícios.

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

Veio a lume, depois, a Lei nº 7.894, de 24.11.1989, que estabeleceu, no seu artigo 1º:

"Art. 1º. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1990, ficará alterada para 1,20% (um inteiro e vinte centésimos por cento) a alíquota da contribuição para o FINSOCIAL (D.l. nº 1.940, de 25 de maio de 1982, art. 1º, § 1º; Lei nº 7.738, de 9 de março de 1989, artigo 28 e Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, artigo 7º)."

A Lei nº 8.147, de 28.12.90, por sua vez, prescreveu:

"Art. 1º. É alterada para 2% (dois por cento) a partir do exercício de 1991, a alíquota da contribuição para o FINSOCIAL (D.l. nº 1.940, de 25 de maio de 1982, art. 1º, § 1º; Lei nº 7.738, de 09 de março de 1989, artigo 28; Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, art. 7º; Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989, art. 1º).

§ 1º. Os recursos de que trata a presente lei serão exclusivamente aplicados para custeio das despesas relativas às Seções II, III e IV, do Cap. II, do Título VIII, da Constituição Federal."

Finalmente, sobreveio a Lei nº 8.212, de 24.07.91, que não está em causa, que "dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências", estabeleceu, em seu art. 23, I, II, §§ 1º e 2º:

"Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I— 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do artigo 1º do D.l. nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo artigo 22, do D.l. nº 2.397, de 21.12.87, e alterações posteriores;

II— 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o artigo 25."

Rememoremos a questão: o FINSOCIAL referido no art. 56 do ADCT é o incidente sobre as receitas, bruta, operacional e patrimonial, referido no art. 1º, § 1º, do D.l. 1.940/82, cujo *caput* foi alterado pelo art. 1º da Lei 7.611/87, e cujo § 1º ganhou nova redação com o art. 22 do D.l. 2.397/87. Incidia sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza, das empresas públicas e privadas (§ 1º, *a*) sobre as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas (§ 1º, *b*) e sobre as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas (§1º, *c*). Tratava-se, não custa relembrar, de imposto da competência residual da União, cuja natureza jurídica o art. 56 do ADCT não alterou.

O Tribunal *a quo*, preservando a cobrança do FINSOCIAL nos termos do D.l. 1.940 e suas alterações, declarou a inconstitucionalidade: a) do art. 9º da Lei 7.689, de 1988, no ponto em que cuida da contribuição incidente sobre o faturamento das empresas; b) do art. 28 da Lei 7.738, de 1989, que altera a alíquota para meio por cento sobre a receita bruta; c) do art. 7º da Lei 7.787/89, que majora citada alíquota para 1% (um por cento); d) do art. 1º da Lei 7.894, de 1989, que altera a mesma alíquota para 1,20%; e) do art. 1º da Lei 8.147, de 1990, que aumenta referida alíquota para 2% a partir do exercício de 1991.

Em suma, o acórdão recorrido tem como constitucional o FINSOCIAL exatamente como existia quando da promulgação da Constituição de 1988. As alterações que se seguiram, a partir da Lei nº 7.689, de 1988, art. 9º, Lei 7.738/89, art. 28, Lei 7.787/89, art. 7º, Lei 7.894/89, art. 1º, e Lei 8.147/90, art. 1º, é que seriam inconstitucionais.

Posta assim a questão, força é concluir que o acórdão deve ser mantido.

É que o art. 56 do ADCT à CF/88 não alterou a natureza jurídica do FINSOCIAL incidente sobre as receitas (art. 1º, § 1º, do D.l. 1.940/82, com a redação do art. 22 do D.l. 2.397/87). Recebeu-o, como imposto da competência residual da União (a natureza do FINSOCIAL como imposto da competência residual da União foi estabelecida pelo antigo T.F.R. e pelo S.T.F. — RE 103.778-DF, RTJ 116/1.138). Ora, conforme linhas atrás deixamos expresso, o que o art. 56 do ADCT fez foi, simplesmente, estabelecer que parte do produto da arrecadação do FINSOCIAL passaria a integrar a receita da seguridade social, até que o legislador ordinário instituísse a contribuição social autorizada pelo art. 195, I, da Constituição, sobre o faturamento e o lucro, já que sobre a folha de salários já existia contribuição.

A contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada à seguridade social, instituiu-a a Lei 7.689, de 15.12.88, artigos 1º a 8º, contribuição social que o Supremo Tribunal Federal considerou constitucional. Inconstitucional seria apenas a cobrança sobre o lucro de 1988: RREE 146.733-SP, Relator o Sr. Ministro, Moreira Alves, e 138.284-CE, por mim relatado.

Mas a Lei 7.689, de 1988, no artigo 9º, ao invés de cuidar de uma contribuição sobre o faturamento — há quem sustente que quando o inciso I do art. 195 se refere a contribuição sobre o faturamento e o lucro está se referindo a apenas uma contribuição, mas não é hora de tomarmos partido na discussão — simplesmente resolveu dispor a respeito do FINSOCIAL, "supondo-se a tanto autorizado pelo art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias", registra a Procuradoria-Geral da República, adaptando-o ao art. 195, I, da Constituição, pelo que alterou a sua incidência. Como já vimos, incidia ele sobre receitas — bruta, operacional e patrimonial (D.l. 1.940/82, art. 1º, § 1º, com a redação do art. 22 do D.l. 2.397/87).

Todavia, o FINSOCIAL era imposto da competência residual da União, como tal recepcionado pela Constituição. E, já na vigência desta, tratando-se de imposto da competência residual da União, somente poderia ser alterado com observância da técnica da competência residual inscrita no art. 154, I, da Constituição. Noutras palavras: recebido, pela Constituição, como imposto da competência residual, somente poderia ser alterado mediante lei complementar. Ademais, a Constituição, no art. 56 do ADCT, não autorizou o legislador ordinário a alterar ou modificar a incidênica e a alíquota do FINSOCIAL. O que está no art. 56 do ADCT é coisa diversa. É simplesmente isto: parte do produto da arrecadação do FINSOCIAL passaria a integrar a receita da seguridade social, certo que essa destinação ocorreria até que a lei dispusesse sobre o art. 195, I, da Constituição.

Registre-se, também, que o citado art. 56 do ADCT constitucionalizou a alíquota do FINSOCIAL incidente sobre as receitas, dado que, expressamente, recepcionou a alíquota vigente quando do advento da CF/88, 0,6% (seis décimos por cento), exatamente como fixada no art. 22 do D.l. 2.397/87, que deu nova redação ao § 1º do art. 1º do D.l. 1.940/82 e acrescentou os §§ 4º e 5º O § 1º fixou a alíquota em 0,5% (meio por cento) e o § 5º estabeleceu o adicional provisório de 0,1% (um décimo por cento), que seria destinado a custear a reforma agrária. Pois essa alíquota de 0,6% (seis décimos por cento) foi constitucionalizada pelo art. 56 do ADCT, pelo que não poderia ser alterada mediante lei ordinária. Segue-se, então, o efeito dominó, a jogar por terra as alterações da alíquota constantes das Leis 7.738/89, art. 28, 7.787/89, art. 7º, 7.894/89, art. 1º 1º, e 8.147/90, art. 1º.

Em suma: o FINSOCIAL, tal como recepcionado pela Constituição, art. 56 do ADCT, vale dizer, o FINSOCIAL do § 1º do art. 1º, do D.l. 1.940/82, com a redação do art. 22, do D.l. 2.397/87, à alíquota de 0,6% (seis décimos por cento), tem amparo legal e constitucional, dado que recepcionado, expressamente, conforme vimos de ver, como imposto da competência residual da União. Sua alteração, introduzida pela Lei 7.689, de 1988, art. 9º, e as subseqüentes modificações da alíquota, constantes das Leis 7.738/89, art. 28, 7.787/89, art. 7º, 7.894/89, art. 1º e 8.147/90, art. 1º, não têm legitimidade constitucional.

Assim decidiu o acórdão recorrido.

É de ser mantido, portanto.
Do exposto, conheço do recurso e nego-lhe provimento.

EXTRATO DE ATA

Recurso Extraordinário nº 150.755-1. Origem: Pernambuco; Relator: Min. Carlos Velloso; Recte.: União Federal; Adv.: Procuradoria da Fazenda Nacional; Recda.: Nordeste Segurança de Valores Ltda.; Advs.: Rosa Maria Motta Brochado e outros.

Decisão: após o voto do Relator, conhecendo do recurso, pela letra *b*, mas lhe negando provimento, mantendo, assim, a declaração de inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7.689/88 e dos dispositivos, que alteraram sua redação, a saber, art. 28 da Lei nº 7.738, de 09.03.89; art. 7º da Lei nº 7.787, de 30.06.89; art. 1º da Lei nº 7.894, de 24.11.89; e art. 1º da Lei nº 8.147, de 28.12.90; o julgamento foi adiado, em virtude de pedido de vista dos autos, formulado pelo Ministro Sepúlveda Pertence. Falaram: pela recorrente, o Prof. Tércio Sampaio Ferraz Jr., Procurador-Geral da Fazenda Nacional; pela recorrida, o Dr. Geraldo Ataliba; e pelo Ministério Público Federal, o Dr. Moacir Antonio Machado da Silva, Vice-Procurador-Geral da República. Plenário, 28.10.92.

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

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Moacir Antonio Machado da Silva.

VOTO (VISTA)

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence: Recordo o voto do em. relator, Ministro Carlos Velloso (lê).

2. Ao pedir vista dos autos, antecipei a impressão inicial de que a causa era bem menor do que o voto do Sr. Ministro Relator.

3. O feito chega ao Plenário, não pela via da ação direta de inconstitucionalidade — que, só ela, permitiria enfrentar, num só julgamento, o plexo das numerosas e diferentes questões suscitadas pela profusa e confusa evolução legislativa do chamado *Finsocial* sob o regime constitucional vigente — mas, sim, mediante recurso extraordinário, instrumento do controle incidente da constitucionalidade das leis e restrito, por isso mesmo, às dimensões em que a validade da norma legal pertinente constitua questão prejudicial de decisão do caso concreto.

4. E o caso concreto é de mandado de segurança requerido por empresa dedicada exclusivamente à prestação de serviços, que se insurge contra a exigência do *Finsocial*, nos termos em que a disciplina, somente para tal tipo de empresas, o art. 28 da Lei. 7.738/89 — ou seja, à razão de 0,5% sobre a receita bruta.

5. Por isso, a constitucionalidade ou não do referido art. 28 da Lei 7.738/89, a rigor, é o tema único deste recurso. E a solução desta única questão constitucional pertinente à causa, nada ou muito pouco terá a ver com o da inconstitucionalidade — declarada pelo em. Relator —, do art. 9º, da Lei 7.689/88, "*no ponto em que cuida da contribuição incidente sobre o faturamento das empresas*", e terá apenas reflexos parciais sobre o âmbito de aplicabilidade de outros preceitos igualmente reputados inválidos (Lei 7.789/89, art. 7º; L. 7.894/89, art. 1º, e Lei 8.147/90, art. 1º).

6. O exame dos autos o confirma.

7. Mantendo-se nos lindes da causa proposta, o Juiz de primeiro grau concluíra (f. 69):

"Julgo procedente o presente mandado de segurança para conceder, como concedo, a segurança pleiteada, no sentido de ficar a impetrante dispensada do pagamento da contribuição para o *Finsocial* na alíquota e base de cálculo previstos no art. 28, da Lei 7.738/89, devendo continuar a recolher dita contribuição na forma prevista no art. 1º, § 2º, do D.l. nº 1.940/82, por reconhecer, '*incidenter tantum*, a inconstitucionalidade do mencionado art. 28'."

8. De sua vez, o acórdão recorrido não foi (nem validamente poderia ter ido) além da restrita questão constitucional — a da validade

ou não do art. 28 da Lei 7.738/89 —, que a remessa de ofício e a apelação da União devolveram ao seu conhecimento, malgrado haja sua fundamentação remetido à ementa de acórdão do Plenário do Tribunal *a quo*, em argüição incidente de inconstitucionalidade, que, esse sim, examinara e declarara a invalidez de outros preceitos legais atinentes ao problema do Finsocial após o advento da Constituição.

9. Leio a íntegra da decisão recorrida (f. 89):

"O Senhor Juiz NEREU SANTOS (Relator): NORDESTE SEGURANÇA DE VALORES LTDA. impetrou mandado de segurança contra o DELEGADO DA RECEITA FEDERAL em Recife, insurgindo-se contra a cobrança do FINSOCIAL de acordo com a sistemática da Lei nº 7.738/89, que entendia inconstitucional.

O douto Juiz *a quo* concedeu a ordem, declarando, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738/89 e remetendo o *decisum* ao duplo grau de jurisdição.

Inconformada, apela a UNIÃO FEDERAL alegando, dentre outras razões, que a contribuição para o FINSOCIAL não se submete ao princípio da anualidade tributária e sua base de cálculo pode ser alterada por lei ordinária. Assim, por entender que não houve ofensa à Constituição, é que pede a reforma da sentença.

Contra-razões oferecidas.

É o relatório.

(...)

VOTO

O Senhor Juiz Nereu Santos (Relator): Na argüição de inconstitucionalidade suscitada na Apelação em Mandado de Segurança nº 2.240-PE, decidiu o Plenário desta Egrégia Corte, por unanimidade, acolher parcialmente a mencionada argüição, consoante Acórdão do qual foi Relator o eminente Juiz Lázaro Guimarães, cuja ementa está assim redigida:

"EMENTA: Constitucional. Alterações do Finsocial determinadas pela Lei 7.787/89, art. 7º. Autorização contida no art. 56, ADCT, para manter-se a cobrança do Finsocial, até a instituição de nova contribuição para a seguridade social. Mudanças de alíquota e base de cálculo do tributo criado pelo D.l. 1.940/82 sem que atendido o pressuposto essencial da contribuição para a seguridade social, que é a de se destinar ao orçamento da Previdência Social. Manutenção do Finsocial nos limites do permissivo constitucional. Argüição parcialmente acolhida. Declaração de inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 7.689/88 e dos dispositivos que alteraram a sua redação — Lei 7.738, de 9 de março de 1989, art. 28; b) Lei 7.787, de 30 de junho de 1989, art. 7º; c) Lei 7.894, de 24 de novembro de 1989, art. 1º; e d) Lei 8.147, de 28 de dezembro de 1990, art. 1º" (publ. no DJU de 12.7.91).

Como se vê, está a matéria relativa ao FINSOCIAL, nos aspectos focalizados na Argüição de Inconstitucionalidade em comento, pacificada no âmbito desta Egrégia Corte.

Fazendo, pois, anexar a este voto o acórdão que analisou a matéria, nego provimento à apelação e à remessa oficial, mantendo a respeitável sentença.

É pois como VOTO."

10. Donde a ementa igualmente restrita à questão relevante para a causa (f. 103):

"EMENTA: Mandado de Segurança. Constitucional. Contribuição para o FINSOCIAL. D.l. nº 1.940/82. Sua alteração pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89. Inconstitucionalidade já declarada pelo plenário do TRF-5ª Região (AI na AMS nº 2.240-PE). Ordem concedida para garantir à impetrante o recolhimento da contribuição na forma do art. 1º, § 2º, do DL 1.940/82. Sentença que se confirma."

11. O complicador é que, daí para a frente, particularmente no RE da União (f. 108) e no parecer da Procuradoria-Geral da República (f. 142), a discussão se espraiou, deixou os limites restritos da causa proposta e decidida para alcançar as fronteiras distantes do âmbito muito mais extenso do tema global do acórdão plenário (f. 123/129), a que se reportara a decisão recorrida.

12. O pior é que nesta decisão plenária — tomada por *leading case* do Tribunal *a quo* —, a inconstitucionalidade afirmada do art. 28 da L. 7.738/89 partiu, *data venia*, de um pressuposto equivocado: o de que se trataria de dis-

positivo que só alterara o art. 9º da Lei 7.689/88, e, portanto, atingido pela inconstitucionalidade desse último. E assim também terminou por tratá-lo o voto do em. Relator, e, por isso, o incluiu entre aqueles outros que se teriam limitado a modificar a alíquota do imposto da competência residual da União, que S. Exa. continuou a divisar no art. 9º da Lei 7.689, cuja inconstitucionalidade, por isso, os afetaria.

13. Mas, *data maxima venia*, a premissa não é exata. Para buscar demonstrá-lo — com o temor de dissentir de especialista da justa *reputação* na matéria, qual o Ministro Velloso —, tenho de refazer em grande parte, e desde o começo, a saga legislativa do *Finsocial*, que o voto de S. Exa. já expusera com precisão.

14. Para recordá-la, até o advento da Constituição, sirvo-me da preciosa síntese de um dos memoriais que tem ilustrado a discussão deste caso, o dos doutos tributaristas Gilberto Ulhoa Canto e J. D. Cordeiro Guerra, do qual extraio o seguinte:

"O FINSOCIAL até a CF/88.

Com declarado fundamento no art. 21, § 2º, da CF então vigente, o D.l. nº 1.940/82 criou a contribuição para o Fundo de Investimento Social — FINSOCIAL, como contribuição social destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor (art. 1º).

O FINSOCIAL incidia à alíquota de 0,5% sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizavam vendas de mercadorias, bem como das instituições financeiras e sociedades seguradoras (art. 1º, § 1º). As empresas que se dedicavam exclusivamente à prestação de serviços sujeitavam-se ao FINSOCIAL à alíquota de 5% sobre o imposto de renda por elas devido, ou como se devido fosse (art. 1º, § 2º).

Portanto, já na sua origem, o FINSOCIAL tinha *duas* incidências genéricas e bases de cálculo distintas (receita bruta e imposto de renda) e *quatro* categorias diversas de contribuintes (vendedoras de mercadorias ou de mercadorias e serviços, instituições financeiras, sociedades seguradoras e empresas exclusivamente prestadoras de serviços).

O Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 103.778/DF, que se encerrou em 18.09.1985, decidiu (vencido apenas o Ministro OSCAR CORRÊA) que os dois tipos genéricos de incidência do FINSOCIAL configuravam *dois impostos*: a) imposto novo, de competência residual da União, quando calculado sobre a receita bruta das empresas, e b) adicional de imposto de renda, quando calculado sobre o imposto de renda por elas devido, ou como se devido fosse (RTJ vol. 116 págs. 1.138 a 1.188).

O STF concluiu também que, como imposto (novo ou de renda), o FINSOCIAL somente poderia ser cobrado a partir de 01.01.1983, face ao princípio da anualidade ou anterioridade de exercício, e que a vinculação do produto de sua arrecadação a um fundo específico, além de inconstitucional, era irrelevante para a sua conceituação.

Não obstante sua natureza de imposto reconhecida pelo STF, desde a sua instituição o FINSOCIAL foi disciplinado amplamente por atos administrativos exorbitantes, inclusive pelo Decreto 92.698, de 21.05.1986, que baixou o seu regulamento. Ao final, as normas básicas do FINSOCIAL foram consolidadas no D.l. 2.397, de 21.12.1987, assim se elevando à categoria de lei as suas regras inválidas.

O D.l. nº 2.397/86 manteve e explicitou os quatro tipos de bases de cálculo (e as correspondentes quatro categorias de contribuintes) do FINSOCIAL já constantes da alegislação anterior: a) receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços; b) rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas; c) receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas; d) imposto de renda devido (ou como se devido fosse) pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

As alíquotas então fixadas foram de 0,5% sobre as receitas e de 5% sobre o imposto de renda devido (ou como se devido fosse). Para o ano de 1988, a alíquota de 0,5% foi majorada para 0,6% e esse acréscimo (0,1%) foi destinado a custear reforma agrária (art. 22 do D.l. 2.397/87).

Em suma, eis o regime legal do FINSOCIAL até 05.10.1988, quando promulgada a CF/88:

havia quatro tipos de incidências (e quatro categorias de contribuintes) e duas alíquotas (0,5% e 5%), com um adicional provisório para uma delas (0,1%), e o STF entendeu que correspondiam a dois tipos de imposto: um imposto novo, de competência residual da União (agravando a receita bruta) e um adicional de imposto de renda (calculado sobre o imposto de renda devido, ou como se devido fosse)".

15. Houve, portanto, desde a origem da exação, o D.l. 1.940/82, dois tipos juridicamente distintos e inconfundíveis de tributo, que só a afetação do produto de ambos a um mesmo fundo — o *Finsocial* — aproximava: um, objeto do art. 1º, § 1º, incidente sobre a receita bruta das empresas em geral, no qual, por isso, o STF identificou imposto inominado da competência residual da União; e o segundo, exigível apenas das empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviços, que o Tribunal qualificou de adicional do imposto de renda, porque calculado sobre o que, a esse título, fosse devido pelo contribuinte (ou como se devido fosse).

16. Sendo esse o quadro normativo existente até a Constituição de 88, importa frisar que o seu advento não desfez, de logo, a dicotomia básica das contribuições ao *Finsocial*: pelo contrário, na medida em que o art. 56 ADCT só cuidou de uma delas, o texto constitucional tornou mais nítida a diferenciação de natureza e regime jurídico entre uma e outra.

17. Com efeito, dispõe o art. 56 do ADCT-88:

"Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o D.l. nº 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo D.l. nº 2.094, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto nº 91.236 de 8 de maio de 1985, e pela Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento."

18. A referência à alíquota de seis décimos percentuais — então vigente, por força do D.l. 2.413/88, para as contribuições para o *Finsocial* sobre a receita bruta, objeto do art. 1º, § 1º, do D.l. 1.940/82 — fez induvidoso que o campo normativo da regra transitória não se estendia àquele outro tipo de contribuição — adicional do imposto de renda devido exclusivamente pelas empresas prestadoras de serviço, objeto do § 2º do art. 1º, do mesmo diploma: nisso, estão todos de acordo, a começar do voto do Ministro Relator.

19. Ora, relembre-se, o caso concreto é de empresa de serviço: o que, *data venia*, faz irrelevante à sua solução a fascinante polêmica dos doutos — na qual se situou com brilho o em. Relator —, sobre o art. 56 ADCT inovou na precedente natureza jurídica do tributo de que tratou, convertendo-o, de logo, em contribuição social ajustada ao art. 195, I, do texto permamente da Constituição ou, pelo contrário, se apenas lhe estendeu provisoriamente a vigência e afetou a maior parte do produto da arrecadação à seguridade social, sem, contudo, lhe alterar o caráter originário de imposto derivado da competência residual da União.

20. Da contribuição das empresas de serviço sob a forma de adicional de imposto de renda — perdoe-se a insistência —, simplesmente não cuidou o art. 56 ADCT: silenciou a respeito. Silêncio do qual, por si só, nem é dado concluir que haja caducado com o advento da Constituição, nem que por ela haja sido recebida.

21. Totalmente diversa daquela regida pelo art. 56 ADCT, a questão da sobrevivência à Constituição, do questionado "*adicional do imposto de renda*" afetado ao *Finsocial*, é mais simples, na medida em que se reduz, afinal, ao problema genérico da recepção, ou não, pela ordem constituicional superveniente de qualquer norma ordinária precedente, de solução subordinada apenas, como é curial, à verificação da compatibilidade material do preceito anterior com a nova Lei Fundamental.

22. No parecer com que vem de contribuir à discussão da matéria, o d. Célio Borja afasta a idéia da recepção pela ordem vigente da exação, de que agora se cogita, objeto do art. 1º, § 2º, do D.l. 1.940/82, porque, aduz, "*incidindo ele sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse, usurpa competência privativa dos Estados (art. 155, II, Const.), pois a estes cabe o adicional do im-*

posto de renda. E, ainda, tem o mesmo fato gerador do imposto federal discriminado (art. 153, III, Const.). Por isso, não é, também, compatível com o art. 154, I, da Constituição de 1988".

23. Impressiona o raciocínio, digno da aguda inteligência do autor. E não me furtarei à demorada reflexão que ele reclamará, se e quando desenvolvido a propósito de adicional de imposto da competência discriminada da União, que acaso for instituído na vigência dos invocados arts. 155, II (adicional estadual do imposto de renda) e 154, I (pressupostos negativos de competência tributária residual da União).

24. A hipótese, porém, é diversa. O que se indaga é da recepção de adicional do imposto de renda decretado sob a ordem precedente — o *Finsocial* exigível das empresas de serviço —, e, como tal, à época, julgado válido pelo Supremo Tribunal (RE 103.778, 18.9.85, Guerra, RTJ 116/1.138). Ora, adicional de imposto de renda — validamente instituído ao tempo da sua criação — imposto de renda era. E, sendo imposto de renda, é como imposto de renda vigente em 5.10.88 — do mesmo modo que o principal, então exigível a esse título —, que a recepção do adicional questionado, pela nova ordem constitucional, *data venia*, se afigura inquestionável.

25. Segue-se, já sob o novo regime constitucional, a Lei 7.689/88, na qual a intensa discussão a propósito do *Finsocial* se tem centrado no art. 9º, no qual — depois de haver criado e regulado (arts. 1º a 8º), a *"contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social"*, dispôs a lei:

"Art. 9º — Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o D.l. nº 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal."

26. É fascinante aqui também a querela doutrinária entre os que sustentam a inconstitucionalidade da segunda parte do dispositivo — porque a sobrevida do D.l. 1.940/82, derivada do art. 56 ADCT, teria cessado com a criação da contribuição sobre o lucro pela própria Lei 7.689/88 —, e os que, no pólo oposto, situam nesse art. 9º a transformação, do Finsocial sobre a receita, na contribuição sobre o faturamento dos empregadores para o financiamento da seguridade social, sob a invocação expresse da autorização do art. 195, I, da Constituição.

27. Uma vez mais, porém, a querela não diz, ao menos diretamente, com a única exação que nos interessa: a do art. 1º, § 2º, do mesmo D.l. 1.940/82, que, calculada como adicional do imposto de renda das empresas prestadoras de serviço, jamais incidiu sobre a receita ou faturamento e, por isso, simplesmente não é objeto do art. 9º da Lei 7.689/88, seja qual for a resposta dada às questões da validade e do alcance desse último.

28. Onde a Lei 7.689/88 interessa diretamente à vigência do *Finsocial* das empresas exclusivamente prestadoras de serviço, não é no referido art. 9º, mas, sim, no ponto em que criou, nos arts. 1º a 8º, a contribuição para a seguridade social incidente sobre o lucro de todas "as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária": aqui, sim, a opinião dominante é no sentido de que, ao não excetuar as empresas de serviço da contribuição sobre o lucro —, a Lei 7.689/88 implicitamente revogou o art. 1º, § 2º, do D.l. 1.940/82, que lhes impunha — já com destinação predominante ao financiamento da seguridade social — um adicional do imposto de renda que, por isso, já substantivava contribuição sobre o lucro.

29. Desse entendimento — que parece correto — veio, aliás, a compartilhar a Fazenda (Ato Declaratório Normativo CST 4/89, DOU 16.3.89).

30. Daí resultou, contudo, uma situação de privilégio para as empresas de serviço, igualadas às demais na contribuição social sobre o lucro (Lei 7.689/88, art. 1º a 8º), mas excluída da carga sobre o faturamento, imposta a todas as outras.

31. Donde, a superveniência do art. 28 da Lei 7.738/89, este, na verdade, o único de relevo decisivo para o caso concreto:

"Art. 28 — Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públi-

cas e privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o *Finsocial* à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta."

32. O preceito, logo se percebe, visou a abolir o privilégio gerado pela Lei 7.689/88, em favor das empresas de serviço, situação antiisonômica de mais que duvidosa constitucionalidade, à vista não só do princípio geral de igualdade perante a lei, mas também do corolário específico dele, tornado explícito no art. 150, II, da Constituição ("*... é vedado (...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida...*")

33. Não obstante, diversas têm sido as objeções suscitadas à sua constitucionalidade formal, como à sua validade material.

34. Dizem várias delas com a sustentação, sob prismas diversos, da necessidade de lei complementar para o trato da matéria.

35. Assim é que se pretende extrair, da menção do questionado art. 28 à "*contribuição para o Finsocial*", que não se cuidaria de contribuição para a seguridade social, mas, sim, de criação, recriação ou extensão de imposto federal sobre o faturamento ou receita bruta, que só poderiam derivar do exercício da competência impositiva residual da União, de validade subordinada, a teor do art. 154, I, da Constituição, à edição de lei complementar.

36. O argumento — habilidoso, embora —, *data venia*, se reduz, a meu ver, à exploração da grosseira deficiência de técnica legislativa da redação do preceito, à qual, porém, não dou tamanho alcance.

37. Na prática do controle da constitucionalidade de normas, as leis mal-redigidas são um dos campos de eleição para o exercício do dogma fundamental de interpretação conforme a Constituição: se o texto legal é equívoco, por deficiência técnica de sua formulação, dentre os significados possíveis dela há de inclinar-se o intérprete pelo que harmonize com a Lei Fundamental.

38. Por isso, no esforço hermenêutico de compreensão desse art. 28 da Lei 7.738/89 — efetivamente, de lamentável equivocidade — estou em que a ênfase deve recair, não sobre denominação infeliz, mas na explícita subordinação do tributo por ele criado à regra mitigada de anterioridade do art. 195, § 6º, da Constituição, que acaba por evidenciar que efetivamente se cuidou de instituir contribuição para a seguridade social e jamais, de criar imposto residual da União.

39. Recorde-se o teor do art. 195, § 6º, da Constituição:

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

40. Cuida-se, pois, de regra atinente especifica e privativamente às contribuições sociais afetadas ao financiamento da seguridade social, previstas no art. 195, ou de criação autorizada pelo art. 195, § 4º, da Constituição; desse modo, a remissão direta e explicíta ao seu § 6º, contida na disposição legal de que, contém, em si a inserção da exação nela criada ao conjunto normativo do art. 195, de sorte a definir-lhe a natureza e a destinação do produto arrecadado.

41. De sua vez, a alegação da exigência de lei complementar para a instituição de qualquer contribuição para a seguridade social, ainda quando sua hipótese de incidência esteja prevista no art. 195, I, CF, já a repeliu o Tribunal ao afirmar a constitucionalidade da criação por lei ordinária da contribuição social sobre o lucro (RE 146.733, 29.6.92, Moreira Alves, DJ 6.11.92; RE 138.284, 1º.7.92, Velloso, DJ 28.8.92). No segundo dos precedentes plenários referidos, sobre o ponto, o Ministro Velloso consignou na ementa:

"A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do 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*)".

42. Resta, nesse ponto, o argumento de maior peso, extraído do teor do art. 28 analisado: não se cuidaria nele de contribuição incidente sobre o faturamento — hipótese em que, por força do art. 195, I, se entendeu bastante a instituí-la a lei ordinária —, mas, literalmente, de contribuição sobre a *receita bruta*, coisa diversa, que, por isso, só poderia legitimar-se com base no art. 195, § 4º, CF, o qual, para a criação de outras fontes de financiamento da seguridade social, determinou a observância do art. 154, I, e, portanto, da exigência da lei complementar no último contida. Nessa linha, impressionou-me fundamente a cerrada argumentação desenvolvida em seus estudos por Ataliba e Giardino (RDTrib., 35/151), Mizabel Derzi (RDTrib., 55/194, 217), Gustavo Miguez de Mello (Parecer no Instituto dos Advogados Brasileiros) e Hamilton Dias de Souza (Memorial).

43. Convenci-me, porém, de que a substancial distinção pretendida entre receita bruta e faturamento — cuja procedência teórica não questiono —, não encontra respaldo atual no quadro do direito positivo pertinente à espécie, ao menos, em termos tão inequívocos que induzisse, sem alternativa, à inconstitucionalidade da lei.

44. Baixada para adaptar a legislação do imposto sobre a renda à Lei das Sociedades por Ações, dispusera o D.l. 1.598, 26.12.77:

"Art. 12 — A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º — A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas."

45. Sucede que, antes da Constituição, precisamente para a determinação da base de cálculo do *Finsocial*, O D.l. 2.397, 21.12.87, já restringira, para esse efeito, o conceito de receita bruta a parâmetros mais limitados que o de *receita líquida de vendas e serviços*, do D.l. 1.598/77, de modo, na verdade, a fazer artificioso, desde então, distingui-lo da noção corrente de *faturamento*.

46. Recordem-se, na conformidade do referido D.l. 2.397/87, a nova redação do § 1º e o § 4º — esse, então acrescentado ao art. 1º do D.l. 1.940/82, regente do *Finsocial* sobre a *receita bruta* das empresas:

"Art. 22 (...)

§ 1º — A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;

b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado aos das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passiva decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes;

c) as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.

(...)

§ 4º — Não integra as rendas e receitas de que trata o § 1º deste artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, conforme o caso, o valor:

a) do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Transportes (IST), do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos (IULCLG), do Imposto Único sobre Minerais (IUM), e do Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), quando destacados em separado no documento fiscal pelos respectivos contribuintes:

b) dos empréstimos compulsórios;

c) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente;

d) das receitas de Certificados de Depósitos Interfinanceiros".

47. Parece curial, *data venia,* que a partir da explícita vinculação genética da contribuição social de que cuida o art. 28 da Lei 7.738/89 ao *Finsocial,* é na legislação desta, e não alhures, que se há de buscar a definição específica da respectiva base de cálculo, na qual receita bruta e faturamento se identificam: mais ainda que no tópico anterior, essa é a solução imposta, no ponto, pelo postulado da interpretação conforme a Constituição.

48. E se se cuida, portanto, no art. 28, de contribuição social sobre o *faturamento* — repita-se, tudo o que agora se reagita na sustentação da exigência da lei complementar ficou superado, na jurisprudência consensual da Corte, quando repeliu a mesma e suposta exigência formal relativamente à contribuição social sobre o lucro.

49. Da mesma premissa — o de cuidar-se de genuína contribuição social compreendida no âmbito normativo do art. 195, I, da Constituição — resulta, *data venia,* a desnecessidade de enfrentar aqui os ensaios — há pouco retomados com brilho no parecer de Célio Borja — de opor-lhe a mácula da cumulatividade com esse ou aquele significado, dado que a não-cumulatividade só lhe seria essencial à validez, se incidente o art. 154, I, da Lei Fundamental, o qual, no entanto — como também se afirmou a propósito da contribuição sobre o lucro (RREE 146.733 e 138.284 cits.) —, só tem aplicação às contribuições sociais de criação autorizada no art. 195, § 4º, sobre novas fontes de financiamento da seguridade social.

50. No *leading case* do TRF da 5ª Região — ao qual se reportou, no caso, o acórdão recorrido — o carro-chefe da declaração de inconstitucionalidade das várias contribuições sociais questionadas foi a reiteração, à base do voto do il. Juiz Hugo de Britto Machado, da tese de que, à luz da Constituição, seria essencial, à validade de todas elas, que o sujeito ativo da correspondente relação tributária — fosse a autarquia de seguridade social, o INSS, e nunca a União (f. 124); autarquia à qual, por conseguinte, haveria de tocar a competência de sua arrecadação e fiscalização.

51. Uma vez mais, é tema já enfrentado pelo Tribunal para assentar por votação unânime, a constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro, contra a qual se assentara a mesma tese, à qual se tem dedicado, além do il. Juiz e renomado tributarista referido, outros especialistas de tomo, a exemplo dos professores Ives Gandra e Mizabel Derzi.

52. Não obstante, *data venia,* sigo convencido da sua total improcedência, como já explicitara no modesto voto com o qual, no RE 146.733, aderi ao do em. relator, Ministro Moreira Alves. Acentuei, naquela oportunidade:

"O argumento a que se deu maior ênfase, no sentido da inconstitucionalidade, consiste em extrair do art. 3º, da Lei questionada, que confia à Secretaria da Receita Federal a fiscalização e a arrecadação desse tributo específico, a sua própria descaracterização como contribuição destinada a seguridade social e, daí, sua conseqüente invalidez. Os argumentos expendidos nessa linha, nos vários trabalhos — e me refiro especialmente a um, que foi o meu primeiro contato com o tema — o belo parecer da Professora Misabel Derzi sobre questão similar (*Contribuição para o Finsocial,* RDTrib., 55/194) — *data venia*, não me convenceram. O que a lei estabeleceu, naquele dispositivo, foi apenas a centralização do processo administrativo de arrecadação e fiscalização, o que, como notou bem o voto vencido a que se reportou o eminente Relator, do Juiz Fleury Filho, do Tribunal Regional Federal de São Paulo, decorre de que à seguridade social não corresponde, na própria Constituição, um órgão único, totalmente distinto da administração direta: deixa-o claro o próprio art. 165, III, CF, ao incluir, no âmbito da seguridade social, não apenas as autarquias previdenciárias e outras entidades da administração direta, mas também os órgãos da administração direta envolvidos na consecução dos seus objetivos. O orçamento da seguridade social — mais abrangente que o da Previdência Social — teria, portanto, que ter em vista, também, a arrecadação desses recursos destinados à Administração Direta, em-

bora afetados, vinculados a determinadas despesas com o amplo e complexo setor que nela se compreende.

De qualquer sorte, ainda com relação aos recursos votados às entidades da administração indireta, a centralização na Receita Federal de sua arrecadação e fiscalização não lhes descaracteriza a destinação específica que lhes haja emprestado o orçamento da seguridade social: não me convenci de que o problema se distinga ontologicamente do que se dá com a arrecadação pela União ou pelos Estados da totalidade de determinados impostos, não obstante, segundo a Constituição, parte do produto deles pertença, desde a sua efetivação, aos Municípios (CF, art. 158).

53. Minha convicção se reforçou agora com a leitura do voto do il. Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, do TRF da 4ª Região (Arg. Inconst. AMS 2.508), que no mesmo sentido, deu à questão exemplar tratamento sistemático, que vale reproduzir, para documentar:

"Em matéria de garantia do infortúnio e segurança do futuro dos trabalhadores, um governo pode optar pela previdência privada, estimulando a atividade do setor. Pode, entretanto, escolher a iniciativa estatal da segurança dos trabalhadores, instituindo um sistema de seguridade social. E, neste caso, através da receita tributária enfrentará todas as despesas de saúde, benefício e assistência. O contribuinte, ao pagar seus impostos, passa a receber a tutela do Estado.

O governo, entretanto, poderá lançar mão de um sistema exclusivo de Previdência Social. E, aí, os empregados e empregadores é que financiarão dito sistema, através de suas contribuições. Era o que acontecia em nosso país, até o advento da Constituição Federal de 1988. Desde que segurado da Previdência com a contribuição quitada, o trabalhador adquiria sua identidade previdenciária, com o que passava a ter direito a benefícios e assistência médica e social.

No entanto, a tendência social da Constituição Federal de 1988, e a constatação de que boa parte da população brasileira vivia à margem da proteção à saúde, fez com que se optasse por um sistema misto de seguridade e previdência social no Brasil.

Segundo o artigo 194 da Carta de 1988, a seguridade compreende ações voltadas para 'assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social'.

O art. 196 estabelece que "a saúde é direito de todos".

O art. 201 dispõe sobre "os planos de previdência social, mediante contribuição".

O art. 203 diz: "A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social".

Então, os descontos sofridos pelos empregados em seus salários financiam tão-somente a previdência social. O restante é suportado por outras contribuições.

Ora, a opção feita pelo constituinte importou o dever de dispor sobre as fontes de custeio da atividade social desenvolvida pelo Estado.

A previdência social será administrada pelo INSS, autarquia ligada ao Ministério do Trabalho e Previdência Social.

A saúde estará tutelada pela ação do INAMPS, entidade autárquica vinculada ao Ministério da Saúde.

As atividades de assistência social ficarão afetas a órgãos subordinados ao Ministério da Ação Social.

A Constituição Federal de 1988 regulou a receita da seguridade social no art. 195. Previu a cobrança de contribuições:

"I — dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II — dos trabalhadores;

III — sobre a receita de concurso de prognósticos."

Atente-se para que o governo federal é o responsável pela seguridade.

E, ao elaborar o orçamento da seguridade social, a proposta "será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social" (Constituição Federal de 1988, art. 195, § 2º).

Em nível de governo federal, a lei orçamentária é uma só (Constituição Federal de 1988, art. 165, § 5º). Os orçamentos é que são distintos: fiscal, da administração indireta e da seguridade social.

Parece evidente que, ao elaborar o orçamento da seguridade social, todas as receitas nele

estejam previstas. As contribuições disciplinadas pelo art. 195, inc. I, da Constituição Federal de 1988, por tal modo, constituirão receita desse orçamento.

Absurdo seria se tais fontes constituíssem previsão de receita do orçamento fiscal. Aí, a lei orçamentária restaria inválida.

Do mesmo modo, se o administrador transferisse, indevidamente, as verbas do orçamento da seguridade para suportar despesas do orçamento fiscal. A ação administrativa estaria viciada, e o próprio Presidente da República ficaria submetido ao processo por responsabilidade, na forma do art. 85, inc. VI, da Carta de 1988.

Se o sistema de previdência social é administrado pelo INSS, é lógico que se lhe atribua o encargo de cobrança das contribuições que financiam esse sistema. E, assim, sua fiscalização está encarregada, como sempre esteve, de lançar os débitos relativos às contribuições dos patrões sobre a folha de salários, inclusive fiscalizando o recolhimento pelos empregadores dos valores descontados dos salários dos trabalhadores.

As contribuições sobre o lucro e sobre o faturamento, que têm suportado os ônus do sistema de saúde e assistência social, administrado por outras entidades que não o INSS, como se viu, não haverão de ser arrecadadas por esta entidade autárquica.

Incorreto seria responsabilizar o INSS pela arrecadação da contribuição social, ou do FINSOCIAL, a fim de que repassasse a verba a órgãos ligados a outros ministérios.

Menos acertada a solução de se obrigar esses outros órgãos, como o INAMPS, a manter sistema de fiscalização com o propósito.

A receita federal é, sem dúvida, a pessoa administrativa indicada para administrar a cobrança das contribuições sobre o lucro e o faturamento.

A receita que daí resulta deve integrar o orçamento da seguridade social.

Não posso compreender a tese que vê inconstitucionalidade na Lei nº 7.689/88, em razão de seu art. 6º, que atribui a "administração e fiscalização da contribuição social" à Secretaria da Receita Federal. Quer dizer: a contribuição seria inconstitucional em virtude da escolha do órgão arrecadador?! Lembre-se que é delegável a "atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos" (Código Tributário Nacional, art. 7º).

O posicionamento em questão se justifica pela constante descrença no administrador público, não por avaliação técnica do ordenamento jurídico.

Uma legislação não é inconstitucional por abrir flanco à corrupção administrativa".

54. Por tudo isso, não vejo inconstitucionalidade no art. 28 da Lei 7.738/89, a cuja validade entendo restringir-se o tema deste recurso extraordinário, desde que nele a "*receita bruta*", base de cálculo da contribuição, se entenda referida aos parâmetros de sua definição no D.l. 2.397/87, de modo a conformá-la à noção de *faturamento* das empresas prestadoras de serviço.

55. Desse modo, Sr. Presidente — com as escusas da Corte pela extensão do voto, a que me induziram o relevo da causa e a atenção devida aos valiosos trabalhos da advocacia, que motivou, e, sobretudo, a contingência de dissentir do eme. Ministro Velloso — sempre uma temeridade, que se multiplica quando se tem de lavrar na seara, que é sua, por conquista de talento — o meu voto conhece do recurso e lhe dá provimento para indeferir a segurança.

VOTO (Confirmação)

O Sr. Ministro Carlos Velloso (Relator): — Sr. Presidente, concordei com o desafio posto no recurso e no parecer da Procuradoria-Geral da República. Aceitei discutir a questão em toda a sua extensão, mesmo porque os nossos gabinetes estão aborrotados de processos do Finsocial e é necessário resolvê-los o mais rápido possível.

O Governo pede ao Supremo Tribunal Federal que dê uma solução à questão; o Ministro Jatene, da Saúde, até nos escreveu cartas; recebemos muito papel, uma tonelada de papel dos advogados das partes e da Fazenda Nacional — estou usando a palavra papel no sentido de documentos, de memoriais, de pareceres.

Sr. Presidente, devo estar errado, mas não

me conformo, em sendo Juiz da Corte Constitucional, ficar adstrito, jungido, preso a questões processuais menores, quando pedem que dê solução aos casos. Por isso, aceitei o desafio posto no recurso da União Federal, no parecer da Procuradoria-Geral da República e, de certa forma, posto também no acórdão do *leading case* do Tribunal Regional, que discutiu toda a questão.

Sr. Presidente, senti-me na obrigação de dizer essas palavras numa explicação à Corte. Enfrento novamente a questão: se aceitarmos a colocação agora posta no voto do eminente Ministro Sepúlveda Pertence, com o brilho de sempre, não sei como superar a seguinte questão: S. Exa. deixou claro que o art. 56 do ADCT não cuidou da contribuição social incidente sobre o imposto de renda devido pelas empresas públicas, pelas sociedades de economia mista e pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviço.

No meu voto, Sr. Presidente, admito a recepção do Finsocial pela Constituição de 1988, tendo em vista a disposição posta no art. 56 do ADCT. Por quê? Porque o Finsocial, criado pelo D.l. 1.940, de 1982, e que recebeu alteração mediante normas infraconstitucionais até a edição do D.l. 2.397, de 21 de dezembro de 1987, esse Finsocial, assim criado e alterado por essas disposições que desembocaram no D.l. 2.397, de 1987, segundo velho acórdão do Tribunal Federal de Recursos, confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, consubstanciava dois impostos: o primeiro, imposto da competência residual da União, portanto, inominado, justamente aquele decorrente das alíneas *a, b* e *c* do § 1º do art. 22 do D.l. 1940, com as alterações do referido D.l. 2.397, de 21 de dezembro de 1987. O outro, Sr. Presidente, devido pelas empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente venda de serviços. O Supremo Tribunal Federal, confirmando o velho acórdão do Tribunal Federal de Recursos, entendeu que seria um adicional de imposto de renda. Dispunha assim o § 2º do D.l. 1.940, que não sofreu alteração pelo D.l. 2.397, de 1987:

"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 Supremo Tribunal Federal decidiu: este é um adicional do imposto de renda.

Assentado, não custa repetir, que o art. 56 do ADCT não se referiu a este Finsocial, vale dizer, não se referiu a esse adicional do imposto de renda, isto assentado — o Sr. Ministro Sepúlveda Pertence deixou isso bem claro —, indaga-se: teria sido este adicional ao imposto de renda recebido pela Constituição de 1988: Seria ele compatível com o sistema tributário que a Constituição de 1988 consagrou, instituiu? Esta é a resposta que o Supremo Tribunal Federal terá que dar a partir da colocação posta nesta tarde, nesta sessão, com o brilho de sempre, pelo Sr. Ministro Sepúlveda Pertence.

O Sistema Constitucional Tributário, consagrado pela Constituição de 1988, estabelece que é da competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição de adicional de até 5% do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital (CF, art. 155, II).

Ora, Sr. Presidente, vamos construir o silogismo: Se o Supremo Tribunal Federal entendeu que este Finsocial é adicionado ao imposto de renda, logo...

O Sr. Ministro Sepúlveda Pertence: — Logo, imposto de renda é.

O Sr. Ministro Carlos Velloso (Relator): — Não, Ministro, logo não é imposto de renda. Aí, *data venia,* é que está o equívoco de V. Exa.

O Sr. Ministro Sepúlveda Pertence: — É apenas um dado histórico falar-se de adicional de determinado tributo. Se é adicional, é que tem a mesma natureza do imposto a que se adiciona.

O Sr. Ministro Carlos Velloso (Relator): — Não há adicional de imposto de renda para a União Federal, a não ser...

O Sr. Ministro Moreira Alves: — Mas o Supremo decidiu isso.

O Sr. Ministro Carlos Velloso (Relator): — Perfeito! O Supremo decidiu isso, no sistema constitucional anterior.

O Sr. Ministro Moreira Alves: — Entendeu, naquela época, que se tratava de adicional ao imposto de renda.

O Sr. Ministro Carlos Velloso (Relator): — Naquela época e não em 1988, Ministro. A ordem constitucional, inaugurada em 1988, diz que: adicional ao imposto de renda é do Estado-membro ou do Distrito Federal (CF/88, art. 155, II).

O Sr. Ministro Sepúlveda Pertence: — Exa., deixe-me apenas situar a minha posição e não discutirei mais esse problema.

Não vou discutir agora, não aceito a provocação do meu querido amigo Ministro Carlos Velloso, nem do meu querido amigo Ministro Célio Borja, para discutir agora essa tese, que surge com a Constituição de 88. Poderia discuti-la, se se tratasse de adicional instituído sob a Constituição de 1988. Trata-se porém de tributo anterior a ela. E, quando cuido de saber se determinado imposto foi recebido pela Constituição, pouco se me dá que a alíquota desse imposto antigo, historicamente, se componha de uma alíquota inicial e de um aditivo a essa alíquota, a que por mera referência histórica à sua origem se chama de adicional do imposto de renda.

Quando o Supremo disse que Finsocial sobre as empresas de serviços era válido, porque não passava de um adicional do imposto sobre a renda, o que juridicamente afirmou é que não passava de imposto de renda. Ora, se ninguém discute que a legislação de imposto de renda foi recebida pela Constituição de 1988, recebeu-a ela com as várias parcelas históricas de sua alíquota total. O imposto de renda era, digamos, a parcela inicial mais seus adicionais, conforme o caso. Logo, se aceito para argumentar a tese suscitada no Parecer Célio Borja, a que adere V. Exa., de que sob a Constituição de 1988 todo adicional de imposto de renda é privativo do Estado, a base de cálculo desse adicional estadual não é a alíquota historicamente originária do imposto de renda, é a alíquota total do imposto de renda, como foi recebida em 5 de outubro de 1988.

O Sr. Ministro Carlos Velloso (Relator): — Pergunto a V. Exa., Ministro, na sua linha de raciocínio: poderia a União Federal, o Congresso Nacional, criar um adicional do imposto de renda, hoje, sob o pálio da Constituição de 1988? Porque V. Exa. disse assim: se eu fosse discutir hoje...

O Sr. Ministro Sepúlveda Pertence: Excelência, e na Constituição de 1969, havia competência para criar adicional de imposto de renda? É óbvio que não. O que existia era uma competência da União para instituir imposto sobre renda. Por isso, toda a exação adequada ao fato gerador do imposto de renda e todos os penduricalhos que nela coubessem, imposto de renda eram.

O Sr. Ministro Carlos Velloso (Relator): — A Constituição de 1988 estabelece, no ponto: se é penduricalho do imposto de renda, é do Estado-membro. E se fosse instituído sob o pálio de 1988? Disse o Ministro Sepúlveda Pertence que talvez admitisse não ser possível, daí a razão da minha pergunta. Por que não pode instituir sob o pálio de 1988? Porque na Constituição, no sistema constitucional tributário de 1988, adicional de imposto de renda é do Estado-membro ou do Distrito Federal. Por tal razão, não houve recepção deste Finsocial, a menos que a lei dissesse que é do Estado-membro, mas não é assim, a lei estabeleceu que é da União Federal.

O Sr. Ministro Moreira Alves: — V.Exa. me permite? Acho que V.Exa. parte de um equívoco: esse adicional em favor dos Estados, na realidade é um imposto que tem como base de cálculo o imposto de renda devido apenas com relação a lucros, ganhos e rendimentos de capital. Assim, hoje, se a União estabelecer um adicional ao imposto de renda, os Estados serão beneficiados, porque esse adicional também vai aumentar o imposto de renda sobre rendimentos.

O Sr. Ministro Carlos Velloso (Relator): — Só que, assim, V. Exa. está lembrando a hipótese de o legislador ordinário aumentar alíquota. Aumentar alíquota é outra coisa, mas raciocinar que um imposto de 5% sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse, não seria um adicional, não é correto, *data venia.*

Não quero convencer ninguém. Gostaria apenas de dar as razões do meu convencimento e dizer por que, a partir do raciocínio desenvolvido nesta tarde pelo Ministro Sepúlveda

Pertence, com o brilho de sempre, não se pode, *data venia,* concluir no sentido do provimento do recurso, como faz S. Exa., para o fim de ser indeferida a segurança. A partir desse raciocínio, fico no proclamar que o Finsocial do § 2º do D.l. 1.940 não foi recepcionado pela Constituição, e a disposição inscrita no art. 28 da Lei 7.738, por dispor sobre nada, nada vale. A partir do raciocínio de S. Exa., não posso admitir o indeferimento da segurança, senão a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo posto no art. 28 da Lei 7.738, de 1989, e assim decidir pela inconstitucionalidade desse dispositivo.

O Sr. Ministro Sepúlveda Pertence: — O que entendo é que o art. 28 criou contribuição para a seguridade social sobre o faturamento das empresas de serviço.

O Sr. Ministro Carlos Velloso (Relator): — Mantenho o meu voto exatamente como proferi, pois o acréscimo feito não chega a alterá-lo.

VOTO

O Sr. Ministro Francisco Rezek: — A divergência, quando se produz no Plenário, quanto mais qualificada mais fortemente recomenda ao vogal seguinte o pedido de vista. Ocorre que não seria de bom aviso retardar ainda mais o deslinde deste recurso extraordinário. Ademais, a temática tributária do debate não me autoriza a crer que eu poderia dar-lhe uma contribuição de maior valia. Estou pensando na relação custo-benefício, e entendendo que ela não justifica neste caso, de minha parte, um pedido de vista.

Tenho questão tópica a colocar ao Ministro relator. Sabe Sua Excelência que não depende de nós (fundo, neste particular, minha opção quanto ao alcance da análise que deve fazer-se agora em Plenário) o quadro circunstancial em que a questão jurídica se coloca ante o Supremo. Não é por nossa vontade que esse tema aflora em recurso extraordinário, com certos limites, quando poderia ter aflorado antes numa ação direta de inconstitucionalidade que nos permitisse análise ampla, percuciente e doutrinária do tema em sua globalidade. Pergunto ao relator o seguinte: abstraída a questão do art. 9º da Lei de 88; colocadas as coisas nos estritos limites da decisão do Tribunal de Justiça; podados todos os aspectos do acórdão ao qual foi feita a remissão, que não eram estritamente necessários ao deslinde do problema em mesa; deixando de lado, portanto, o tema do art. 9º da Lei de 88 e circunscrevendo-nos no domínio do art. 28 da Lei de 1989 (aquele que dispôs que, observada a regra da precedência trimestral, as empresas públicas ou privadas que realizam exclusivamente a venda de serviços calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de 0,5% sobre a receita bruta); nos estritos limites, pois, do art. 28 da Lei de 89, qual é a razão da inconstitucionalidade? Abstraindo-se o quadro global — especialmente a referência ao art. 9º —, o que justifica a declaração de inconstitucionalidade do art. 28, pelo que nele se contém?

O Sr. Ministro Carlos Velloso: — Entendi que o Finsocial fora recebido como imposto da competência residual da União. Como tal, somente poderia ser alterado, no regime da Constituição de 1988, mediante lei complementar. Mas o Sr. Ministro Sepúlveda Pertence distingue e diz que o Finsocial da competência residual não é o do § 2º — este seria do § 2º —, daí a minha intervenção: fazendo-se tal distinção o Finsocial sob exame não teria sido recepcionado pela Constituição.

O Sr. Ministro Moreira Alves: — Parece-me que o Ministro Carlos Velloso, com o raciocínio agora desenvolvido, reviu sua colocação anterior.

O Sr. Ministro Carlos Velloso: — A questão teria outra implicação, tendo em vista que a autorização é para que a incidência seja sobre faturamento e não sobre receita bruta — é o inciso I do art. 195. Mas S. Exa. parece que equiparou receita bruta a faturamento, o que também não me parece adequado fazer.

O Sr. Ministro Francisco Rezek: — Ministro Presidente, estou esclarecido e não quero me alongar. Pedirei vênia ao eminente Ministro relator para acompanhar o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, desautorizando o acórdão tomado na origem por não ver o art. 28 da Lei de 1989, considerado nos seus estritos termos, como uma norma inconstitucional.

Nessas condições, provejo o recurso da União.

VOTO

O Senhor Ministro Ilmar Galvão: O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no art. 56, conquanto houvesse destinado à seguridade social parte da arrecadação proveniente do Finsocial devido pelas empresas vendedoras de mercadorias e de mercadorias e serviços e pelos bancos e seguradoras de empresas congêneres, ilação que se retira do fato de referir-se o dispositivo a cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o D.l. nº 8.940, silenciou acerca do Finsocial devido pelas empresas prestadoras de serviço, configurador de um adicional sobre o Imposto de Renda, conforme conceituou o Supremo Tribunal Federal.

Assim sendo, resta saber se a exação era incompatível com a nova Carta. Parece-me que não. Nenhum dos memoriais, dos inúmeros que nos chegaram às mãos, faz afirmativa de tal ordem, inexistindo na Carta de 1988 qualquer indicação de que foram proscritos os adicionais ao Imposto de Renda. É pacífico, pois, o entendimento de que foram recepcionadas todas as leis instituidoras do Imposto de Renda, inclusive aquelas alusivas aos adicionais, que, na verdade, não passam de novas parcelas de Imposto de Renda sobre os montantes até então exigidos dos contribuintes.

Dessa forma, impõe-se admitir que o Finsocial alusivo às empresas da espécie, às prestadoras de serviço, continuou exigível. Pela Lei nº 7.689, de 15.12.88, foi instituída a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, tendo por base de cálculo o valor do resultado do exercício antes da provisão para o Imposto de Renda (art. 2º) e por alíquota o percentual de 8%. A ela ficaram sujeitas todas as pessoas jurídicas, inclusive as prestadoras de serviço, que eram contribuintes do Finsocial calculado sobre o lucro.

Parece fora de dúvida que a contribuição social, neste caso, substituiu o Finsocial — e, aí, estou de pleno acordo com o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE — que, conquanto conceituado como adicional de Imposto de Renda, havia sido criado sob o nome de contribuição, inexistindo na referida Lei 7.689/88 qualquer indicação de que se pretendeu a permanência de duas contribuições sobre a mesma base de cálculo, ou seja, o lucro.

Ao revés, o que se colhe do texto do mencionado diploma aponta em sentido contrário. Com efeito, no art. 9º, converteu ele expressamente em contribuição social, da modalidade prevista no art. 195, I, da Carta de 88, a contribuição que era prevista no Decreto-lei 1.940/82, mas somente a que incidia sobre o faturamento das empresas, isto é, à do art. 1º, § 1º, sem fazer qualquer referência a do § 2º incidente sobre o lucro, donde a presunção de que se deu a substituição. Ora, se a lei criou uma contribuição sobre o faturamento — venda de mercadorias — e uma contribuição sobre o lucro, parece lógico que aquela contribuição que incidia sobre o lucro ficou absorvida pela nova contribuição sobre o lucro. Aliás, assim também entendeu o Fisco — como já afirmado aqui várias vezes — conforme deflui do Ato Normativo 4/89, onde foi declarado expressamente que não há incidência da contribuição para o Finsocial calculada sobre o Imposto de Renda devido, ou como se devido fosse, correspondente ao período-base encerrado em 31.12.88.

Quer dizer, o próprio Fisco, depois da Lei 7.689, considerou que não mais havia Finsocial sobre o lucro; haveria contribuição social, daí em diante.

Vem a Lei 7.738, de 09.03.89, que no art. 28 submeteu ditas empresas — as prestadoras de serviço — à contribuição para o Finsocial que fora mantido no referido art. 9º da Lei 7.689. Esse art. 28 não fez outra coisa senão incluir as prestadoras de serviço como contribuintes daquela contribuição sobre o faturamento. Ampliou, então, a gama de contribuintes.

O Senhor Ministro Marco Aurélio: V. Exa. então enquadra a contribuição como própria ao art. 195, inciso I, não ao § 4º.

O Senhor Ministro Ilmar Galvão: Claro. Esse art. 28 estendeu às prestadoras de serviço aquela contribuição sobre o faturamento, mas

contribuição social do art. 195, inc. I. Tanto que a alíquota é a mesma — 0,5%.

Irroga-se inconstitucionalidade ao mencionado dispositivo. Consegui sintetizar as principais razões alinhadas nas dezenas de memoriais recebidos, nesse sentido:

a) Tomou para base de cálculo não o faturamento, mas a receita bruta;

b) não se pode exigir contribuição sobre faturamento de quem não pode faturar, à falta de venda de mercadoria;

c) não houve destinação de arrecadação, motivo pelo qual não se podia falar em contribuição social;

d) de outra parte, se considerado imposto residual, a nova hipótese de incidência não poderia ser instituída por via de lei ordinária, e a base de cálculo não pode ser o faturamento, já que serve de base de cálculo do ICMS e do ISS, eis que a Constituição de 88 veda a duplicidade de imposto sobre a mesma base de cálculo.

Tais objeções, todavia, não colhem. De efeito em nosso sistema jurídico não se faturam tão-somente mercadorias, mas também serviços, correspondendo a faturamento a renda bruta das pessoas jurídicas que se dedicam exclusivamente à prestação de serviços. De outra parte, o Finsocial, referido no mencionado dispositivo, art. 28, já não correspondia a imposto residual, mas, sim, à contribuição mencionada no art. 195, I, da Carta de 88, em face do que dispôs a Lei 7.689, no art. 9º acima referido.

Na verdade, como acabei de dizer, o art. 28 apenas considerou contribuintes do Finsocial de faturamento as empresas prestadoras de serviço.

Registre-se, por fim, que o dispositivo citado, ao invocar o fundamento do art. 195, inc. I, da Constituição, deixou evidenciado que o Finsocial passava à condição de contribuição social destinada ao custeio da seguridade social, inexistindo, pois, a alegada carência de destinação do produto da arrecadação do novo tributo.

Quando se invocou o art. 195, I, já se definiu a destinação: financiar a seguridade social.

Sr. Presidente, depois de mostrar que estamos diante de uma contribuição que passou a atingir as prestadoras de serviço, faço referência aos aumentos de alíquotas — houve várias leis que modificaram a alíquota. A partir daí, é claro, as empresas ficaram sujeitas a essas alterações da alíquota, sem que se possa falar em inconstitucionalidade.

E, por fim, aprecio a Lei Complementar 70, que não é objeto desse julgamento, para, no final, dizer que as empresas da espécie — as prestadoras de serviço — dedicadas exclusivamente à venda de serviços, estiveram obrigadas a contribuir para o Finsocial, como adicional sobre o Imposto de Renda, até o início da vigência da Lei 7.689, de 15.12.88, ou seja, 01.03.89, quando essa Lei passou a ser eficaz por força do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que adiou para o primeiro dia do quinto mês seguinte à entrada em vigor de leis tributárias do novo sistema. Encerrou-se, aí, a contribuição como imposto residual. Essas empresas voltaram a sujeitar-se à contribuição social sobre o faturamento desde junho de 1989, quando passou a ter eficácia o art. 28 da Lei 7.738.

Com essas razões, Sr. Presidente, com a devida vênia do eminente Ministro Carlos Velloso, acompanho o voto do eminente Ministro Sepúlveda Pertence.

VOTO

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Senhor Presidente, também situo a matéria, apontando que não podemos enfrentá-la como se estivéssemos a apreciar uma ação direta de inconstitucionalidade, com liberdade ampla quanto ao cotejo dos dispositivos atacados com a Lei Básica Federal. Julgamos e, no caso, endosso a observação do ilustre Ministro Sepúlveda Pertence, um recurso extraordinário, considerados o mandado de segurança e uma sentença em que se declarou a inconstitucionalidade do artigo 28, diante da inobservância do princípio da anulidade e, também, da inexistência de uma lei complementar, e um acórdão que, de forma correta, ou não, confirmou essa sentença, já então com uma abrangência maior, no que declarado o conflito com a Carta, não só do aludido art. 28 da Lei

nº 7.738/89, como também do artigo 9º e da legislação referida por S. Exª, que implicou majoração do percentual de incidência.

Senhor Presidente, comungo com aqueles que vêem, no art. 56 da Constituição Federal, um alcance mais amplo, a atingir não só a contribuição da legislação de 1982, alusiva às empresas em geral, como também a contribuição — e esta é a nomenclatura emprestada pelo art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias — devida pelas empresas prestadoras de serviços. Não havia razão para deixar de fora essas empresas, apenas cogitando-se da obrigação do recolhimento da contribuição quanto àquelas que se dedicam à compra e venda.

Senhor Presidente, quando esteve a votar o Ministro Ilmar Galvão, indaguei a S. Exª sobre o enquadramento da parcela de que cogita o art. 28 da Lei nº 7.738, ou seja, se enquandrava a contribuição no inciso I ou no § 4º do art. 195. S. Exª foi categórico na resposta: disse que não via uma nova fonte e, portanto, uma contribuição passível de encaixe no § 4º do art. 28. Assim também penso e creio que os Ministros que votaram antes de mim, exceto o Ministro Carlos Velloso, concluíram os votos de idêntica forma.

Senhor Presidente, se assim o é, peço vênia àqueles que dissentiram do nobre Ministro-Relator para entender que o art. 28 da Lei nº 7.738/89 não se coaduna, de modo algum, com o contido no inciso I do art. 195. Por que concluo dessa maneira? Porque não posso atribuir ao legislador a inserção de expressões, a inserção de vocábulos em preceitos de lei sem o sentido vernacular, e, aqui, mais do que o sentido vernacular, temos o sentido técnico. Refiro-me à alusão à base de incidência da parcela. O preceito está assim redigido:

"Observado o disposto no art. 195, § 6º da Constituição, as empresas públicas ou privadas — como se as primeiras não fossem pessoas jurídicas de direito privado — que realizam exclusivamente venda de serviços calcularão a contribuição para o Finsocial à alíquota de 0,5%."

E aí vem o trecho que conflita com o inciso I do artigo 195 da Lei Máxima — "sobre a receita bruta".

Senhor Presidente, não possso dizer que receita bruta consubstancia sinônimo de faturamento.

O Senhor Ministro Carlos Velloso (Relator) — V. Exª me permite? Na linha do raciocínio de V. Exª: a lei complementar de normas gerais estabelece que a legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição. Está no artigo 110 do CTN:

"A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

O conceito de faturamento, posto na Constituição, a legislação infraconstitucional não poderia alterar.

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence — Não quero transferir a nossa discussão para o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio. Serei extremamente breve. A hipótese é exatamente o contrário. Incidiria essa regra — que não precisaria estar no CTN, porque é elementar à própria aplicação da Constituição — se a lei dissesse: faturamento é igual a receita bruta. O que tentei mostrar no meu voto, a partir do D.l. nº 2.397, é que a lei tributária, ao contrário, para o efeito do Finsocial, chamou receita bruta o que é faturamento. E, aí, ela se ajusta à Constituição.

O Senhor Ministro Carlos Velloso (Relator) — Acho que não se ajusta à Constituição, ao contrário.

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence — Há um consenso: faturamento é menos que receita bruta.

O Senhor Ministro Marco Aurélio — V. Exª está buscando base em diploma já revogado, revogação, é certo, implícita, porque o legislador da 7.738 reportou-se expressamente, e somente posso crer que o fez com tecnicismo, à receita bruta e lançou na parte final do diploma: revogam-se as disposições em contrário. Não posso, aqui, partir para o campo da intuição. Não posso raciocinar com desapego ao

que se contém explicitamente no dispositivo atacado. Não posso, onde está escrito "receita bruta", entender que houve referência ao que contemplado na Carta, a faturamento, a receita líquida. Não posso! Se o fizer, Senhor Presidente, estarei partindo para um campo de absoluto subjetivismo. Tenho que enfrentar a lei tal como ela se contém. Tenho que proceder ao cotejo sem substituir-me como que ao legislador, sem alterar o próprio texto legal. Reafirmo: o que nós temos no art. 28 em comento, e creio que todos ou quase todos concordam com essa assertiva, é a disciplina da contribuição, pelo menos assim se pretendeu, prevista no inciso I do art. 195. Só que se abandonou, por completo, o vocábulo "faturamento". Abandonou-se a base de incidência constitucional para cogitar-se, em substituição indevida, da receita bruta. A menos que se demonstre que receita bruta tem significado idêntico ao significado de faturamento, teremos que caminhar para a conclusão sobre a inconstitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738.

O Senhor Ministro Ilmar Galvão — Afirmei também no meu voto — que deixei de ler para ser mais breve —, que a L.C. nº 70 não veio ocupar nenhum lugar na legislação, veio apenas interpretar e afastar dúvidas. No art. 2º esta lei diz assim:

"A contribuição de que trata o artigo anterior, que é a mesma contribuição, será de 0,2% e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias."

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence — O que, em linguagem menos sintética, já decorria do D.l. 2.397.

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Mas não posso, Ministro Ilmar Galvão, tomar de empréstimo um diploma legal posterior. Estamos aqui a discutir sobre a cobrança da contribuição do mês de setembro de 1989.

O Senhor Ministro Ilmar Galvão — Quero dizer a V. Exª que o próprio legislador...

O Senhor Ministro Marco Aurélio — À luz do artigo 28.

O Senhor Ministro Ilmar Galvão — Como disse, a Lei Complementar 70, no que concerne à contribuição das empresas prestadoras de serviço, não veio preencher vazio legislativo, como se poderia desavisadamente imaginar. Teve por escopo apenas espancar dúvidas e interpretar. Quer dizer, o art. 2º apenas interpretou o que é renda bruta.

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Interpretou após uma cobrança levada a efeito de acordo com o dispositivo de regência!

O Senhor Ministro Carlos Velloso (Relator) — Ministro, quem interpreta a lei é o Poder Judiciário. Lei nova, se não inova, não vale nada. Se inovou, é lei nova, assim deve ser considerada. Estamos falando de situação havida em 1989. A L.C. 70 é de 1991.

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence — Voltemos a 1987, Ministro. Para empresas de serviço, mostre-me V. Exª qual a diferença entre receita bruta e faturamento, a noção corrente de faturamento.

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Ministro, por que não utilizar um termo, um vocábulo que é constitucional? Por que lançar-se em um dispositivo algo que tem sentido próprio, apontando-se, mais, "revogam-se as disposições em contrário"?

O Senhor Ministro Carlos Velloso (Relator) — Ministro, V. Exª se referiu ao D.l. 2.397?

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence — Ele concilia a lei com a Constituição.

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Não! Veja, comungo com V. Exª., e aí me distancio do Ministro Carlos Velloso.

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence — Pergunto apenas: para empresas de serviço, se se parte do único conceito legal de receita bruta vinculado ao Finsocial, que é o do D.l. 2.397, o que sobra de diferença entre receita bruta e faturamento?

O Senhor Ministro Carlos Velloso (Relator) — A nossa grande diferença está em que eu penso que esse velho Finsocial existirá nos termos do art. 56 do ADCT, até que a lei venha a criar contribuição com base no art. 195, da Constituição. Mas contribuição criada nos exatos termos da Constituição.

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Exato! A lei tem que se mostrar completa, para que tenha enquadramento no *caput* do 195.

O Senhor Ministro Carlos Velloso (Relator) — Agora é que entendi o que o Senhor Minis-

tro Sepúlveda Pertence me dizia. Não tem nenhuma relação, *data venia*. O D.l. 2.397 se refere a receitas, e o Finsocial está de pé em razão do art. 56, ADCT, até que a lei institua regularmente contribuição na forma da Constituição. Instituiu sobre faturamento? Não! Sobre renda bruta. Os conceitos diferem, não há uma grande diferença, mas diferem. V. Exª sabe que, em termos de Direito Tributário, como em Direito Penal, para instituir tributo não cabem interpretações analógicas. Também nisto V. Exª é meu Mestre.

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence — Eu é que estou aprendendo um novo dogma: o princípio da interpretação desconforme à Constituição.

O Senhor Ministro Carlos Velloso (Relator) — Amanhã, o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence seria capaz de jogar esta Casa no chão se fizéssemos interpretação analógica para punir alguém. O mesmo deveria fazer em termos de criação de tributo.

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Então, ou bem enquadro a Lei nº 7.738/89 no *caput* do art. 195, ou não a enquadro. Não posso mesclar dispositivos legais para chegar à conclusão de que a lei acima citada, quanto ao art. 28, foi editada à luz do que se contém no art. 195 da Constituição Federal.

Concedo a ordem para desobrigar a Impetrante do recolhimento da contribuição, considerado o artigo 28.

Nesse sentido é o meu voto. Conheço do recurso e o faço na esteira da jurisprudência da Corte, segundo a qual o pressuposto de recorribilidade do extraordinário, cogitado na alínea "b" do inciso III do art. 102 da Constituição Federal, é a simples declaração da inconstitucionalidade do dispositivo. Na fase subseqüente, acompanho o nobre Relator, declarando a inconstitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89.

VOTO S/Questão Preliminar (Art. 9º)

O Sr. Ministro Francisco Rezek: — Penso ter deixado claro que entendo que o art. 9º não está em discussão, dados os limites do recurso extraordinário. Isso não impede, seja o Ministro relator, seja qualquer dos votantes neste Plenário, de manifestar um ponto de vista sobre a sanidade constitucional do preceito de lei ordinária. Entretanto, isso não deve figurar no resultado.

VOTO (Sobre questão preliminar) (art. 9º)

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Senhor Presidente, entendo que, no caso, emitimos apenas opiniões quanto ao artigo 9º, opiniões que talvez não devessem nem vir à balha.

Comungo com o Ministro Sepúlveda Pertence, e o faço porque a sentença impugnada implicou a declaração de inconstitucionalidade apenas do art. 28. O recurso foi interposto pela União, e não posso presumir o excepcional: que se tenha extravasado os limites desse recurso para se estender a pecha ao art. 9º. O que houve, como disse, foi a tomada de empréstimo de uma decisão, de outro processo, que tem a referência ao art. 9º. Fundamento, inclusive, não faz coisa julgada.

VOTO (S/Questão preliminar (art. 9º)

O Sr. Ministro Moreira Alves — Sr. Presidente, o problema que há é o relativo à base de cálculo — o faturamento —, pois o art. 28 alude a receita bruta e não a faturamento, que é a expressão utilizada pela Constituição.

Existe algum conceito legal ou doutrinário absolutamente firmado do que vem a ser faturamento?

A meu ver, Sr. Presidente, esse D.l. 2.397 de 1987 definia o que ele entendia como receita bruta para efeito da base de cálculo da contribuição. No sentido que lhe deu, não a integram as rendas e receitas de que trata o § 1º do artigo em causa.

O Sr. Ministro Marco Aurélio — Ministro, a partir do momento em que nós precisamos buscar definição numa lei relativa ao Finsocial, é certo, mas anterior à Carta nós não assentamos aí que a lei não é a de que cogita o art. 195? Essa lei nova do art. 195 não teria que ser, a teor do dispositivo, uma lei completa? E veja, exaberba esse aspecto um dado: o

abandono, perdoe-me V. Exª, dos parâmetros da Carta. A meu ver, foi intencional, porque não creio que tenham enviado o projeto sem abrir a Constituição e sem se ter feito a leitura do art. 195. Chegou-se à inserção de uma expressão que é diametralmente oposto, quanto ao significado, ao referido no art. 195 inciso IV — receita bruta ao invés de faturamento. Dizer, a esta altura, que vamos entender que onde se lê receita bruta, deve ser lido faturamento é um passo, a meu ver, demasiadamente largo e perigoso.

O Sr. Ministro Moreira Alves — Mas o raciocínio se baseia em legislação que é específica do FINSOCIAL. O art. 28 se remete a ela.

Assim, Sr. Presidente, desde o momento em que existe legislação no país que, com relação à receita bruta, a conceitua de forma que possa ela equiparar-se a faturamento, parece-me que, por via de interpretação, se possa tomar receita bruta, aqui, como a decorrente do faturamento.

Inclino-me, pois, com essa interpretação, pela constitucionalidade da norma.

O Sr. Ministro Marco Aurélio — Estamos nós dois, eu e o Sr. Ministro Carlos Velloso, a esta altura, reconfortados. V. Exª, pelo menos, ficou balançado no entendimento sobre a matéria.

O Sr. Ministro Moreira Alves — Adotando essa interpretação restritiva de receita bruta — e afasto a objeção decorrente do art. 110 do Código Tributário Nacional, pois essa exegese equipara, no caso, a receita bruta à resultante do faturamento, e assim se amolda à Constituição que se refere a este —, acompanho, com a devida vênia, o eminente Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE.

VOTO (Mérito)

O Senhor Ministro Néri da Silveira — Sr. Presidente. Estabelece a Lei nº 7.738, de 9/03/1989, em seu art. 28, "verbis":

"Art. 28. Observado o disposto no artigo 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta."

Penso, também, como votou o ilustre Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, que a dificuldade, apontada no voto do ilustre Ministro Marco Aurélio, é realmente superável dentro da compreensão de "receita bruta" que decorre de texto expresso de lei.

Com efeito, há, no D.l. nº 2.397/1987, art. 22, qual observou o ilustre Ministro Sepúlveda Pertence, conceito de "receita bruta", que se pode ter como assimilável à noção de faturamento, a que remete o art. 195, I, da Constituição. Nesse mesmo sentido, posteriormente, a L.C. nº 70/1991 estipulou em seu art. 2º. Dessa maneira, quando se prevê no art. 28, da Lei nº 7.738/1989, a incidência da alíquota, nele determinada, sobre a receita bruta, cumpre entender a locução como faturamento, a teor do previsto no art. 195, I, da Constituição.

Desse modo, recuso a inconstitucionalidade do dispositivo, cumprindo dar-se à "receita bruta", nele referida, a compreensão de "faturamento", tal como já se consigna em textos de lei.

Conheço, pois, do recurso e lhe dou provimento, para cassar a segurança.

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Sr. Presidente, apenas porque mencionado nominalmente pelo Ministro NÉRI DA SILVEIRA, gostaria de utilizar a palavra para frisar por que não aplico, em relação a uma contribuição de setembro de 1989, a L.C. 70. É que essa lei é de 1991, apenas por isso. Senão, se se contivesse na própria Lei 7.738 a explicitação extravagante, porque não é vernacular sequer, de receita bruta, eu não teria a menor dúvida em fazê-lo. Mas, não posso mesclar esses dois diplomas para concluir pela constitucionalidade...

O Senhor Ministro Néri da Silveira — A interpretação do dispositivo, conforme a Constituição, que deu o ilustre Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, é também a solução que dou à controvérsia; autoriza a que se aponte um limite para incidência do art. 28. Desse modo, a incidência de 0,5% sobre a receita bruta quer dizer incidência sobre uma base que se define como faturamento. Portanto, é uma so-

lução, que o Tribunal dá, de interpretação do dispositivo, conforme a Constituição.

O Senhor Ministro Marco Aurélio — A meu ver se toma de empréstimo a L.C. de 91, inserindo-se no art. 28, do diploma de 1989 — Lei 7.738 — o que nele não se contém.

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence — O eminente Ministro ILMAR GALVÃO entendeu que a definição da L. C. 70/91 foi apenas uma explicitação interpretativa.

Preferi ficar — tenho certa alergia pela teoria da lei interpretativa — num texto anterior. A utilidade que dei à referência FINSOCIAL, no art. 28, foi a de representar o que Kelson chamaria "um método abreviado de legislação": remeter, em tudo quanto coubesse, à legislação do FINSOCIAL, a regência da contribuição social que instituiu. E na legislação do FINSOCIAL, encontro o último D.l. pré-constitucional a respeito. Tentei mostrar que, cuidando-se de empresas de serviço, o conceito de receita bruta do Decreto-lei 2.397, doutrinariamente correto ou não, na verdade se reduz ao que é a noção corrente de faturamento.

O Senhor Ministro Marco Aurélio — De duas, uma: ou a Lei 7.738/89 substituiu toda a legislação e veio à balha, à luz do art. 195...

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence — V. Exa. discorda.

O Senhor Ministro Marco Aurélio — ... ou não veio. O que não posso é mesclar diplomas diversos, sendo um deles anterior à Carta de 1988.

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence — É péssima redação do art. 28 da Lei 7.738. Duas, para compreender essa péssima redação — e tenho de me inclinar, em princípio, enquanto possível, pela interpretação que a conforme à Constituição, vi que a referência ao FINSOCIAL indicava onde buscar o conceito de receita bruta, que é um conceito legal — concorde V. Exa., ou não, concordem, os teóricos, ou não — que deduziu tanta coisa da receita bruta que a equiparou ao faturamento.

O Senhor Ministro Néri da Silveira — Sr. Presidente. Ao fazer referência à L.C. 70, não a estou aplicando, para validar a lei anterior. Estou apenas, com invocação desse diploma e do anterior, definindo conteúdo à locução "receita bruta", de tal sorte que, assim, a compreendendo, encontra ela amparo no art. 195, I, da Lei Maior. Empresto ao dispositivo do art. 28 exegese com a qual ele pode subsistir. E essa exegese implica conceito de receita bruta, tal qual já se vem entendendo em diplomas legais, isto é, receita bruta equivale a faturamento. Com essa compreensão, penso que o dispositivo é válido. Considero que com tal extensão conferida a "receita bruta", para os efeitos de eplicação do art. 28, a norma não é inconstitucional.

VOTO (Mérito)

O Sr. Ministro Moreira Alves: — Sr. Presidente, com a devida vênia, acompanho o eminente Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, tendo em vista a circunstância de que, não declarada a inconstitucionalidade do artigo 9º pelo acórdão recorrido, que se limitou a confirmar a decisão de primeiro grau, que só declarou inconstitucional o art. 28, não cabe a esta Corte, em prejuízo do recorrente, estender essa declaração de inconstitucionalidade.

VOTO

O Senhor Ministro Sydney Sanches (Presidente): —

Também peço vênia aos Srs. Ministros Relator e Marco Aurélio para acompanhar o eminente Ministro Sepúlveda Pertence e os que o seguiram.

Realmente há uma dificuldade no que concerne à conceituação de faturamento e de receita bruta. Mas não vejo manifesta a incostitucionalidade do dispositivo, desde que interpretado do modo proposto nos votos proferidos nesse sentido, a partir do Ministro Sepúlveda Pertence.

VOTO

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Senhor Presidente, desacolho o recurso, confirmo a de-

claração de inconstitucionalidade do art. 28 e a concessão da segurança, nos termos da inicial.

VOTO

O Senhor Ministro Octávio Gallotti: — Sr. Presidente, também peço vênia, aos eminentes Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio, para acompanhar o voto do eminente Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, considerando, em suma, que a exação criada pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89 pode e deve ser entendida como uma contribuição social sobre o faturamento, autorizada pelo art. 195, I, da Constituição de 1988.

Por esse motivo, dou provimento ao recurso e declaro constitucional o art. 28 da citada Lei nº 7.738/89.

EXTRATO DA ATA

RE 150.755-1; Origem: Pernambuco; Relator: Min. Carlos Velloso; Recte.: União Federal; Adva.: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; Recda.: Nordeste Segurança de Valores Ltda.; Advs.: Rosa Maria Motta Brochado e outros.

Decisão: Após o voto do Relator, conhecendo do recurso, pela letra *b*, mas lhe negando provimento, mantendo, assim, a declaração de inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7.689/88 e dos dispositivos que alteraram sua redação, a saber, art. 28 da Lei nº 7.738, de 09.3.89; art. 7º da Lei nº 7.787, de 30.6.89; art. 1º da Lei nº 7.894, de 24.11.89; e art. 1º da Lei nº 8.147, de 28.12.90; o julgamento foi adiado, em virtude de pedido de vista dos autos, formulado pelo Ministro Sepúlveda Pertence. Ausente, justificadamente, o Ministro Moreira Alves. Falaram: pela recorrente, o Professor Tércio Sampaio Ferraz Jr., Procurador-Geral da Fazenda Nacional; pela recorrida, o Dr. Geraldo Ataliba; e pelo Ministério Público Federal, o Dr. Moacir Antonio Machado da Silva, Vice-Procurador-Geral da República. Plenário, 28.10.92.

Decisão: Por votação unânime, o Tribunal conheceu do recurso, interposto com base na letra *b*. Por maioria de votos, limitou-se a examinar a questão da constitucionalidade, ou não, do art. 28 da Lei n. 7.738/89, vencido o Ministro Relator, que examinou também a questão da constitucionalidade, ou não, do art. 9º da Lei n. 7.689/88. Em seguida, o Tribunal, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, para declarar a constitucionalidade do art. 28 da Lei n. 7.738/89, considerada a expressão "receita bruta" como correspondente a faturamento, nos termos do voto do Ministro Sepúlveda Pertence e, em conseqüência, denegar o mandado de segurança, vencidos os Ministros Relator e Marco Aurélio, que negaram provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade de tal dispositivo e mantendo a concessão do *writ*. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, o Ministro Paulo Brossard. Relator para o acórdão o Ministro Sepúlveda Pertence. Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Moacir Antonio Machado da Silva. Plenário, 18.11.92.

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 Ministro Paulo Brossard.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Moacir Antonio Machado da Silva.