— Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30-12-91. COFINS.

— A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adtringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar.

— Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS).

— Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como da expressão "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social" contida no artigo 9º, e da expressão "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, àquela publicação,..." constante do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1

Requerentes: Presidente da República
Mesa do Senado Federal;
Mesa da Câmara dos Deputados
Relator: Sr. Ministro MOREIRA ALVES
Decisão de mérito*

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 taquigráfi-

* Ver acórdão sobre Questão de Ordem publicado na RDA 201, pág. 123.

cas, por unanimidade de votos, em conhecer em parte da ação, e, nessa parte, julgá-la procedente, para declarar, com os efeitos vinculantes previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 03/93, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como da expressão "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social", contida no artigo 9º, e também da expressão "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, poduzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores, àquela publicação, ...", constante do artigo13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30.12.1991.

Brasília, 1º de dezembro de 1993.

Octávio Gallotti — Presidente; Moreira Alves — Relator

Requerentes: Presidente da República, mesa do Senado Federal, mesa da Câmara dos Deputados

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES (Relator): O Exmo. Sr. Presidente da República, a Mesa do Senado Federal e a Mesa da Câmara dos Deputados ajuizaram a presente ação para que seja declarada a constitucionalidade da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, em especial os arts. 1º, 2º, 9º, 10 e 13.

É este o teor da inicial:

"O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, A MESA DO SENADO FEDERAL E A MESA DA CÂMARA DOS DEPUTADOS, com fundamento no art. 103, § 4º, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, vêm ajuizar AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE para que seja declarada constitucional a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu contribuição para financiamento da Seguridade Social — em especial, os arts. 1º, 2º, 9º, 10 e 13 da referida lei — pelos seguintes fundamentos de fato e de direito:

I

Preliminarmente, cabe esclarecer que a Lei Complementar nº 70/91 não se limita a instituir contribuição para financiamento da seguridade social. Trata também, da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências.

No entanto, são os artigos que cuidam especificamente da instituição da contribuição a favor da Seguridade Social que têm gerado controvérsia jurídica, razão pela qual, deles faz-se destaque (art. 1º, 2º, 9º, 10 e 13).

II

DOS FATOS

No exercício de sua competência originária, outorgada pelo art. 195, I, da Constituição Federal, a União Federal instituiu, através da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, contribuição a favor da Seguridade Social, nos seguintes termos:

'Art. 1º. Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social — PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público — PASEP, fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

.....

Art. 9º. A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta Lei Complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no artigo 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída.

Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta Lei Complementar, observado o disposto na segunda parte do artigo 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

.....

Art. 13. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores àquela publicação, mantidos, até essa data, o Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982 e alterações posteriores, a alíquota fixada no artigo 11 da Lei nº 8.114, de 12 de dezembro de 1990.'

Como se vê, a contribuição instituída pela Lei Complementar nº 70/91, veio em substituição ao FINSOCIAL, criado pelo Decreto-lei nº 1940/82.

Com efeito, toda a controvérsia jurídica instaurada em relação ao FINSOCIAL, está se transferindo para a nova contribuição sem razão de ser.

O FINSOCIAL, instituído sob a vigência da Constituição de 1967 (Emenda Constitucional nº 1/69), tinha suporte na *competência residual* da União, de acordo com o art. 18, parágrafo quinto da CF/67.

O Pleno do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE nº 103.778/DF, sob a ordem constitucional caduca, entendeu que o FINSOCIAL tinha natureza de imposto inominado quando calculado sobre a receita bruta das empresas em geral ou de adicional de imposto de renda quanto incidente sobre o imposto de renda devido pelas prestadoras de serviço.

Com o advento da Constituição Federal do 1988 e, principalmente, após a promulgação da Lei nº 7.689/88, estabeleceu-se verdadeira polêmica em torno da compatibilidade do FINSOCIAL com a nova Constituição.

Indagava-se, em suma, tendo em mira o art. 56, do ADCT, se o art. 9º, da Lei nº 7.689/88, tinha, por si só, o condão de promover a transmutação da natureza jurídica do FINSOCIAL, de imposto inominado para contribuição social e, em conseqüência, adequá-lo à nova ordem constitucional.

Era de se esperar que a discussão em torno da matéria ficasse destituída de interessa com a substituição do FINSOCIAL pela nova constribuição a favor da Seguridade, contemplada na Lei Complementar nº 70/91.

No entanto, valendo-se dos mesmos argumentos que motivaram o debate em torno do extinto FINSOCIAL, um surpreendente número de empresas passou a ingressar em juízo, com o objetivo de se eximir do pagamento da nova contribuição, pedindo liminarmente a abstenção do pagamento, até o julgamento do mérito e requerendo, ainda, a declaração incidental da inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91 (DOC. nº1)

Os Juízes de primeira instância vêm aceitando o pedido de cautelar dos contribuintes, autorizando o não pagamento ou o depósito em juízo dos valores correspondentes à contribuição impugnada, até que seja proferida a decisão de mérito definitiva.

É sabido que vários magistrados estão acatando a tese de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, fazendo a imprensa, ampla divulgação dessas decisões, o que enseja, não só, grave instabilidade jurídica, mas também, sério risco de lesão irreparável aos cofres públicos.

III

APONTAMENTOS A RESPEITO DA AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE

Na Contituição de Weimar, o art. 13, II,

permitia que autoridade competente da União ou do Estado, quando existissem controvérsias sobre a compatibilidade entre disposição de direito estadual com direito federal, requeresse, nos termos da lei, o pronunciamento de um Tribunal.

Esse requerimento permitia a obtenção de declaração de inconstitucionalidade assim como a de constitucionalidade de norma estadual, suprimindo-se as dúvidas que impediam a tranqüila aplicação da lei e que geravam certa insegurança jurídica.

Já sob o regime da Lei Fundamental de Bonn, no § 76, concebeu-se um tipo de ação, atribuída a um determinado número de entidades para provocar-se o exame da compatibilidade de direito federal ou estadual com a Constituição e, em hipótese negativa, obter-se a declaração de nulidade da norma, ou, na hipótese inversa, para obter-se a declaração de validade (constitucionalidade) de dispositivo federal ou estadual, depois de um Tribunal, uma autoridade administrativa ou um órgão da União tê-lo considerado incompatível com a Constituição.

De um lado, quando se buscava a declaração de inconstitucionalidade, como de outro, quando se tentava afastar a pecha de inconstitucionalidade na realidade, obtinha-se maior segurança jurídica para os jurisdicionados.

No direito brasileiro, com a representação interventiva (CF de 1934 e de 1946) e com o controle concentrado das normas estaduais e federais (a partir da Emenda nº 16/65 — art. 101, I, alínea *k*), tentou-se eliminar uma controvérsia constitucional, pela obtenção de uma declaração de inconstitucionalidade ou, pela obtenção de uma declaração de constitucionalidade. Isso, aliás, ficou registrado no RISTF, versão de 1970 (art. 170, parágrafo único), onde se permitia que, em parecer final, o Procurador-Geral da República encaminhasse parecer contrário à sua própria iniciativa.

Sob o regime da Constituição de 1988, diante do reforço do papel do Supremo Tribunal Federal, estava-se a exigir que, a par do efeito *erga omnes* de suas declarações de inconstitucionalidade, fosse, também, reconhecido o efeito vinculante de suas decisões.

Vê-se, sob o pálio da nova ordem constitucional, acentuada valorização do juizado de primeira instância, sem a correspondente e necessária identificação de um instrumento processual de ágil uniformização de divergências existentes entre o controle difuso e o controle concentrado.

A inexistência desse instrumento provoca grande intranqüilidade no esforço de preservação da ordem pública pois, questões de grave relevância importam, freqüentemente, numa pretensão de natureza financeira positiva ou negativa, cuja concessão pelos juízes de primeira instância e tribunais inferiores, até mesmo, em sede liminar, acarreta irreversível dilapidação ao patrimônio público.

Com o intuito de suprimir a lacuna causada pela ausência desse instrumento processual especialíssimo, criou-se a AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE, para que, a decisão nela proferida, pelo Supremo Tribunal Federal, possa produzir eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo' (art. 102, § 2º, da CF/88).

IV

DO CABIMENTO DA PRESENTE AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE

O expressivo número de ações — substancialmente idênticas — em curso no judiciário, amparadas na suposta insconstitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, vem acarretando enormes prejuízos para a realização da receita pública destinada à saúde, assistência social e outras áreas da Seguridade Social, além de gerar incerteza e absoluta insegurança jurídica. (DOC. nº 2).

Isto porque o volume de liminares concedidas em primeira instância, além de autorizar o contribuinte de se abster do pagamento ou de depositar em juízo os valores questionados, tem ainda o agravante, de motivar outros incontáveis contribuintes de, simplesmente, não efetuarem o pagamento da contribuição

em favor da seguridade, independentemente de amparo judicial.

Levando-se em conta, apenas os efeitos das ações judiciais, os registros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional já indicam um volume em torno de 9.000 demandas questionando a constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, com decisões diferentes, o que vem a evidenciar a controvérsia jurídica a respeito da matéria.

A União Federal, tem justo receio de que o número de ações venha a crescer de maneira expressiva e atinja os desastrosos níveis ocorridos quando da discussão travada a respeito do FINSOCIAL.

Estão caracterizados, pois, os requisitos exigidos pela doutrina estrangeira e brasileira para o ajuizamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade: a instauração de controvésia no judiciário sobre determinada matéria e a insegurança jurídica que isso provoca.

Aliás, sem a pretensão de se estabelecer qualquer critério comparativo entre a Ação Declaratória de Constitucionalidade e a extinta Representação para interpretação de lei, pois tratam-se de institutos processuais distintos, há de se reconhecer que as razões que justificavam 'o conhecimento' da Representação, cuja decisão também tinha força vinculante, são as mesmas que tornam possível o conhecimento da presente Ação Declaratória.

Isto é, o congestionamento dos órgãos do judiciário com ações idênticas e resultados díspares, gerando insegurança jurídica e instabilidade na economia do País, impõe o pronunciamento da Suprema Corte para estancar a controvérsia estabeleceida.

Neste sentido, entendeu o Supremo Tribunal Federal, quando conheceu da Representação nº 1.288, cuja ementa do Acórdão dispôs:

'I-1 — Dá ensejo à interpretação de lei, em tese, pelo Supremo Tribunal Federal, em processo de Representação, o conflito interpretativo instaurado em grande número de demandas judiciais em curso, congestionando a justiça e causando perplexidade aos litigantes, ao propósito do critério legal vigente sobre o reajuste das prestações da casa própria financiada pelo SFH.' (*omissis*)

V

DO DIREITO

Os contribuintes que ingressaram em juízo impugnando a contribuição instituída pela Lei Complementar nº 70/91, alegam, em síntese, o seguinte:

a) resulta em bitributação, por incidir sobre a mesma base de cálculo do PIS;

b) fere o princípio constitucional da não cumulatividade dos impostos da União;

c) como contribuição social, não poderia ser arrecadada e fiscalizada pela Receita Federal;

d) trata-se, a rigor, de imposto inominado, como já reconheceu o STF, fruto da competência residual da União;

e) violou o princípio constitucional da anterioridade, posto que o Diário Oficial, de 31.12.91, só circulou no dia 02.01.92.

Para dirimir todas as questões acima levantadas, cabe transcrever os seguintes artigos da Constituição que interessam ao caso:

'Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais:

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

.....

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

'Art. 154 — A União poderá instituir:

I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.'

A constatação de que o 'faturamento' dos 'empregadores' — eleito pela Constituição como uma das fontes destinadas ao financiamento da Seguridade — é a base de cálculo da contribuição impugnada, leva à conclusão lógica de que a Lei Complementar nº 70/91, não criou contribuição nova nem é esta, fruto da competência residual da União.

Ao contrário, a União instituiu uma contribuição social dentro dos limites de sua competência originária, outorgada pelo art. 195, I, da CF/88.

Em sendo assim, torna-se evidente, a improcedência de todas as alegações em favor da inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, como se demonstrará a seguir.

V.I. — DA BITRIBUTAÇÃO COM O PIS

A alegada ocorrência de bitributação entre a contribuição da Lei Complementar nº 70/91 (denominada geralmente de COFINS) e o PIS, por incidirem ambas sobre o faturamento, não prospera porque, além de não se aplicar ao caso, a vedação do inciso I do artigo 154, pelo fato de a COFINS não se imposto novo, tanto ela quanto o PIS, têm sede constitucional (art. 195, I e art. 239).

Isto é, a existência das duas contribuições sobre a mesma base de cálculo — o faturamento — está constitucionalmente autorizada, não havendo que se falar, pois, em bitributação.

Nesse sentido, entendeu o Supremo Tribunal Federal, quando decidiu sobre a contribuição social sobre o lucro. Confiram-se trechos dos votos dos relatores, Ministro Moreira Alves e Ministro Carlos Velloso, nos julgamentos do RE 146.733-9-SP e RE 138.284-8-CE respectivamente:

'Por fim, não se pode ver inconstitucionalidade no fato de a contribuição sob análise ter fato gerador e base de cálculo idênticos ao do Imposto de Renda e do PIS. Pelo singelo motivo de que não há, na Constituição, nenhuma norma que vede a incidência dupla de imposto e contribuição sobre o mesmo fato gerador, nem que proíba tenham os dois tributos a mesma base de cálculo.

O que veda a Carta, no art. 154, I, é a instituição de imposto que tenha fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados. E o que veda o art. 195, parágrafo 4º, é que quaisquer outras contribuições, para fim de seguridade social, venham a ser instituídas sobre os fenômenos econômicos descritos nos incisos I, II e III do *caput*, que servem de fato gerador à contribuição sob exame.

Não há que se extrair da norma do art. 154, I, um princípio constitucional extensivo a todos os tributos, muito menos para o fim de inibir a aplicação de norma expressa do próprio Texto Fundamental, como é a do art. 195, *caput*, inciso I, onde está iniludivelmente apontado o lucro do empregador como o fato imponível e a base de cálculo da contribuição para a seguridade social." (RE nº 146-733-9 SA)

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

Nem, seria possível a utilização do argumento no sentido de que teríamos, no caso, *bis in idem* —, o lucro das pessoas jurídicas constituindo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição — por isso que é a constituição que, expressamente, admite a contribuição sobre o lucro (C.F., art. 195, I)." (RE nº 138.284-8).

Também, no julgamento do FINSOCIAL, a questão da bitributação não foi sequer objeto de maiores indagações, ficando pacificada nos termos do voto do Ministro Ilmar Galvão, consignado no RE 150.164-1:

"Por outro lado, a existência de duas contribuições sobre o faturamento está prevista na própria Carta (art. 195, I e 239), motivo singelo, mas bastante, não apenas para que não se possa falar em inconstitucionalidade, mas também para infirmar a ilação de que a contribuição do artigo 239 satisfaz a previsão do artigo 195, I, no que toca a contribuição calculada sobre o faturamento. De outra parte, o D.L. 2.397/87, que alterou o Dl 1.940/82, em seu artigo 22, já havia conceituado a receita bruta do artigo 1º, Parágrafo 1º, do mencionado diploma legal como a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços", conceito esse que coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36). A Lei nº 7.689/88, pois, ao converter em contribuição social, para os fins do artigo 195, I, da Constituição, o FINSOCIAL até então calculado sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e

serviços, nada mais fez do que instituir contribuição social sobre o faturamento."

V. 2 — DA CUMULATIVIDADE COM OUTROS IMPOSTOS FEDERAIS

O princípio da não cumulatividade aplica-se às contribuições sociais instituídas na órbita da competência residual da União, nos termos do artigo 195, parágrafo 4º, da Constituição Federal.

Vale dizer, as contribuições sociais que tenham fatos geradores diversos do lucro, faturamento e folhas de salários, serão contribuições sociais residuais, submetidos à previsão do artigo 154, I.

Desse modo, a eventual cumulatividade do COFINS, não tem obstáculo constitucional eis que a sua origem e fonte de validade situam-se no artigo 195, I e não no artigo 195, parágrafo 4º.

V. 3 — A ARRECADAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PELA RECEITA FEDERAL

O fato de a fiscalização e a arrecadação do COFINS terem sido deferidas à Secretaria da Receita Federal corresponde à exigência de se racionalizar o controle da referida contribuição.

Tal delegação — permitida pelo artigo 7º do CTN — não interfere na natureza jurídica da referida contribuição e nem induz em desvio de destinação, pois o importante é que a própria Lei Complementar nº 70/91 garante a sua destinação exclusiva às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Assim já decidiu essa Suprema Corte (RE 146.733, 29.06.92, MOREIRA ALVES, DJ 06.11.92; RE 138.284, 01.07.92, VELLOSO, DJ 28.08.92; RE 150.755, 18.11.92, PERTENCE).

V. 4 — DA NATUREZA DE IMPOSTO

Outra questão que se coloca é em relação a natureza da contribuição social sobre o faturamento (COFINS).

É evidente, que não se trata de imposto inominado. Fazer valer esta conceituação conferida pelo STF ao FINSOCIAL, sob a ótica da Constituição de 1969, ou seja, antes do advento da Constituição Federal de 1988 é por demais absurdo.

Entretanto, é inegável que, independentemente de se considerar as contribuições sociais como uma espécie de tributo ou não, estão elas submetidas aos balizamentos constitucionais que regem o poder de tributar, fazendo-se exceção ao princípio da anterioridade.

A transmutação da natureza da contribuição sobre o faturamento para o novo ordenamento constitucional — de imposto para contribuição social — tornou-se clara nos termos do voto do Ministro MOREIRA ALVES, na ocasião em que relatou o RE nº 146.133-9/SP. Confira-se:

"De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. No tocante às contribuições sociais — que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento —, não só as referidas no artigo 149 — que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional — têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título "Da Ordem Social". Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra "b" consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no parágrafo 6º deste dispositivo." (omiss).

As contribuições seriam, segundo parte considerável da doutrina, tributos especiais afetados a finalidades específicas.

V. 5 — DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Não foi também, violado o princípio da anterioridade da lei, porque, as contribuições

sociais do artigo 195 da CF/88, estão dele expressamente excepcionadas, pelo parágrafo 6º, do referido artigo.

O princípio da "não-surpresa do contribuinte" manifesta-se, em relação às contribuições sociais, pelo interregno de 90 dias que deve existir entre a publicação da lei e a exigência da contribuição, e este prazo, foi devidamente respeitado.

Ressalta-se, por derradeiro, que no Acórdão de Plenário no RE 150.764-1, Pernambuco, Relator Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, observa-se, nos votos dos Ministros ILMAR GALVÃO, MARCO AURÉLIO, NÉRI DA SILVEIRA E MOREIRA ALVES, alusões à Lei Complementar nº 70/91, como argumentos incidentais favoráveis à sua manutenção no mundo jurídico.

O Ministro ILMAR GALVÃO assim se referiu à Lei Complementar 70/91: "A LC 70/91, portanto, no que concerne à contribuição das empresas vendedoras de mercadorias e serviços, não veio preencher vazio legislativo, como se poderia desavisadamente imaginar. Na verdade teve por escopo, nesse ponto, espancar, de vez, dúvidas, de todo infundadas que deram causa a milhares de ações, ajuizadas no sentido do reconhecimento da inconstitucionalidade da exação em causa".

VI — DO PEDIDO

É a presente, pois para pedir a essa Colenda Suprema Corte de Justiça que, conhecendo da presente ação, declare constitucional a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, em especial, os artigos 1º, 2º, 9º, 10 e 13, dando efeitos vinculantes à referida decisão, na forma do artigo 102, inciso I, parágrafo 2º da CF.

Requerem, finalmente, que seja ouvido o Ministério Público Federal." (fls. 02/22)

A fls. 169, determinei a juntada da documentação relativa ao processo legislativo dessa Lei Complementar. Essa exigência foi cumprida a fls. 172 e seguintes.

Esclareço que à inicial foram juntadas cópias de decisões judiciais que demonstram a controvérsia que a presente ação visa a dirimir.

A fls. 351, exarei, nos autos, este despacho:

"Tendo em vista a controvérsia já existente quanto à constitucionalidade, ou não, da Emenda Constitucional nº 03/93, no tocante à instituição da ação declaratória de constitucionalidade — e disso dá notícia a ADIn. nº 913 (cujos autos estão anexos aos desta ação) que não foi conhecida por ilegitimidade ativa *ad causam* —, levanto, incidentemente, para exame, a prejudicial de inconstitucionalidade, e determino que, a respeito dela, seja aberta vista à Procuradoria-Geral da República para manifestar-se."

Depois de ouvida a Procuradoria-Geral da República (parecer a fls. 353 a 363), esta Corte rejeitou, por maioria de votos, a prejudicial de inconstitucionalidade da instituição, pela Emenda Constitucional nº 03/93, da ação declaratória de constitucionalidade.

Em seguida, abri nova vista à Procuradoria-Geral da República, para manifestar-se sobre o pedido de declaração de constitucionalidade objeto desta ação.

A fls. 367/386, assim se manifesta a Procuradoria-Geral da República, em parecer do Dr. Moacir Antônio da Silva:

"O Presidente da República, a Mesa do Senado Federal e a Mesa da Câmara dos Deputados ajuizaram a presente Ação Declaratória visando à declaração de constitucionalidade dos artigos 1º, 2º, 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91, que instituíram contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos seguintes termos:

"Art. 1º. Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social — PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público — PASEP, fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a ela equiparadas pela legislação do imposto sobre a Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das

áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Art. 9º. A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta Lei Complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no artigo 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída.

Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta Lei Complementar, observado o disposto na segunda parte do artigo 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

Parágrafo único. À contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.

Art. 13. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores àquela publicação, mantidos, até essa data, o Decreto-Lei nº 1940, de 25 de maio de 1982 e alterações posteriores, a alíquota fixada no artigo 11 da Lei nº 8.114, de 12 de dezembro de 1990."

2. Refere a inicial que, sob a ordem constitucional anterior, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 103.778-DF, entendeu que o extinto FINSOCIAL, criado pelo Decreto-Lei nº 1940, de 15.05.82, tinha natureza de imposto inominado, quando calculado sobre a receita bruta das empresas, ou de adicional do imposto de renda, quando incidente sobre o imposto de renda devido pelas prestadoras de serviços.

3. Já no regime da Constituição de 1988, surgiram numerosas controvérsias em torno da compatibilidade do FINSOCIAL com a nova ordem constitucional, particularmente no tocante à questão de saber se o artigo 9º da Lei nº 7.689, de 15.12.88, tinha o condão de promover a transmutação da natureza jurídica desse tributo de imposto inominado para contribuição social.

4. Com o advento da Lei Complementar nº 70, de 1991 — prosseguem os requerentes —, as controvérsias sobre a constitucionalidade, ou não, do FINSOCIAL estão sendo transferidas para a contribuição social instituída pelo novo diploma. Um surpreendente número de empresas tem ingressado em juízo, obtendo liminares dos juízes de primeira instância, que as desobrigam do pagamento ou as autorizam ao depósito judicial dos valores questionados, até a decisão do mérito das ações, o que vem acarretando enormes prejuízos para a realização a receita da Seguridade Social.

5. A existência de grande número de demandas, acima de nove mil, em julho de 1993 (fls. 38), congestiona o Judiciário e impele outros contribuintes a não efetuarem o pagamento da contribuição, provocando grave instabilidade e insegurança jurídica, justificando, dessa forma, a propositura da ação declaratória de constitucionalidade.

6. Passam, em seguida, os requerentes, a refutar as argüições de inconstitucionalidade suscitadas nos processos judiciais em curso, sustentando, em resumo, que:

a) a Lei Complementar nº 70/91 instituiu a contribuição social sobre o faturamento das pessoas jurídicas com fundamento no artigo 195, I, da Constituição de 1988, não se cuidando, dessa forma, de contribuição nova nem decorre ela de competência residual da União;

b) não se tratando de imposto, é inaplicável a vedação do artigo 154, I, da Constituição, que se refere unicamente à criação de novos impostos pela União;

c) a incidência da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 e Programa de Integração Social sobre a mesma base de cálculo — faturamento — está constitucionalmente autorizada (CF/88, artigos 195, I, e 293), não se podendo, em conseqüência, falar em *bis in idem* vedado na Lei Fundamental;

d) o princípio da não-cumulatividade, no tocante às contribuições, refere-se às que venham a ser criadas com fundamento no parágrafo 4º do artigo 195 da Constituição, não alcançando a contribuição social sobre o faturamento das pessoas jurídicas, cuja origem e fonte de validade situam-se no inciso I do mesmo artigo;

e) a atribuição da arrecadação e fiscalização do tributo à Secretária da Receita Federal teve o sentido de racionalizar o seu controle, o que é admitido no artigo 7º do Código Tributário Nacional, não interferindo na natureza jurídica da contribuição, pois a Lei Complementar nº 70/91 garante sua destinação exclusiva à Seguridade Social (RE 146.733, RE 138.284 e RE 150.755); e

f) a contribuição social sobre o faturamento das empresas não está submetida ao princípio da anterioridade contemplado no artigo 15, III, "b", mas sim ao "princípio da não-surpresa", estatuído no parágrafo 6º do artigo 195, isto é, só poderia ser exigida após decorridos noventa dias da data da publicação da lei, por determinação expressa do artigo 149 da Lei Maior.

7. Pedem, por fim, os requerentes que o Supremo Tribunal Federal declare a legitimidade constitucional das normas da Lei Complementar nº 70/91, concernentes à contribuição social sobre o faturamento das pessoas jurídicas, atribuindo efeitos vinculante à decisão, na forma do artigo 102, parágrafo 2º, da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993.

8. Em cumprimento a despacho do eminente Relator (fls. 169), juntaram os Autores as peças do processo legislativo pertinentes à Lei Complementar nº 70, de 1991 (fls. 172 a 349).

9. Após manifestação da Procuradoria-Geral da República, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, rejeitou a prejudicial de inconstitucionalidade da EC nº 3, de 1993, na parte em que, alterando a redação dos artigos 102, inciso I e parágrafo 2º, e 103, parágrafo 4º, da Constituição Federal, instituiu a ação declaratória de constitucionalidade, prejudicial esta levantada em Questão de Ordem pelo eminente Relator, em face da controvérsia sobre o assunto na ADIn. nº 913-3, intentada pela Associação dos Magistrados Brasileiros, não conhecida pela Corte, e cujos autos se encontram em aspecto à presente ação.

10. Por último, o eminente Relator abriu vista do processo à Procuradoria-Geral da República, desta feita para pronunciar-se sobre o pedido de declaração de constitucionalidade das normas da Lei Complementar nº 70, de 1991, relativas à contribuição social sobre faturamento das pessoas jurídicas (fls. 365).

II

11. Preliminarmente, como já se adiantou no julgamento da Questão de Ordem, em que foi suscitada a prejudicial de inconstitucionalidade das normas da EC nº 3/93 sobre a ação declaratória de constitucionalidade, a inicial atende aos pressupostos inerentes a essa modalidade de ação, demonstrando objetivamente a existência de controvérsia judicial de grandes proporções (acima de nove mil ações ajuizadas até julho de 1993), que põe em risco a presunção de constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 70/91, com a juntada de cópias de decisões que pronunciaram tanto a sua constitucionalidade (fls. 39 a 119) quanto a sua inconstitucionalidade (fls. 120 a 165).

III

12. A contribuição social sobre faturamento das pessoas jurídicas foi instituída mediante

lei complementar — a Lei Complementar nº 70, de 30.12.91 — resultante do Projeto de Lei Complementar 91/91, de iniciativa do Poder executivo, com observância do processo estabelecido no artigo 69 da Constituição Federal.

13. Não se vê na opção da lei complementar, porém, o reconhecimento de uma eventual filiação da nova contribuição à regra autorizada do parágrafo 4º do artigo 195, muito menos à do artigo 154, I, da Constituição Federal.

14. Não se exigiria mais do que lei ordinária para a instituição da contribuição sobre o faturamento das empresas, a teor do artigo 195, I, dispõe:

"Art. 195. A seguridade será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais:

1. dos empregados, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

15. O *caput* do dispositivo refere-se à lei para a instituição das contribuições sociais enumeradas nos incisos, aí incluída a contribuição sobre o faturamento das pessoas jurídicas, de modo que a lei institutiva é a lei ordinária, sabido que a lei complementar só é exigida nas hipóteses clara e taxativamente enumeradas no texto fundamental.

16. Para financiamento da Seguridade Social, só cabe cogitar-se de lei complementar para a instituição de outras fontes destinadas a garantir a sua manutenção e expansão, e não para as contempladas nos incisos I a III do art. 195. No caso de criação de novas fontes, sim, o § 4º do art. 195, ao fazer remissão ao art. 154, I, impõe o requisito formal de lei complementar e a condição de que as contribuições não sejam comulativas, nem tenham fatos geradores ou bases de cálculos próprias dos impostos discriminados na Constituição.

17. É bem verdade que a norma matriz das contribuições sociais, assim como das contribuições de intervenção e corporativas — o art. 149 da Constituição destaca que a instituição dos tributos dessa espécie deve observância no art. 146, nº III, que se refere à lei complementar de normas gerais em matéria tributária, *in verbis*:

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

'Art. 146 — Cabe à lei complementar:

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

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

b) — obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária;

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

18. Essa remissão, contudo, tem o inequívoco sentido de submeter as contribuições às normas gerais de direito tributário, o que não significa que a própria instituição do tributo dependa de lei complementar. Note-se, além disso, que a exigência de prévia definição dos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes, constante do art. 146, III, letra *a*, é dirigida unicamente aos impostos discriminados na Constituição, e não às contribuições.

19. Nesse sentido a orientação do Supremo Tribunal Federal, firmada em vários precedentes, dentre os quais o RE 146.733-9 — SP, em que declarou o eminente Relator, Ministro MOREIRA ALVES:

'Note-se, ademais, que, com relação aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuições, o próprio artigo 146, III, só exige estejam previstos na lei complementar de normas gerais quando relativos aos impostos discriminados na Constituição, o que não abrange as contribuições sociais, inclusive as destinadas ao financiamento da seguridade social, por não configurarem impostos.

Assim sendo, por não haver necessidade, para a instituição da contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social com base no inciso I artigo 195 — já devidamente definida em suas linhas estruturais na própria Constituição — da lei complementar tributária de normas gerais, não será necessária, por via de conseqüência, que essa instituição se faça por lei complementar que supriria aquela, se indispensável. Exceto na hipótese prevista no § 4º (a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social), hipótese que não ocorre no caso, o artigo 195 não existe lei complementar para as instituições dessas contribuições sociais, inclusive a prevista no § 1º, como resulta dos termos do par. 6º desse mesmo dispositivo constitucional.'

20. No RE 138.284-8 — CE, observou, por igual, o eminente Ministro CARLOS VELLOSO:

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

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

Dir-se-ia que a opção de lei complementar resultou da consideração de que no regime da Constituição anterior o FINSOCIAL, instituído no Dec.-lei nº 7 1.940/82, quando calculado sobre a receita bruta, foi caracterizado como imposto da competência residual da União.

22. Essa qualificação jurídica, definida, no julgamento do RE 103.778 — DF, está ligada à circunstância de que referida exação não se enquadrava entre as contribuições arroladas no art. 21, § 2º, I, da Constituição, na redação da EC n. 1/69, além de que os encargos da Previdência não incluiam os mencionados no FINSOCIAL (RTJ 116, P. 1.145).

23. Com o advento da Constituição de 1988, o fundamento de validade e eficácia da exação era o art. 56 do ADCT, por força do qual cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição passaram a integrar a receita da seguridade social.

74. O art. 9º da Lei n. 7.689, de 1988, manteve a contribuição prevista no Dec.-lei n. 1.940/82, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal, como que a converteu de imposto inominado em contribuição para a seguridade social. Em voto proferido no RE 150.764-1 — PE, comentando esse preceito legal, observou, a respeito, o eminente Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE:

'Não se pretendeu aí, portanto, tomar simplesmente do instituto, tal como existia sob a ordem constitucional pretérita — isto é, como imposto residual fundado no art. 18, § 5º, da Carta decaída —, e transplantá-lo, inalterado, para o novo sistema tributário: cuidou-se, isso sim, de obrigar a legislação antiga do FINSOCIAL sob novo fundamento constitucional de validade — o art. 195, I, da Constituição de 88 —, para tanto, adequando-se, quanto necessário, ao seu regime.

Essa alteração explícita do fundamento de legitimação constitucional do tributo implicou indisfarçável novação objetiva de sua natureza jurídica: converteu-o, do imposto residual que era, quando derivado do art. 18, § 5º, da Carta de 69, em contribuição para a

seguridade social, sob o pólio do art. 195, I, da Constituição.

Novação essa, da qual decorre — que, o ponto decisivo —, a iniludível sujeição, daí para a frente, do tributo ao regime constitucional das contribuições sociais previstas naquela regra constitucional, o que traz corolários do maior relevo: assim de logo, a aplicabilidade à sua incidência no tempo da regra específica de anterioridade trimestral (CF, art. 195, § 6º), e, também, a definitiva afetação do produto da sua arrecadação já provisoriamente determinada pelo art. 56, ADCT — ao orçamento da seguridade social (CF, art. III) e à gestão dos seus diferentes órgãos de administração direta ou autárquica (CF, art. 195, § 2º).

25. A Lei Complementar n. 70, de 1991, efetivamente instituíra contribuição social com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal, em substituição à contribuição de que tratava o Dec.-lei n. 1.940/82, com as alterações posteriores.

26. Não se pode negar, hoje em dia, que as contribuições constituem modalidade tributária autônoma, embora, no campo doutrinário, autores de tomo, que formaram corrente minoritária ainda pretendam acomodá-las às figuras tradicionais dos impostos ou taxas, conforme o caso. O que importa destacar, no entanto, é que as contribuições sociais, de intervenção e corporativas, incluídas. no capítulo constitucional pertinente ao sistema Tributário Nacional, e, portanto, submetidas a princípios constitucionais e a normas gerais no campo da tributação, têm, não obstante, um regime jurídico peculiar, em comparação com os fixados para os impostos e taxas.

27. Essas contribuições, aliás, têm como característica essencial a finalidade de financiar atividades estatais. No caso das contribuições sociais, por exemplo, a afetação constitucional da contribuição ao financiamento da Seguridade Social é elemento constitutivo dessa espécie tributária, sendo, portanto, tributos causais nesse ponto aproximando-se das taxas, mas se distanciando dos impostos, que não são vinculados.

28. Dessa forma, as limitações constitucionais concernentes ao poder de instituir impostos, referidas exclusivamente a essa espécie de tributo, não se estendem às contribuições, salvo se norma específica estabeleça essa extensão.

IV

29. Atribui-se aos dispositivos da Lei Complementar n. 70, de 1991, que tratam da contribuição social sobre o faturamento das pessoas jurídicas, eiva de inconstitucionalidade por ter a mesma base de cálculo de impostos discriminados na Constituição.

30. A contribuição social sobre o faturamento dos empregadores, contudo, está expressamente prevista no art. 195, I, não se lhe aplicando o inciso I do art. 154, que autoriza a instituição de novos impostos pela União, mediante lei complementar, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

31. Essa restrição contida na segunda parte do art. 154, I, é aplicável a outras contribuições que venham a ser criadas para garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, por determinações sociais instituídas com fundamento aos incisos I e III do mesmo artigo.

32. No julgamento do RE 146.733-9 — SP, em que se apontava o mesmo vício de inconstitucionalidade no tocante à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (Lei nº 7.689/88), assinalou em seu voto o eminente Relator, Ministro MOREIRA ALVES:

A quinta questão que se apresenta quanto à constitucionalidade, ou não, da contribuição social em causa é a de que ela tem como fato gerador o lucro das pessoas jurídicas, o qual é também fato gerador do imposto de renda, ocorrendo, por isso, bitributação vedada.

Sucede, porém, que, além de a contribuição destinada à seguridade social não ser imposto novo, não se lhe aplicando, portanto, a proibição do inciso I do artigo 154 da Constituição, é a própria Carta Magna que, no inciso I do seu artigo 195, admite essa modalidade de contribuição incidente sobre o lucro dos empregadores. Por essa última razão mesma,

não há como pretender-se que a Lei 7.689/88, ao instituir a contribuição social em causa, criou outra fonte destinada a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, motivo por que não é invocável a obediência ao artigo 154, I, estabelecida no § 4º do artigo 195.

33. Sob esse mesmo fundamento, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 138.284-8— CE, relatado pelo eminente Ministro CARLOS VELLOSO, voltou a rejeitar o argumento de inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas, por incidir sobre a mesma base de cálculo do imposto de renda.

34. Improcede, dessa forma, a alegação de inconstitucionalidade da contribuição social sobre o faturamento, a pretexto de que tem a mesma base de cálculo de impostos previstos na Constituição.

35. Não ocorre bitributação vedada na Constituição entre a contribuição da Lei Complementar nº 70/91 e a contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, por incidirem ambos sobre o faturamento.

36. Não se revestindo a contribuição social da Lei Complementar nº 70/91 do caráter de imposto, nem se compreendendo entre as outras fontes de custeio previstas no art. 195, § 4º, não se aplica a vedação do inciso I do art. 154 da Constituição Federal.

37. A existência de duas contribuições sobre a mesma base de cálculo — o faturamento — está autorizada na própria Constituição, em seus arts. 195, I, e 239, não se podendo falar em inconstitucionalidade, nem mesmo em antinomia entre essas normas constitucionais.

38. Refere a inicial que o Supremo Tribunal Federal repeliu idêntica argüição, a propósito da contribuição sobre o lucro das empresas, no RE 146.733 — SP, com base nestes fundamentos do voto do Relator, Ministro MOREIRA ALVES:

Por fim, não se pode ver inconstitucionalidade no fato de a contribuição sob análise ter fato gerador e base de cálculo idênticos ao do Imposto de Renda e do PIS. Pelo singelo motivo de que não há, na Constituição, nenhuma norma que vede a incidência dupla de imposto e contribuição sobre o mesmo fato gerador, nem que proíba tenham os dois tributos a mesma base de cálculo.

O que veda a Carta, no art. 154, I, é instituição de imposto que tenha fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados. E o que veda o art. 195, parágrafo 4º, é que quaisquer outras contribuições, para fim de seguridade social, venham a ser instituída sobre os fenômenos econômicos descritos nos incisos I, II e III do *caput*, que servem de fato gerador à contribuição sob exame.

Não há que se extrair da norma do art. 154, I, um princípio constitucional extensivo a todos os tributos, muito mesmos para o fim de inibir a aplicação de norma expressa do próprio Texto Fundamental, como é a do art. 195, *caput*, inc. I, onde está iniludivelmente apontado o lucro do empregador como o fato imponível e a base de cálculo da contribuição para a seguridade social. (RE nº 146.733-9 — SP).

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

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

39. E no RE 150.164-1 — PR, observou igualmente o Ministro ILMAR GALVÃO:

'Por outro lado, a existência de duas contribuições sobre o fundamento está prevista na própria Carta (art. 195, I e 239), motivo singelo, mas bastante, não apenas para que não se possa falar em inconstitucionalidade, mas também para que não se possa falar em inconstitucionalidade, mas também para infirmar a ilação de que a contribuição do art. 239 satisfaz a previsão do art. 195, I, no que toca à contribuição calculada sobre o faturamento. De outra parte, o D.L. 2.397/87, que alterou o DL 2.940/82, em seu art. 22, já havia conceituado a receita bruta do art. 1º, § 1º, do mencionado diploma legal como a 'receita

bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços', conceito esse que coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36). A Lei nº 7.689/88, pois, ao converter em contribuição social, para os fins do art. 195, I, da Constituição, o FINSOCIAL, até então calculado sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, nada mais fez do que instituir contribuição social sobre o faturamento.

40. Não há, portanto, nenhuma impossibilidade de coexistência das duas contribuições, devendo notar-se que a contribuição do PIS, instituída na Lei Complementar nº 70, de 1970, é destinada ao financiamento do programa de seguro desemprego e ao pagamento do abono do salário mínimo anual para os trabalhadores que percebam até dois salários mínimos de remuneração mensal (CF, art. 239), enquanto a contribuição da Lei Complementar nº 70/91 é destinada ao financiamento da Seguridade Social.

VI

41. É inaplicável à contribuição social da Lei Complementar nº 70/91 o princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, alínea *b*, mas sim o § 6º do art. 195, que dispõe:

'Art. 195 .....

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

42. O art. 149 impõe às contribuições a aplicação do princípio do art. 150, III, mas ressalva as contribuições previstas no art. 195, determinando a observância da regra do § 6º do mesmo artigo.

43. E o art. 13 da Lei Complementar nº 70/91 está em harmonia com a regra do § 6º do art. 195 da Constituição, pois determina sua eficácia a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à sua publicação.

VII

44. Por último, há decisões judiciais que têm proclamado a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 70, de 1991, na parte em que atribui à União as funções de arrecadar e fiscalizar a contribuição, sob o fundamento de que essas atividades deveriam ser necessariamente afetas à entidade autárquica encarregada da gestão dos recursos correspondentes.

45. O parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70/91 dispõe que se aplicam à contribuição as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, matéria esta da competência da Secretaria da Receita Federal (Decreto 70.235, de 06.03.72).

46. O art. 194, parágrafo único, inciso VII, da Constituição, dispõe que a seguridade social deve ser organizada mediante gestão administrativa descentralizada, com a participação da comunidade, em especial dos trabalhadores, empresários e aposentados. Mas isto não significa que a arrecadação e a fiscalização da contribuição social devam ser atribuídos às entidades descentralizadas, que compõem a Seguridade Social. A estas compete a gestão dos recursos orçamentários de Seguridade Social, isto é, a administração própria do orçamento na respectiva área de atuação (arts. 194, parágrafo único, VIII, 148, parágrafo único, e 204), o que não é invalidado pela atribuição das funções de acarretar e fiscalizar o tributo à Secretaria da Receita Federal.

47. O que a Constituição prevê é a gestão administrativa descentralizada da Seguridade Social e as formas direta e indireta de financiamento da Seguridade Social. A contribuição social constitui forma direta desse financiamento e essa determinação constitucional é atendida mediante a destinação exclusiva dos recursos do orçamento da Seguridade So-

cial, assegurada no art. 10 da Lei Complementar nº 70/91.

48. Como foi acentuado no julgamento do RE 146.733-9-SP, a Constituição não atribui a órgãos autônomos da Seguridade Social a arrecadação e a fiscalização das contribuições destinadas ao respectivo orçamento. Nesse julgado, transcreveu-se voto do em. Juiz Fleury Pires, do qual destacamos os seguintes trechos:

'... nos termos em que delineados os contornos da Seguridade Social com a simples aproximação das ações de saúde, de assistência e de previdência e com a manutenção de variadas fontes de custeio, direto e indireto, não há como vislumbrar na Constituição proibição a que a União institua e arrecade contribuição social expressamente prevista no art. 194, I, incidente sobre o lucro dos empregadores, desde que destine os recursos exclusivamente à Seguridade Social.'

49. Cita, em seguida, esta ponderação de Wladimir Novaes Martinez:

'A idéia de que , aproximando uma das outras, normativamente, as ações de saúde, os serviços assistenciais, o custeio e as prestações previdenciárias, a Constituição pretende criar — sem ter criado — a seguridade social, é mais uma vez confirmada com a disposição do art. 194, § 1º: 'A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, assistência e previdência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos'. O orçamento será, senão único, pelo menos unificado ou integrado, mas não será da seguridade social, já que a essa técnica não corresponde ainda um ministério ou órgão centralizador e sim o de cada uma das três medidas que a compõem, cada uma das áreas administrará o seu próprio orçamento, que será elaborado integrado, propiciando no futuro a decisão político-administrativa de um único e gigantesco órgão controlador das três ações.'

50. Nos termos do art. 6º do Código Tributário Nacional, a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, que compreende, como assevera Aliomar Baleeiro, a definição da 'competência administrativa dos órgãos e repartições que o devem lançar, cobrar, fiscalizar etc.', e que 'a ênfase da adjetivação — 'plena' — quer significar que não há outras limitações ao legislador, senão aquelas de ordem constitucional' (Direito Tributário Brasileiro, 10a. ed., 1993, p. 68).

51. Dessa forma, inexistindo limitação constitucional à competência legislativa da União para definir os órgãos de arrecadação ou fiscalização da contribuição social, essas funções caberiam, em princípio, diretamente à União, só se podendo cogitar de atribuição a entidades descentralizadas através de delegação, prevista no art. 7º do Código Tributário Nacional.

52. Acentue-se, por fim, que essa questão já foi definida pelo Supremo Tribunal Federal, tanto no RE 146.733-9-SP, de que foi Relator o eminente Ministro MOREIRA ALVES, quanto no RE 138.284-8-CE, em que o eminente Ministro CARLOS VELLOSO assim sintetizou o entendimento da Corte:

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

VIII

53. Em face do exposto, o parecer é no sentido da procedência da ação, declarada a constitucionalidade dos arts. 1º, 2º, 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, com os efeitos previstos no § 2º do art. 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993."

É relatório, cuja cópia a Secretaria deverá encaminhar aos Srs. Ministros.

Brasília, 18 de novembro de 1993.

VOTO

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES (RELATOR): — 1. Esta Corte, no julgamento do incidente de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3/93 que institui a presente ação declaratória de constitucionalidade, estabeleceu, como uma das condições dessa ação, a necessidade da demonstração da existência de controvérsia judicial séria sobre a norma ou as normas cuja declaração de constitucionalidade é pretendida.

Assim sendo, a delimitação do objetivo da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objetivo fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos ainda aos limites da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar.

No caso, embora os autores requeram, na inicial, a declaração de constitucionalidade da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, dizendo que o fazem em especial quanto aos seus artigos 1º, 2º, 9º, 10 e 13, o certo é que somente eles são transcritos e apenas a eles, no tocante à contribuição social por ela instituída, diz respeito a fundamentação do pedido, o que demonstra que, em verdade, o objetivo da presente ação fixado pelos autores na inicial se restringe a esses dispositivos legais e não a toda a Lei Complementar nº 70/91 que, inclusive, contém normas estranhas à contribuição social em causa (assim, por exemplo, os artigos 11, 12 e 14).

Ademais, com relação aos referidos artigos 1º, 2º, 9º, 10 e 13, verifica-se que os dois deles — os artigos 9º e 13 — não dizem respeito integralmente à contribuição em causa — a COFINS -, mas, no primeiro, sua parte final (*"salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída"*) se refere ao FINSOCIAL, que não é objeto desta ação, o mesmo ocorrendo no segundo, cuja parte final (*"e alterações posteriores, a alíquota fixada no art. 11 da Lei nº 8.114, de 12 de dezembro de 1990"*) também não concerne à COFINS.

Ademais, examinando-se o âmbito de abrangência da controvérsia judicial demonstrada pelos autores com a juntada, a fls. 40 e seguintes, de acórdão e de sentenças da Justiça Federal, verifica-se que toda ela gira apenas em torno da constitucionalidade, ou não, da instituição da COFINS, circunscrevendo-se ela, assim, à constitucionalidade, ou não, dos artigos 1º, 2º e 10 integralmente, e dos artigos 9º e 13, apenas na parte que dizem respeito a essa contribuição, o que implica a exclusão do exame de suas partes finais acima aludidas.

2. Assim fixado o objetivo da presente ação, transcrevo o teor dos artigos no seu âmbito de abrangência com relação ao qual se pede a declaração de constitucionalidade:

"*Art. 1º.* Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Parágrafo único — Não integra a receita de que trata esse artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) — do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) — das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Art. 9º. A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar

não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, ...

Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta lei complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

Parágrafo único — À contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativa ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente, e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.

Art. 13. Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aosnoventa dias posteriores, àquela publicação, ..."

3. Examinando-se a documentação comprobatória da controvérsia judicial existente sobre a COFINS, verifica-se que as decisões a favor de sua constitucionalidade (acórdão da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região e sentenças de Juízes Federais das Seções Judiciárias do Rio Grande do Sul, do Distrito Federal, de São Paulo e de Minas Gerais) (fls. 40 a 119) e as a elas contrárias (sentenças de Juízes Federais das Seções Judiciárias do Rio de Janeiro, de Pernambuco, de São Paulo e do Rio Grande do Sul) (fls. 121 a 165) versam, total ou parcialmente, os aspectos constitucionais que, a respeito dessa contribuição social, assim foram resumidos na inicial (fls. 13):

"a) — resulta em bitributação, por incidir sobre a mesma base de cálculo do PIS;

b) — fere o princípio constitucional da não cumulatividade dos impostos da União;

c) — como contribuição social, não poderia ser arrecadada e fiscalização pela Receita Federal;

d) — trata-se, a rigor, de imposto inominado, como já reconheceu o SFT, fruto da competência residual da União;

e) — violou o princípio constitucional da anterioridade, posto que o Diário Oficial, de 31.12.91, só circulou no dia 02.01.92".

Passo, portanto, a examiná-lo.

4. Esta Corte, ao julgar o RE 146.733, de que fui relator, e que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituídas pela Lei 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos.

No voto que então proferi, assim me pronunciei sobre a natureza tributária dessas contribuições:

"Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais — que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento —, não só as referidas no artigo 149 — que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional — têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título 'Da Ordem Social'. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o início III do artigo 150 (cuja letra *b* consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no § 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu § 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforçar o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais'.

Ora, o artigo 1º da Lei Complementar nº 70/91, instituiu contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinada exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, contribuição essa que, pelo artigo 2º da mesma Lei, incide sobre o faturamento mensal.

Trata-se, pois, de contribuição social prevista no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal que se refere ao financiamento da seguridade social mediante contribuições sociais dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o *faturamento* e o lucro.

Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como *"a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza"* nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro ILMAR GALVÃO, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços *"coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei 187/36)"*

Nem se descaracteriza a COFINS como contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, a circunstância de o artigo 10 da Lei Complementar nº 70/91, depois de no seu *caput* dispor "o produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta lei complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social", estabeleça, em seu parágrafo único, que "à contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidade". Alegação análoga a essa se fez com relação à contribuição social instituída pela Lei 7.689/88, e esta Corte a repeliu sob o fundamento de que, para que fosse inconstitucional a atribuição das funções de arrecadar e fiscalizar a contribuição social, necessário seria que a Constituição tivesse criado um sistema de seguridade social cuja realização, em todas as suas etapas, tivesse de ser da competência exclusiva de um órgão autônomo de seguridade social, o que não resulta dos textos constitucionais concernentes à seguridade social. Naquele julgamento, transcrevi em meu voto passagem do voto proferido pelo Sr. Juiz Fleury Pires quando do julgamento, pelo Plenário do TRF da 3a. Região, da argüição de incosntitucionalidade, sob esse aspecto, da contribuição social instituída pela Lei 7.689/88, do qual destaco, agora, por sua pertinência ao caso presente, as mesmas passagens transcritas pelo parecer da Procuradoria-Geral da República:

"... nos termos em que delineados os contornos da Seguridade Social com a simples aproximação das ações de saúde, de assistência e de previdência e com a manutenção de variadas fontes de custeio, direto e indireto, não há como vislumbrar na Constituição proibida a que a União institua e arrecada contribuição social expressamente prevista no art. 194, I, incidente sobre o lucro dos empregadores, desde que destine os recursos exclusivamente à Seguridade Social";

e, mais adiante, citando Wladimir Novaes Martinez:

"A idéia de que, aproximando uma das outras, normativamente, as ações de saúde, os serviços assistenciais, o custeio e as prestações previdenciárias, a Constituição pretende criar — sem ter criado — a seguridade social, é mais uma vez confirmada com a disposição do art. 194, § 1º: 'A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, assistência e previdência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na

lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos'. O orçamento será, senão único, pelo menos unificado ou integrado, *mas não será da seguridade social*, já que essa técnica não corresponde ainda um ministério ou órgão centralizador e sim o de cada uma das três medidas que a compõem, cada uma das áreas administrará o seu próprio orçamento, que será elaborado integrado, propiciando no futuro a decisão político-administrativa de um único e gigantesco órgão controlador das três ações."

Em síntese, como salientou o Ministro CARLOS VELLOSO, na qualidade de relator do RE 138.284, quando esta Corte reiterou o entendimento já expedido por ocasião do julgamento do RE 146.733,

" O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I)."

E, em se tratando da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91, ele o é, como dispõe seu artigo 1º.

5. De outra parte, sendo a COFINS contribuição social instituída com base no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, e tendo ela natureza tributária diversa da do imposto, as alegações de que ela fere o princípio constitucional da não-cumulatividade dos impostos da União e resulta em bitributação por incidir sobre a mesma base de cálculo do PIS/PASEP só teriam sentido se se tratasse de contribuição social nova, não enquadrável no inciso I do artigo 195, hipótese em que se lhe aplicaria o disposto no § 4º desse mesmo artigo 195 ("A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I"), que determina a observância do inciso I do artigo 154 que estabelece que a União poderá instituir "I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição".

Sucede, porém, que a contribuição social em causa, incidente sobre o faturamento dos empregadores, é admitida expressamente pelo inciso I do artigo 195 da Carta Magna, não se podendo pretender, portanto, que a Lei Complementar nº 70/91 tenha criado outra fonte de renda destinada a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social.

Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por Lei ordinária. A circunstância de ter sido instituída por lei formalmente complementar — a Lei Complementar nº70/91 — não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição social nova, a que se aplicaria o disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída — que são o objetivo desta ação —, é materialmente ordinária, por não tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expresso da Constituição, à lei complementar. A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 — e a Constituição atual não alterou esse sistema —, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária.

Não estando, portanto, a COFINS sujeita às proibições do inciso I do artigo 154 pela remissão que a ele faz o § 4º do artigo 195, ambos da Constituição Federal, não há que se pretender que seja ela inconstitucional por ter base de cálculo própria de impostos discriminados na Carta Magna ou igual à do PIS/PASEP (que, por força da destinação previdenciária que lhe deu o artigo 239 da Constituição, lhe atribuiu a natureza de contribuição social), nem por não atender ela aventualmente à técnica da não-cumulatividade.

Ademais, no tocante ao PIS/PASEP, é a própria Constituição Federal que admite que o faturamento do empregador seja base de cálculo para essa contribuição social e outra, como, no caso, é a COFINS. De feito, se o PIS/PASEP, que foi caracterizado, pelo artigo

239 da Constituição, como contribuição social por lhe haver dado esse dispositivo constitucional permanente destinação previdenciária, houvesse exaurido a possibilidade de instituição, por lei, de outra contribuição social incidente sobre o faturamento dos empregadores, essa base de cálculo, por já ter sido utilizada, não estaria referida no inciso I do artigo 195 que é o dispositivo da Constituição que disciplina, genericamente, as contribuições sociais, e que permite que, nos termos da lei (e, portanto, de lei ordinária), seja a seguridade social financeira por contribuição social incidente sobre o faturamento dos empregadores.

6. Resta, por fim, examinar a alegação de que o artigo 13 da Lei Complementar nº 70/91 teria violado o princípio constitucional da anterioridade (art. 150, III, *b*, da Constituição Federal), uma vez que o Diário Oficial, de 31.12.91, só circulou no dia 02.01.92.

Também essa alegação é improcedente.

Com efeito, já tendo sido demonstrado nesse voto que a contribuição em causa se funda no artigo 195, I, da Carta Magna, a ele se aplica o disposto no § 6º desse mesmo artigo, o qual afasta expressamente, com relação a contribuição dessa natureza, a aplicação do princípio da anterioridade previsto no artigo 150, III, *b*, da Constituição. Reza esse § 6º: "As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, *não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b*".

Em observância à norma acima transcrita, o artigo 13 da Lei Complementar nº 70/91 assim dispôs: "Art. 13 — Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores, àquela publicação, ...".

7. Em face do exposto, conheço, em parte, da presente ação, e nela a julgo procedente, para declarar, com os efeitos previstos no § 2º do art. 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social" contidas no artigo 9º, e das expressões "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, àquela publicação, ..." constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

VOTO
(S/Preliminar)

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE: Senhor Presidente, como já deixei claro, um postulado firmado por unanimidade na Corte me tranqüilizou quanto a algumas das objeções mais sérias feitas à própria constitucionalidade da criação da ação declaratória de constitucionalidade.

É a unanimidade firmada em torno de que, para que se admita essa demanda declaratória será necessário demonstrar uma situação de incerteza objetiva sobre a validade de determinada lei, revelada pela pendência de múltiplos processos sobre a questão mormente, se tem tido soluções divergentes.

A ação declaratória tira a sua legitimidade, não só constitucional, não só estritamente jurídica, mas também política, como tentativa de solução deste problema das demandas múltiplas; e só na extensão em que existir esta situação objetiva de insegurança em torno da validade de uma lei, é que creio deva ser conhecida a ação.

Acompanho o eminente Ministro-Relator.

VOTO

O SENHOR MINISTRO FRANCISCO REZEK — O que há de novo em mesa é o instrumento, a ação declaratória de constitucionalidade, sobre cuja higidez constitucional, enquanto instrumento, esta casa já deliberou em boa hora, e com sensatez. A matéria de fundo não é exatamente nova: sobre as mesmas questões que ora afloram, e outras

tantas a elas aparentadas, a casa vem deliberando nos últimos anos. O trabalho percuciente e completo do Ministério relator não comportará de minha parte nenhum acréscimo necessário ou útil; e não sou dado a acréscimos voluptuários.

Acompanho o relator.

VOTO

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO: A presente ação declaratória de constitucionalidade tem por objeto, como se viu, os artigos 1º, 2º, 9º (parte), 10 e 13 (parte), da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

O artigo 1º, dispõe, *verbis:*

"Art. 1º. Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social — PIS e para o Programa da Formação do Patrimônio do Servidor Público — PASEP, fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I, do art. 195, da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social."

Registre-se, de logo, reiterando-se o que já se havia afirmando por ocasião do julgamento do RE 150.764, que a lei sob enfoque, no que concerne à contribuição devida pelas empresas vendedoras de mercadorias e de mercadorias e serviços, não veio prencher vazio legislativo.

Com efeito, a Lei nº 7.689/88, art. 9º, segunda parte, adotou, em termos definitivos, a contribuição para o FINSOCIAL, incidente sobre o faturamento das empresas, com transformação da natureza jurídica, até então ostentada, de imposto residual, em contribuição social, para financiamento da seguridade social, como não deixou nenhuma dúvida, ao invocar, por fundamento, o art. 195, I, da CF.

Assim, a destinação à seguridade social, estabelecida em caráter provisório pelo art. 56 do ADCT/88 — providência que impediu fosse o tributo considerado revogado por inconstitucionalidade superveniente — tornou-se definitiva por força do mencionado art. 9º, sendo indubitável a competência que tinha o legislador ordinário para assim proceder, como já foi reconhecido por esta Corte, no julgamento do RE 138.284, que teve por objeto contribuição sobre o lucro, instituída pelo mesmo diploma legal, art. 1º.

Na verdade, objetivou a lei em tela, primordialmente, nesse ponto, espancar dúvidas — que se revelaram de todo infundadas — acerca da constitucionalidade de diploma legal ordinário para instituição da indigitada contribuição.

Acontece, porém, que esta Corte, no RE 150.764 — em que o subscritor deste votou vencido —, houve por bem declarar inconstitucional o mencionado art. 9º da Lei nº 7.689/88, não por reconhecer a impossibilidade de instituição da contribuição social por via de lei ordinário, mas por considerá-lo "conflitante com as disposições constitucionais — arts. 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias — preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL."

Em seu artigo 1º, ao mesmo tempo em que apregoa a instituição da contribuição social para financiamento da Seguridade Social, ressalta a sua identidade e autonomia, diante das contribuições para o PIS e para o PASEP.

Trata-se de questão por igual já examinada pelo STF (RE 148.754), quando foi assentado pela Corte que o PIS/PASEP não se confunde com as contribuições sociais instituídas no art. 195, I, da Constituição Federal.

Aliás, no julgamento do RE 150.764, já acima referido, tive oportunidade de deixar registrado em meu voto a seguinte observação, a propósito da coexistência de ambas as contribuições:

"Por outro lado, a existência de duas contribuições sobre o faturamento está prevista na própria Carta (art. 195, I, e 239), motivo singelo, mas bastante, não apenas para que não se possa falar em inconstitucionalidade, mas também para afirmar a ilação de que a contribuição do art. 239 satisfaz à previsão do

art. 195, I, no que toca à contribuição calculada sobre o faturamento".

Tenho, pois, por incensurável, face às normas e princípios que regem o novo Sistema Tributário, instituído pela Carta de 1988, o dispositivo que acaba de ser enfocado.

O art. 2º, por sua vez, está assim redigido:

"Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor: a) ... b) ..."

As objeções, de ordem constitucional, que se poderiam alinhar contra o artigo 2º são aquelas mesmas que foram deduzidas nos RREE 146.733, 150.764 e 150.755, em que se impugnou a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, todas elas já rechaçadas pelo STF: a) a alíquota não poderia ter sido fixada por meio da lei ordinária; b) a contribuição tem base de cálculo idêntica à do ICMS e à da contribuição PIS/PASEP; c) é cumulativa; e, finalmente, d) ao definir a respectiva base de cálculo como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, distanciou-se da norma do art. 195, I, da CF, que refere faturamento e não receita.

Cuida-se de alegações de todo improcedentes, como afirmado no precedente acima referido. Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I).

Não referem, pois, as contribuições sociais, como as de que se trata, em relação às quais, se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas dos arts. 146, III, e 150, I e III, além do disposto no art. 195, § 6º.

A primeira delas diz com a existência de lei complementar definidora dos tributos e de suas espécies, bem como dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Veja-se, no que tange à ausência de lei complementar definidora da contribuição em tela, bem como dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, que não constitui ela óbice à sua exigibilidade, em face da norma do art. 34, § 3º, do ADCT/88, que, no prol de suprir eventuais omissões do legislador complementar, autorizou não apenas a União, mas também dos Estados, o Distrito Federal e os Municípios, a editarem as leis necessárias à aplicação do novel sistema tributário nela previsto.

Ademais, no que toca às contribuições sociais do art. 195, I, da Constituição Federal, no RE 146.733, já mencionado, assentou o STF orientação no sentido de que, havendo o mencionado dispositivo definido, em relação a elas, todos os elementos enumerados no art. 146, III (tributo, contribuintes e base de cálculo), tornou dispensável à sua instituição o aguardo da lei complementar nele referida.

Já no que tange às normas do art. 150, I e III, que entendem com o princípio da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade da lei, este sob o tratamento mitigado do art. 196, § 6º, foram elas rigorosamente obecedidas pela malsinada LC 70/91, já que se trata de lei do Congresso, voltada, com exclusividade, para fatos geradores supervenientes à sua edição, mais precisamente, para os verificados "a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores" à sua publicação, como determinado no mencionado parágrafo 6º do art. 195.

Assim, não há que se falar em inconstitucionalidade da aludida contribuição, que não é imposto, por incidir sobre a mesma base de cálculo do ICMS.

Do mesmo modo, como já se ressaltou, também não a invalida a circunstância de também o PIS/PASEP ter por base de cálculo o faturamento dos empregadores, à ausência de norma que o impeça.

Acrescente-se, a esse respeito, que a existência de duas contribuições sobre o faturamento está prevista na própria Carta (art. 195, I, e 239), motivo suficiente não apenas para

que não se possa falar em inconstitucionalidade, mas também para afastar eventual ilação de que, diante da contribuição do art. 239, e da malsinada LC 70/91, incide em *bis in idem*, configurando cumulação, constitucional proibida, de tributos.

Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2º da LC 70/91, com o disposto no art. 195, I, da CF/88, ao definir "faturamento" como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza."

De efeito, o conceito de "receita bruta" não discrepa do "faturamento", na acepção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja, o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja, aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei nº 187/68), em que a emissão de uma "fatura" constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.

Entendimento nesse sentido, aliás, ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755.

O art. 9º, na parte em que, por igual, serve de objeto à presente ação, está assim redigido:

"Art. 9º. A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta Lei Complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, (...)"

É curial que, ao instituir a contribuição sobre o faturamento, não extinguiu a LC 70/91 as demais contribuições previstas no mencionado dispositivo constitucional, para financiamento da Seguridade Social, seja, as incidentes sobre a folha de salário e o lucro.

Assim, pelo simples fato de explicitar efeitos da própria lei de que é parte, não se pode dizer que incidiu na pecha de inconstitucionalidade. Impõe-se, todavia, ressalvar que essa conclusão não implica o reconhecimento da constitucionalidade de todos os dispositivos legais que regem as contribuições sobre o salário e sobre o lucro, mesmo porque alguns deles já foram declarados incompatíveis com a Constituição, nos RREE 138.284, 146.733 e 150.764.

O art. 10 da LC 70/91, de sua vez, dispõe:

"Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta Lei Complementar, observado o disposto na segunda parte do artigo 33, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social."

Cogita-se de regra em que o legislador, a par de afirmar o óbvio, seja, a destinação constitucional da contribuição em foco, ratifica a norma contida no dispositivo sob remissão, segundo a qual, "ao Departamento da Receita Federal — DRF, compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais" da espécie.

Sobre o tema, também já se pronunciou o STF, no RE 146.733, onde a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 foi reconhecida, no tocante à contribuição incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas, havendo sido consignado que o aspecto relevante para caracterização da contribuição social, como tributo, é, que o produto de sua arrecadação tenha uma destinação específica, e não o modo pelo qual é arrecadada.

Naquela oportunidade, foi afirmado, pelo subscritor deste, ser irrelevante a circunstância de a cobrança e fiscalização da contribuição serem realizadas pelos agentes encarregados do Imposto de Renda, estando claro que a lei não quis transferir para a "caixa única" do Tesouro Nacional o produto da arrecadação, ao incumbir a Receita Federal das atribuições de administrar e fiscalizar o tributo, havendo-se, razoavelmente, de entender que cabe aos ditos agentes disciplinar e realizar os lançamentos pertinentes, e fiscalizar as empresas, a fim de evitar sonegações e retardamentos nos recolhimentos.

Na verdade, conforme também se acentuou, obviou-se a duplicidade de meios com vistas à arrecadação dos dois tributos, o imposto de renda e a contribuição, já que têm eles, praticamente, fonte de referência comum, seja, o balanço anual das empresas, não vedando a Constituição essa providência de ordem prática, de todo proveitosa para o interesse público.

O último dispositivo enfocado na inicial é o art. 13, na parte que está assim redigida:

"Art. 13. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores àquela publicação" (...).

Trata-se de dispositivo que se acha em perfeita consonância com, a norma do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, segundo a qual, as contribuições sociais referidas no artigo 195 só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

Assim sendo, meu voto é também no sentido de declarar constitucionais, de modo integral, os arts. 1º, 2º e 10, e, apenas parcialmente, na forma explicitada, os arts. 9º e 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO — Senhor Presidente, em face da delimitação da matéria, do conhecimento e dos limites estabelecidos pela Corte, quanto à própria ação declaratória de constitucionalidade, acompanho S.Exª. o Ministro-Relator.

VOTO

O Sr. Ministro CARLOS VELLOSO: — Sr. Presidente, examino as diversas questões postas, ou as diversas impugnações à constitucionalidade da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91, nos pontos em que esta é objeto de julgamento.

I. *A bitributação: COFINS, PIS e o IMPOSTO DE RENDA.*

Sustenta-se a existência do fenômeno da bitributação entre a CONFINS, o PIS e o Imposto de Renda. Essa questão, entretanto, está resolvida nos acórdãos dos RREE 146.733-SP, Relator o Sr. Ministro Moreira Alves (RTJ 1453/684 e 138.284-CE, por mim relatado (RTJ 143/313). Não há, na verdade, vedação constitucional no fato de a contribuição ter fato gerador e base de cálculo idênticos ao do Imposto de Renda e do PIS. Reitero que, nos acórdãos dos citados RREE 146.733-SP e 138.284-CE estão os fundamentos que embasam a afirmativa.

II. *A COFINS seria cumulativa e, por isso, inconstitucional.*

A alegação de inconstitucionalidade, por será cumulativa a espécie tributária ora sob exame, também não tem procedência.

É que, no caso, não se tem a contribuição do § 4º do art. 195 da Constituição, mas uma contribuição cuja norma-matriz está no art. 195, inciso I, da Constituição. A contribuição do § 4º do art. 195 é que exigem, para a sua instituição, a técnica da competência residual da União, inscrita no art. 154 da Constituição. Reporto-me, também aqui, ao acórdão do RE 138.284-CE, por mim relatado (RTJ 143/313).

III. *A arrecadação da COFINS.*

A alegação de que haveria inconstitucionalidade em razão da arrecadação ser executada pela Receita Federal também não procede. Reporto-me ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal nos RREE 146.733-SP e 138.284-CE, já indicados (RTJ 143/313 e 684).

IV. *A CONFINS seria imposto.*

Sustenta-se que a CONFINS seria um imposto. Não procede a sustentação. Explico: o FINSOCIAL, tal como recepcionado pelo art. 56 do ADCT, é que seria um imposto. No voto que proferi nos RREE 150.755 e 150.764, deixei expresso o entendimento no sentido de que o velho FINSOCIAL, que é justamente o FINSOCIAL do D.L. 1.940, de 1982, fora recepcionado pelo art. 56 do ADCT tal como ele se apresentava, vale dizer, um imposto inominado. Existiria, entretanto, como imposto, até que, segundo está no art. 56, ADCT, a lei dispusesse sobre o art. 195, I, da Constituição, vale dizer, criasse a contribuição com base no art. 195, I, da Constituição. Foi exatamente isto o que ocorreu com a Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. Esclareça-se, aliás, que esta lei é, no ponto, materialmente ordinária, quer dizer, não é, materialmente, lei complementar, dado que o art.

56 do ADCT não exige lei complementar para a instituição dessa contribuição. Reporto-me, também aqui, ao voto que proferi no RE 138.284-CE (RTJ 143/313).

V. *O princípio da anterioridade.*

No que toca ao princípio da anterioridade, esta é uma questão que também está superada com os acórdãos dos RREE 146.733 e 138.284, já mencionados. É que temos, no caso, uma contribuição social, espécie tributária sujeita, apenas, ao prazo de noventa dias do § 6º do art. 195 da Constituição.

VI. *O princípio da anualidade.*

Em alguns memoriais que recebemos de ilustres tributaristas brasileiros, sustenta-se a existência, na ordem jurídica brasileira, como garantia constitucional do contribuinte, do princípio da anualidade.

Peço licença aos ilustres tributaristas para dizer que isto não ocorre.

O que o Estatuto do Contribuinte assegura, Estatuto que está inscrito no Sistema Constitucional Tributário brasileiro — C.F., artigos 150, 151 e 152 — é o princípio da anterioridade (C.F., art. 150, III, *b*). O princípio da anualidade, deduzem os ilustres tributaristas, existe em razão de disposições orçamentárias inscritas na Constituição, que estabelecem que a lei orçamentária deverá incluir as receitas e as despesas, vale dizer, receitas e despesas devem constar do orçamento (C.F., artigo 165 e seguintes). Ora, isto não poderia deixar de acontecer, já que é elementar que o orçamento contém receitas e despesas. Esse fato, entretanto, não cria para o contribuinte uma garantia, a garantia do princípio da anualidade. É que este, o princípio da anualidade, compreende o princípio da anterioridade e mais um *plus,* a autorização orçamentária. Ora, se fosse possível deduzir da Lei de Diretrizes Orçamentárias a existência, na ordem jurídica brasileira, do princípio da anualidade como garantia do contribuinte, então teríamos que admitir que seria absolutamente inócua a disposição inscrita no art. 150, III, *b*, da Constituição, que institui, como garantia do contribuinte, o princípio da anterioridade. Noutras palavras, seria inócua, seria inútil, seria desnecessária, a disposição inscrita no art. 150, III, *b*.

Repito: o que o Estatuto do Contribuinte brasileiro consagra, como garantia deste, é o princípio da anterioridade e não o princípio da anualidade.

E como já vimos, as contribuições sociais, que constituem espécie tributária, não estão sujeitas ao princípio da anterioridade e sim ao prazo de noventa dias do art. 195, § 6º, da Constituição.

VII. *O ICMS na base de cálculo da COFINS.*

Em alguns memoriais fala-se, também, que heveria inconstitucionalidade em razão de o ICMS integrar a base de cálculo da COFINS. Assim, deveria esta Corte excluir o ICMS da base de cálculo da COFINS. A questão, no ponto, entretanto, diz respeito ao conceito de faturamento, o que não ostenta as galas de questão constitucional. Assim, esse argumento não é matéria que possa ser discutida na ação declaratória de inconstitucionalidade, dado que se trata de questão infraconstitucional.

VIII. *Conclusão.*

Senhor Presidente, com essas breves considerações, adiro ao voto do Sr. Ministro Relator, pelo que conheço, em parte, da ação e, na parte que dela conheço, julgo-a procedente.

VOTO

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE: Senhor Presidente, os votos até aqui proferidos, a partir da exaustiva análise do caso pelo eminente Relator, mostram realmente que, em termos dogmáticos, há muito pouco de novo, se é que há algo de novo, no mérito dessa demanda em relação às anteriores decisões da Corte sobre contribuições sociais similares.

Permito-me, assim, fazer remissão a três

votos anteriores, nos quais, em relação a todas as questões agora ressuscitados a propósito da COFINS, expressei a minha convição. Primeiro, no RE 146.733, relativo à contribuição social sobre o lucro, RTJ 143/684; depois, como Relator, no RE 150.755, quando se declarou constitucional o FINSOCIAL sobre o faturamento de empresas prestadoras de serviços; posteriormente, no voto de Relator sorteado, no RE 150.764, Lex 174/205, quando se cuidava do FINSOCIAL cobrado das empresas vendedoras de mercadorias. É certo que, no último, fiquei vencido, em razão de outros aspectos da causa, mas, precisamente, nas questões que agora se reagitam, refutei longamente a inconstitucionalidade argüida, nelas, com o apoio do Tribunal.

Para dar prova, no entanto, Senhor Presidente, da atenção que dediquei aos trabalhos de advocacia que enriqueceram a discussão desta ação declaratória, escolho um argumento particularmente habilidoso para um breve comentário.

Impressinou-me, pela habilidade da colocação, a tentativa de extrair, da alusão ao art. 165, § 2º, a que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre as alterações da legislação tributária —, a tentativa de daí fazer ressurgir das cinzas o princípio da anualidade.

Combinando-se esse preceito constitucional com a LDO de 1991, preparatória do orçamento do exercício de 1992, que contém dispositivo segundo a qual as alterações da legislação tributária com efeito no exercício seguinte deveriam ser encaminhadas ao Congresso Nacional até 31 de julho, pretende-se extrair a inaplicabilidade desta lei no exercício de 1992, porque proposta ao Congresso depois daquela data.

É óbvio que quanto à data certa se trataria de um problema de legalidade e, por isso, dela não cabe cogitar neste processo. De qualquer modo, impressionou-me o argumento do memorial de um dos *amicus curiae*, que trouxeram enriquecimento ao debate.

Conclui, no entanto, que o argumento prova demais. Com efeito, se se pudesse extrair desta alusão do art. 165, § 2º à disposição, na LDO, às alterações da legislação tributária, o ressurgimento do princípio da anualidade — de tal modo que a LDO pudesse fixar um termo final, seja para apresentação de propostas, seja para promulgação de leis, obviamente no exercício anterior —, seriam absolutamente supérfluos, não só o artigo 195, § 6º, único que incide no caso, que é a regra específica de eficácia no tempo das leis criadoras de contribuições sociais, mas a própria regra geral do art. 150, III, "b", a da anterioridade dos demais tributos. Notou-o bem o Senhor Ministro Carlos Velloso, há poucos minutos, que, manifestamente, a anualidade é mais do que a anterioridade, mas contém em si a anterioridade: logo, servia absolutamente inútil a previsão da anterioridade, se, por força do art. 165, § 2º, se tivesse consagrado a anualidade.

Com essas observações, Senhor Presidente, no mais subscrevo inteiramente os votos até aqui proferidos, remetendo-me aos precedentes a que aludi e, também, julgando procedente a ação em todos os pontos em que foi ela conhecida.

VOTO

O SENHOR MINISTRO PAULO BROSSARD: Senhor Presidente, gostaria de assentar três pontos: a contribuição social é uma modalidade tributária, é uma espécie de tributo. Divergem alguns autores se se trata de imposto, taxa ou imposto especial, mas, os melhores tratadistas concordam na natureza tributária da contribuição social; o segundo ponto diz respeito à destinação da receita. O fato de fazer destinada ao serviço de seguridade social, não me impressiona. Em tempos idos, era um expediente empregado para burlar a Constituição, sob o rótulo de taxa, instituia-se imposto fora da competência tributária do órgão que instituia o tributo com nome de taxa. O Código Tributário, art. 4º, inciso II, deu contribuição valiosa, ao prescrever que para a caracterização da natureza jurídica específica do tributo é irrelevante a destinação legal do produto da sua arrecadação; esse o segundo ponto. O terceiro, talvez o mais delicado, pelo menos tenho grandes

preocupações a esse respeito, é que me parece que não se pode, por ser contribuição social, utilizar a mesma base de cálculo de outros tributos que não sejam federais. Entendo que a regra constante do § 2º do art. 145, segundo a qual taxa e imposto não podem ter a mesma base de cálculo, é princípio de ordem geral que se aplica a todo tributo. Foi a Emenda nº 18 que introduziu este preceito, que, penso eu, representou importante progresso no Direito Constitucional Tributário. Não fora assim, mediante a denominação de contribuição social poder-se-ía subverter por inteiro o sistema tributário, que é uma das coisas mais importantes em uma Constituição, especialmente num País que se diz federativo.

Com esses esclarecimentos acompanho o eminente Relator.

VOTO

O SENHOR MINISTRO SYDNEY SANCHES: — Sr. Presidente, como salientou o eminente Relator, a contribuição questionada foi instituída por lei complementar, quando poderia ter sido por lei ordinária. Na verdade, a lei formalmente é complementar mas substancialmente ordinária. Demonstrou, também, S. Exa. que não há violação ao princípio da bitributação. A contribuição é autorizada pelo inciso I do art. 195 da Constituição Federal. Também não ocorre ofensa ao princípio que coíbe a cumulatividade de impostos. Por outro lado, a contribuição pode ser arrecadada e fiscalizada pela Receita Federal, desde que, é óbvio, encaminhado, depois, o produto da arrrecadação à seguridade social. Também não se trata de imposto inominado, mas de contribuição propriamente dita e prevista no inciso já referido. Também não se caracteriza afronta ao princípio da anterioridade, porque se rege a contribuição em foco pelo § 6º do art. 195, segundo o qual:

"As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se aplicando o disposto no art. 153, III, "b"."

Enfim, valendo-me dos fundamentos do voto do eminente Relator e dos que o seguiram, conheço, em parte, da ação e, nessa parte, a julgo procedente, para os fins que S. Exªs. explicitaram,.

É o meu voto.

VOTO

O SENHOR MINISTRO NÉRI DA SILVEIRA: — Sr. Presidente. Sendo o último a votar na bancada, penso que seria de todo desnecessário reeditar os fundamentos já deduzidos, com tanto brilho, a partir do voto do ilustre Ministro-Relator, para afirmar as mesmas conclusões que todos até agora atingiram, no sentido da procedência da ação, nos limites referidos no voto de S. Exa., rejeitando-se as argüições de inconstitucionalidade que o debate nos Tribunais apresentou, quanto à aplicação da Lei Complementar nº 70, de 1991.

Acompanho, pois, o voto do eminente Relator e dos que o seguiram, para, também, concluir como S. Exa., conhecendo, em parte, da ação e, nessa parte, julgando-a procedente.

EXTRATO DA ATA

AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE N. 1-1
ORIGEM: DISTRITO FEDERAL
RELATOR: MIN. MOREIRA ALVES
REQTES.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA, MESA DO SENADO FEDERAL E CÂMARA DOS DEPUTADOS

Decisão: Por votação unânime, o Tribunal conheceu em parte da ação e, nessa parte, julgou-a procedente, para declarar, com os efeitos vinculantes previstos no § 2º do art. 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional n. 03/93, a constitucionalidade dos arts. 1º., 2º e 10, bem como da expressão "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social", contida no art. 9º., e também da expressão "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação,

produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores, àquela publicação, ...", constante do art. 13, todos da Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991. Votou o Presidente. Falou pelo Ministério Público Federal, o Aristides Junqueira Alvarenga, Procurador-Geral da República. Plenário, 01.12.93.

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

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

Luiz Tomimatsu

Secretário