

O FINSOCIAL é Constitucional

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO
Procurador Judicial da Procuradoria Geral da
Fazenda Nacional. Advogado em Brasília

SUMÁRIO

1. A presunção de constitucionalidade das leis. 2. Constitucionalidade da contribuição do FINSOCIAL, diante do previsto no art. 56 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988, que recepcionou a supracitada exação como contribuição de seguridade social.

1. Presunção de constitucionalidade das leis

Recorde-se que milita em favor das leis, com o apoio da doutrina e jurisprudência pacíficas no Brasil e no exterior, a presunção de constitucionalidade ou o princípio da interpretação compatível, segundo o qual somente se deve declarar a inconstitucionalidade da lei, quando esta não puder ser interpretada de forma compatível com a Constituição.

Este é o critério da Lei n.º 221, de 20 de novembro de 1894, que complementou a organização da Justiça Federal da República e, em seu art. 13, § 10, estabeleceu que

“Os juízes e Tribunais apreciarão a validade das leis e regulamentos e — só — deixarão de aplicar aos casos ocorrentes leis manifestamente inconstitucionaes e os regulamentos manifestamente incompatíveis com as leis ou com a Constituição.”

Logo depois, em 1902, o jurista JOÃO BARBALHO, nos seus *Comentários à Constituição Federal Brasileira*, já advertia da necessidade do Judiciário observar a máxima circunspeção na declaração de inconstitucionalidade de um ato legislativo.

“A lei traz sempre a presunção de validade. Somente diante de uma lei que contradiga expressamente a Constituição, é que poder-se-lhe-á negar execução. Aconselhava que o juiz deve abster-se da questão de constitucionalidade, toda vez que sem isso

julgar a causa, distribuindo a justiça que caiba no caso, e que questões dessa natureza somente fossem submetidas aos Tribunais, quando todos os membros deles estiverem presentes, para a maior autoridade de suas decisões e, por mais tempo, manter-se firme sua jurisprudência.”

Transcrevo lição do mestre CARLOS MAXIMILIANO em sua clássica *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 11.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1991, pp. 306 a 309 e 311, *verbis*:

“364 — I. O Código fundamental tanto prevê no presente como prepara o futuro. Por isso ao invés de se ater a uma técnica interpretativa exigente e estreita, procura atingir um sentido que torna efetivos e eficientes os grandes princípios de governo, e não o que os contrarie ou reduza a inocuidade.

Bem observa STORY: ‘O governo é uma coisa prática, feita para a felicidade do governo humano, e não destinada a propiciar um espetáculo de uniformidade que satisfaça os planos de políticos visionários. A tarefa dos que são chamados a exercê-lo é dispor, providenciar, decidir; e não debater; seria pobre compensação haver alguém triunfado numa disputa, enquanto perdíamos um império; termos reduzido a migalhas um poder e ao mesmo tempo destruído a República.’

.....

366 — III. Todas as presunções militam a favor da validade de um ato, legislativo ou executivo; portanto, se a incompetência, a falta de jurisdição ou a inconstitucionalidade, em geral, não estão acima de toda dúvida razoável, interpreta-se e resolve-se pela manutenção do deliberado por qualquer dos três ramos em que se divide o Poder Público. Entre duas exegeses possíveis, *prefere-se a que não infirma o ato de autoridade. Oportet ut res plus valeat quam pereat.*

Os tribunais só declaram a inconstitucionalidade de leis quando esta é evidente, não deixa margem a séria objeção em contrário. Portanto, se, entre duas interpretações mais ou menos defensáveis, entre duas correntes de idéias apoiadas por juriscônultos de valor, o Congresso adotou uma, o seu ato prevalece. A bem da harmonia e do mútuo respeito que devem reinar entre os poderes federais (ou estaduais), o Judiciário só faz uso da sua prerrogativa quando o Congresso viola claramente ou deixa de aplicar o Estatuto Básico, e não quando opta apenas por determinada interpretação não de todo desarrazoada.

367 — IV. Sempre que for possível sem fazer demasiada violência às palavras, interprete-se a linguagem da lei com reservas

tais que se torne constitucional a medida que ela institui, ou disciplina.

368 — V. A constitucionalidade não pode decorrer só dos motivos da lei. Se o parlamento agiu por motivos reprovados ou incompatíveis com o espírito do Código supremo, porém a lei não é, no texto, contrária ao Estatuto Básico, o tribunal abstém-se de a condenar.

.....
373 — X.

Cumpra ao legislador e ao juiz, ao invés da ânsia de revelar inconstitucionalidades, mostrar solicitude no sentido de enquadrar na letra do texto antigo o instituto moderno.”

Na obra *Comentários à Constituição Brasileira*, 3.ª edição, Liv. do Globo, Porto Alegre, 1929, pp. 120 a 123, MAXIMILIANO, tomando como referência os juristas norte-americanos WILLOUGHBY, BRYCE e BLACK, inclui, entre os preceitos reguladores do uso das prerrogativas do Judiciário de dar “a última palavra sobre a inconstitucionalidade dos atos do Congresso ou do Executivo”, o de que “proclama-se a inconstitucionalidade apenas quando é absolutamente necessário fazê-lo, para decidir a *questão sub-judice*”, bem assim o de que “presumem-se constitucionais todos os atos do Congresso e do Executivo”. Só se proclama, em sentença, a “inconstitucionalidade, quando esta é evidente, fora de toda dúvida razoável”.

Esta também é a opinião de LÚCIO BITTENCOURT, que no seu excelente *O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis*, 2.ª edição, Forense, Rio, 1968, pp. 92 e 93, se reporta aos constitucionalistas norte-americanos, para corroborar a tese de que “toda presunção é pela constitucionalidade da lei e qualquer dúvida razoável deve-se resolver em seu favor e não contra ela — *every reasonable doubt must be resolved in favour of the statute not against it*. E os tribunais não julgarão inválido o ato, a menos que a violação das normas constitucionais seja, em seu julgamento, clara, completa e inequívoca — *clear, complete and unmistakable*. Essa precaução já fora reclamada pelo próprio Marshall, no julgamento do caso *Fletcher V. Peck*, onde o grande juiz mostrou que a questão de se verificar se uma lei é incompatível com a Constituição é, sempre, uma questão muito delicada — *is at all times a question of much delicacy* — que deve raramente, quiçá nunca, ser decidida pela afirmativa num caso duvidoso. Os tribunais, quando compelidos a se manifestar sobre a matéria, não podem fundar-se em vagas conjecturas para declarar que o Legislativo excedeu os seus poderes e que o ato expedido deve ser considerado inválido. O conflito entre lei ordinária e a Constituição deve ser de tal ordem que o juiz sinta a convicção clara e forte da incompatibilidade entre uma e outra: *a clear and strong conviction of their incompatibility with each other*”.

Prossegue o insigne jurista, em sua invocação aos juízes norte-americanos, “também o *Justice Washington*, no caso *Ogden V. Saunders*, seguindo a mesma orientação, sustentou que se há de presumir sempre a validade e a eficácia da lei até que violação da Carta Constitucional seja provada além de toda a dúvida razoável — *is proved beyond any all reasonable doubt*. Em consequência dessa presunção, tem-se entendido, por outro lado, que os tribunais, antes de fulminar a lei com a declaração de inconstitucionalidade, deve procurar interpretá-la de tal modo que se torne possível harmonizá-la com a Constituição. E somente no caso de se tornar isso de todo impraticável é que se poderá reconhecer a ineficácia do diploma impugnado” (*op. cit.*, p. 93).

Tratando acerca da chamada “dupla interpretação”, *Bittencourt* leciona: “uma vez que o conflito entre lei e a Constituição não deve ser presumido — adianta *Cooley* — segue-se, necessariamente, que as Cortes devem, se possível, dar à lei interpretação tal que lhe permita manter-se válida e eficaz — *the court, if possible, must give the statute such a construction as will enable it to have effect*. Isto, alias, nada mais é do que afirmar que os tribunais devem interpretar a lei de acordo com a intenção da legislatura, que só poderia ser a de elaborar um diploma capaz de produzir efeito jurídico e não um que se tornasse inoperante e nulo” (*op. cit.*, p. 93).

Destarte, conclui o abalizado jurista — “se uma lei pode ser interpretada em dois sentidos, um que a torna incompatível com a Lei Suprema, outro que permite a sua eficácia, a última interpretação é a que deve prevalecer. Assim o tem decidido reiteradamente a Corte Suprema americana, sustentando que, na hipótese aventada, é dever precípua do juiz — *it is our plain duty* — adotar a exegese que salve a lei da inconstitucionalidade.

LÚCIO BITTENCOURT encima — “a orientação é unanimemente adotada pelos países que admitem o controle jurisdicional, merecendo ser citada a decisão do Tribunal Supremo de Cuba, de 6 de outubro de 1938, onde o assunto logrou amplo tratamento doutrinário, concluindo-se por tornar expressa, de forma incisiva e categórica, a regra acima enunciada: “cuando una ley admite dos interpretaciones, una acorde com la Constitución y otra incompatible con ella há de optarse por la primera”. Também a jurisprudência argentina é pacífica a respeito, desde o “leading case” *Bellog y Duranõna v. Ferrocarril del Sud de V. A.* Da mesma forma, entre nós, a questão não comporta dúvidas.

Já em 1944, o Excelso Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 4.057, em que foi Relator o eminente Ministro OROZIMBO NONATO, decidiu que “a inconstitucionalidade de lei — providência excepcional — só pode ser decretada quando é patente e incontestável”.

Em voto proferido no julgamento, pelo STF, de Recurso Extraordinário n.º 62.731-GB, in *RTJ* n.º 45, o pranteado Ministro ALIOMAR BALEEIRO incluía-se entre aqueles que “acham que as leis, aliás na velha regra, só quando absolutamente inconstitucionais, devem ser declarada como tais”.

Recentemente, a Suprema Corte em questões de ordem, decididas nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade números 72 e 97, Relatores, respectivamente, os Eméritos Ministros MOREIRA ALVES e SEPÚLVEDA PERTENCE, tem chamado a atenção da conveniência de se garantir a segurança e a tranqüilidade social, pela preservação tanto quanto possível, da ordem jurídica em vigor.

Apresenta-se oportuno transcrever o pronunciamento do Douto Advogado-Geral da União ARTHUR DE CASTILHO NETO, na ADIN n.º 513, a respeito do Controle Concentrado no Direito Comparado, o qual tomou como referência o erudito trabalho elaborado por GILMAR FERREIRA MENDES, culto Procurador da República, hoje Consultor Jurídico da Secretaria-Geral da Presidência da República, que admoesta sobre o risco do controle da constitucionalidade levar, às vezes, inadvertidamente para o vazio jurídico:

“Com efeito, a preocupação com as conseqüências jurídicas das decisões proferidas no juízo de constitucionalidade já se mostrava presente na literatura jurídica na época de Weimar. Sustentava Triepel, no conhecido *Referat* sobre “a natureza e desenvolvimento da jurisdição constitucional”, que, quanto mais políticas fossem as questões submetidas à jurisdição constitucional, tanto mais adequada pareceria a adoção de um processo judicial totalmente diferenciado dos processos ordinários (Triepel, Heinrich, *Wesen und Entwicklung der Staatsgerichtsbarkeit*, VVDSTRL, vol. 5 (1929), p. 26):

‘Quanto menos se cogitar, nesse processo, de ação (...) de condenação, de cassação de atos estatais — dizia Triepel — mais facilmente poderão ser resolvidas, sob a forma judicial, as questões políticas, que são, igualmente, questões jurídicas’.

Quase simultaneamente esforçava-se Walter Jellinek para reduzir o conteúdo normativo do art. 13, § 2.º, da Constituição de Weimar, afirmando que o *Reichsgericht* somente poderia conhecer de uma arguição de inconstitucionalidade, no processo de controle abstrato de normas estaduais, se a declaração de nulidade da lei estadual se mostrasse apta a resolver a controvérsia (Jellinek, Walter, *Verfassung und Verwaltung des Reichs und der Länder*, Leipzig e Berlim, 3.ª ed., 1927, p. 27).

Esse seria o caso se, por exemplo, a norma declarada inconstitucional pudesse ser substituída por outra norma de clareza inquestionável. Ao contrário, não deveria ser declarada a incons-

titucionalidade se pudesse advir uma lacuna a ser preenchida pelo legislador estadual. Assim, o *Reichsgericht* estaria impedido de declarar, na sua opinião, a inconstitucionalidade de uma lei estadual disciplinadora do processo eleitoral que se afigurasse incompatível com o princípio da proporcionalidade fixado no art. 17 da Constituição, pois "teria como consequência o caos, o Estado não disporia de uma lei eleitoral" (*ibidem*, p. 27).

Assinale-se que as chamadas lacunas jurídicas ameaçadoras (*hedrohliche Rechtslucke*) e o perigo de instauração de um estado de "caos jurídico" foram determinantes para o desenvolvimento da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade na jurisprudência da Corte Constitucional alemã. Essa variante permite que a lei censurada subsista no ordenamento jurídico até a sua derrogação. Em casos excepcionais, admite-se a aplicação continuada do direito questionado tendo em vista a preservação de princípios basilares da ordem constitucional, sobretudo do princípio de segurança jurídica.

Embora possa parecer inusitado, cumpre assinalar que o desenvolvimento pelo *Bundesverfassungsgericht* de novas formas de decisão expressa o propósito de cumprir efetivamente o complexo mister de órgão central de controle jurídico. Não se pode esquecer de que a função de Guardião da Constituição (*Huter der Verfassung*) exige que contemple, nas suas decisões, a necessidade de preservação da ordem constitucional que deve ser protegida (Cf. Rupp v. Brunneck, Wiltraut, *Darf das Bundesverfassungsgericht an den Gesetzgeber appellieren?*, in: *Festschrift für Gebhard Muller*, 1970, pp. 335 (365).

É que, enquanto órgão constitucional que participa na formação da vontade do Estado, a Corte Constitucional está obrigada a considerar as consequências jurídicas de suas decisões para a sociedade estatal, evitando orientar-se simploriamente pelo lema "fiat justitia pereat mundus" (Rupp v. Brunneck, *Darf das Bundesverfassungsgericht an den Gesetzgeber appellieren?* in: *Festschrift für Gebhard Muller*, 1970, pp. 365-366 segs.)"

No caso adapta-se como uma luva o conselho dos doutrinadores alemães. A contribuição para o Fundo de Investimento Social, tem por escopo custear despesas nas atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social (art. 1.º da LC n.º 70/91). Interpretações no sentido de infirmar a legislação do FINSOCIAL têm trazido sério prejuízo para a própria sociedade.

Destarte, considere conveniente tecer essas considerações propedêuticas, antes de proceder ao desenvolvimento do mérito do presente artigo.

2. *Constitucionalidade do FINSOCIAL*

O Fundo de Investimento Social — FINSOCIAL — foi instituído pelo Decreto-Lei n.º 1.940, de 25-5-82, com fundamento no art. 21, § 2.º, da Constituição Federal de 1967, na forma de contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo a pequeno agricultor, no percentual de 0,5% (meio por cento), incidente sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.

Para as empresas públicas e privadas que realizassem exclusivamente venda de serviços, a contribuição era de 5%, incidindo sobre o valor do imposto de renda devido ou como se devido fosse.

De início, insta deslindar que a jurisprudência usualmente invocada com base no Direito anterior, no sentido do FINSOCIAL ter a natureza jurídica de imposto instituído pela União dentro de sua competência residual, não mais pode ser aplicada à espécie, uma vez que a Constituição Federal de 1988 recepcionou o Fundo de Investimento Social — FINSOCIAL — como contribuição de seguridade social.

De fato, o novo Estatuto Político, contrariamente ao anterior, cuida a matéria em setor próprio, procurando espantar, definitivamente, discussão acerca da natureza jurídica da contribuição focalizada, inserindo-a no Título VIII — da Ordem Social, Capítulo II — Da Seguridade Social —, portanto, com regras e princípios específicos, inconfundíveis com aqueles do Sistema Tributário Nacional, disciplinado no Título VI, Capítulo I.

A dúvida surgida, na vigência da Constituição revogada, deveu-se ao fato de que inexistia disciplina constitucional expressa sobre as chamadas contribuições sociais, especiais ou parafiscais, visto que o art. 21, § 2.º, inciso I, da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 8, de 14-4-77, simplesmente, autorizava a União a instituí-las, daí emergindo o Decreto-Lei n.º 1.940, de 25-5-82, sendo que, na Carta Magna de 1988, tanto as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas estão disciplinadas nos arts. 149, 146, III e 150, I e III, como as contribuições sociais de seguridade social tiveram a instituição e o disciplinamento, explicitamente, delineados nos arts. 194, 195, e 56, este último do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Abra-se um parêntese para dizer que a contribuição do FINSOCIAL tem como fato imponível a necessária intervenção ou atividade estatal, sem a referibilidade ao obrigado, no plano da seguridade social.

Assim, desenganadamente, a contribuição do FINSOCIAL não possui similaridade com os impostos, uma vez que estes independem de qualquer atividade estatal para ser instituídos.

Ratifique-se, por outro lado, que a Constituição Federal de 1988, ao reservar um Título exclusivo para a Ordem Social, incluiu nele, um Capítulo próprio sobre a Seguridade Social, compreendendo um conjunto integrado de ações de iniciativa tanto dos Poderes Públicos, como da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Nesse contexto, o preceito constitucional do art. 195, *caput* e incisos I a III, definiu as respectivas fontes de custeio, estatuidando que “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 e do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais: I — dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; II — dos trabalhadores; III — sobre a receita de concursos e prognósticos”.

Para elidir qualquer hesitação que ainda pudesse pairar, o art. 56 do ADCT, expressamente firmou a natureza jurídica da contribuição do FINSOCIAL como uma das contribuições sociais de seguridade social, ao condicioná-la à futura legislação da Seguridade Social, no âmbito da qual foi prevista, e ao fixar normas sobre a destinação da arrecadação desta contribuição, *ad litteram*:

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

Portanto, a recepção do Decreto-Lei n.º 1.940/82 e da legislação posterior sucedeu-se por expressa vontade constitucional, embatendo-se qualquer objeção quanto à natureza jurídica da imposição *in examine*, não só pela sua inserção entre aquelas do art. 195, I, da Lei Suprema, como por ter sido remetida à regulamentação pela lei que viesse dispor sobre o precitado artigo, ao invés de vincular-se ao sistema tributário nacional.

Insistimos, neste ponto, que a Carta Política de 1988 transluziu a distinção entre o sistema de financiamento da seguridade social e o sistema tributário nacional, enumerando, num e noutro campo, as regras que deveriam ser colimadas por um e outro, não lhes atribuindo jamais igual natureza, pois se assim tivesse sucedido, não teria incluído os preceptivos do art. 195, *caput* e seus parágrafos, no Capítulo da Seguridade Social.

Portanto, cabe repisar que as contribuições sociais de seguridade social, disciplinadas no art. 195 da Constituição Federal de 1988 (como ao Instituto

Nacional de Seguridade Social — INSS), não se confundem com as contribuições previstas no art. 149 da mesma Carta, pois estas são contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas e que se subordinam às prescrições constitucionais dos arts. 146, III e 150, I e III, enquanto aquelas objetivam o financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195, que fixa-lhes as regras próprias e os princípios essenciais.

Aliás, o art. 149 da Constituição resguarda do comando do art. 150, III, *b*, aquelas contribuições a que alude o seu art. 195, sobre as quais incidirá o § 6.º deste, sendo esta mais uma demonstração do seu propósito de tratar diferentemente as retrocitadas contribuições.

Impende preluzir, que pelo cotejo do art. 195, I, da Lei Suprema, e com o art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a contribuição do FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-Lei n.º 1.940/82 foi recepcionada não como imposto, mas como contribuição de seguridade social.

Obviamente, a determinação do art. 56 do ADCT teve caráter temporário, objetivando garantir receita para a seguridade social, enquanto lei não dispusesse sobre as contribuições do art. 195, I, da Constituição Federal.

No entanto, o mesmo art. 56 não impedia que a cogitada lei acolhesse contribuições já existentes, adequando-a ao escopo constitucional do art. 195, I, como, em parte, veio a suceder.

Assim a Lei n.º 7.689, de 15-12-88, instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinadas ao financiamento da seguridade social (art. 1.º), e no seu art. 9.º, manteve as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a do FINSOCIAL, de que cuida o Decreto-Lei n.º 1.940, de 25-5-82, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal.

Abra-se, aqui, um novo parêntese para exaltar que o art. 9.º da Lei n.º 7.689/88 apenas ratificou a manutenção da legislação do FINSOCIAL, mas, efetivamente, foi a própria Constituição, de modo explícito e irrefutável, que atribuiu condição de contribuição de seguridade social para o FINSOCIAL.

Desse modo, a Lei n.º 7.689/88 optou por aproveitar a estrutura legislativa da exação do FINSOCIAL, destinando-a à seguridade social, o que não representa qualquer descumprimento ao art. 56 do ADCT.

Assim, enfatize-se que esta malsinada lei não extinguiu o FINSOCIAL, tendo-o recepcionado e integrado no sistema de custeio da seguridade social, não tendo havido solução de continuidade na cobrança desta contribuição sobre o faturamento, que foi preservada.

Ratifique-se, outrossim, que o FINSOCIAL está expressamente previsto no art. 56 do ADCT, que não exauriu seu conteúdo com a edição da Lei n.º 7.689/88.

Desse modo, improcede a propalada lesão ao art. 154, I, do Estatuto Político, não sendo exigível, na espécie, lei complementar, a não-cumulatividade do gravame, base de cálculo e fato gerador diversos dos próprios dos impostos discriminados na Constituição, isto porque, o FINSOCIAL não foi recepcionado como imposto instituído em face da competência residual da União.

Ademais, o § 4.º, do art. 195, da Carta Magna, estabelece que, somente na hipótese de lei instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, diversas, portanto, das previstas no art. 195, incisos I a III, da mesma Carta, deverá ser obedecido ao disposto no art. 154, I.

Contudo, a fonte de custeio da seguridade social dos empregadores sobre o faturamento, que é a contribuição do FINSOCIAL, evidentemente, representa fonte já estabelecida pela própria Constituição, não se tratando de nova fonte de custeio ou expansão da seguridade social.

Insta repetir que os preceptivos dos arts. 146, 149 e 154, I, da Lei Suprema, não se aplicam às contribuições situadas no Capítulo da Seguridade Social. Para estas a Constituição reservou tratamento à parte do Capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Colime-se que a própria ressalva do art. 195, § 4.º, que remete às contribuições de novas possíveis fontes, não previstas nos incisos I a III do mesmo artigo, ao preceituado no art. 154, I, não se refere à lei complementar.

Aliás, em todo tratamento dado ao financiamento da seguridade social, inclusive no § 4.º, do art. 195, a Constituição Federal jamais mencionou a lei complementar, presumindo-se que sempre cuidou de lei ordinária e, como se sabe, a necessidade de lei complementar há de ser expressamente determinada.

A propósito, acrescenta-se, *ad argumentandum tantum*, que não se deve olvidar que o § 5.º, do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, recepcionou as normas do Código Tributário Nacional como lei complementar, no que não seja incompatível com o novo sistema tributário nacional e que o § 3.º, do mesmo dispositivo, permite que a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios possam editar as leis que sejam necessárias à aplicação do novo sistema tributário nacional.

Ressalte-se, quanto às contribuições sociais, que a regra da não-cumulatividade e a vedação de utilização de fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na nova Constituição, somente, se dirigem às contribuições de seguridade social, que venham a ser criadas por lei, incidentes, sobre outras fontes, que não as previstas no art. 195, I a III, da Lei Maior, o que não é o caso do FINSOCIAL, não havendo, portanto, de se cogitar da

aplicação, *in specie*, do disposto no art. 195, § 4.º, c/c o art. 154, I, da Lei Suprema.

Reitere-se que o FINSOCIAL não poderia ter o mesmo fato gerador ou base de cálculo de algum imposto discriminado na Constituição, apenas se se tratasse de uma nova fonte de recursos para o financiamento da seguridade social.

Já restou demonstrado, porém, que o acimado gravame não se trata de exação nova, mas de contribuição que já fôra, expressamente, prevista no art. 195, I, incidente sobre o faturamento da empresa.

Portanto, ainda que o fato gerador e a base de cálculo do FINSOCIAL fossem os mesmos de impostos previstos na Constituição, não haveria mácula alguma, pois não há de se cogitar de inconstitucionalidade do próprio texto constitucional.

É inconsistente o entendimento de que pelo fato de existir a contribuição social incidente sobre o faturamento das empresas privadas, ou seja, o Programa de Integração Social, não poderia o art. 9.º da Lei n.º 7.689 ter mantido a contribuição do FINSOCIAL, em face do art. 239 da Constituição, porque, segundo a opinião de alguns, configuraria "descabida exação dúplice".

O PIS foi instituído pela Lei Complementar n.º 7, de 7-9-70, com a finalidade de "integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas" preconizada pelo art. 165, V, da Constituição revogada.

O art. 239 da Constituição vigente manteve tanto a contribuição do PIS, como a do PASEP (Lei Complementar n.º 8, de 3-12-70), dando-lhes, a partir de 5-10-88, destinação diversa, ou seja, financiar o programa de seguro-desemprego e o abono anual aos trabalhadores de baixa renda.

Trata-se, pois, de contribuição diversa do art. 195, I, da Constituição, sendo irrelevante o fato de também incidir sobre o faturamento, já que esta é a vontade da Lei Suprema.

Mesmo que se entenda que as contribuições do PIS e PASEP, recepcionadas pela Constituição vigente, seriam contribuições sociais de seguridade social, disciplinadas no art. 195 da Carta Magna, ainda assim, não vislumbro incompatibilidade alguma entre a cobrança das contribuições do PIS e do PASEP com a do FINSOCIAL, pois as referidas exações não estão entre as previstas no art. 195, § 4.º, da Lei Maior, muito pelo contrário, já que todas elas estão previstas no texto constitucional.

In casu, trata-se de hipótese prevista de *bis in idem* de contribuições, e, portanto, não só permitida, como desejada pela Constituição Federal de 1988.

Cabe repinchar que a Constituição veda, tão-somente, as taxas possuírem base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2.º), os impostos, a

serem instituídos com base na competência residual da União, e as contribuições, que forem criadas por lei, sem incidirem nas fontes de financiamento previstas no art. 195, I e III, com o escopo específico de garantir a manutenção e expansão da seguridade social, terem o mesmo fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados por ela (art. 194, I e art. 195, § 4.º, ambos da CF/88).

Assim, resta indubitável que as contribuições incidentes sobre as fontes já previstas nos comentados arts. 195 e 239, da Constituição de 1988, não estão sujeitas às vedações aventadas, isto é, o Estatuto Político, nesses casos, expressamente, permite a cumulatividade dos gravames e que possam ter aquelas contribuições o mesmo fato gerador ou base de cálculo das exações nela discriminadas.

A seu turno, a contribuição social, instituída pela Lei n.º 7.689, de 15-12-88, sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social, não se confunde com a do FINSOCIAL, já que a fonte de financiamento desta é o faturamento ou receita bruta.

Ademais, assevere-se que o conceito de "renda bruta" (expressão utilizada pela legislação do FINSOCIAL, como no art. 25, I, da Lei n.º 8.212, de 1991) e "faturamento" (termo usado no art. 195, I, da CF) confundem-se, uma vez que este nada mais é que o valor das faturas emitidas pelas empresas.

Entendo, assim, ser aplicável também ao FINSOCIAL o teor da Súmula n.º 258 do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, no sentido de incluir-se, na base de cálculo dessa contribuição, a parcela relativa ao ICMS.

Mencione-se, outrossim, que o termo empregador (previsto no art. 195, I, da CF) se identifica com a expressão empresa pública e privada (prevista na legislação do FINSOCIAL).

Assim, as empresas só estariam fora da incidência do FINSOCIAL na hipótese de não possuírem trabalhadores ou servidores.

Assim, a Constituição determinou, no art. 195, I, que o obrigado é o empregador e que a contribuição incide sobre o faturamento. A lei ordinária não pode alterar esses dados. Se a lei usa de termos equivocados, cabe ao intérprete dar à lei interpretação que a harmonize com o texto constitucional.

Ressalte-se, outrossim, que, nos termos da Constituição Brasileira (art. 22, XXIII), a União tem competência plena para legislar sobre contribuições sociais com vistas a financiar a seguridade social.

No uso desta competência, pode a União instituir a contribuição social para si como para outras entidades descentralizadas.

Assim, a lei pode oferecer a posição de sujeito ativo da contribuição social tanto para a União, como para pessoas específicas distintas do Estado, desde que investidas de funções públicas de assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

O fato de uma entidade arrecadar, administrar e fiscalizar a contribuição que é destinada a outra, não importa em desnaturar essa contribuição, ainda mais quando essas entidades se situam na mesma esfera política.

Aliás mesmo entre esferas diversas da Federação é possível ocorrer tal colaboração, em consonância com o art. 7.º do CTN.

O ponto nevrálgico é a destinação dos recursos arrecadados, visto que se trata de exação com finalidade fixada na Constituição e na lei (art. 9.º da Lei n.º 7.698/89; art. 7.º, parágrafo único, da Lei n.º 7.787/89, art. 1.º da Lei complementar n.º 70/91).

O hipotético problema da União arrecadar a contribuição e não repassar, corretamente, os respectivos valores situa-se no plano da responsabilidade dos administradores, e não da natureza jurídica do gravame.

O art. 165, § 5.º, inciso III da Constituição de 1988, estabelece que a lei orçamentária anual deve trazer, em separado, o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Isto, no entanto, não obsta que a União arrecade, fiscalize e administre a contribuição social. Há meios técnicos próprios para destacar, no orçamento, as verbas arrecadadas por uma das entidades da Federação, mas destinadas a outra. Assim, por exemplo a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que estatuiu normas para a elaboração e controle dos orçamentos da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, já previa a forma de inclusão das cotas de participação que uma entidade pública deve transferir a outra, em seu art. 6.º, §1.º:

“As cotas de receita que uma entidade deva transferir a outra incluir-se-ão, como despesa, no orçamento da entidade obrigada à transferência e, como receita, no orçamento da que as deva receber.”

Trata-se, portanto, de simples problema de técnica orçamentária, que não se reflete sobre a natureza da contribuição, inexistindo, também aqui, razão capaz de eximir a Impetrante do pagamento do FINSOCIAL.

O *punctun pruriens* do art. 165, § 5.º, III, da Carta Magna, foi de ordenar o sistema da seguridade social, prescrevendo sua inclusão no orçamento anual, que nada mais é que um instrumento descritivo, que compreende a previsão da receita e fixação da despesa (art. 165, § 8.º, da CF), constituindo essa necessidade de se saber o que se deverá pagar em cada ano o verdadeiro escopo do dispositivo, *in examine*, e não a criação de recursos correspondentes.

O preceito constitucional supracitado não pretendeu, assim, limitar a criação das fontes de recursos, pela própria Constituição discriminadas, condicionando-as à prévia inscrição no orçamento anual.

Dentro deste espírito, o art. 167, *caput*, inciso I, da Lei Suprema, veda “o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual”.

Assim, também, o § 5.º do art. 195 da Constituição Federal dispõe que “Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”.

A teleologia dos retromencionados preceptivos é de impedir que o Poder Público, no âmbito de determinada área viesse a desenvolver programa ou arcar com novas despesas sem a devida dotação orçamentária, sabido que a realização de despesa pública está sempre condicionada à respectiva fixação na lei orçamentária anual.

Impende aduzir que, como dispõe o art. 194 da Estatuto Político, a seguridade social não é um programa, mas um sistema composto de um conjunto integrado de ações dos Poderes Públicos e do setor privado, o qual, para ser cumprido, poderá também realizar seus programas, das mais diversas ordens, em diferentes esferas da sociedade e distintos tempos, não se comportando, por sua enorme abrangência, no exíguo contexto do examinado art. 167, I.

Acrescente-se que o art. 195, § 2.º, da Constituição Federal, ao estabelecer que “A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos”, traça, apenas, um critério a ser observado na elaboração da proposta de orçamentos, com vistas à consecução dos objetivos perseguidos no âmbito da seguridade social, não significando isto que os recursos só possam ser hauridos se previstos em orçamentos.

A seu turno, a programática norma do art. 165, § 2.º, da Carta Magna, que estabelece disposições a serem observadas pela lei de diretrizes orçamentárias, a qual orientará a elaboração da lei orçamentária anual, só poderá ser colocada no plano da lei ordinária, não se prestando como argumento de defesa do administrado, que, na verdade, *in casu*, não tem direito subjetivo a ser protegido.

Os efeitos resultantes do § 2.º do art. 165 ficam, assim, restritos à elaboração e à administração do orçamento para o ano em que se verificar, sem qualquer reflexo sobre a exigibilidade da contribuição em comento.

Aliás, a cobrança do FINSOCIAL não está condicionada nem à antecipada lei de diretrizes orçamentárias, nem à anterior aprovação do plano de custeio da seguridade social (Lei n.º 8.212, de 24-7-91), nem tampouco à prévia lei orçamentária anual, que prevejam a respectiva receita, porquanto a própria Constituição dissipou qualquer embaraço sobre a questão, exatamente através dos preceptivos dos arts. 195, § 6.º e 56, este do ADCT.

Quanto à absorvência do princípio da anterioridade, demonstramos que o mesmo não se aplica às contribuições de seguridade social, por explícita determinação dos arts. 149 e 195, § 6.º, ambos da Constituição de 1988.

Por outro lado, não obstante estarem essas contribuições sociais, em regra, adstritas à anterioridade de noventa dias, para serem exigidas, contados da data de publicação da lei que as houver instituído ou modificado (art. 195, § 6.º, da CF), a Carta Magna abriu uma exceção quanto à contribuição do FINSOCIAL, ao manter, no art. 56 do ADCT, sem solução de continuidade, sua arrecadação, até que lei viesse dispor sobre o art. 195, I, das disposições permanentes, que trata dessa e outras contribuições sociais.

Assim, quando a Lei n.º 7.689/88 foi publicada, a malsinada contribuição já vinha sendo exigida sem interrupção, tendo sua imposição preservada, expressamente, pela Constituição Federal.

Nesse caso, para que se atendesse à anterioridade prevista no § 6.º do art. 195 da Carta Política, ter-se-ia de violar a norma excepcional do art. 56 do ADCT, a qual prescreve sua cobrança imediata, sem qualquer ressalva que fizesse supor uma eventual obrigação de suspender sua arrecadação.

Por isso, no que respeita a contribuição do FINSOCIAL, não se pode dizer inconstitucional o art. 8.º da Lei n.º 7.689/88, que prevê a incidência de contribuições sociais sobre o fato gerador exaurido antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que as instituiu, uma vez que, neste particular, não contraria o Estatuto Fundamental.

Repise-se que a Lei n.º 7.689/88 apenas ratificou a natureza da legislação do FINSOCIAL; o preceito do art. 56 do ADCT, prevendo lei que deveria dispor, completamente, sobre o FINSOCIAL, somente foi satisfeito com a edição da Lei Complementar n.º 70, de 30-12-91.

Assim, até o surgimento da Lei supracitada, *ex vi* do art. 56 do ADCT, a cobrança do FINSOCIAL não deveria sofrer qualquer interrupção, sendo, pois, excepcionado, somente em relação a esta contribuição, o prazo do art. 195, § 6.º, da Superlei.

Reitere-se que a Constituição Federal não exigiu que deveria ser de hierarquia de lei complementar a lei que iria dispor, cabalmente, sobre o FINSOCIAL.

A propósito, sabe-se que lei ordinária não pode invadir o campo delimitado pela própria Constituição de lei complementar. No entanto, a recíproca não é verdadeira.

Mesmo que a Carta Magna não tenha previsto, expressamente, lei complementar para disciplinar determinada matéria, os Congressistas não estão proibidos a editar leis, formalmente, complementares.

Encime-se, no que tange a suposição de que as contribuições sociais instituídas para a seguridade social, através de diferentes diplomas legais, teriam ferido o princípio da capacidade contributiva, que foi o próprio Estatuto Fundamental que definiu, não só a composição da seguridade social (art. 194), como as respectivas fontes de recursos, entre as quais, consignou, textualmente, as contribuições sociais, a serem cobertas pelos empregadores, trabalhadores e receita de concursos de prognósticos, tudo nos termos da lei (art. 195, I, II e III).

Buscando a concretização dos objetivos propostos para a realização da seguridade social, o legislador ordinário, por exemplo, editou a Lei n.º 7.689/88, que veio disciplinar uma parcela do respectivo custeio, deixando as demais à regulamentação por outros diplomas legais, não trazendo, por isso, o vício da inconstitucionalidade, como não poderia trazê-lo pelo fato de ter abrangido, ao mesmo tempo, contribuição sobre o lucro, o faturamento e a folha de salário das empresas, pois foi assim que determinou a Constituição Federal.

Ademais, como já comentamos, os princípios atinentes aos tributos não regem as contribuições de seguridade social, que devem respeitar seus próprios princípios.

Por fim, mencione-se que o art. 28 da Lei n.º 7.738, de 9-3-89, estabeleceu que as empresas públicas e privadas, que realizem exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta, tendo fixado, com o fito de geração de efeitos jurídicos, o prazo de noventa dias a partir de sua publicação.

A Lei n.º 7.787, de 30-6-89, em seu art. 7.º, fixou a alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei n.º 1.940/82, art. 1.º, § 1.º, e a Lei n.º 7.738/89, art. 28, em um por cento, tendo seu art. 21 determinado quanto à alteração de alíquota, que referida Lei entraria em vigor a partir de 1.º-9-89.

Posteriormente, a Lei n.º 7.894, de 24-11-89, alterou as alíquotas do FINSOCIAL e do PIS/PASEP, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de janeiro de 1990, e a Lei n.º 8.147, de 28-12-90, dispôs, novamente, sobre alíquotas do FINSOCIAL.

A Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu contribuição para financiamento da seguridade social, no percentual de 2%, incidente sobre o faturamento mensal, dispôs, em seu art. 13, que aquele diploma produzirá efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à sua publicação, ou seja, 1.º-4-92, mantidos, até essa data, o Decreto-Lei n.º 1.940, de 25-5-82, e alterações posteriores. Finalmente, a Lei n.º 8.398, de 7-1-92, dispõe sobre a base de cálculo das contribuições devidas ao FINSOCIAL e ao PIS/PASEP, e dá outras providências.