

O NOVO “IMPOSTO SOCIAL”

Francisco de Souza Mattos
Advogado

Através do Decreto-lei n. 1.940, de 25.05.82, do Presidente da República, acaba de ser instituída contribuição social, também vulgarmente denominada “imposto social”, destinada, conforme consta do artigo 1º, a custear investimentos de carácter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor. É essa “contribuição” será de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta das empresas públicas ou privadas que realizem vendas de mercadorias, salvo as exportadas para o exterior, bem como das instituições financeiras e sociedades seguradoras. As empresas públicas ou privadas que realizem exclusivamente serviços pagarão o tributo na base de 5% (cinco por cento) sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse.

O artigo 7º dispõe que o novo decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, e produzirá efeitos a partir de primeiro de junho de 1982.

Partindo-se do pressuposto jurídico e legal de que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, e a destinação legal do produto da sua arrecadação” (art. 4º do CTN), temos o novo tributo, tendo em vista os seus fatos geradores implícitos (não foram expressamente definidos), ora se apresenta como um adicional do imposto de renda (§ 2º do art. 1º), ora se apresenta como uma contribuição para-fiscal (§ 1º do art. 1º). Assim, de acordo com a regra expressa do CTN, não importa a deno-

minação que se lhe dê, pois os fatos geradores implícitos do novo tributo dão-lhe a configuração jurídico-tributária de adicional de imposto de renda, quando pagos pelas empresas de serviço, ou de contribuição (contribuição para-fiscal), quando incide sobre o valor da receita bruta das empresas que realizem venda de mercadorias. O problema ainda se complica mais se verificarmos que o decreto-lei não cogitou da hipótese de empresas que realizam operações mistas, ou seja, que simultaneamente vendam mercadorias e prestem serviços. Nesse caso, seria necessário definir-se, na lei instituidora, o fato gerador mais especificamente, e determinar-se uma base de cálculo também específica.

Segundo Baleeiro (“Direito Tributário Brasileiro”, ao comentar o art. 77), a severa conceituação das taxas (e nós diríamos, dos impostos e contribuições) é indispensável à salvaguarda de certos princípios de limitação constitucional ao poder de tributar. O Decreto-lei 1.940/82, na verdade, não definiu os fatos geradores do novo ou novos tributos, mas apenas determinou a sua base de incidência, deixando aquela tarefa a cargo dos atos administrativos (regulamento, portarias, etc.), posteriores. Mas, isso constitui um verdadeiro atentado ao princípio da legalidade tributária ou da reserva absoluta da lei. “Ex-vi” do art. 153, §§ 2º e 29, da Constituição Federal, e do art. 97, I, III e IV, do CTN, *somente a lei* pode estabelecer a *instituição de tributos*, a definição do fato gerador, a fixação de alíquotas e da base de cálculo. Para Amílcar Araujo Falcão (“Fato-gerador da obrigação tributária”), a definição do fato gerador na lei instituidora do tributo é requisito essencial, indispensável, pois sem isso não se configura o fato gerador, e não pode haver cobrança do referido tributo.

Assim, poderia ser essa a primeira arguição de inconstitucionalidade do novo tributo, ou seja infração ao princípio da legalidade tributária, porque a lei pretensamente instituidora deixou de definir o elemento principal ou nuclear do tributo, que é o seu fato gerador.

É possível, ainda, que se argua a inconstitucionalidade formal do tributo, porque ele foi criado por decreto-lei e não por lei ou ato originário do Poder Legislativo. Trata-se realmente de matéria polêmica, na doutrina e na jurisprudência. De um lado, temos a respeitável opinião de um Baleeiro (“Limitações ao Poder de Tributar”, pgs. 43 e seg.), para o qual, “quando a Emenda n. 1, de 1969, determina iterativamente que o tributo só se pode instituir ou majorar por uma lei (art. 153, § 29, e 19,

I), e que é ao Congresso que compete “dispor” especialmente sobre tributos, arrecadação e distribuição de rendas, o vocábulo lei refere-se a lei ordinária e não ao decreto-lei. Esclarece, ainda, que “a doutrina brasileira recente inclina-se pela inidoneidade do decreto-lei como veículo de criação ou majoração de tributos, no regime da Const. Federal de 1967, e Emenda n. 1/1969.

Afirma-se, ainda, que dentro da sistemática da Constituição Federal, o vocábulo “lei” distingue-se do vocábulo “decreto-lei”, tendo em vista a enumeração (nominal) de diferentes atos do processo legislativo (art. 46, I a VII).

De outro lado, temos não só a disposição expressa do art. 55, II, da Constituição Federal, que confere competência exclusiva ao Presidente da República para expedir decretos-leis sobre finanças, *inclusive* normas tributárias, como temos as aprovações sistemáticas e pacíficas de tais decretos-leis pelo Congresso Nacional, além da jurisprudência judiciária recente, acolhendo a legitimidade de tais decretos-leis. Porisso, a declaração, de inconstitucionalidade formal de tais decretos-leis, seria, na prática, extremamente difícil.

Mas, o certo é que, mesmo admitindo-se a legitimidade constitucional do decreto-lei, ele só é admissível nos casos de *urgência* e de interesse público relevante, urgência essa que, no caso, rigorosamente parece não haver, embora o Poder Executivo possa contra-argumentar com o seu poder discricionário, na escolha da conveniência e oportunidade na prática de determinados atos.

Ainda, sobre o aspecto da legalidade ou do princípio da legalidade, podemos constatar que o tributo irá recair sobre o valor da receita bruta relativa à venda de mercadorias e receita bruta das instituições financeiras e das seguradoras intitula-se como “contribuição social”. Se o analisarmos sob o aspecto rigorosamente jurídico-tributário ou técnico tributário, podemos chegar à conclusão de que nem mesmo contribuição é. Todos sabemos que em relação à taxa, por exemplo, uma das espécies do gênero tributo, a atuação estatal que autoriza sua instituição está voltada diretamente ao obrigado, enquanto na contribuição essa atuação não é direta, e a relação jurídica se estabelece apenas entre o contribuinte e o sujeito ativo, diretamente ou através de delegado. Mas, existe obrigatoria-

mente um relacionamento entre a atividade do contribuinte e a atividade ou entidade que a contribuição visa atender. Vejam-se, por exemplo, as contribuições para o Funrural (Lei 4.214, de 02.03.63), a contribuição de previdência social, e outras. No primeiro caso, a contribuição é cobrada dos produtores agro-pecuários sobre o valor dos produtos colocados à venda, e a segunda contribuição é cobrada com base na folha de pagamento, mas sempre com vista à natureza da atividade do sujeito passivo relacionada com a atividade ou pessoas beneficiadas. No caso do novo “imposto social” ou “contribuição social”, nenhuma relação existe entre a atividade dos contribuintes nomeados no novo decreto-lei e a assistência social a ser executada ou os setores a serem beneficiados.

A destinação específica da chamada “contribuição social” não é suficiente para dar-lhe configuração jurídica de contribuição, eis que segundo o art. 4º do CTN, a denominação e a destinação legal do produto da arrecadação são irrelevantes para determinar a natureza jurídica do tributo.

Assim, o novo tributo não parece ter a configuração jurídica de contribuição. Mas, se quisermos desprezar esses princípios jurídicos configuradores ou tipificadores de cada tributo, poderíamos dizer que o novo tributo (exceto o adicional de imposto de renda) é uma *contribuição para-fiscal*. Esta caracteriza-se, principalmente, pela delegação de poder fiscal a um órgão oficial ou semi-oficial (no caso, o Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal), e pela destinação a fim especial ou específico de sua receita. De qualquer forma, a despeito de toda a controvérsia sobre sua conceituação, a contribuição para-fiscal é um tributo e, como tal, subordinado ao regime tributário constitucional e suas limitações.

As únicas contribuições previstas ou contempladas pelo nosso sistema constitucional são as do art. 21, § 2º, I, da Constituição Federal, inclusive com a redação dada pela Emenda n. 8/77, ou seja, aquelas instituídas, tendo em vista: 1) a intervenção no domínio econômico, ou 2) o interesse de categorias profissionais, ou 3) para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

Não estando a “contribuição social” prevista no Decreto-lei n. 1.940/82 enquadrada em nenhuma dessas hipóteses constitucionais, pois, não foi instituída tendo em vista a intervenção no domínio econômico,

não visando atender interesses de categorias profissionais, nem se relaciona com encargos da previdência social, torna-se evidente que constitui tributo estranho ou não contemplado pelo nosso ordenamento constitucional: é tributo inexistente.

É possível que haja objeções no sentido de que essa contribuição instituída no Decreto-lei 1.940/82 é uma das previstas no art. 217 do Código Tributário Nacional, acrescentado ao texto por força do Decreto-lei n. 27, de 14.11.66. Este art. 217, depois de enumerar as contribuições que podem ser instituídas pela União, completa com uma autorização genérica de “outras de fins sociais criadas por lei”.

Ocorre, no entanto, que, como já o dissemos acima, a Constituição Federal, no seu art. 21, § 2º, I, inclusive, com a nova redação dada pela Emenda n. 8/77, determina expressa e taxativamente quais são as contribuições que a União pode instituir, e nelas não se inclui a ora instituída: não decorre de intervenção no domínio econômico, não visa interesse de categorias profissionais, nem visa atender diretamente a parte da União no custeio da previdência social.

Não tendo a regra do art. 217 do CTN sido reproduzida na Constituição de 1969, nem na Emenda 8/77, que preferiram enumerar taxativamente as espécies de contribuição admissíveis, em vez de conceder *autorização genérica*, é evidente que aquele dispositivo foi implicitamente revogado. Tornou-se incompatível com a nova Constituição. “Ex-vi” do disposto no art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. Essa norma da Lei de Introdução aplica-se a todos os ramos do direito, público ou privado, pois essa “Lei” é um ordenamento sistemático endereçado aos diversos ramos do direito, como um verdadeiro super-direito ou direito sobre direito, no dizer dos doutrinadores brasileiros (ver Carvalho Santos, em “Código Civil Brasileiro Interpretado”, vol. I, pg. 12, Espínola, Espínola Filho, Clovis Bevilacqua e outros).

Não se objete que a revogação só se opera entre leis da mesma hierarquia, e não no caso em espécie, em que a incompatibilidade se dá entre uma lei complementar e a Constituição, hierarquicamente diferentes. Essa objeção seria absolutamente inaceitável, não somente por outros

motivos jurídicos, como porque tal restrição não existe na “Lei de Introdução”. Aliás, o Ministro Rodrigues Alkmin, em vigoroso voto proferido no RE 81.122-SP (RTJ 80/122), teve oportunidade de esclarecer que “a revogação da lei anterior pela ulterior, ainda que esta seja de *maior hierarquia*, não é simples construção jurídica, mas se apoia em texto de direito positivo, que não restringe, a revogação, a leis de igual natureza. “No mesmo sentido, o voto do Ministro Thompson Flores, no mesmo RE 81.122-SP, em harmonia com o voto vencedor, e para o qual “Se a lei posterior incompatível revoga a anterior, nos termos do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, com mais forte razão quando a incompatibilidade se faz sem a vigência também posterior de norma superior como a Constituição. Demais, se dito preceito sucedesse em vigência a ela, Constituição, seria considerado inconstitucional, nulo desde o nascedouro, por ser com ela incompatível”.

Como em doutrina, discute-se às vezes se a contribuição é taxa ou imposto, como se não fora um tipo *especial* de tributo, poder-se-ia concluir que a nova imposição tributária constitui um imposto enquadrável na competência residual da União, como autorizaria o art. 21, § 1º, da Constituição Federal. Esse dispositivo realmente dispõe que:

“A União poderá instituir outros impostos além dos mencionados nos itens anteriores, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos previstos nos arts. 23 e 24”.

Ocorre, no entanto, que a “nova contribuição” tem a mesma base de cálculo dos impostos previstos nos artigos 23, II (ICM) e 24, II (Imposto Municipal sobre Serviços), o que, por si só, tornaria inconstitucional o novo tributo. Até mesmo os fatos geradores, embora o Decreto-lei 1.940/82 não os tenha definido expressamente, como obrigatoriamente deveria ter feito, tais fatos geradores implicitamente são os mesmos, na falta de outros especificamente definidos.

Se a contribuição não é o novo tributo, nem taxa, teria que ser *Imposto*, e sobretudo a parte que se manifesta como um adicional do imposto de renda. Acontece, no entanto, além da inconstitucionalidade acima apontada, o tributo em questão (“imposto social”), “ex vi” do disposto nos arts. 1º e 3º do referido Decreto-lei 1.940, de 1982, tem sua recei-

ta vinculada ao custeio de programas e projetos de assistência social relacionados com a alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor. Mas, o art. 62, § 2º, da vigente Constituição proíbe a “vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa”. O dispositivo constitucional somente ressalva da restrição os impostos previstos nos itens VIII e IX do art. 21, ou seja, o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, e sobre energia elétrica, bem como o imposto único sobre minérios, ressalvando também as disposições da Constituição e das leis complementares. Como não se trata de imposto único sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica ou minérios, como não é tributo que se enquadre nas referidas disposições da Constituição que excepcionam o princípio da vinculação orçamentária (§ 4º do art. 21, § 8º do art. 23, § 2º do art. 24, arts. 25 e 26); e como não há lei complementar relativa ao novo tributo constante do Decreto-lei 1.940/82, muito menos excepcionando-o do princípio da unidade orçamentária ou unidade de caixa, deve-se concluir que a destinação da receita do novo tributo aos programas especificados atenta contra o § 2º do art. 62 da Constituição. Assim, também sobre esse aspecto, o novo tributo, se considerado imposto (“imposto social”), seria inconstitucional ou, pelo menos inconstitucional seria a vinculação de sua receita àqueles *determinados fins*.

No que se refere à sua conformação com o princípio constitucional da anualidade, o Decreto-lei 1.940/82 também merece séria reprovação. O seu art. 7º determina a vigência na data de sua publicação, acrescentando que produzirá efeitos a partir de 1º de julho de 1982. É certo que se pode sustentar que “a vigência não se confunde com a eficácia, isto é, com a disponibilidade da lei para produzir efeitos jurídicos típicos” (voto do Ministro Pedro Accioli, RE 79.033, RTFR 72/1), o que vale dizer que a lei tributária pode vigorar num exercício, e autorizar a cobrança do tributo noutro exercício. Para Baleeiro (“Direito Tributário Brasileiro”, pg. 82), “pouco importa que a lei, ao criar ou majorar o tributo, determine a sua vigência a começar da data de sua publicação: é dispositivo cuja execução ficará diferida até o começo do exercício financeiro seguinte à data de sua publicação. Alcança apenas o fato gerador ocorrido depois do início do ano financeiro imediato à publicação da lei”.

Acontece que, exatamente para frustrar tal entendimento, é que o art. 7º em questão completou a disposição, esclarecendo que o decre-

to-lei “produzirá efeitos a partir de 1^o de julho de 1982”. Assim, por força de tal dispositivo, os faturamentos ou receitas brutas das empresas comerciais e industriais estarão oneradas pelo novo tributo no corrente exercício financeiro de 1982. Nesse caso, o Decreto-lei 1.940 choca-se frontalmente com o § 29 do art. 153 da atual Constituição Federal, com redação da Emenda 8/77, segundo o qual:

“§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor, antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição”.

Por conseguinte, a Constituição fixa a regra geral clara e categórica de que nenhum tributo ou aumento de tributo poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi instituído ou majorado, e estabelece, *expressa e taxativamente*, as exceções a essa regra da anterioridade. São somente essas, e não mais que essas. A chamada “contribuição social” não é tarifa alfandegária, nem de transporte, nem imposto sobre produtos industrializados. Igualmente, não é tributo *especialmente indicado em lei complementar*, nem imposto de guerra, e muito menos um dos “demais casos previstos na Constituição”. Realmente, não há qualquer lei complementar indicando especialmente essa contribuição, e entre os “demais casos” previstos na Constituição não se inclui a referida “Contribuição social”.

Para Aliomar Baleeiro, por exemplo (“Limitações”, 3a. ed., pg. 25), os “demais casos previstos na Constituição” são o imposto de exportação (art. 21, II, “in fine”); o imposto único do art. 21, VII, quando se tratar de importação dos bens referidos; as contribuições especiais ou para-fiscais do art. 21, § 2^o, I. Não há, segundo ele, *outros casos* previstos na Constituição. Mas, nas contribuições fiscais ou para-fiscais previstas no art. 21, § 2^o, I, já vimos que a contribuição ora instituída não se inclui, porque ela é completamente estranha aos fins ali indicados. Assim, não estando a nova “contribuição social” incluída nas exceções do § 29 do

art. 153, conclui-se que a cobrança do referido tributo, em 1982, é inconstitucional, por afrontosa ao princípio da anualidade.

É possível, no entanto, que o governo federal, como o fez ou como está tentando fazê-lo em relação à cobrança do imposto sobre operações cambiais (Decreto-lei 1.783/80) em 1980, venha a sustentar que a natureza ou caráter *extra-fiscal* da “contribuição social” a excepciona do princípio da anterioridade consagrado no § 29 do art. 153 da Constituição Federal, havendo, no caso, uma *ressalva implícita*.

Improcede tal arguição, a nosso ver. A destinação específica da receita de determinado tributo não lhe altera a natureza, nem lhe atribui privilégios de desonerar-se dos princípios e limitações constitucionais a que estão sujeitos os tributos em geral. Em brilhante voto, no AMS 91.322-SP, o Ministro Jarbas Nobre, do TFR, foi categórico ao afirmar: “porque a destinação específica de um imposto em nada lhe altera a natureza, segue-se que essa circunstância não possui o mérito de tornar inaplicável qualquer garantia constitucional, inclusive a de anterioridade do tributo”. A destinação da receita para fins extra-fiscais ou como reguladora de setores sociais e econômicos, não lhe tira o caráter de tributo, sujeito às limitações constitucionais, inclusive ao princípio da anualidade, salvo em casos expressamente determinados.

Se bastasse a finalidade extra-fiscal do tributo, desnecessárias seriam as ressalvas expressas do texto constitucional, como as do § 29 do art. 153.

Não importa, no caso, tratar-se de contribuição parafiscal, pois como observa Baleeiro (nunca é demais citar o mestre), não deixa de ser um tributo: “doutrinária e tecnicamente, é imposto com *aplicação especial*, como inúmeros outros empregados pelo Estado, ou taxas”, e como tais não escapam aos princípios da legalidade e da anualidade. E Geraldo Ataliba, em trabalho publicado há tempos no “O Estado de São Paulo” (“Tributos parafiscais”) é incisivo ao afirmar que “é imperioso deixarmos definitivamente para trás, enterrada inexoravelmente no passado, a mentalidade primária que supõe — muito ingênuo ou muito industriosamente — que a alegação do caráter parafiscal autoriza a desobediência aos Cânones constitucionais limitadores da tributação”.

A *ressalva implícita* também inexistente, e sua arguição seria realmen-

te de chocante injuridicidade. A norma constante do § 29 do art. 153 da C.F., como ninguém ignora, é *norma excepcional*, tendo em vista que é limitadora do poder tributante. Tendo caráter excepcional, a sua interpretação é obrigatoriamente literal (não se confunda com interpretação restritiva), e jamais poderia ser extensiva.

Cabe-nos, como o fizemos em outra oportunidade (Fisco e Contribuinte” — outubro, 1980), invocar o professor Francisco Campos (“Direito Constitucional”, vol. I, pgs. 401/402), para o qual, referindo-se a interpretação do texto constitucional, “. . . a regra, corrente em se tratando de leis ordinárias, de que “onde a lei não distingue, não é lícito ao intérprete distinguir”, deve aplicar-se, *com maior força de razão*, às leis constitucionais que se compõem, principal e essencialmente de *limitações de poderes*, por conseguinte, de garantias ao interesse público e aos *direitos individuais*” (o grifo é nosso). E conclui, dizendo que, do contrário, seria “destruir, de um golpe, o sistema de freios, segurança, garantias e limitações com que a Constituição procura cercar o exercício dos poderes por ela mesma outorgados” (pg. 402).

Assim, pelo rápido exame que ora fizemos do Decreto-lei 1.940/82, parece-nos irremovível a conclusão de que ele afronta em vários pontos essenciais com o vigente texto constitucional. No que se refere ao princípio da legalidade, ele deixou de definir expressamente o fato gerador ou fatos geradores do novo tributo, que foi instituído por simples decreto-lei, forma discutível de instituição de tributos; institui uma contribuição, sem configuração jurídica de contribuição, e não prevista na Constituição, a qual não pode ser a contribuição social genérica do art. 217 do CTN, porque este dispositivo foi revogado implicitamente pela C.F. de 1969; se o novo tributo fosse um imposto pretensamente enquadrável na competência residual da União, seria inconstitucional, porque tem fatos geradores idênticos a impostos dos Estados e dos Municípios, e sua receita tem destinação específica não incluída nas ressalvas do § 2º do art. 62 da C.F. E, quanto ao princípio da anualidade, ele foi frontalmente agredido, porque foi determinada a cobrança do tributo no mesmo exercício de sua instituição, fora das hipóteses ou ressalvas do § 29 do art. 153 da Constituição Federal.

No aspecto econômico, embora não sejamos os mais autorizados a dizê-lo, a iniciativa governamental, se não acelerar a inflação pela reper-

cussão multiplicada do novo tributo nos preços ao consumidor, parecos até elogiável. Ela tem a intenção de transferir ou canalizar recursos financeiros da área econômica para a área social, a fim de levar às camadas sociais menos favorecidas serviços que não poderiam ter, com recursos próprios: assistência educacional, hospitalar, habitação, etc. Mas, tal intenção não justifica o modo pelo qual a medida foi tomada, salvo se aceitarmos o condenável princípio maquiavelista dos fins justificando os meios. Nada justifica a violação ou comprometimento da ordem jurídica. Na “Carta de princípios da Indústria Brasileira”, em sua 2a. Reunião Plenária realizada em Porto Alegre, em 1955, mas com uma atualidade a toda prova, proclamou-se que “Nos princípios fundamentais do direito se estrutura a ordem social, econômica e política, neles se assentando o aperfeiçoamento, o desenvolvimento e o progresso da humanidade”.

Sempre entendemos que a sobrevivência de um regime e o engrandecimento de um povo estão na razão direta do respeito à lei e à ordem jurídica. Sem o império da lei (e a lei constitucional está em primeiro lugar) não se pode falar em Estado de Direito, nem em liberdades individuais. E se esses princípios devem ser observados pelo comum dos cidadãos, muito mais pelas elites governantes. Não é por outro motivo que Linares Quintana, em seu famoso livro “El poder impositivo y la libertad individual”, pág. 178, declara, com sua natural eloquência, que:

“Lo esencial es, como se ve – señala Gonzales Calderon – que impede la ley, o, si se quiere, la legalidad y no la voluntad exclusiva de los gobernantes. Cuando la acción pública de éstos no obedece a más limitaciones que las que a si mismo tienen a bien señalarse; cuando los gobernados carecen de instrumentos legales para buscar y conseguir una protección eficaz de sus derechos naturales y tradicionalmente reconocidos en el mundo civilizado; cuando los que mandan se han adjudicado ellos una fuerza irresistible para imponer sus caprichos, el gobierno no es constitucional, ni siquiera una parodia de esto”.