

O FINSOCIAL E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

João Francisco Bianco
advogado e membro do IBDT/USP
agosto de 1991

Na vigência da Emenda Constitucional n. 1/69, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sessão plenária, que a natureza jurídica do Finsocial era, para as empresas comerciais e industriais, de imposto inominado, resultado do exercício da competência residual da União, previsto no art. 21, par. 1o, da EC n. 1/69, e, para as empresas prestadoras de serviços, de adicional do imposto de renda devido.

Face ao novo texto constitucional, defendem alguns autores que a exação continuaria a ter natureza de imposto. Confira-se a esse respeito os trabalhos de Luiz Mélega - "A Natureza Jurídica da Exação Destinada ao Finsocial", in Repertório IOB de Jurisprudência, 1/2669 - e de Hugo de Brito Machado - "O Finsocial e as Prestadoras de Serviços", in Repertório IOB de Jurisprudência, 1/2258.

A Fazenda Nacional, entretanto, argumenta que o Finsocial passou a ter natureza jurídica diversa - de contribuição social para o financiamento da seguridade social - por força do disposto no art. 7o, par. único, da Lei n. 7787/89.

Seja qual for a natureza jurídica da exação, entretanto - seja ela um imposto ou uma contribuição social - o fato é que, em qualquer hipótese, não terá ela sido recebida pela Constituição Federal de 1988.

É o que procuraremos demonstrar neste trabalho.

O FINSOCIAL COMO IMPOSTO

Admitamos, inicialmente, que o Finsocial tenha natureza jurídica de imposto. Os impostos de competência da União são aqueles elencados no art. 153, incisos I a VII, da CF. Dentre eles não consta nenhum tributo que guarde sequer semelhança com o Finsocial. Desse modo, forçoso é reconhecer que a exação, para ter natureza jurídica de imposto, deverá ser obrigatoriamente fruto do exercício da competência residual da União, disciplinado pelo art. 154, I, da CF.

Esse dispositivo tem a seguinte redação:

"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".

O normativo é claro. O exercício da competência residual da União está limitado, quanto à forma, à utilização da via legislativa restritiva da lei complementar; e quanto à matéria, à obediência à regra da não-cumulatividade, além do novo imposto não poder ter fato gerador ou base de cálculo próprios de outros impostos.

No que diz respeito à forma, a sua instituição e todas as alterações posteriores não foram efetuadas através de lei complementar. Desse modo, não restaria dúvidas sobre a inconstitucionalidade dessa legislação.

É verdade que, à época da edição do DL n. 1940/82, essa regra constitucional não existia. Desse modo, com a promulgação da CF de 1988, poder-se-ia argumentar que esse texto legal - e somente esse - teria sido recebido pela nova ordem constitucional com eficácia de lei complementar.

Esse raciocínio está basicamente correto. Cumpre lembrar, entretanto, que, a dar-se crédito a esse entendimento, todas as alterações legislativas posteriores à promulgação da CF de 1988 - notadamente aquelas que elevaram sucessivamente a alíquota da exação (de 0,5% para 1%, de 1% para 1,2% e de 1,2% para 2%) - deveriam ter sido veiculadas através de lei complementar. Fato esse que não ocorreu.

Seriam, portanto, ilegais todos os aumentos de alíquota do Finsocial realizados através da edição de leis ordinárias pois somente uma lei complementar poderia alterar dispositivo de outra lei com eficácia de complementar.

No que diz respeito à matéria, a regra da não-cumulatividade - de obediência obrigatória para os impostos instituídos através do exercício da competência residual da União - não é seguida na sistemática de incidência do Finsocial.

Essa regra está definida nos arts. 153, par. 3o, II, e 155, par. 2o, I, da CF, e consiste basicamente na compensação do imposto devido em cada operação com o imposto cobrado na operação anterior.

Ora, não há na legislação reguladora da incidência do Finsocial qualquer menção à compensação

da exação com montantes anteriormente cobrados de outros contribuintes. Pelo contrário pois, no processo produtivo, o Finsocial incide "em cascata", onerando cada ciclo da comercialização do produto com a sua incidência integral, sem direito a qualquer tipo de crédito por operações anteriores.

Claramente, portanto, a incidência do Finsocial não se ajusta à regra da não-cumulatividade.

Aliás, desse entendimento não discorda o Sr. Presidente da República quando, em exposição de motivos do veto parcial ao Projeto de Lei de Conversão n. 25/89 - "que altera a tributação de fundos de aplicação de curto prazo e dispõe sobre a contribuição social, as contribuições para o Finsocial e Pis/Pasep e destinação da renda de concurso prognóstico" - assim se manifestou:

"O Projeto de Conversão em tela, além de quintuplicar a elevação do Finsocial proposta, de 1,2% para 2%, eliminou o dispositivo que reduzia a alíquota do Pis/Pasep. É difícil dimensionar o impacto inflacionário de tal decisão, pois, como é sabido, **essas contribuições incidem sobre a receita operacional bruta e o faturamento das empresas, em cascata, a cada etapa de comercialização na cadeia produtiva e de distribuição de bens e serviços**, ou seja, a tributação se transforma em preço, tornando ainda mais iníquo e regressivo o sistema tributário". (n.g.)

Diante do exposto, caso admitamos que o Finsocial tenha natureza jurídica de imposto, sua cobrança seria inconstitucional por não se adequar às condições impostas pela CF de 1988 para o exercício da competência residual da União - seja com relação à forma (por ter tido sucessivas alterações legislativas através de leis

ordinárias), seja com relação à matéria (por não obedecer à regra da não-cumulatividade).

O FINSOCIAL COMO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Analisada a hipótese do Finsocial ter natureza de imposto - e demonstrada sua inadequação frente aos dispositivos constitucionais vigentes - consideremos a possibilidade da exação ter natureza jurídica de contribuição social para o financiamento da seguridade social.

CF que: Com efeito, determina o art. 195, I, da

"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 DF e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

Vemos, portanto, que as fontes básicas para o financiamento da seguridade social, devidas pelos empregadores, são as contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Isso quer dizer que, para que o Finsocial seja considerado uma contribuição social para o financiamento da seguridade social, ele deverá obrigatoriamente ser uma dentre essas três contribuições.

Ora, a contribuição social sobre a folha de salários é aquela regulamentada pela Lei n. 7787, de 30 de junho de 1989, arts. 1o a 6o.

A contribuição social sobre o faturamento é aquela prevista na Lei n. 7998, de 11 de janeiro de 1990, denominada contribuição para o Pis/Pasep.

E a contribuição social sobre o lucro é aquela instituída pela Lei n. 7689, de 15 de dezembro de 1988.

Como se vê, não há lugar no texto constitucional para uma quarta contribuição social que tenha por objetivo o financiamento da seguridade social, pois as três contribuições previstas no art. 195, I, da CF já existem e já esgotaram os limites dentro dos quais poderiam ser instituídas as formas de financiamento da seguridade social.

É verdade que outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social podem ser instituídas, conforme previsão constante do art. 195, par. 4o, da CF. Mas, cabe salientar que, nesse caso, deve ser obedecido o disposto no art. 154, I, também da CF, que regula as condições em que pode ser exercida a competência residual da União para criar novos impostos.

Ora, já vimos anteriormente que o Finsocial não se ajusta às regras constantes desse dispositivo, seja por ter tido sucessivas alterações através de legislação ordinária (e não complementar), seja por não obedecer à regra da não-cumulatividade.

Desse modo, é evidente que o Finsocial não pode ser considerado fruto do exercício da competência residual da União para instituir novas contribuições sociais (art. 195, par. 4o).

A Fazenda Nacional vem sustentando o entendimento de que o Finsocial é a contribuição social incidente sobre o faturamento, com base no disposto no art. 7o, par. único, da Lei n. 7787/89, do seguinte teor:

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

Esse entendimento, entretanto, não pode prosperar conforme veremos a seguir.

Dispõe o art. 239 da CF que:

"art. 239 - A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7/70, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8/70, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o par. 3o deste artigo".

O dispositivo acima transcrito é claro ao determinar que o produto da arrecadação ao Pis e ao Pasep será destinado ao financiamento do programa de seguro-desemprego, nos termos da lei.

Em janeiro de 1990, foi publicada a Lei n. 7998/90, com o objetivo de regular o "Programa do Seguro-Desemprego e o abono de que tratam o inciso II do art. 7o, o inciso IV do art. 201 e o art. 239, da CF, bem como instituir o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT)", conforme estipulado em seu art. 1o.

É interessante notar que o próprio art. 1o da Lei n. 7998/90 faz referência ao inciso IV do art. 201 da CF, que dispõe expressamente:

"art. 201 - Os planos de previdência social, mediante contribuição, atenderão, nos termos da lei, a:

IV. proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário".

Ora, o art. 201 regulamenta os planos de previdência social, previdência essa que faz parte do conjunto integrado de ações compreendidas pela seguridade social, conforme dispõe o art. 194 da CF.

E a seguridade social será financiada pelas contribuições sociais de que trata o art. 195, I, devidas pelos empregadores.

Diante do exposto, a única conclusão possível é que as contribuições ao Pis e ao Pasep é que têm a natureza jurídica de contribuição social para o financiamento da seguridade social, pois: 1. o produto da sua arrecadação é destinado ao programa do seguro-desemprego; 2. o seguro-desemprego integra os planos da previdência social; e 3. a previdência social faz parte da seguridade social.

Aliás, desse entendimento não discorda a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que, no Parecer PGFN/CDN/n. 077/89 - publicado no DOU, seção I, de 21.04.89, pp. 6093 a 6095 - concluiu nesse mesmo sentido.

Confira-se o disposto no seguinte trecho do citado parecer:

"41. (...) O programa seguro-desemprego e o abono salarial serão financiados com as contribuições para os Programas Pis e Pasep.

42. O seguro-desemprego faz parte da Seguridade Social, fator indispensável para a manutenção da Ordem Social, posta no Título VIII, art. 193 e seguintes da Constituição Federal.

43. Dispõe o art. 195, da Nova Carta, que a seguridade social será financiada por toda a sociedade. O art. 201, inciso IV, prevê que os planos de previdência social, mediante contribuição, atenderão, nos termos da lei, ao trabalhador em situação de desemprego involuntário.

(...)

45. Nesse passo, se as contribuições para os Programas Pis e Pasep passam a financiar a seguridade social e se esta integra o orçamento da União Federal, sem sombra de dúvidas, aquelas constituem receita da União, não se podendo, daí, impingir nenhuma ilegalidade à Portaria n. 326, de 04.10.88 (...)."

Desse modo, não pode restar dúvidas que a contribuição social sobre o faturamento de que trata o art. 195, inciso I, da CF, é aquela devida ao Pis e ao Pasep.

Vimos que as 3 contribuições sociais devidas pelos empregadores - e passíveis de serem instituídas para o financiamento da seguridade social - são aquelas incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Vimos, também, que a contribuição social sobre a folha de salários é aquela prevista pela Lei n. 7787/89; a contribuição social sobre o lucro é a regulada pela

Lei n. 7689/88; e a contribuição social sobre o faturamento só pode ser a devida ao Pis e ao Pasep.

Assim, vale repetir, não há lugar no texto constitucional para uma quarta contribuição social que tenha por objetivo o financiamento da seguridade social, pois as três contribuições previstas no art. 195, I, da CF já existem e já esgotaram os limites dentro dos quais poderiam ser instituídas as formas de financiamento da seguridade social.

Diante do exposto, se considerarmos o Finsocial como tendo natureza jurídica de contribuição social para o financiamento da seguridade social, não terá ele sido recebido pela CF de 1988 pois terá extrapolado os limites previstos no art. 195, I, e não terá se adequado, como uma quarta contribuição, às condições previstas no art. 195, par. 4o, da CF.

A POSIÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA

Admitamos, entretanto, que os argumentos até aqui expendidos não tenham sido suficientemente convincentes e o Finsocial tenha efetivamente natureza jurídica de contribuição social para o financiamento da seguridade social, conforme sustenta a Fazenda Nacional.

Ainda assim ele não poderia ter sido recebido pela Nova Carta.

Senão vejamos.

Na Mensagem n. 903, de 12.12.90 (DOU de 13.12.90, pp. 24045 a 24047), endereçada ao Sr. Presidente do Senado Federal, o Sr. Presidente da República justificou o veto ao artigo 10 do Projeto de Lei de Conversão n. 50/90 - que dispunha "sobre a organização e custeio da Seguridade Social e alterava a legislação de benefícios da Previdência Social" - nos seguintes termos:

Razões do Veto ao art. 10

"Ademais, o referido Projeto, no seu artigo 10, ao reeditar o texto que aumenta a alíquota do Finsocial para 2%, o que constava da Medida Provisória n. 294, adicionou dispositivo que transfere a competência da arrecadação daquela contribuição para o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

Sobre esse fato, observa-se que o dispositivo implica a manutenção e aprofundamento de uma situação anacrônica, que mantém organismos federais, paralelos, de arrecadação, fiscalização e controle financeiro, o que torna contraditório com a necessidade permanente de unificação de esforços que permitam o aumento da eficiência na administração financeira dos recursos públicos.

Objetivamente, a proposta contida no art. 10 apresenta os seguintes aspectos negativos:

a. não atende a princípios de racionalidade econômica e administrativa, **uma vez que a fiscalização e a arrecadação do Finsocial já estão perfeitamente estruturados no Departamento da Receita Federal, com todos os controles operacionais em pleno funcionamento;** (n.g.)

b. a fiscalização do Finsocial - **imposição de natureza tributária, como já decidiu o Supremo**

Tribunal Federal _ está intimamente ligada aos procedimentos de fiscalização do imposto de renda, motivo pelo qual será extremamente penoso, em especial para os contribuintes, duas fiscalizações para apurar bases de cálculo semelhantes; (n.g.)

c. Departamento da Receita Federal já tem sua equipe de auditores fiscais voltada para essa atividade, com vasta experiência e sem necessidade de treinamento específico, pois a fiscalização, especialmente das contribuições sociais, envolve profundos conhecimentos de apuração de resultados contábeis, cujos critérios estão regulados não somente na legislação fiscal como na Lei das Sociedades Anônimas;

d. a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social é dirigida, exclusivamente, para a contribuição previdenciária, cuja base de cálculo é a folha de salários, totalmente estranha à base de cálculo do Finsocial;

(...)

Pelo exposto, observa-se que, além dos óbices anteriormente apontados, **a inviabilidade do projeto, que os artigos ora vetados acarretariam, também se manifesta pela impossibilidade de se aceitar o deslocamento da competência da arrecadação e fiscalização do Finsocial para o INSS.** (n.g.)

A análise do longo trecho transcrito nos conduz, inicialmente, a uma perplexidade. O Sr. Presidente da República sustenta, indubitavelmente, que o Finsocial continua tendo a natureza jurídica de imposto, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal na vigência da Emenda Constitucional de 1969.

Isso quer dizer que o Sr. Presidente da República discorda do entendimento exarado em parecer da Consultoria Geral da República, no sentido de ter o Finsocial, com a promulgação da CF de 1988, alterado sua natureza jurídica para uma contribuição social de financiamento da seguridade social.

Confira-se a respeito as informações prestadas por essa Consultoria, n. CR/LS-04/90 (Mensagem n. 444 do PR ao STF), de 25 de maio de 1990, publicada no DOU em 01 de junho de 1990, pp. 10473/10474.

Esse fato, ilustrativo da complexidade do tema, demonstra de forma cabal que a confusão sobre a natureza jurídica da exação impera em todo o país.

Mas não é só. Também o trecho supra transcrito da mensagem do Sr. Presidente da República deixa claro que o produto da arrecadação ao Finsocial não integra diretamente o orçamento da Seguridade Social, passando antes pelos cofres da União que, através do Departamento da Receita Federal, detem a competência para fiscalizar e arrecadar a exação.

Aliás, a competência da Receita Federal para fiscalizar e arrecadar o Finsocial está prevista no parágrafo único do art. 3o do Decreto n. 99.350/90, com a redação dada pelo art. 1o do decreto n. 18/90.

Ora, esse mecanismo de arrecadação não pode ser aplicado às contribuições sociais de financiamento da seguridade social pois em desacordo com o dispositivo constitucional que prevê a autonomia do orçamento da seguridade social.

Essa mesma questão foi objeto de consideração pelo Poder Judiciário, quando da análise da constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, instituída pela Lei n. 7689/88.

E especialmente esclarecedor sobre a matéria é o acórdão n. AP 6737-PE, do Tribunal Regional Federal da 5a Região (DJU II de 12.10.90, p. 23935), assim ementado:

Contribuição Social - Declaração incidental de inconstitucionalidade pelo Tribunal Pleno (Arguição de inconstitucionalidade - AMS 976-AL, Rel. Juiz Hugo de Brito Machado).

Seguridade social - Orçamento autônomo - art. 165, parágrafo 5o, III, da CF. A contribuição, no caso, é gerida pela Secretaria da Receita como se se tratasse de imposto, contrariando a forma de elaboração do orçamento integrado da Seguridade - art. 195, parágrafo 2o da CF.

Ora, se a exação criada pela Lei n. 7689/88 é inconstitucional por contrariar "a forma de elaboração do orçamento integrado da Seguridade", também o Finsocial será inconstitucional pois o produto da sua arrecadação, do mesmo modo, contraria os mesmos dispositivos constitucionais supra anotados.

O acórdão exarado na Remessa Ex-Ofício n. 1.135-PB, do Tribunal Regional Federal da 5a Região (DJU II de 12.10.90, p. 23.941), segue a mesma linha de argumentação, sendo, no entanto, mais específico no que se refere à destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais, conforme se verifica da sua ementa:

Constitucional e Tributário. Mandado de Segurança. Contribuição Social. Lei n. 7689/88. Caracterização como imposto. Inconstitucionalidade.

I. A "contribuição social" instituída pela Lei n. 7689/88 foi declarada inconstitucional pelo Plenário do egrégio TRF-5a Região (arguição de inconstitucionalidade na AMS 976-AL - Rel. Juiz Hugo de Brito Machado).

II. Distingue-se a contribuição social do imposto de renda pela destinação específica daquela para as atividades próprias da seguridade social.

III. Revela-se, diante disso, inconstitucional a exação criada pela Lei n. 7689/88, quando se sabe que a sua gestão é centralizada nos cofres da União através da Receita Federal, somente depois sendo destinada aos órgãos incumbidos da prestação dos benefícios específicos da seguridade social.

IV. Remessa oficial improvida.

Do mesmo modo que na contribuição prevista na Lei n. 7689/88, o Finsocial também tem sua "gestão centralizada nos cofres da União, através da Receita Federal". E se a contribuição social sobre o lucro é inconstitucional por esse motivo, também o Finsocial o será.

Também nesse mesmo sentido já se manifestou o Plenário do Tribunal Regional Federal da 3a Região, no Processo n. 90.03.17294-3 (DOE de 01.07.91, p. 68), em acórdão assim ementado:

Contribuição para a Seguridade Social

Lei n. 7689, de 15.12.88. Regime tributário das contribuições sociais na Constituição de 1988, por força do art. 149.

I. Necessária a observância dos princípios que regem o sistema tributário, mormente legalidade, anterioridade, nos termos do art. 195, parágrafo 6o, não retroatividade, exigibilidade de lei complementar.

II. A pretendida contribuição é retroativa. Pouco importa quando deve se efetuar o pagamento, se vai alcançar fato jurídico-tributário anterior (rendimento do exercício anterior à vigência).

III. Os princípios da certeza e segurança jurídica, sobreprincípios constitucionais, quedariam desrespeitados.

IV. O orçamento da seguridade social não pode integrar o orçamento da União.

V. Impossibilidade de se dar interpretação conforme a Constituição, nos termos dos arts. 1o, 2o, 3o e 8o da Lei n. 7689/88, sob pena de se erigir o intérprete em legislador.

VI. Inconstitucionalidade reconhecida pela maioria do Plenário.

Existem ainda outros argumentos que têm sido utilizados para sustentar a inconstitucionalidade da contribuição social sobre o lucro, e que podem ser igualmente aproveitados para o Finsocial.

O primeiro deles diz respeito à ausência de lei complementar que estabeleça os limites dentro dos quais podem ser instituídas as contribuições sociais de financiamento da seguridade social.

Com efeito, assim decidiu o Tribunal Regional Federal da 5a. Região na Apelação Cível n. 4.382-AL e na Remessa Ex-Ofício n. 1.268-CE, em acórdãos assim ementados (DJU II de 25.06.90, p. 13901):

Tributário. Mandado de segurança. Contribuição social. Lei n. 7689/88. Inconstitucionalidade.

- Segundo decidiu o Plenário, na AMS 976-AL, em sessão de 25.04.90, é inconstitucional a exigência da contribuição instituída pela Lei n. 7689/88, que não configura contribuição para a seguridade social, à míngua de Lei Complementar que estabeleça o âmbito dentro do qual pode o legislador ordinário criar contribuições sociais com fundamento no art. 149 da Constituição.

Também pode ser arguida a falta de um efetivo comprometimento do produto da arrecadação do Finsocial para a seguridade social.

Com efeito, muito embora com a CF de 1988 não haja mais dúvidas sobre a natureza tributária das contribuições sociais, o que distingue esse tipo de tributo dos

impostos em geral é a destinação dada ao produto de sua arrecadação.

Enquanto para os impostos não há qualquer vinculação entre os recursos arrecadados e a sua aplicação, na parafiscalidade o fundamental para a determinação da natureza da contribuição social é a destinação específica da receita. De outro modo, não haveria como distinguir uma contribuição social de um imposto.

Ora, o parágrafo único do art. 7o da Lei 7787/89 - já transcrito acima - é genérico e impreciso, determinando apenas que o produto da arrecadação do Finsocial será destinado integralmente para a seguridade social. Não há uma definição rígida sobre quais os setores em que serão aplicados esses recursos, na prestação de quais serviços, nem qual a garantia de que esses recursos, uma vez integrados no Tesouro Nacional, serão aplicados efetivamente na seguridade social.

Nesse sentido já se manifestaram os Tribunais Regionais Federais da 1a e da 2a Regiões, nos acórdãos n. 89.01.11499-2 (DJU II de 02.04.90, p. 5742) e n. 90.02.11084-7 (DJU II de 05.07.90, p. 14.810), respectivamente, sendo o primeiro deles assim ementado:

Tributário. Contribuição social criada pela Lei n. 7689/88. Sua caracterização como imposto. Inconstitucionalidade.

1. O que distingue a contribuição social do imposto é a sua destinação específica às atividades próprias da seguridade social.

2. Não tendo a contribuição social criada pela Lei n. 7689/88 qualquer comprometimento com a seguridade social, revela-se autêntico imposto, inconstitucional, visto não terem sido

observadas as regras próprias estabelecidas na CF.

3. Sentença confirmada.

Diante de todo o exposto, nem como contribuição social pode o Finsocial ser cobrado sem estarem sendo feridos os dispositivos constitucionais mencionados.

A NATUREZA JURÍDICA DO FINSOCIAL

Vimos que o Finsocial é uma exação que não se enquadra em nenhuma das hipóteses tributárias previstas na Constituição pois não é ele nem imposto, nem contribuição social.

Qual então a natureza jurídica do Finsocial?

Na verdade, o Finsocial é uma exação provisória, temporária, cuja cobrança seria justificada somente enquanto não ocorresse determinada condição. É o que determina o art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF de 1988, do seguinte teor:

"art. 56 - Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o DL n. 1940/82 (...), passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento".

Vê-se claramente que o Finsocial somente deveria integrar a receita da seguridade social enquanto a lei não dispusesse sobre o art. 195, I, da CF, ou seja, sobre as formas de financiamento da seguridade social.

Ora, conforme analisado anteriormente, a lei já dispôs sobre as três contribuições sociais que financiam a seguridade social. Ocorrida a condição prevista no art. 56 do ADCT - pois a lei já dispôs sobre o art. 195, I - não poderá mais o produto da arrecadação ao Finsocial financiar a seguridade social, por expressa determinação constitucional.

O Finsocial serviu como uma exação temporária, para cobrir o orçamento da seguridade social enquanto a lei não dispusesse sobre as fontes definitivas de financiamento da seguridade. Instituídas em lei as contribuições sociais permanentes, não há mais motivo para que o produto da arrecadação do Finsocial continue sendo destinado à seguridade social.

Esse mecanismo temporário de financiamento da seguridade foi plenamente justificado em período de adaptação legislativa à nova ordem constitucional. Passado esse período, entretanto, e criadas as fontes regulares e definitivas de financiamento da seguridade, a manutenção de uma contribuição inicialmente prevista para ser provisória é inaceitável e contrária ao expressamente determinado no dispositivo constitucional.

Registre-se que esse entendimento foi sustentado pelo Plenário do Tribunal Regional Federal da 5a Região, na Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança n. 2.240-PE (DJU-II de 17.5.91, p. 12.997), cuja ementa é do seguinte teor:

Constitucional. Alterações do Finsocial Determinadas pela Lei n. 7787/89, art. 7o.

Autorização contida no art. 56, ADCT, para manter-se a cobrança do Finsocial, até a instituição de nova contribuição para a seguridade social. Mudanças de alíquota e base de cálculo do tributo criado pelo DL n. 1940/82 sem que atendido o pressuposto essencial da contribuição para a seguridade social, que é a de se destinar ao orçamento da Previdência Social. Manutenção do Finsocial nos limites do permissivo constitucional. Arguição parcialmente acolhida. Declaração de inconstitucionalidade do art. 9o da Lei n. 7689/88 e dos dispositivos que alteraram a sua redação - Lei n. 7738, de 09 de março de 1989, art. 28; b) Lei n. 7787, de 30 de junho de 1989, art. 7o; c) Lei n. 7894, de 24 de novembro de 1989, art. 1o; e d) Lei n. 8147, de 28 de dezembro de 1990, art. 1o.

A análise da decisão acima mencionada demonstra que o Plenário do TRF da 5a Região entendeu não ser efetivamente o Finsocial uma contribuição para a seguridade social pois não havia sido atendido o seu pressuposto essencial, que é a destinação do produto da sua arrecadação para o orçamento da Previdência Social.

Desse modo, por ter natureza de imposto provisório, a sua exigibilidade estaria mantida dentro dos limites previstos no art. 56 do ADCT da CF de 1988.

Quaisquer alterações de alíquota ou base de cálculo promovidas pelo legislador ordinário seriam, portanto, inconstitucionais.