



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AMS Nº 90.04.12697-0-RS
RELATOR ORIGINÁRIO : O SR. JUIZ JOSÉ MORSCHBACHER
RELATOR PARA ACÓRDÃO: O SR. JUIZ OSVALDO ALVAREZ
APELANTE : UNIÃO FEDERAL
APELADO : BOJUNGA DIAS S/A
ADVOGADOS : PIO CERVO/EDUI ANTONIO RECH

E M E N T A

TRIBUTÁRIO-CONSTITUCIONAL. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DA LEI Nº 7689/88 SOBRE O RESULTADO DE 31.12.88. MEDIDA PROVISÓRIA. LEI COMPLEMENTAR. CTN. INCIDÊNCIA CUMULATIVA. LESÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. ARGUIÇÃO ACOLHIDA.

1. - Apropriada, sob o ponto de vista constitucional, a medida provisória à instituição da Contribuição Social sobre o Lucro das Empresas. Dispensável, por outro lado, a prévia Lei Complementar específica a reger a matéria, bastando que a medida provisória e respectiva lei de conversão não contrariem o ordenamento complementar pré-existente, na espécie o Código Tributário Nacional.
2. - A arrecadação e a administração da contribuição social em apreço por órgão da administração federal direta não ofendem a Constituição, mas, sim, a sua manutenção e utilização em fins públicos diversos da seguridade social, circunstância a motivar a devida correição, por iniciativa do Ministério Público, fiscal da Constituição e das leis.
3. - A identidade de fato gerador e base de cálculo com o imposto de renda, é verdade, implica incidência cumulativa, porém com expresse resguardo da ordem constitucional, não havendo, por tal razão, falar-se em inconstitucionalidade.
4. - Inconstitucional se apresenta, entretanto, o art. 8º da Medida Provisória nº 22/88, e a correspondente disposição da Lei nº 7.689/88, por lesão ao princípio constitucional da irretroatividade das leis. Isto por três razões: a) a primeira porque, a teor do art. 195, § 6º, da Constituição - que traz regra de proteção do cidadão contra a surpresa das imposições - a incidência e a eficácia da lei nova, na espécie, só pode dar-se após o transcurso do lapso temporal de 90 dias, inalcançável por conseguinte, sem retroação, o resultado apurado em 31.12.88; b) a segunda porque o princípio da irretroatividade possui assento constitucional, modo a não poder ser ilidido através de arranjos da lei ordinária, mediante o diferimento da incidência tributária sobre fatos aquisitivos de renda do passado para o tempo da vigência da lei nova; c) mesmo que possível, juridicamente, a tributação parcial do resultado de 31.12.88, com suporte nos fatos aquisitivos de renda posteriores à vigência da lei, tal se inviabiliza na espécie, seja porque a lei não o

CERTIFICO que esta é cópia
fiel do documento constante
dos autos do processo n.º

90.04.12697-0 Dou 16.
Porto Alegre, 25 / 8 / 91.

ACÓRDÃO PUBLICADO NO

D. J. U DE 28 / 8 / 91.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

quis, seja por aspectos de ordem técnica, porquanto se faria necessário o levantamento de balanço intermediário, precedido da escrituração do Registro de Inventário com a contagem física e contemporânea dos estoques.

5. - Reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei nº 7.689/88.

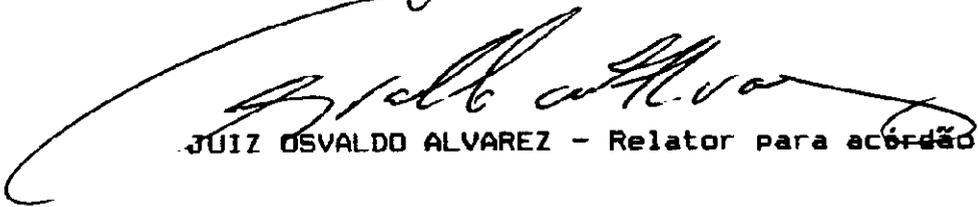
A C Ó R D ã O

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas.

Decide o Plenário do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, acolher a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689/88, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Participaram do julgamento os Juizes José Morschbacher, Osvaldo Alvarez, Paim Falcão, Ellen Gracie Northfleet, Ari Pargendler, Fábio Bittencourt da Rosa, Wolkmer de Castilho, Teori Albino Zavascki, Passos de Freitas, Gilson Langaro Dipp, Eli Goraieb, Dória Furquim e Silvio Dobrowolski.

Porto Alegre, 01 de julho de 1991.


JUIZ CAL GARCIA - Presidente


JUIZ OSVALDO ALVAREZ - Relator para acórdão

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 90.04.12697-0

APELANTE : UNIÃO FEDERAL
APELADO : BOJUNGA DIAS S/A

R E L A T Ó R I O

O EXMO. SR. JUIZ JOSÉ MORSCHBACHER:

Trata-se de mandado de segurança impetrado pela empresa acima nominada com o objetivo de desobrigá-la do pagamento da contribuição social sobre o lucro apurado em 31 de dezembro de 1988, instituída através da Medida Provisória nº 22, de 06 de dezembro de 1988, transformada na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

Citada lei, em seu artigo 1º, diz o seguinte:

"Art. 1º. Fica instituída a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social."

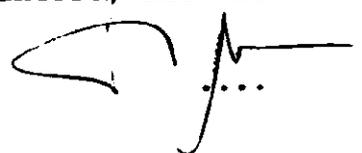
O artigo 2º estabelece a base de cálculo da contribuição social, como sendo "o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda", além de prever, ainda, alguns ajustes. A seguir, o artigo 3º estabelece a alíquota de 8% (oito por cento).

Por sua vez o artigo 8º - que é o motivo da insurgência da Impetrante - estabelece que:

"Art. 8º. A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988."

Alega a Impetrante que a contribuição social de que trata a Lei nº 7.689/88, em sendo tributo, sujeita-se à observância de todos os princípios constitucionais tributários, em especial os da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária.

Sustenta, enfim, que a exação em apreço, especificamente a incidente sobre o lucro apurado em 31 de dezembro de 1988 (art. 8º da Lei nº 7.689/88), incide em flagrante inconstitucionalidade, ferindo vários princípios constitucionais consagrados no Direito Pátrio, e que, em síntese, são os seguintes:



a) a imprescindibilidade de prévia lei complementar a traçar normas gerais a respeito da contribuição em apreço, como o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes (CF, art. 149, c/c o art. 146, III);

b) a necessidade de sua instituição através de lei complementar, segundo o determinado no art. 195, § 4º, c/c o art. 154, I, da Constituição, conquanto sua criação se deu através de medida provisória, convertida posteriormente em lei ordinária, ferindo-se, mais, o princípio da hierarquia das leis (CF, art. 59);

c) em sendo tributo, não poderia ser instituída através de medida provisória, em face da adstrição ao princípio da estrita legalidade tributária, estabelecido no artigo 150, I, da Constituição, com processo legislativo próprio a se iniciar pela Câmara dos Deputados, seguindo ao Senado, com possibilidade de emendas, substitutivos, sanção, vetos, derrubada ou rejeição de vetos, o que é incompatível com a medida provisória;

d) não se compadece com o imperativo da urgência imprescindível à edição da medida provisória (CF, artigo 62) o prazo de 90 dias estabelecido no artigo 195, § 6º, da Constituição, à exigibilidade das contribuições sociais;

e) a identidade do fato gerador com o do imposto de renda fere o disposto no artigo 154, I, da Constituição, como também o fere a identidade de base de cálculo e a incidência sobre a provisão para o imposto de renda, por implicar cumulatividade;

f) o princípio da irretroatividade (CF, art. 5º, XXXVI, c/c o art. 150, I), por incidir sobre fatos ocorridos em tempo anterior à vigência da respectiva lei, particularizando: fa) que a vigência da Lei nº 7.689/88 não poderia dar-se antes de 1º de março de 1989, a teor do art. 34 do ADCT, que prevê a entrada em vigor do novo sistema tributário a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, não excepcionando ele (no § 1º) o art. 195, cujo inciso I prevê a contribuição social sobre o lucro das empresas; fb) ainda de acordo com o art. 195, § 6º, da Constituição, a contribuição social em apreço somente poderia tornar-se exigível após decorridos 90 dias da publicação da respectiva lei, ou seja, a partir de 16 de março de 1989, modo a não poder retroagir sobre o lucro apurado no balanço de 31 de dezembro de 1988; fc) o art. 5º da Lei nº 7.689/88 determina a conversão da contribuição devida sobre o balanço de 31 de dezembro de 1988 pela OTN do mesmo mês e ano, o que fere, também, o princípio da irretroatividade, porque implica corrigir obrigação em tempo anterior ao do vencimento.

Em suas informações, a autoridade apontada como coatora, o Sr. Delegado da Receita Federal em Porto Alegre, esclarece, a fls. 51/52, o seguinte:

"No uso da competência conferida ao Presidente da República pelos artigos 62 e 84, XXVI, da Constituição Federal, foi editada a Medida Provisória nº 22, de 06.12.88, publicada no DOU de 07.12.88, que

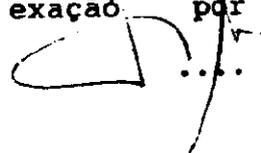
instituiu a contribuição social. No prazo constitucional, a referida medida foi convertida na Lei nº 7689 de 15.12.88. Todos os princípios constitucionais foram respeitados na edição dessa lei, e a exigência da contribuição social está de acordo com o que preceitua o artigo 149 e o § 6º do artigo 195 da Constituição Federal. A Lei nº 7689/88 entrou em vigor na data de sua publicação, ou seja, no dia 16.12.88. Logo, o artigo 8º da referida Lei ao determinar que a "contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31.12.88", não violenta a letra "a" do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal já que vigente na data da ocorrência do fato gerador. A exigência da contribuição social, em consonância com o disposto no parágrafo 6º do artigo 195 da Constituição Federal, está sendo feita respeitado o prazo de noventa dias da data da publicação da lei, já que o vencimento da obrigação é 28.04.89. A Lei 7689/88, artigo 5º, § 1º, prevê que o valor da contribuição social poderá ser paga em até seis parcelas mensais. Nesse caso, o valor de cada parcela será atualizado monetariamente com base no IPC, conforme dispõe a Medida Provisória nº 38 de 03.02.89, convertida na Lei nº 7738/89, de 09.03.89. A atualização monetária prevista nessa lei incidirá sobre as parcelas da contribuição social a serem pagas, o que não significa retroatividade na sua incidência. Em 1988, quando da edição da Lei nº 7689/88 havia correção monetária e o artigo 5º, e parágrafos, dessa lei determinavam que as parcelas da contribuição social fossem expressas em OTN e atualizadas no mês de seu pagamento. Assim, já havia previsão legal para a atualização monetária das parcelas de contribuição social, havendo, apenas, alteração do índice para a correção."

Junta, a seguir, parecer da lavra do eminente Procurador-Chefe da Procuradoria da Fazenda Nacional no RGS, Dr. Pio Cervo, em defesa da legalidade e constitucionalidade da exigência da contribuição social em apreço, cujas conclusões são do seguinte teor (fls. 60/61):

- a) a contribuição social criada pela Medida Provisória nº 22/88 e Lei nº 7689/88 não detém a natureza de tributo, mas a do gênero das contribuições parafiscais do universo paralelo de receitas públicas das

destinadas a serviços públicos descentralizados; b) a referida contribuição social é espécie com tratamento constitucional específico, diverso daquele das demais contribuições parafiscais: para essa espécie não é exigida Lei Complementar prévia, nem se sujeita ao princípio da anterioridade geral; c) a contribuição social em tela pode ser instituída por lei ordinária, exigida no mesmo exercício financeiro da publicação da lei, obedecido apenas o transcurso de 90 dias da vigência da lei (anterioridade especial); d) a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuintes dessa contribuição social está no próprio texto constitucional, prescindindo, de qualquer sorte, da regra geral de exigência de Lei Complementar para tal; e) a Constituição não proíbe a incidência de tributo e de contribuição parafiscal sobre o mesmo fato gerador, mesma base de cálculo, mesmos contribuintes, em regra; quando veda, o faz expressamente. No caso da contribuição social em questão, a Carta Magna o autoriza expressamente; f) a vigência da Medida Provisória é anterior à data da ocorrência do fato gerador relativo ao lucro do exercício ou período-base encerrado em 31.12.88, alcançando-o, portanto, sem incidir na afronta ao princípio da irretroatividade legal; g) a anterioridade especial de 90 dias, no caso, também foi obedecida, eis que tem a ver com a exigência, aplicação da norma vigente: a contribuição social incidente sobre o fato gerador ocorrido em 31.12.88, somente poderá ser exigida, cobrada, lançada, executada, após o decurso de 90 dias da publicação da lei instituidora. É o caso. h) a Medida Provisória 22/88 e a Lei nº 7689/89 são constitucionais inclusive quanto à norma do art. 89, eis que obedecidos todos os cânones da Lei Maior, aplicáveis a essa espécie do gênero das contribuições parafiscais, cujo tratamento é específico, exceptuado àquele geral das demais espécies. i) o pedido de mandado de segurança deve ser denegado, casada a liminar. É o parecer."

A digna Representante do Ministério Público Federal, em primeira instância, após rechaçar diversas razões de inconstitucionalidade argüidas pela Impetrante, concluiu, entretanto, pela inconstitucionalidade da exação por



desrespeito ao princípio constitucional da irretroatividade das leis, assim (fls. 69/70):

"Destarte, indubitável que a edição da Lei nº 7.689, de 15/dez/89, no apagar das luzes, feriu irremediavelmente a relação jurídica entre o contribuinte e fisco, uma vez que tomou como base de cálculo para incidência da "contribuição social" fato gerador que vinha ocorrendo ao longo do ano e já se exauria, desrespeitando às escâncaras a garantia, estabilidade e segurança que deve prevalecer em toda e qualquer relação jurídica. Pelo exposto, o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, através de seu Órgão representativo, opina pela concessão da segurança."

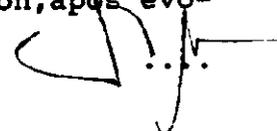
A sentença monocrática, de lavra da MM. Juíza em exercício na 1ª Vara Federal em Porto Alegre, Dra. Maria Lúcia Luz Leiria, ao reconhecer a natureza tributária da contribuição em apreço, e após afastar as diversas alegações de inconstitucionalidade, acolheu a da irretroatividade, por desobediência ao artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988, concedendo a segurança, sob o seguinte dispositivo:

"Por isso, mantendo a liminar concedida, torno-a definitiva, concedendo a segurança por entender que tem o impetrante direito líquido e certo de não efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro auferido no exercício de 1988, porque infringindo o princípio da irretroatividade da lei tributária. Deixo de arbitrar honorários, forte na súmula 512, do STF. Custas na forma da lei. Recorro de ofício. Intimem-se. Porto Alegre, 17 de outubro de 1989."

A União Federal interpôs apelação, pela reforma da sentença e denegação da segurança, reportando-se aos fundamentos do parecer, antes referido, do ilustre Procurador-Chefe da Fazenda Nacional, reiterando, ao final, que a Lei nº 7.689/88 não é retroativa, porque foi publicada e entrou em vigor em data anterior à ocorrência do fato gerador da contribuição em apreço (31.12.88); e mais, que o prazo de 90 dias, previsto no artigo 195, § 6º, da Constituição, é mero prazo de exigência das contribuições sociais, destinado a conferir maior eficácia às inevitáveis alterações de política fiscal a que tantas vezes é impelido o poder público competente; trata-se de princípio da anterioridade especial, de sorte a que a lei entra em vigor na data de sua publicação, tem eficácia a partir daí, mas não pode ser executada pelo Poder Público.

Em contra-razões, a apelada reitera os fundamentos da inicial, com vista à manutenção da decisão monocrática.

Oficiando no segundo grau, o digno Representante do Ministério Público Federal, Dr. Flávio Giron, após evo-

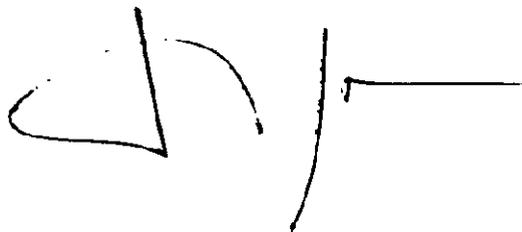


evocar farta orientação doutrinária, opinou pela inconstitucionalidade da exação em referência, incidente sobre o lucro apurado em 31 de dezembro de 1988, exclusivamente por ofensa ao princípio constitucional da irretroatividade, por alcançar situações ocorridas anteriormente à vigência da respectiva lei, prevista somente para a segunda quinzena do mês de março de 1989, consoante a disposição inserida no § 6º do artigo 195 da Constituição.

No julgamento proferido na 2ª Turma, a fls. 106 e seguintes, após afastar diversas alegações de inconstitucionalidade, entendi, porém, como relevante aquela da lesão ao princípio da irretroatividade da exigência contida no artigo 8º da Lei nº 7.689, de 1988, ao fundamento de que, prevendo o § 6º do artigo 195 da Constituição caso especial de "vacatio legis", sua vigência e eficácia somente pode dar-se após transcorridos 90 dias da publicação da respectiva lei, ou seja, no caso, a 16 de março de 1989, de modo a não poder incidir sobre o resultado apurado em 31 de dezembro de 1988. Votou no mesmo sentido o Juiz Osvaldo Moacir Alvarez. Manifestou voto discordante o Juiz Teori Zavascki, por não lhe parecer adequada a interpretação do texto constitucional segundo a qual o prazo de noventa dias, previsto no § 6º do artigo 195 da Constituição, seria prazo de vigência e eficácia da lei, e não apenas de exigibilidade.

Assim, instaurado o incidente de inconstitucionalidade, vem o mesmo a ser submetido à apreciação deste Pleno.

É o relatório.



ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AMS Nº 90.04.12697-0 - RS

APELANTE : UNIÃO FEDERAL
APELADO : BOJUNGA DIAS S/A

V O T O

O EXMO. SR. JUIZ JOSÉ MORSCHBACHER:

Considerações Preliminares:

A Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas foi instituída através da Medida Provisória nº 22, de 06 de dezembro de 1988, posteriormente transformada na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. A matriz competencial da União para instituir as contribuições sociais localiza-a, a Constituição de 1988, dentro do Sistema Tributário Nacional, especificamente no artigo 149, "verbis":

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

Melhor desdobramento e especificação constitucional das contribuições sociais foi feito dentro do Capítulo II do Título VIII, Da Seguridade Social, no artigo 195 e seus parágrafos 4º, 5º e 6º, com o seguinte teor:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
II - dos trabalhadores;
III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

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

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

§ 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

Em razão de sua pertinência, transcrevem-se, a seguir, as disposições dos artigos 1º, 2º "caput", 5º "caput", 6º e parágrafo único, e 8º, todos da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, como segue:

"Art. 1º. Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º. A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

...

Art. 5º. A contribuição social será convertida em número de Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, mediante a divisão de seu valor em cruzados pelo valor de uma OTN, vigente no mês de encerramento do período-base de sua apuração.

§ 1º. A contribuição será paga em seis prestações mensais iguais e consecutivas, expressas em número de OTN, vencíveis no último dia útil de abril a setembro de cada exercício financeiro.

...

§ 5º. O valor em cruzados de cada parcela será determinado mediante a multiplicação de seu valor, expresso em número de OTN, pelo valor da OTN no mês de seu pagamento.

Art. 6º. A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta Lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

...

Art. 8º. A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988. (grifou-se)

Vista, assim, a base constitucional e legal da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas, passar-se-á à análise dos diversos tópicos de possível inconstitucionalidade, lançadas na inicial.

A Contribuição Social como Espécie Tributária:

A teor da posição pragmática adotada pelo texto constitucional de 1988, ao deixar praticamente sem qualquer relevância jurídica a indagação doutrinária sobre serem ou não serem tributos as contribuições sociais, não se pode deixar de referir o entendimento

.....

daqueles que foram nossos maiores mestres no estudo da ciência do Direito Tributário, ALIOMAR BALEEIRO e RUBENS GOMES DE SOUSA, cujas abordagens, pelo elevado grau de cultura e independência de seus subscretores, sempre mereceram o maior respeito no campo da doutrina e da jurisprudência.

BALEEIRO, abordando a parafiscalidade em Itália e França, por posicionamentos antagônicos de MORSELLI e MERIGOT - o primeiro afastando-a da finança clássica por problemas próprios da pressão fiscal, translação, incidência, difusão e redistribuição, e o segundo vendo-a como mera delegação do poder fiscal central a órgãos autônomos -, assim se posiciona quanto à parafiscalidade no Brasil (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, 2ª ed., Rio, págs. 247 a 265):

"61. Essa controvérsia, afinal, do ponto de vista do nosso estudo, limitado ao Direito brasileiro, coloca o problema em termos de saber-se se as contribuições parafiscais são ou não um tributo, têm caráter específico, como pretende MORSELLI, ou não passam de imposto, como sustenta MERIGOT. Ora, ambos os escritores não contestam o caráter coercitivo da parafiscalidade. Logo, tributária se revela a sua natureza jurídica e econômica."

Idêntico é o posicionamento de RUBENS GOMES DE SOUSA, manifestado na condição de Relator da Comissão de Reforma Constitucional Tributária da qual resultou a edição da Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição Federal de 1946, "verbis":

"A Comissão mantém o critério que adotara ao redigir o texto original, e que é o mesmo que já inspirara a Comissão Especial do Código Tributário Nacional: as exações ditas "parafiscais", entre elas as de previdência, diferem das propriamente fiscais apenas no objetivo que visam, que por sua vez determina o destino do respectivo produto. Nenhum desses fatores, entretanto, é juridicamente hábil para condicionar o próprio conceito de tributo. Em outras palavras, as "exações parafiscais" ou são impostos ou são taxas (in Reforma Tributária Nacional, edição da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, FGV, Rio, 1966, vol. 17, p. 89).

Tranquila também era a jurisprudência, até o advento da Emenda Constitucional nº 8/77, em considerar as contribuições sociais como espécies tributárias.

Mesmo após a citada Emenda, penso que não se justifica o retorno ao pensamento de MORSELLI (1938 a 1945), que sustentava, na parafiscalidade, a existência de problemas financeiros próprios quanto à pressão fiscal, translação, incidência, difusão e redistribuição. Os fatos econômicos que constituem a base da universalidade das exações, seja a título de impostos, seja a título de contribui-

(v. JOHN DUE, Análisis Económico de Los Impuestos, "El Ateneo", Buenos Aires, 1968). Digo na essência, porque quando contraprestativa assume a natureza jurídica das taxas.

Por tais razões, à separação procedida no artigo 43 da Constituição Federal então vigente, entre tributos e contribuições sociais, deve-se, no máximo, atribuir a interpretação de não se submeterem - as espécies tributárias formais das contribuições sociais - aos regramentos constitucionais e complementares específicos dos tributos. Nada mais.

Com a edição da Constituição Federal de 1988, restou abolido citado traço diferenciador, ao mencionar o artigo 48 - que elenca as atribuições do Congresso Nacional - num único inciso, o de número 1, como sendo "o sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas".

Não há, pois, hoje, qualquer razão para se insistir na surrada tecla de não constituírem, as contribuições sociais, espécie tributária.

De qualquer sorte, mesmo que se não queira aceitá-las como tributo, o legislador constituinte deu mostra de seguir trilha pragmática, ao deixar literalmente expresso, no artigo 149, "in fine", que ditas contribuições sociais (como as demais contribuições aí elencadas) observariam "o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo".

Em outros termos, independentemente de se obter resposta ao questionamento doutrinário, ou à efetiva "voluntas" da lei constitucional, de serem ou não tributos, haverão elas de obedecer às prescrições da lei complementar tributária, e bem assim aos regramentos constitucionais tributários expressamente referidos.

Pessoalmente, ponho-me com a boa doutrina, desde ALIOMAR BALEEIRO e RUBENS GOMES DE SOUSA, hoje muito bem firmada, entre outros, pelo culto tributarista paranaense HERON ARZUA (As Contribuições Sociais na Constituição de 1988, RDT 49/185-190), no sentido de que as contribuições sociais distinguem-se dos impostos e das taxas apenas formalmente, pela sua destinação a um fim específico, a seguridade social; sua estrutura, como relação jurídica, em nada difere dos impostos e das taxas.

Constituem-se na sua essência, a teor do Sistema Constitucional vigente, em autênticos **impostos sociais**, como eu os chamaria, porque: a) se estruturam, de forma cumulativa, sobre a mesma ba

se econômica dos chamados impostos privativos das diversas entidades políticas; b) possuem destinação constitucional cogente e automática à seguridade social, particularidade, aliás, a legitimar sua própria imposição cumulativa aos impostos estaduais ou municipais, destinação esta que não pode ser alterada pela lei ordinária, pena de se não legitimar sua imposição.

Desatendida a destinação constitucional pelos órgãos da administração federal que a arrecada (não pela lei), cumprirá a meu ver ao Ministério Público, como fiscal da lei, encaminhar os procedimentos administrativos ou penais cabíveis.

A Indispensabilidade da Lei Complementar:

Sob tal título, duas alegações de inconstitucionalidade de são postas: a primeira - da indispensabilidade de prévia lei complementar, a definir a contribuição social em referência, seu fato gerador, respectiva base de cálculo e os contribuinte, à vista do enunciado no artigo 149, "in fine", da Constituição; a segunda - de que a contribuição em exame somente poderia ter sido instituída através de lei complementar, na forma da remissão feita pelo artigo 195, § 4º, da Constituição Federal de 1988, à observância do disposto no artigo 154, I.

Ambas as alegações, fácil de se ver, não possuem consistência.

Quanto à primeira, é bem verdade que o artigo 149 da Constituição - que atribui à competência da União a instituição das contribuições sociais - está apenasmente a determinar se observe "o disposto nos arts. 146, III,..." , que atribui à lei complementar "III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária...", dentre elas: "a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;" .

Em matéria de criação de tributos, as regras fundamentais são as da competência e da legalidade. O prévio disciplinamento por lei complementar só pode afetar o exercício da competência e a legalidade se posto em tais termos pelo próprio texto constitucional. Tal incorre na espécie, prevendo-se, apenas, o poder da União Federal para traçar normas gerais sobre a matéria. Em as havendo, impõem-se à observância do legislador ordinário, que por isso não as poderá desrespeitar. Não se constituem, no entanto, em condição à instituição de contribuições.

A segunda alegação - de que a contribuição social em apreço somente poderia ser editada através de lei complementar V se esmorece diante dos próprios termos literais e claros do artigo 195, I, e § 4º, da Constituição.

Citados dispositivos prevêm, primeiramente, que a seguridade social será financiada através das seguintes contribuições sociais (art. 195, caput): "I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;", para, ao depois, no § 4º, dizer que "A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I". Este, o artigo 154, I, está a prescrever que: "A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;"

Fundada que está a contribuição social em exame no lucro das empresas (art. 195, I), é evidente não se tratar daquelas outras fontes referidas pelo § 4º do artigo 195, que terão suporte na denominada competência residual da União.

Sob tais fundamentos, pois, a Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas, de que se trata, segue a regra geral de sua criação por lei ordinária, não necessitando ser criada através de lei complementar.

A Instituição por Medida Provisória:

Nas Constituições anteriores à Emenda nº1, à de 1969, vigia no Brasil, em matéria de instituição de tributos, o princípio da reserva absoluta da lei formal. Tal princípio veio a ser excepcionado através de Emenda Constitucional nº 1/69, no sentido de que o Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, poderia editar decretos-leis sobre "II - finanças públicas, inclusive normas tributárias".

À vista da reserva absoluta da lei formal em matéria de instituição de tributos (como também de majoração, com algumas exceções), estabelecida no artigo 19, inciso I, da mesma Constituição, poder-se-ia concluir à primeira vista, dentro de uma interpretação literal e sistemática de seu texto, que a então nova regra seria restrita a outras matérias tributárias que não as de criação ou majoração de tributos. Tal não correspondia, obviamente, à intenção do legislador constituinte, então composto pelo Junta Militar, que de forma ampla assumiu a atribuição de legislar em matéria de tributos.

Mesmo assim, restou explícito do texto consccitucional de então que o decreto-lei seria utilizado restritamente em determinadas matérias, entre elas a tributária.

Com o advento da Constituição de 1988, o decreto-lei deu lugar à medida provisória (art. 62), que o Presidente da República, em casos de relevância e urgência, poderá adotar, com força de lei, antes de sua submissão ao Congresso Nacional.

Diversamente do que ocorria com o decreto-lei, o artigo 62 da atual Constituição não atribui áreas limitadas de atuação à medida provisória, daí porque a prática legislativa, a jurisprudência e até mesmo a doutrina apontam para a sua utilização ampla em matéria fiscal. Trata-se, hoje, de fato consumado.

Peço vênia para ao menos deixar o registro de que a boa interpretação constitucional deve levar em alta conta também o momento histórico, de prevalência dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, que foram postos em relevo pelo constituinte de 1988, bem ao inverso do que ocorreu na edição da Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

Sendo genérica a atribuição de matérias atribuídas ao Presidente da República pelo artigo 62 da atual Constituição, penso eu que o elemento histórico deveria contribuir na interpretação do seu texto, para se dar real significado aos princípios penal e tributário correspondentes ao "nullum crimen sine lege praevia" (art. 5, XXXIX), e ao "no taxation without representation" (art.150, I).

Casos há, inclusive, em que nem sequer à lei ordinária (e muito menos à medida provisória) se reserva a capacidade para criar tributos, exigindo, a Constituição, a edição de lei complementar, esta com "quorum" qualificado. É o caso dos impostos residuais (art. 154, I), bem como de outras contribuições sociais, que não se fundamentem na folha de salários, no faturamento e no lucro das empresas e outras individualizadas no "caput" do artigo 195 da Constituição (art. 195, § 4º).

Na espécie dos autos, entretanto, por se discutir sobre a vigência e eficácia de normas veiculadas através da Medida Provisória nº 22/88, já ao tempo de sua transformação em lei, a questão da prévia lei formal resta, na sua essência, despicienda.

Questão da Relevância e Urgência:

A questão da relevância e da urgência pacificou-se no Supremo Tribunal Federal ao tempo da Constituição de 1967, e sua

tido de se tratar de fundamento de conveniência e oportunidade, primeiramente do Presidente da República, ao editá-lo, e posteriormente do Congresso Nacional, ao aprová-lo ou rejeitá-lo, matéria, por isso, em princípio inalcançável pelo controle judicial.

Examinada a medida provisória em matéria fiscal, o mesmo entendimento antes adotado com relação ao decreto-lei parece a ela aplicável, eis que o disciplinamento constitucional a seu respeito substancialmente não difere, a não ser a perda de eficácia quando não convertida em lei no prazo de 30 dias, e a circunstância de se exigir, hoje, concomitantemente a relevância e urgência, conquanto o texto falava em urgência ou interesse público relevante.

Referi, antes, que a matéria se apresenta, em princípio, inalcançável pelo controle judicial, isso porque poderão se apresentar casos de abuso, em que, por exemplo, a falta de urgência seja gritante. Não serve de referência, entretanto, o prazo de 90 dias referido no artigo 195, § 6º, da Constituição, o qual, no entender da Impetrante, seria mais do que suficiente para a normal tramitação de um projeto de lei ordinária. É que, destinando-se a Medida Provisória nº 22, de 06 de dezembro de 1988, a ter aplicação sobre o próprio lucro a ser apurado dia 31 do mesmo mês e ano, fácil de se concluir que o caminho natural do projeto de lei ordinária não se prestaria para isso.

Por tais razões, não vejo, sob o fundamento da falta de relevância e urgência, qualquer lesão a regramento constitucional.

A Identidade de Fato Gerador e Base de Cálculo com o Imposto de Renda:

Um dos argumentos de inconstitucionalidade alegados pela Impetrante é a da identidade de fato gerador com o do imposto de renda, o que estaria a ferir o artigo 154, I, da Constituição, e bem assim a identidade de base de cálculo e a incidência sobre a provisão para o imposto de renda, por implicar cumulatividade.

A Constituição Federal de 1988 (quanto a anterior ou anteriores), no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, partilha o poder impositivo do Estado brasileiro entre as três entidades políticas que o compõem: União, Estados e Municípios. De tal sorte, cada uma dessas entidades torna-se detentora de parcela do poder impositivo global.

Complementarmente, Estados e Municípios percebem, na forma da Constituição, distribuições de receitas tributárias de parte da União e dos Estados, a formarem - os tributos próprios e as

ca.

A atribuição constitucional, a cada entidade política, de determinados fatos econômicos ou de determinados negócios ou situações de direito, forma, em doutrina, a chamada competência privativa da respectiva entidade política. Trata-se dos impostos atribuídos nominalmente à União (art. 153), aos Estados (art. 155) e aos Municípios (art. 156), via de referência a esses mesmos fatos, negócios ou situações.

O atribuir-se determinado imposto à competência da União significa implicitamente - diz a doutrina - excluir respectivo campo de tributação ao poder impositivo dos Estados e dos Municípios. Da mesma forma com relação aos Estados e Municípios. Os impostos que lhes são atribuídos nominalmente subtraem, implicitamente, respectivos fatos, negócios ou situações à imposição das outras entidades políticas.

Tal privatividade, entretanto, não é absoluta, eis que ela se dessume, apenas e tão-somente, do próprio sistema tributário constitucional. Dir-se-á, pois, com inteira procedência, que a privatividade é a regra fundamental e geral do sistema tributário constitucional, não porém absoluta. A excepcional competência cumulativa, entre União e Estados, já constava dos textos constitucionais anteriores, inicialmente com relação ao imposto de consumo e de vendas e consignações; posteriormente com relação ao ICM e ao IPI, embora este de incidência mais restrita. A identidade de fato gerador entre IPI e ICM (hoje ICMS) é lembrada inclusive pelo próprio Decreto-lei nº 406/68 (art. 2º, § 5º, I). Ainda de forma cumulativa com o imposto de renda federal, os Estados podem tributar os lucros, ganhos e rendimentos de capital (CF, art. 155, II).

Esta, de forma muito sintética, a estrutura básica de nosso sistema tributário constitucional, levando em consideração os denominados campos privativos. Trata-se, sem dúvidas, de um sistema extremamente rígido de divisão do poder tributário do Estado brasileiro.

A par do sistema rígido de divisão do poder tributário propriamente dito, as Constituições anteriores a 1988 traziam, dentro do Sistema Tributário, norma expressa autorizando a União Federal a instituir genericamente contribuições, com vista a finalidades específicas (intervenção no domínio econômico, o interesse da previdência social ou de categorias profissionais).

Trata-se dos denominados Zwecksteuer dos alemães, ou imposta di scopo dos italianos, autorizados constitucionalmente em razão das finalidades públicas especiais nominadas pelo próprio tex-

to constitucional.

Veja-se que os textos anteriores não lhes especificavam os atos, fatos ou negócios que poderiam servir de base à sua incidência, daí a grande dúvida, se podiam sobrepor-se a campos ditos privativos de outras entidades políticas. A boa doutrina diria que sim, dentro da regra da Kompetenzvermutung (presunção de competência) de que nos fala Paul Kirchhof, em Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, lembrado por BRANDÃO MACHADO, em brilhante artigo sobre as Contribuições Sociais publicado na Coletânea de Estudos em homenagem a GILBERTO ULHÔA CANTO (v. Resenha Tributária/IBDT, SP, 1987/88, vol. 7/8, p. 1815-1872).

Presentes os fins, necessários os meios, e estes, em poder da comunidade, restringem-se à percepção da renda, ao gasto ou consumo e ao patrimônio ou capital. Sua tributação através das denominadas **contribuições sociais**, em não havendo ressalva expressa, haveria de se presumir ampla, mesmo que incidente sobre campos econômicos reservados a diversa entidade política.

Tal liberdade de atuação do legislador restou, entretanto, expressamente delimitada pelo constituinte de 1988, ao especificar os campos, atos ou fatos imponíveis, pelas contribuições sociais, por vezes sobrepondo-as, de forma cumulativa, aos denominados impostos privativos (lucro e faturamento), ora admitindo a criação de mais outras imposições, identificadas com os chamados impostos residuais da União.

Em outros termos, os assim chamados **impostos sociais** podem sobrepor-se aos denominados **impostos privativos**, e isso hoje segundo disposição constitucional expressa. Isto sem referir tratar-se do conhecido "bis in idem", que de regra não fere qualquer preceito constitucional.

Por isso que se legitima constitucionalmente, no caso da **Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas**, a identidade de fato gerador e base de cálculo com o imposto de renda de pessoa jurídica. Verdade que a **contribuição social**, segundo se denota do artigo 2º da Lei nº 7.689/88, é calculada sobre o resultado do exercício antes da provisão para o imposto, o que implica incidir sobre o montante do lucro reservado para o pagamento do próprio imposto de renda. Embora indesejável e injusta a tributação da parcela do lucro que constitui o imposto de renda a pagar, não se trata a meu ver, de questão de inconstitucionalidade. A vedação constitucional de não cumulatividade, a que se refere a Impetrante, diz respeito àquelas outras contribuições sociais, além das nominadas, que poderiam ser criadas com base no campo residual da União (CF, art. 195, § 4º, c/c o art. 154, I), não

Retroatividade do Artigo 8º da Lei nº 7.689/88:

Duas questões se colocam no exame da possível retroatividade do artigo 8º da Lei nº 7.689, de 1988, ao determinar que a contribuição social seria devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988.

A primeira porque - em se tomando os 90 dias do artigo 195, § 6º, da Constituição como mero prazo constitucional mínimo de pagamento, sem prejuízo da imediata incidência e eficácia da contribuição - haveria aplicação retroativa a fatos aquisitivos de renda ocorridos em tempo anterior à vigência da Medida Provisória nº 22/88 e respectiva Lei nº 7.689/88; a segunda, se a vigência e eficácia da Lei somente poderia dar-se após decorridos 90 dias da data de sua publicação (março de 1991), sua aplicação ao resultado apurado em 31 de dezembro de 1988 significaria retroatividade.

Passando à análise da primeira questão - que tem por pressuposto a vigência e eficácia imediatas da lei nova (salvo no que pertine à cobrança, que ficaria protraída para após os 90 dias) - tenho como procedente a alegação de aplicação retroativa.

Com efeito, em nosso sistema jurídico, o princípio da irretroatividade das leis recebeu disciplinamento constitucional desde a primeira Constituição Republicana, de 1889, excepcionada, apenas, a Carta de 1937, do chamado Estado Novo. Bem por isso, diz CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, ao examinar o "Conflito das Leis no Tempo" ("Instituições de Direito Civil", vol. I, pág. 103), ao se referir ao preceito constitucional, "verbis":

"Com uma tal valência, reflete muito mais extensão, e, especialmente, mais profunda intensidade. Não é apenas uma regra imposta ao juiz, a quem é vedado atribuir à lei efeito retrooperante. Mais longe do que isto, é uma norma cogente para o legislador, à sua vez proibido de ditar leis retroativas. Diferentemente daqueles sistemas que admitem possa o legislador manifestar claramente o propósito de impor às disposições legais efeito retroativo, aqui esta liberdade lhe é negada. Assim, uma lei que tenha um tal efeito vem maculada da eiva de inconstitucionalidade, cabendo ao Poder Judiciário declará-lo e recusar-lhe aplicação, pela maioria absoluta dos membros dos tribunais".

A análise da possível irretroatividade deve ser feita, antes de mais nada, segundo a boa interpretação do texto constitucional, o qual, em seu artigo 5º, inciso XXXVI, dispensa o seguinte direito individual e coletivo:

"XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada."

Trata-se, em síntese, de perquirir, na espécie, se do conjunto de fatos aquisitivos da renda ocorridos ao decurso do ano-base de 1988, quantificados no último dia do mesmo ano através do ato formal do balanço, devam todos submeter-se ao império da lei editada ao apagar das luzes do ano de 1988, porque o resultado, segundo a lei comercial e fiscal, é apurado em 31 de dezembro, ou se, ao contrário, os fatos aquisitivos de renda ocorridos antes da vigência da lei devem escapar à sua incidência, por efeito do direito adquirido, outorgado constitucionalmente, de não se submeterem os fatos passados ao império da lei nova.

Na definição de GABBA, expoente máximo da teoria subjetivista adotada pelo nosso texto constitucional, na sua "Teoria della retroattività delle leggi, (4ª v., o 1º em 1891, o 2º e 3º em 1897, e o 4º em 1898), lembrado por FRANCISCO DOS SANTOS AMARAL NETO ("Enciclopédia Saraiva do Direito", 5ª, Saraiva, 1977, vol. 46, págs. 240-248):

"É adquirido todo o direito que: a) é consequência de um fato idôneo a produzi-lo, em virtude da lei do tempo no qual o fato foi consumado, embora a ocasião de fazê-lo valer não se tenha apresentado antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo direito; e que b) nos termos da lei sob cujo império se entabulou o fato do qual se origina, entrou imediatamente a fazer parte do patrimônio de quem o adquiriu".

O imposto de renda, não é preciso dizê-lo, na forma da lei complementar tem por fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos (CTN, art. 43).

E esta aquisição, basta o conhecimento vulgar dos negócios e dos fatos da vida, dá-se no dia a dia, em fatos simples ou complexos, os quais, somados em seus contornos positivos e negativos, irão compor a renda diária, semanal, mensal ou anual, conforme dispu ser o interesse do cidadão, do empresário ou da lei, determinando sua apuração englobada. Esta, a lei, a teor dos objetivos de política fiscal, estabelece, por vezes, a apuração e tributação do resultado ou lucro por unidade de fato aquisitivo, como ocorre na venda civil de automóveis, na tributação exclusiva na fonte em outros casos, de forma mensal nas pessoas físicas, ou de forma semestral para determinadas empresas de grande porte, ou anual, como de regra.

Evidencia-se, pois, que os fatos aquisitivos da renda das empresas ocorrem no dia a dia, conquanto a sua tributação, ora isolada, ora mensal, semestral ou anual, constitui-se em mera técnica de tributação em conjunto de inúmeros fatos geradores simples ou complexos.

Bem por isso, aliás, que o próprio direito positivo

cuidou de não dizer que o fato gerador desse imposto ocorre a 31 de dezembro de cada ano-base, ou a 1º de janeiro do exercício financeiro da União seguinte ao encerramento do ano-base. Veja-se, nesse sentido, o artigo 16 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, assim expresso:

"Art. 16. Para efeito de apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, o período-base de incidência será de 1º de janeiro a 31 de dezembro, ressalvado o disposto no artigo 17 desta lei".

Bem ao contrário, aliás, a lei deixa expresso que a incidência da lei ocorre ao decurso do período-base, de 1º de janeiro a 31 de dezembro, ao tempo em que se realizam os correspondentes fatos aquisitivos, que são individualmente relevantes à incidência do imposto.

O somatório desses fatos geradores simples e complexos é submetido à tributação com o transcurso do período de tempo mensal, semestral ou anual, conforme parecer mais cômodo ao ordenamento positivo. Tal opção geral, de tributar os fatos isolados ou complexos após a decorrência do derradeiro fato isolado ou complexo, não pode arrastar para este derradeiro instante esses mesmos sucessivos fatos constitutivos da renda, que ocorreram ao tempo do direito anterior. Isto por respeito exclusivo à irretroatividade constitucional, que pré-existe e se sobrepõe aos arranjos da lei ordinária.

Lembro que o mero fator tempo não cria a obrigação, sendo importante, apenas, para efeitos de divisibilidade da renda no decurso da existência da empresa. Tanto que, se por qualquer razão, ela for extinta antes de se completar o período legal, apurar-se-á o resultado à vista do somatório de fatos relevantes até então ocorridos.

Com total acerto, pois, diz hoje a boa doutrina que o decurso do tempo possui relevância jurídica tão somente à vista de apuração do "quantum" da obrigação, e não da própria obrigação.

Mesmo que se opte em afirmar que o fato gerador ocorre, ou se completa, a 31 de dezembro do ano-calendário, os inúmeros eventos ocorridos ao transcurso do período-base, individualmente suficientes à aquisição da renda, haverão de se considerar como sujeitos à condição suspensiva, dependentes apenas do implemento do fator tempo. Este o posicionamento de FÁBIO FANUCCHI ("O Instante do Fato Gerador do Imposto de Renda", "in" Resenha Tributária 1.3, SP, 1971, págs. 115/234). Mesmo assim, os fatos aquisitivos anteriores haverão de se submeter ao império da lei antiga.

Penso eu que, se admitida a incidência da lei ao derradeiro dia do período de formação da renda (seja através de lei, ou não por orientação jurisprudencial) tal incidência haverá de se

considerar diferida com relação à sucessão de fatos econômicos juridicamente relevantes ocorridos ao decurso do período-base, isso por conveniência da política tributária. A tal mecanismo da lei ordinária não se pode, entretanto, emprestar a força de transferir, do tempo anterior para o da lei nova, por respeito à irretroatividade constitucional, a plena eficácia presente dos fatos do passado.

Sem dúvidas, trata-se de uma nova visão do princípio da irretroatividade no campo do imposto de renda, sem dúvidas mais justa e humana e que busca seu fundamento jurídico na melhor doutrina, do findar do século passado, e, o que é por demais importante, sem colocar o ordenamento jurídico positivo no limbo, longe dos fatos da vida que justamente visa disciplinar, e longe, na espécie, da própria ordem constitucional.

Um primeiro passo, o mais importante certamente, foi dado pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, em julgamento lembrado pelo atual Ministro da Suprema Corte, CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO, em oportuno artigo publicado na Revista de Direito Tributário nº 45, às págs. 46/96.

Propõe o culto Ministro CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO, adotando nesse particular o posicionamento de ALBERTO XAVIER, que, por respeito à irretroatividade, seja o período-base dividido em dois quando isso possível, submetendo o resultado anterior ao regime da lei antiga, e o resultado final ao da lei nova. Em não sendo isso possível, não se submeta o resultado global ao regime da lei nova, por respeito à irretroatividade constitucional.

Na espécie dos autos, a lei não criou mecanismos para separar o período-base, e isso mesmo porque pretendia, ao apagar das luzes do ano de 1988, ferir todo o resultado obtido sobre o conjunto de negócios do ano-base.

Mesmo que se pudesse interpretar a lei da forma mais favorável à sua constitucionalidade - pois que o artigo 8º não é expresso no sentido de submeter à tributação todo o resultado, ao dizer que a contribuição será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988 - verdade que a esta altura não se torna tecnicamente viável a realização de balanço intermediário, porquanto, para sua fidelidade, a lei comercial (Lei nº 154/47, art. 2º, § 2º, e Lei nº 6.404/76, art. 183, II), e bem assim a lei fiscal (RIR/80, art. 163), impõem a escrituração do Registro de Inventário, levantado ao encerramento do exercício social (ou período-base), segundo a exata existência física dos estoques encontrados na mesma data, existência esta que deve integrar o Ativo Circulante da empresa, influenciando, pois, diretamente na apuração

do resultado.

Este, pois, um dos fundamentos de inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei nº 7.689/88, que acolho por lesão ao princípio da irretroatividade das leis consagrado na CF de 1988, artigos 5º, XXXVI, e 150, II, a.

A segunda e última questão a tratar, envolvendo a possível retroatividade do artigo 8º da Lei nº 7.689, de 1988, é a de se saber se o prazo de 90 dias referido no § 6º do artigo 195 da Constituição de 1988 constituiu-se em mero prazo constitucional mínimo para o pagamento dessas exações, ou, ao contrário, forma especial e qualificada de vigência e eficácia, ou de "vacatio legis", conforme, aliás, preconiza a doutrina praticamente unânime a respeito da matéria.

Assim dispõe o § 6º, referido:

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

Não se lhes aplicar o disposto no artigo 150, III, b, da Constituição, significa - a ninguém restam dúvidas - não se sujeitarem, as contribuições sociais em geral, ao princípio constitucional da anterioridade tributária. Em outros termos, poderão elas ser cobradas dentro do próprio exercício financeiro da União em que for editada respectiva lei de criação ou majoração, e não apenas no exercício financeiro seguinte. O mesmo, aliás, dá-se com os impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações financeiras e imposto de guerra (CF, art. 150, § 1º). Estes, criados ou majoradas, podem incidir e serem cobrados imediatamente com a edição da lei nova, sem qualquer resguardo do cidadão quanto à surpresa.

No caso das contribuições sociais, sua exigibilidade antes do transcurso do lapso temporal de noventa dias, convenço-me, não pode significar mera dilatação constitucional do prazo de recolhimento, mas, sim, uma efetiva "vacatio legis", de ordem constitucional, a proteger o cidadão contra a possível surpresa, resguardo este que não se dá com relação aqueles impostos federais antes mencionados (CF, art. 150, § 1º).

Assim não fora, já no dia seguinte ao da publicação da respectiva lei (ou da medida provisória), o cidadão se veria forçado a provisionar parcela dos ingressos de seus negócios com vista ao pagamento dos correspondentes encargos, circunstância que, sem dúvidas, atentaria contra o princípio da não surpresa.

derão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, quis a meu ver a Constituição conceder ao cidadão a garantia de não poder a lei submeter seus negócios ou suas atividades imediatamente ao novo gravame, senão após o transcurso do prazo constitucional de noventa dias. Este o sentido que, a meu ver, atende, não apenas à letra do texto, mas principalmente ao espírito da nova Carta, minuciosa em estabelecer as inúmeras garantias do cidadão em matéria tributária, a par de conferir e especificar, de forma expressa, clara e minuciosa inúmeras fontes de custeio da seguridade social.

Assim, editadas a Medida Provisória nº 22/88 e a Lei nº 7.689/88 ao decurso do mês de dezembro de 1988, sua vigência e eficácia somente podiam dar-se noventa dias após, em março de 1991, considerando-se retroativa, por conseguinte, sua aplicação ao resultado apurado em 31 de dezembro de 1988.

Sob tais fundamentos - por ferir o princípio constitucional da irretroatividade das leis, previsto nos artigos 5º, inciso XXXVI, e 150, inciso III, "a", da Constituição -, declaro inconstitucional o artigo 8º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

É como voto.

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AMS 90.04.12697-0-RS

RELATOR : O SR. JUIZ JOSÉ MORSCHBACHER

V O T O

O SR. JUIZ OSVALDO ALVAREZ :

Em pauta a inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei nº 7689, de 15.12.89, que dispõe: "Art.8º : A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988", ou seja, uma lei que ganharia eficácia em 15.3.89 , toma por base de cálculo de exação fatos geradores ocorridos durante todo o ano de 1988 até 31 de dezembro, inserindo retroatividade evidente.

É que as contribuições sociais mostram-se definidas no artigo 195 da Carta Magna, ao explicitar 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, do Distrito Federal e dos Municípios, além das contribuições sociais dos empregadores, incidente sobre a folha de

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO Arg. Inc. na AMS 90.04.12697
02.

salários, o faturamento e o lucro, ainda dos trabalhadores e, finalmente, sobre a receita de concursos de prognósticos.

No § 6º do mesmo artigo, consignado que "As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no artigo 150, III, b" (grifei).

Embora entendendo, a princípio, desnecessários maiores alongamentos em torno da natureza jurídica da contribuição social, reporto-me, contudo, a ensinamentos de ALBERTO XAVIER, in "TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO", páginas 26/28 :

"A Constituição não procedeu, pois a uma classificação, mas a uma tipologia de tributos, definindo uns por características atinentes à estrutura (impostos, taxas), outros por características ligadas à função (contribuições), outros por traços referentes simultaneamente a um ou outro dos citados aspectos (contribuição de melhoria) e outros ainda por aspectos de regime jurídico alheios quer à estrutura, quer à função, como é o caso dos empréstimos compulsórios. As contribuições são pois tributos conceituados exclusivamente em razão da sua finalidade específica tipificada no texto constitucional, isto é, dos fins a que estão diretamente vinculados (justiça social, intervenção econômica, interesses de categorias econômicas e profissionais), com total abstração de outros aspectos da sua estrutura e regime jurídico. Se considerarmos como critério estrutural relevante o da natureza do fato gerador somos levados a concluir que as contribuições previstas no art. 149 da Constituição ou são impostos ou são taxas, consoante o seu fato gerador consista ou não numa situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Impostos ou taxas que, porém, atendendo à função para a qual foram instituídos se submetem a um regime, em parte comum, em parte peculiar, tendo em vista as necessárias adaptações aos fins e motivos que levaram à sua criação .

03.

Exemplo deste hibridismo é o próprio artigo 149 da Lei Magna que estabelece expressamente quais os princípios constitucionais reguladores dos impostos e das taxas que são aplicáveis às contribuições e quais os que não as atingem.

A luz das considerações precedentes não hesitamos em afirmar que a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas prevista na Lei nº 7.689, de 15.12.88, reveste a natureza estrutural de um verdadeiro imposto, pois a situação jurídica em que consiste o seu fato gerador - o lucro ou o resultado do exercício das pessoas jurídicas - não está conexo, nem direta, nem indiretamente, a qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

A única especificidade deste tributo não se vislumbra na sua estrutura, mas na sua função - destinar-se ao financiamento de seguridade social, destinação esta que aliás representa mais um motivo pré-jurídico do que uma estrita vinculação orçamentária, pois nada na lei que a instituiu alude a uma afetação da respectiva receita, a órgão, fundo ou despesa, de resto não vedada por uma correta interpretação do art. 167, inciso IV, da Constituição.

A natureza jurídica da contribuição social em causa como verdadeiro imposto é de resto confirmada pelo princípio interpretativo constante do art. 4º do Código Tributário Nacional, segundo o qual "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la : I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto de sua arrecadação".

Considerando, mais, especificamente, que a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas estabelecida na Lei nº 7.689/88 possui natureza tributária, desde logo aponto a inconstitucionalidade do seu artigo 8º, não só por afronta ao princípio da *vacatio legis* especial constante do § 6º do art. 195 da Constituição Federal, como também por ferimento ao princípio da irretroatividade, englobando pretensão retrooperante.

Para embasar minhas assertivas, valho-me da doutrina, a esse respeito uníssona.

PODER JUDICIÁRIO
 TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO Arg.Inc.na AMS 90.04.12697
 04.

Nos dizeres de VITTORIO CASSONE, in "Sistema Tributário Nacional", Editora Atlas S/A, 1989, pág.37, "tais contribuições, de competência exclusiva da União, têm prazo especial para começar a surtir efeitos (90 dias após a publicação da lei criadora ou modificadora), não se lhes aplicando, por expressa previsão, o princípio da anterioridade. Por outro lado, a par de se lhes não aplicar o princípio da anterioridade - o que dá a impressão de ser aspecto negativo para os contribuintes - sua exigência somente efetivar-se-á noventa dias após a publicação da lei instituidora ou modificadora, prazo suficiente e razoável para um prévio planejamento tributário por parte dos contribuintes. Por "EXIGIDAS" entendemos correlação com "OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA", por tanto, fato gerador ocorrendo após 90 dias".

Não seria demasia relembrar os argumentos expendidos por SACHA CALMON NAVARRO COELHO, em seus "Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário", pág. 166 :

"As contribuições previdenciárias, novas ou não, realizam princípio da não-surpresa pela adoção de um lapso de tempo de noventa dias, intertempo entre a publicação da lei e sua vigência com eficácia. Supuseram que o interregno era suficiente para não colher de surpresa a comunidade dos contribuintes. Entendemos válida a medida, pois o constituinte de 1988 alargou estupendamente as áreas da previdência e da seguridade, numa tentativa de amenizar a enorme dívida social que marca a sociedade brasileira, com fantásticas disparidades de renda e concentradora da riqueza em poucas mãos em detrimento da maior

PODER JUDICIÁRIO
 TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO ARG. Inc. na AMS 90.04.12697

05.

ria. Ora, precisando a Previdência de recursos, cuidou o constituinte de prover-lhe mais fontes de receitas fiscais, no menor prazo possível. O intertem po de noventa dias é adequado em lugar do princípio da anterioridade que funciona por exercícios (ano-calendário)".

Alberto Xavier, em seu belo trabalho "TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO", após análise meticulosa da matéria ora em debate, chega à seguinte conclusão :

"A Lei nº 7.689/88, ao consagrar a criação de uma contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social, embora dispensada da submissão ao princípio da anterioridade, estava contudo sujeita à vacatio legis do § 6º do art. 195.

Mal andou, pois, o art. 12 dessa lei ao estabelecer que "esta lei entra em vigor na data de sua publicação", a não ser que se entenda que esta vigência imediata se aplica apenas aos preceitos (como os artigos 9º, 10º e 11), que não se referem à contribuição social.

Pior, porém, andou o art. 8º, quando estabeleceu que "a contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988". É que nesta data não tinha ainda decorrido o prazo constitucional de vacatio legis de noventa dias, quer este seja contado a partir da publicação da própria Lei (16.12.88) , quer a partir da publicação da Medida Provisória nº 22/88 por esta aprovada (7.12.88).

Tendo o resultado do período-base encerrado em 31.12.88 ocorrido em pleno decurso da vacatio legis quando a vigência da lei se encontrava suspensa ou diferida, não tinha ela aptidão para se aplicar sobre tal fato, não podia sobre ele incidir, o que significa que não podia "exigir" a contribuição sobre evento ocorrido na fase de vigência paralisada.

É, pois, nítida a inconstitucionalidade da incidência da contribuição social em causa sobre o resultado do período-base encerrado pelas pessoas jurídicas em 31.12.88".

Na linha da inconstitucionalidade, Ivés Gandra da Silva Martins ao escrever sobre "Contribuições Sociais", publicação na Revista dos Tribunais, vol. 641/89, pág. 21, realça :

"Mas não apenas pelo que até aqui foi dito é inconstitucional a nova contribuição social. Ela o é porque desrespeita a letra "a" do inciso III do art. 150 da CF, que diz: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios... III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado..."

O constituinte não distingue mais entre fatos geradores completos e pendentes, tornando a irretroatividade da lei impossível para qualquer um deles.

O art. 105 do CTN, assim redigido, à evidência, foi revogado pelo art. 150, III, "a", da CF: "Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116".

Ora, o art. 105 permitia a retroatividade da lei, atingindo fatos geradores pendentes de complementação. Para estas hipóteses a retroatividade era, pois, admitida. Nesta retroatividade, aliás, lastreou-se a Súmula 584 do STF, assim redigida: "Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração".

Ora, a retroatividade da lei hoje é vedada constitucionalmente para os fatos geradores completos e os pendentes.

A Lei 7.689/88, entretanto, atinge todos os fatos geradores pendentes para formação do lucro das empresas que foram sendo compostos de 1.1.88 até 15.12.88, quando foi promulgada.

Se não fosse, portanto, inconstitucional por não ter observado o disposto no art. 146, III, como determinara o art. 149 da CF, sê-lo-ia por expressa violação do art. 150, III, "a".

Acresce-se o fato de que as novas contribuições sociais só poderão ser exigidas 90 dias após a publicação da lei que as instituir, disposição que objetiva, evidentemente, preparar o contribuinte para recolhê-las.

A evidência, se, pelo art. 195, § 6º, da CF, teve o constituinte a cautela de permitir 90 dias para que o contribuinte se preparasse, ajustando seus custos, lucros e preços às novas exigências, não teria sentido dar 90 dias para exigir tributo sobre fatos ocorridos e que não teria mais condições de alterar, quais sejam, todas as aquisições de disponibilidades econômicas de 1.1.88 a 15.12.88 e que comporão o lucro de 31.12.88.

Em outras palavras, como a nova contribuição social atinge relações econômicas já definitivamente encerradas entre 1.1.88 e 15.1.88, à evidência, ganha efeito de confisco, proibido pelo art. 150, IV,

07.

da CF, assim redigido: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:.....
IV - utilizar tributo com efeito de confisco".

Sobre ter natureza de confisco, perderia sentido o prazo de 90 dias de adaptação outorgado, visto que tais 90 dias seriam inúteis, por atingirem fatos geradores de lucro futuro, já ocorridos antes da lei e antes da atual Constituição.

Por mais este aspecto, é inconstitucional a referida lei".

Por derradeiro, o ensinamento preciso de Geraldo Ataliba e J. A. Lima Gonçalves, in "Contribuição Social na Constituição de 1988", Revista de Direito Tributário, nº 47/89, págs. 50/55:

"III-C) Irretroatividade

O preceito do § 6º do art. 195 da Constituição de 1988 - mandando aplicar a lei criadora de contribuições a *vacatio* de 90 dias - exclui a regra geral do art. 150, III, "b". Mantém, entretanto a da letra "a", assim vazada: "art. 150 - ... é vedado.... III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".

Essa norma proíbe peremptoriamente a retroeficácia da lei tributária criadora ou incrementadora de tributos. Tal lei não pode incidir sobre fatos anteriores à sua eficácia. Nem havia necessidade da Constituição, aí, dizer isso: é que o art. 5, XXXVI já protege o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.

Ora, se a eficácia da Lei 7.689 dá-se no dia 7.3.89, só os fatos (entradas e saídas ou receitas e despesas) posteriores a esse dia sofrem incidência da nova lei. Só o período posterior é atingido.

Duas observações terminológicas cabem, para atalhar açodados argumentos de leigos em contrário.

O emprego, pelo constituinte, do verbo "cobrar" (art. 150, III) não significa precisa e rigorosamente "exercer a atividade administrativa de cobrança".

É que só se cobra dívida existente e vencida. O preceito constitucional não se refere a isso. Não impede mera cobrança. A luz dos princípios expostos na parte inaugural deste estudo, percebe-se que ele se dirige à eficácia (e conseqüente incidência) da lei tributária. Está disposto que a lei não pode

08.

incidir sobre fatos anteriores a sua eficácia. Nisso consiste a irretroatividade da lei, já assegurada pelo preceito do art. 5, XXXVI da Constituição, como o demonstrou o Min. Moreira Alves repelindo a retroeficácia do Dec.-lei 2.323 (v. Representação 1.451-7, acórdão unânime do STF).

O problema, assim, não está em "cobrar", mera consequência da existência de lei vigente que incidiu e fez nascer obrigação pecuniária que, vencida, é cobrável. O problema está na incidência da lei, que só se dá após a sua eficácia, necessariamente - em matéria de criação e aumento de contribuições sociais - após 90 dias de sua vigência.

O mesmo se diga do emprego da palavra "vigência" no art. 150, III, "a". Não está usada tecnicamente, no sentido que lhe atribui a teoria geral do direito (de lei existente, promulgada e válida). Toda lei tributária embora vigente - se cria ou aumenta tributo - só é eficaz após a *vacatio* prevista na Constituição (cf. Reale, *Lições Preliminares de Direito*, 1986, p. 105 e 116; Tercio S. Ferraz, *A Ciência do Direito*, 1977, pg. 57 a 67; Maria Helena Diniz, *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*, 2ª ed., 1989, pp. 180, 351 e 366).

É da tradição do direito constitucional brasileiro usar a expressão "vigência" no sentido de validade ou constitucionalidade. Assim, a competência que, no sistema anterior, era do STF hoje é do TSJ, de conhecer recurso especial contra decisão que "..... negar... vigência a lei federal" (art. 105, III, "a").

Ora, o que as partes, nesses recursos, querem questionar é a validade, em confronto com outras normas (em geral, a Constituição), de certas leis. O que o Tribunal decide é se a lei é válida ou inválida, não se era ou não vigente (se tinha existência) (ver Tercio S. Ferraz, *Teoria da Norma Jurídica* 1978, pp. 96 a 105).

Bharba non facit monachum, já ensinava a velha sabedoria popular medieval. Não é a aparência que vale. Os juristas não lidam com palavras: operam com conceitos por elas, bem ou mal, revelados. Os problemas de dogmática não se resolvem pela taxinomia; já dizia, há décadas, o autorizado Agostinho Alvin.

Assim, o preceito da letra "a" do inc. III do art. 150 da Constituição de 1988 não está voltado para o óbvio, corriqueiro e pedestre problema da mera vigência da lei, mas sim de sua eficácia e, pois, aptidão para incidir e desencadear a grave consequência jurídica de criar obrigações tributárias.

III-D) O art. 8 da Lei 7.689/88 é inconstitucional por retroativo

Dispõe o art. 8 da Lei 7.689: "A contribuição social será devida à partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988".

09.

Essa norma tem nítida pretensão a alcançar fatos anteriores à sua eficácia. Pretende fazer incidir a Lei 7.689 - só eficaz a contar de 6.3.89 - sobre o período de 1 de janeiro a 31.12.88. Tem nítida vocação retroativa. Encerra pretensão retrooperante. Pretende produzir efeitos sobre fatos pretéritos. Agri- de frontalmente o comando do art. 5, XXXVI da Cons- tituição que protege o direito adquirido e o ato ju- rídico perfeito. Viola o peremptório comando do art. 150, III, "a".

É inconstitucional. Basta considerar os fundamen- tos e exigências dos princípios básicos da Consti- tuição, asseguradores da previsibilidade da ação estatal, não surpresa, exclusão do arbítrio, segu- rança jurídica, para isso ficar absolutamente nítido.

Não há necessidade, porém, de aprofundar discus- sões nesse sentido. Basta aplicar decisões da nossa Suprema Corte, em casos substancialmente idênticos.

III-E) Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Em recentes memoráveis decisões, o STF resolveu categoricamente questões substancialmente idênti- cas - no que pertine à irretroatividade da lei tri- butária - fixando diretriz sólida e clara para a sua jurisprudência futura e dos demais tribunais do país.

No RE 111.954-3- cuidando do "empréstimo calamidade" do Dec.-lei 2047-83, que pretendia aplicar-se a fatos ocorridos em 1982 - estabeleceu a Suprema Corte: "O Dec.-lei 2.047/83... sofre de vício incur- rável : a retroação a ganhos, rendas... de exercí- cio anterior já encerrado. Essa retroatividade é inaceitável (art. 153, § 3º CF)... RE não conhecido, declarada a inconstitucionalidade do Dec.-lei 2.047/ 83" (Ementa do acórdão do plenário, unânime). Disse o relator, Min. Oscar Correa: "Surge ... obstáculo que nos parece intransponível: é a retroação da im- posição tributária a ganhos e rendas... de exercí- cio anterior... "Essa retroatividade é, a nosso en- tender, impossível em nosso regime jurídico, art. 153, § 3º da CF".

E citou, fundamentando sua decisão, o Prof. Roque Carraza, em lapidar lição, que passou, assim, a ser, materialmente, jurisprudência do STF: "A regra ge- ral é no sentido de que as leis tributárias - como, de resto, todas as leis- devem sempre dispor para o futuro. Não lhes é dado abarcar o passado, ou seja, alcançar acontecimentos pretéritos. Tal garantia confere estabilidade e segurança às relações jurídi- cas entre fisco e contribuinte. A lei tributária , pois, é irretroativa. Tratando-se de lei que cria ou aumenta tributo, esta regra é absoluta, isto é , não admite exceções. É certo que, por razões ideoló- gicas, que nosso direito encampou, admite-se que al- gumas leis retroajam, desde que elas assim o estipu

10.

lem. São as que, de alguma forma, beneficiam o contribuinte (lex mitior), como as que lhe concedem uma isenção, uma remissão, um prazo mais lato para o recolhimento do tributo".

Com base nesses assertos pontificou o Min. Oscar Correa: "Esse obstáculo torna... insuscetível de cobrança o Dec.-lei 2.047/83 sobre os rendimentos que explicita, referentes ao ano-base de 1982, seu objetivo.

E, como que se antecipando à argumentação do fiscal em outros casos, baseada em certa corrente de contabilistas - que desconhecem as exigências do nosso direito constitucional - asseverou, categóricamente, o relator, sufragado pelo plenário do Tribunal Supremo: "Nem se diga que essa retroatividade se verifica na sistemática do imposto de renda, na qual se aplica ao ano-base, ainda que instituído no último dia deste. Antes de mais, um erro não justifica outro; esse sistema, usual entre nós, por ser usual não deixa de ser incorreto".

Secundando e fazendo seu o voto do relator, o Min. Celio Borja - que acrescenta à autoridade de Juiz da Corte Suprema a de professor de direito constitucional - disse "... tenho que é inconstitucional o efeito retroativo da lei - inclusive da lei Tributária...".

E prossegue analisando o Dec.-lei de 1983, então sob julgamento: "Ao eleger como objeto de sua incidência ingressos ... do ano-base de 1982... alcançou-se fato pretérito, já exaurido no tempo, para sujeitá-lo a um dever jurídico que inexistia no momento de sua ocorrência. Tipicamente, cuida-se de norma... ex post facto, ou, como a classifica Roubier, retroativa, porque sua aplicação remonta ao passado".

E sublinha o Min. Celio Borja aspecto singularmente decisivo, porque sempre empenhadamente invocado pelos fiscalistas: "Não há falar, de outra parte, que, na espécie, se cuida de dar efeito imediato à lei, pois os ingressos sobre os quais ela está a incidir foram incorporados ao patrimônio do mutuante no ano anterior... Assim, os efeitos aquisitivos e exoneratórios da lei velha já se haviam constituído quando do advento da lei em exame. E uma situação jurídica subjetiva, sob o império da antiga norma, havia-se constituído".

E arremata, categoricamente: "Atento embora à distinção consagrada entre irretroatividade (art. 6º, § 1º, LICC) e imunidade do direito adquirido à lei nova (art. 153, § 3º, CF, art. 6, § 2º LICC) o que se tem, no caso, é a circunstância de o Dec.-lei 2.047/83 colher... fatos constituídos sob a lei antiga e, do mesmo modo, exauridos" (...) "A sua vez, as situações já nascidas sob a lei velha somente são atingidas pela lei nova nos seus efeitos... Por essas razões... declaro a inconstitucionalidade do Decreto-lei..." (voto no RE 111.954-3-PR).

11.

Por unanimidade, o Plenário do STF acompanhou esses dois incisivos e inequívocos votos deixando, desarte, claríssimo que a interpretação jurisdicional mais autorizada não discrepa da torrencial e avassaladora concepção doutrinária entre nós prevalecente.

O direito constitucional brasileiro não tolera lei retroativa, assim entendida a que pretende produzir efeitos sobre fatos consumados, exauridos, por que sitos no passado e já colhidos pelas normas antes aplicáveis.

Ora, isso é precisamente o que se dá com a Lei 7689, que, tendo eficácia a partir de março/89, pretende (art. 8) alcançar o exercício de 1988, já exaurido, encerrado, vencido, consumado.

Esse art. 8 - que pretende a incidência de lei eficaz em 1989 sobre fato tributável de 1988 - é lei ex post facto (Celio Borja) retroativa e repugnante ao sistema.

"Essa retroatividade é impossível" (Oscar Correa) e, pois, inoperante, por inconstitucional.

Esse pronunciamento incisivo do Supremo, é de junho/88 (RE 111.954-3).

Um mês antes, o próprio STF apreciou a representação 1.451-7, pela inconstitucionalidade do art. 18 do Dec.-lei 2.323/87. Esse Dec.-lei 2.323 reintroduziu a correção monetária do débito de imposto de renda. Seu art. 18 pretendeu estender a regra nova (março/87) ao exercício anterior (de 1986), fazendo referência ao valor da OTN em 31.12.86.

O relator, Min. Moreira Alves, começa seu voto (unanimemente acompanhado pelo plenário) magistralmente - dando o tônus do debate e o teor da decisão - pela invocação do preceito do § 3º do art. 1953 da Constituição de 1967/69 que (como a atual, art. 5, XXXVI) proclama: "A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

E logo salienta que o caso é de norma com eficácia em março/87 pretender aplicar-se ao ano-base de 1986 (exatamente como no caso ora sub examine).

E indaga: esse preceito "viola o princípio constitucional da irretroatividade, que alcança o direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada?" Para ponderar que "o fato gerador já ocorrido se enquadra na noção ampla de ato jurídico perfeito". E invoca Pontes de Miranda, quando leciona que "a lei nova não incide sobre fatos pretéritos... e ... não pode "prejudicar" os direitos adquiridos, isto é, os direitos já irradiados e os que terão de irradiar-se".

Moreira Alves, conceder da teoria geral do direito, sublinha o melhor, o cerne, a essência do pensamento crítico de Pontes, quando este Mestre diz, a respeito do § 3º do art. 153 da CF de 69: "Melhor teria dito: "Não incidirá sobre os fatos jurídicos pretéritos, inclusive atos jurídicos perfeitos".

12.

Prossegue o Min. Moreira Alves em seu voto, afirmando: "... no caso, é indiscutível que se consumaram em momento anterior ao do início da vigência do art. 18 do Dec.-lei 2.323 de 26.2.87, não só o fato gerador do imposto de renda relativo ao exercício financeiro de 1987 (fato esse que se produziu em 31.12.86) mas também seu efeito imediato, que foi a relação obrigacional tributária nesse instante nascida".

Mais adiante, enfatiza que a norma com eficácia em março/87 não podia alterar efeitos das normas relativas ao ano-base de 1986. "sob pena de alcançar retroativamente o próprio fato gerador que, incluído na categoria do ato jurídico perfeito, está salvaguardado da eficácia retroativa da lei pelo texto constitucional".

E, argutamente, ensina que as normas que se aplicam imediatamente (que tem eficácia imediata) - que não é o que se dá in casu - alcançam "os efeitos futuros do ato jurídico perfeito ou da coisa julgada" e isso porque, se se alteram os efeitos, é óbvio que se está introduzindo modificação na causa, o que é vedado constitucionalmente".

Esse argumento é absolutamente decisivo: tem vigor irresistível. Bem revela a argúcia e sensibilidade jurídica do seu esgrimidor e explica a incondicional adesão da unanimidade do plenário da Suprema Corte ao voto do Min. Moreira Alves.

Bastava isso, para ter-se por retroativa e, pois, inconstitucional, a norma com eficácia em março pretendendo colher fato consumado, exaurido, perfeito, em dezembro do ano-base (ano anterior).

Mas, agregou Moreira Alves outros poderosos argumentos: "Ademais, o CTN... é taxativo no sentido de que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente... o que importa dizer que ele terá de respeitar a natureza da obrigação tributária segundo a lei vigente no instante de seu nascimento".

Por essas sólidas razões, o Supremo impugnou o efeito retroativo do Dec.-lei 2.323, declarando inconstitucional o seu art. 18, protegendo o ato jurídico perfeito, em que se consubstanciou o fato impo nível produzido no ano-base anterior.

Não é difícil transpor essas razões e a decisão que nelas se apoiou para o caso ora em exame: aqui também norma com eficácia em março/89 pretende alterar os efeitos de fato jurídico consumado em 1988. Advertia o inolvidável Pontes de Miranda: "A irretroatividade defende o povo: a retroatividade expõe no à prepotência". (Comentários... 1969, t.V, p.20).

Nessas circunstâncias, com apoio na dou-

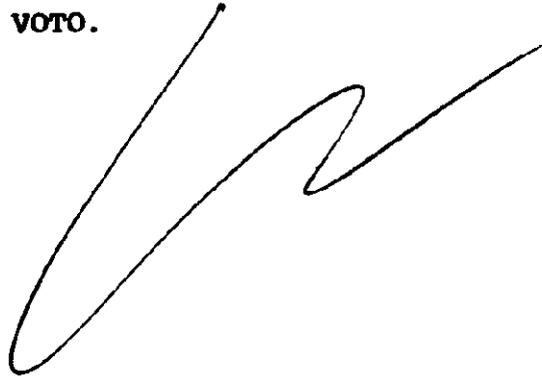
PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO Arg. Inc. na AMS 90.04.12697

13.

trina, declaro a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº.

7.689/89.

É COMO VOTO.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several sweeping, connected strokes.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 90.04.12697-0/RS
RELATOR : JUIZ JOSÉ MORSCHBACHER

V O T O

I) Não tenho como relevante, em razão do novo texto constitucional, perquerir-se sobre a natureza tributária, ou não, das denominadas Contribuições Sociais.

Vejo a irrelevância da questão não porque comungue da tese - defendida por tributaristas como Yves Gandra Martins e Sacha Calmon Navarro Coelho - de que o texto constitucional, por ter incluído tal espécie de exação no Sistema Tributário Nacional, tenha dado as mesmas a natureza jurídica tributária.

A questão, quanto a este ponto, a nosso juízo, carece de importância, uma vez que, sendo tributária, ou não, a Constituição fixou regras sobre a cobrança de tais contribuições.

Assim, o que tem relevância é se saber se as normas infraconstitucionais, regradoras da cobrança de tais contribuições estão, ou não, de acordo com o Texto Maior.

II) Ante os termos da lei que a instituiu, que, no seu art. 1º, fala que a contribuição destina-se ao financiamento da seguridade social, tenho que o dispositivo fundamental, do qual se há de partir a análise, é o art. 195 da Constituição e não o art. 149 do Texto Maior.

Ora, o art. 195, em seu caput, dispõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade ,



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

quer por via de recursos orçamentários, oriundos das pessoas jurídicas de Direito Público, quer por via de contribuições. Estas, as contribuições, serão cobradas: I) dos empregadores, e incidirão sobre as folhas de salários, sobre o faturamento e sobre o lucro; II) dos trabalhadores, não necessariamente empregados, a incidir sobre os seus salários e proventos, como acertadamente observa Sacha Calmon Navarro Coelho, à fl. 166 de sua obra "Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário" III) sobre a receita de concursos de prognósticos.

Segue-se, do que se expôs até aqui, que de terminando a Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que a contribuição incida sobre o lucro, das pessoas jurídicas, atendeu ao comando constitucional, insculpido no inciso I do art. 195.

Efetivamente, no art. 195, caput, há uma ordem endereçada ao administrador, mandando instituir tais contribuições, que terão como base de cálculo e contribuintes as pessoas físicas e jurídicas mencionadas nos incisos I a III.

Assim, com a edição do diploma legal infraconstitucional, o legislador deu cumprimento ao mandamento constitucional, nada havendo, pois, de censurável, por inconstitucionalidade, na edição da lei quanto a este ponto.

III) Incensurável, também, é o diploma legal em exame, por não se revestir da categoria de lei complementar.

A instituição de contribuições sociais, por via de lei ordinária, é, como se vê da lição da Sacha Calmon, a seguir transcrita, na obra já citada, págs. 166/167, perfeitamente possível. Diz o tratadista: " O



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

legislador constituinte instituiu dois regimes formais re-
lativamente ao processo legislativo das contribuições pa-
rafiscais, o que está a ocasionar acerbos discussões en-
tre os especialistas, ainda não pacificadas mas que po-
dem ser harmonizadas.

Como é sabido, na ampla família das parafis-
cais são distinguíveis três tipos de contribuições (art.
149, CF):

- a) As corporativas, para fornecer os cofres dos órgãos representativos das categorias profissionais ;
- b) As de intervenção no domínio econômico, como é o caso da contribuição para o Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA); c) As sociais, ligadas à manutenção dos sistema de seguridade social (previdência, assistência e saúde).

Pois bem, relativamente a esta últimas, o constituinte distinguiu entre contribuições: (a) dos empregadores incidentes sobre folhas de salários, faturamento e lucro e; (b) dos trabalhadores (não necessariamente empregados) incidentes sobre seus salários e proventos ; (c) sobre receita de prognósticos (jogos de apostas banca das pelo Estado). Tudo nos termos do art. 195, I, II e III da Constituição Federal. É então absolutamente legíti-
mo supor que o processo legislativo para instituir ditas contribuições, isto é, todas as referidas retro, é o da lei ordinária federal porquanto não se vê no art. 149, nem no art. 194, I, II e III (aqui deve ter havido erro de impressão, eis que no art. 194 estabeleceram-se princípios norteadores da seguridade social, matéria totalmente diversa do que está a abordar o tratadista), previsão constitucional exigindo lei complementar institutiva ou modificativa, como existe para as outras contribuições so-
ciais, em prol da seguridade, meramente virtuais (novas, não incidentes sobre salários, folhas de salários, lucros



PODER JUDICIÁRIO
 TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

ou faturamento) previstas no art. 195, §4º. Podemos até chamá-las de contribuições residuais. Vale dizer, as contribuições sociais novas não incidentes sobre salários, lucro, faturamento e prognósticos exigem lei complementar para serem criadas e/ou modificadas submetem-se, ademais, aos limitativos do art. 154, I, da CF (proibição de ter fato gerador e base de cálculo idênticas a de "impostos" e "contribuições" existentes e não ter natureza cumulativa, por isso que a técnica de incidência terá que ser não-cumulativa).

Por não se revestir, a Lei nº 7.689/88, da categoria de Lei Complementar, apoiado na lição acima transcrita, não tenho por inconstitucional a mesma. E, se possível, como entendo a criação da mesma por lei ordinária, tenho que possível era a sua edição através de Medida Provisória, já que estas têm força de lei, ex vi do art. 62 da Constituição Federal.

Rejeitável seria, portanto, a arguição por tal fundamento.

IV) Como - é o que consta do relatório - segundo as informações, a contribuição só passou a ser exigível em abril de 1989, tenho que atendido o parágrafo 6º do art. 195 da Constituição Federal. Não vejo, ainda, como se possa falar em aplicação retroativa da lei, pois aqui não estamos diante de imposto, especialmente o de renda, que só tem seu fato gerador aperfeiçoado ao final do exercício fiscal.

Por estas razões, pois, tenho que a arguição deve ser rejeitada.

Mas, não obstante ao que acima foi exposto, acolho a arguição. Outro, porém, é o motivo que me leva



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

a assim votar.

Indiscutivelmente, aqui nos encontramos diante de um perfeito exemplo da chamada, no direito alemão, inconstitucionalidade superveniente, por alterações nas relações fáticas, como refere Gilmar Ferreira Mendes em sua obra "CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE", Saraiva Editora, 1990, pág. 73 e seguintes. Diz o tratadista: "Procede-se à distinção entre inconstitucionalidade originária e inconstitucionalidade superveniente, tendo em vista os diversos momentos da edição das normas constitucionais. Considera-se, igualmente, que lei editada em compatibilidade com a ordem constitucional pode vir a tornar-se com ela incompatível em virtude de mudanças ocorridas nas relações fáticas ou na interpretação constitucional".

Em ponto mais avançado da mesma obra, pág.88, agora referindo a questão da constitucionalidade sob o ângulo das alterações nas relações fáticas, assim se expressa o Autor: "A doutrina constitucional admite a caracterização da inconstitucionalidade da lei tendo em vista significativa alteração das relações fáticas. Assim, a norma legal que não podia ser acoimada de inconstitucional, ao tempo de sua edição, torna-se suscetível de censura judicial em virtude de uma profunda mudança nas relações fáticas, configurando o processo de inconstitucionalização." Após mencionar decisão do Tribunal Constitucional a respeito da formação de distritos eleitorais, Gilmar Ferreira Mendes, assim se expressa, em trecho que, como uma luva, se adapta ao enfoque que à questão estou dando. Diz ele: "Parece evidente, assim, que a mudança nas circunstâncias fáticas produz, às vezes, uma significativa alteração no conteúdo e eficácia das normas jurí-



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

dicas. E tais alterações podem acarretar a incompatibilidade entre a lei ordinária e a Constituição." "A lei ordinária - afirma Pestalozza - passa a ter um outro conteúdo mediante a evolução hermenêutica, a mudança do próprio texto ou da ambiência social; e essa nova conformação não mais se compatibiliza com a Constituição."

É o que ocorre no caso em exame. A contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689, de 15.12.88, está na verdade, se constituindo num verdadeiro imposto, criado ao arrepio de qualquer ditame constitucional.

Por que fazemos tal assertiva?

Pela simples e única razão: o Estado deixou de atender aos prazos estabelecidos no art. 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para implementar a seguridade social.

Esta omissão, a nosso juízo, tornou inconstitucional a Lei criadora da contribuição social. Três são os motivos que justificam tal conclusão:

1º) Injustificou-se o uso da Medida Provisória, já que tal forma de exteriorização da ordem jurídica tem, na urgência, um dos pressupostos para a sua utilização.

Ora, omitindo-se em implementar, com o envio ao Legislativo dos projetos instituidores da seguridade social, a urgência inexistia. Aliás, é de se sublinhar que, tanto a cobrança, obedecido o prazo do parágrafo 6º do art. 195 da Constituição, quanto o termo final para o envio ao Congresso dos Projetos implementadores da seguridade social, seriam coincidentes, ou seja, de abril de 1989.

2º) Porque efetivando a cobrança, sem a correspondente contraprestação, a União, na verdade, está a



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

cobrar um imposto, fora daqueles previstos no art. 153 , sem atender, contudo, ao determinado no art. 154, I, da Constituição. Efetivamente, ao fazer incidir o imposto, disfarçado de contribuição, sobre o lucro das empresas , tomou como base de cálculo a mesma do imposto de renda das pessoas jurídicas. Inexistente, também, a lei complementar.

3º) Por último, porque, criando o sistema de seguridade social, o Estado, na verdade, celebrou, de modo coativo, com o contribuinte, um contrato de seguro. Isto é, nos casos especificados na Constituição, comprometeu-se a assumir os riscos que atingem o segurado, desde que por este seja paga a contribuição.

Não implementando a seguridade, desatende o Estado ao que, por força de norma constitucional, está obrigado. E, por não atender, injustifica-se a cobrança . Tenho por invocável, ante a natureza bilateral de que se reveste o seguro social, o princípio informador dos negócios jurídicos bilaterais do direito privado, consagrado no art. 1092 do Código Civil: "nos contratos bilaterais , nenhum dos contratantes, antes de cumprir a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro."

Por estes três fundamentos, é que reconheço que a Lei nº 7.689/88, que na sua origem não feria a Constituição, tornou-se, supervenientemente, inconstitucional.

E tendo se tornado inconstitucional, acolho a arguição.

É como voto.


JUIZ PAIM FALCÃO



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 90.04.12697-0-RS
RELATOR : O SR. JUIZ JOSÉ MORSCHBACHER

V O T O

I

O SR. JUIZ ARI PARGENDLER. - Senhor Presidente.

As leis são feitas para o futuro. A verdade dessa afirmação foi reforçada, de modo genérico, pela Lei de Introdução ao Código Civil, a teor de cujo art. 1º, salvo disposição em contrário, a lei começa a vigorar em todo o país 45 (quarenta e cinco) dias depois de oficialmente publicada.

A praxe legislativa fez vingar o que seria efeito de exceção, como seja, a vigência imediata da lei. O art. 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988 tem o propósito de evitar essa deformação, "As contribuições sociais de que trata esse artigo" - diz o texto - "só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b". À vista dele, o contribuinte tem o dobro do prazo previsto pela Lei de Introdução ao Código Civil para se adaptar à exigência de nova contribuição social. Só isso. A garantia não guarda qualquer relação com o princípio da anterioridade a lei ao início do exercício financeiro.

I I

Na forma do art. 8º da Lei nº 7.689, de 1.988, "A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1.988". No particular, ela padece do vício da irretroatividade e deve ser declarada inconstitucional.

Conclusão dessa natureza não pode dispensar uma resenha a respeito do princípio da anterioridade da lei ao início do exercício financeiro.

No regime constitucional anterior, ele era disciplinado como uma garantia individual, a saber, "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, ressalvadas 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" (art. 153, § 29).

Na Constituição Federal de 1.988, ele faz parte das limitações constitucionais do poder de tributar. O art. 150, III, "b", dispõe que, "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios" - "cobrar tributos" - "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou". Mas, dentre os 7 (sete) tributos federais, apenas 3 (três) estão sujeitos a esse princípio, como sejam, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o imposto sobre a propriedade territorial rural e o imposto sobre grandes fortunas, este ainda não implantado legislativamente. A revelar que a retórica, nesse campo, é maior do que o alcance do princípio.

Ari



PODER JUDICIARIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

A consequência natural disso é que, cada vez mais reduzida a abrangência do princípio, ele só tem sentido na medida em que surtir efeitos práticos. A Sumula nº 584 do Colendo Supremo Tribunal Federal nunca contribuiu para isso ("Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração"). A jurisprudência nela consolidada não significava qualquer garantia para o contribuinte, porque referida, não ao fato econômico tributável, mas ao sistema de arrecadação do imposto de renda. O irrealismo era completo, porque a garantia constitucional estava subordinada ao modo como a lei ordinária disciplinava o tributo. As pessoas do povo, as que suportavam a oneração, não entendiam isso. Com razão. Se o direito visa a regrar a conduta humana, é incompreensível que alguém, tendo orientado suas ações por uma lei, seja depois surpreendida pelos efeitos de outra. A garantia só existia no papel.

A Constituição Federal mudou e aos Juizes cabe aplicá-la. Se não fizerem isso, o novo texto terá sido publicado em vão.

Agora, antes de consagrar o princípio da anterioridade da lei ao início do exercício financeiro, ela contempla outro de maior envergadura. O art. 150, III, "a", reza que "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios" - "cobrar tributos" - "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado". Com certeza, aí não está dito o óbvio: o de que obrigação tributária nasce de acordo com a lei vigente, na data do fato gerador tal como juridicamente delineado. A lei ordinária, segundo disse no seu brilhante voto o Juiz José Morschbacher, impede a retroatividade da lei em matéria tributária desde 1889. A norma constitucional quer significar o que nela está expresso, isto é que a lei não pode tomar como elementos da nova imposição tributária fatos anteriormente ocorridos. Exemplificando: se o fato gerador do imposto de renda for apurado anualmente, não basta que a lei seja anterior ao último momento de sua formação (24:00 horas do dia 31 de dezembro do ano-base); é indispensável que anteceda seu instante inicial (zero hora do dia 1º de janeiro do ano-base). Os fatos geradores a que o dispositivo constitucional se refere são estes que têm significado econômico, não aqueles fictamente estabelecidos pela lei ordinária. Sob pena de inversão hierárquica, não se deve interpretar a Constituição a partir da lei. Esta é que deve ser entendida segundo a Constituição.

Nessa linha, uma Medida provisória editada no dia 06 de dezembro de 1988, transformada em lei a 15 de dezembro de 1988, não pode apanhar fatos econômicos acontecidos durante a maior parte do ano de 1.988. Há aí manifesta retroatividade. É óbvio que, na generalidade dos casos, as coisas se passam diferentemente, porque as empresas repassam os custos tributários. Mas há aquelas empresas, nesse universo imenso de hipóteses, que podem não ter continuado suas atividades no ano de 1.989. Em relação a estas a oneração será suportada sem possibilidade de transferência dos novos encargos. Por isso, o enfoque deve ser exclusivamente jurídico.

Com essas razões, acolho a arguição de inconstitucionalidade, acompanhando as conclusões do eminente Relator.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AMS Nº 90.04.12697-0-RS
Relator : Sr. Juiz JOSÉ MORSCHBACHER
Apelante : União Federal
Apelado : Bojunga Dias S/A
Remetente : Juízo Federal da 1ª Vara/RS

VOTO

O Sr. Juiz Volkmer de Castilho:

A contribuição estabelecida pelo art. 1º da Lei 7.689, 15-XII-88 diz respeito ao custeio da seguridade social e é regida constitucionalmente pelo art. 195 da CF/88. As considerações do eminente relator ao afastar a inconstitucionalidade da instituição dela são bem postas e a elas adiro exceto no que tolerou a criação por medida provisória e no ponto em que reconheceu a violação da Constituição, isto é, no argumento de que como tal só se imporia após 90 dias da lei, ou só no exercício de 1989.

Penso que as contribuições para custeio da seguridade e previdência social, pela sua peculiar natureza e finalidades não constituem tributo e nem mesmo se sujeitam ao regime tributário constitucional pelo menos, nos casos de incidência sobre as fontes indicadas no "caput" do art. 195 CF.

São inadequadas pois afirmações com relação a categorias limitativas do regime tributário que por evidente não se aplicam e que de certo modo foram bem repelidas pelo relator. Mais, nem mesmo a particularidade, aliás reconhecida por S. Exa. de que a vigência e eficácia da lei estariam projetadas para o futuro merece acolhida. Primeiro, porque se não há razão para observar a anterioridade - que não é característica do regime jurídico constitucional das contribuições sociais previdenciárias - a lei poderia dispor sobre incidência, como o fez, em 15-12-88, dizendo que a contribuição seria devida a partir do resultado apurado no período-base encerrado em 31-12-88 mesmo que a exigibilidade, isto é a cobrança delas só se viabilizasse em 90 dias, ou em 16-03-89. A "vacatio" do art. 195, § 6º CF não é da lei, e isso parece ter deixado evidenciado o Juiz Teori Zavascki na Turma, porque a lei é vigente e exequível em 15-12-88. O que se protraiu no tempo foi a cobrança da contribuição, e assim, como se mencionou, por um respeito à não surpresa, à previsibilidade do contribuinte, e não em homenagem a qualquer proteção à anterioridade que inexiste, ou à irretroatividade porquanto se cuida no ponto de definição da base de cálculo apenas.

Não vejo aí, então, inconstitucionalidade alguma, com a vênia do relator.

Encontro-a, contudo, de modo formal. Isto é, penso que não se poderia, via medida provisória - quando o "caput" do art. 195 prevê lei (ordinária) - instituir a contribuição em exame. Além da diferença ontológica entre ambas há o vício de processo legislativo e especialmente de respeito ao processo democrático de deliberação parlamentar, especialmente quanto à oportunidade e conveniência de instituição da contribuição o que o uso da medida subtrai ao Parlamento. Isso, sem esquecer que a urgência

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO
Arg. Inconst. AMS 90.04.12697-0-V2

(art. 62 CF/88) perde significado ante a "vacatio" de 90 dias prazo em que a lei (art. 64 CF/88) poderia teoricamente ser aprovada em regime de urgência.

Assim, embora por fundamento divergente do do eminente relator, porque tenho por inconstitucional a L. 7.689, de 15-12-88 reconheço a do dispositivo invocado na decisão e no voto do relator. Assim acolho a arguição nos termos propostos.

É o voto.



P.J. - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AMS Nº 90.04.12697-0 -

Apelante: UNIÃO FEDERAL

Apelado : BOJUNGA DIAS S/A

Relator : JUIZ JOSÉ MORSCHBACHER

V O T O

O EXMO. SR. JUIZ TEORI ALBINO ZAVASCKI :

Segundo o que ficou assentado no acórdão da Turma, que deu ensejo ao presente Incidente, a inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, decorreria da sua desobediência ao princípio constitucional de irretroatividade. Sustentou o eminente Juiz José Morschbacher, relator do acórdão, interpretando o §6º, do art. 195 da CF que "*Apenas os atos, fatos, negócios ou situações futuras, que venham a ocorrer ou complementar-se após o decurso daquele lapso temporal, é que se sujeitarão ao novo gravame fiscal, seja este com base no faturamento, na folha de salários ou no lucro das empresas. Publicada que foi respectiva lei a 16 de dezembro de 1988, sua vigência e eficácia por inferência constitucional, só poderia dar-se após decorrida a "vacatio legis" especial de noventa dias havendo de considerar-se por isso retroativa a aplicação, como quer o art.8º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, ao lucro apurado no balanço de 31 de dezembro de 1988, porque anterior a vigência e eficácia possíveis da referida lei*".

Por discordar, neste ponto, votei vencido, invocando as seguintes razões, então deduzidas sumariamente: "*Parece-me não ser adequada a interpretação do texto constitucional segundo a qual o prazo de noventa dias, previsto no § 6º do art. 95, diz respeito também à vigência e eficácia da lei e não apenas à exigibilidade. Tal interpretação levaria à necessária conclusão lógica, que a primeira vista me parece incorreta, de que a própria instituição da contribuição estaria projetada para o futuro.*"

Tei

P.J. - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

...

Explico melhor, agora, meu ponto de vista.

A instituição de contribuições sociais tem assento constitucional básico no art. 149, que assim dispõe:

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

Excetuada, portanto, a situação especial prevista no artigo 195, §6º, da Constituição Federal, as contribuições não de estar submetidas, entre outros, aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, previstos no art. 150, inc. III da Constituição Federal. Do princípio de irretroatividade decorre a vedação de "cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado" - (art. 150, III, a); e o princípio da anterioridade impõe a vedação de "cobrar tributos: ... b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os houver instituído ou aumentado". No que diz respeito à contribuição social previsto no art. 195 da Constituição Federal, a exceção estabelecida não diz respeito ao princípio da irretroatividade, mas unicamente ao da anterioridade. Leia-se o §6º do artigo:

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

O observador atento constatará que aqui também o Constituinte adotou, como signo caracterizador, a data da publicação da lei, já que está disciplinando, em versão própria para a contribuição em causa, o mesmo princípio da anterioridade.

Assim, do exame sistemático do texto constitucional, pode-se concluir, com segurança, que as contribuições sociais de que trata o art. 195 da Constituição Federal, sujeitam-se aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, aquele regido pelo sistema geral do art. 150, III, a da Constituição Fe-

P.J. - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

...

deral, este por sistema próprio, do art. 195, §6º. Assim, em relação às referidas contribuições é vedado:

a) cobrá-las em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que as houver instituído ou aumentado (CF, 150, III, a); e

b) cobrá-las antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (CF, art. 195, § 6º).

Sustenta-se, entretanto, que o princípio da anterioridade, seja o do art. 150, III, b, seja o do § 6º, do art. 195, da CF, implica "vacatio legis", ou diferimento de "vigência" da lei, ou, ainda de sua "eficácia", que seriam transferidas para o início do exercício seguinte ou para depois de noventa dias. Faz-se mister, pois, que se clareia o sentido das palavras de modo a situar adequadamente a questão principal a ser decidida.

Ao estabelecer que é vedado cobrar tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou" e que as contribuições sociais do art. 195 "só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído", a Constituição supõe que a lei tenha instituído o tributo antes do termo final previsto para sua cobrança e que tenha desencadeado o curso de um determinado prazo. Ora, não se pode imaginar a ocorrência de tais efeitos sem a existência de uma lei com eficácia, como tal considerada a "qualidade do texto normativo vigente de produzir ou irradiar, no seio da coletividade, efeitos jurídicos concretos" (Maria Helena Diniz, in "Norma Constitucional e seus efeitos", Saraiva, 1989, pág. 27); e também não se pode imaginar lei com eficácia sem ter vigência ("O Conceito de vigência, em sentido estrito, está relacionado com o de eficácia, uma vez que da existência (vigência) da norma depende a produção de seus efeitos" - Maria Helena Diniz, op. e loc. cit.).

Assim, pois, a se admitir que o Constituinte pressupõe a existência de lei que previamente tenha instituído o tributo e tenha destravado o termo inicial do prazo de noventa dias, há de se concluir, por imposição de lógica, que o Constituinte supõe lei com eficácia, já que sem essa qualidade ela não

P.J. - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

...

poderia ter gerado aqueles efeitos no mundo jurídico. Aliás, a entender-se - como alhures se fez - que o princípio da anterioridade implica "vacatio legis" absoluta, inclusive para a própria instituição do tributo, a leitura que, absurdamente, estaria se dando ao art. 150, III, b é a de que "é proibido instituir tributos no mesmo exercício financeiros em que haja sido publicada a lei que os instituiu".

Quero crer, por isso, que o princípio da anterioridade não diz respeito nem à vigência, nem à eficácia da lei. O que se questiona, aliás - e esse é o ponto essencial do debate travado nestes autos - é a respeito da incidência dela, especificamente, sobre fatos geradores que venham a ocorrer entre sua entrada em vigor e o início do exercício seguinte (CF 150, III, b) ou entre sua vigência e o término do prazo de noventa dias contados de sua publicação (CF 195, §6º). O que ficou decidido, pelo voto da maioria, na Turma, em resumo, é que o § 6º, do art. 195, da Constituição Federal, veda não apenas a cobrança da contribuição antes de decorrido o prazo de noventa dias da publicação da lei, mas a própria incidência da norma sobre fatos geradores ocorridos no período. No caso, tendo a Lei nº 7.689/88, entrado em vigor em 16.12.88, não poderia ter incidido sobre o lucro apurado no balanço encerrado em 31.12.88, como previsto em seu art. 8º, e daí sua inconstitucionalidade. Este entendimento tem, de resto, o apoio de doutrinadores de escola: Sacha Calmon Navarro Coelho ("Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário", Forense, 2ª edição, pág. 166), Ives Gandra Martins ("Sistema Tributário na Constituição de 1988", Saraiva, 1990, pág. 139, nota 9), Geraldo Ataliba e J.A. Lima Gonçalves (RDT, 47/41), entre outros. Todos partem do pressuposto fundamental de que o princípio da anterioridade impede a incidência da norma sobre fatos geradores anteriores ao primeiro dia do exercício em que o tributo for cobrado, ou, no caso da contribuição social do art. 195, da Constituição Federal, anteriores ao término do prazo de noventa dias da publicação da lei.

Aqui reside a divergência do meu ponto de vista em relação à douta maioria, na Turma, e à orientação doutrinária antes citada.



...

P.J. - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

...

Toda a questão gira em torno do alcance dos princípios da anterioridade e da irretroatividade. Como se sabe, os dois princípios constitucionais previstos no art. 150, III, da Constituição Federal, buscam, como parece curial, salvaguardar valores diferentes, razão pela qual adotam critérios e parâmetros apropriados às diversidades. Assim, o princípio da irretroatividade é reiteração - a rigor até mesmo desnecessária, como observa a doutrina (Geraldo Ataliba, in RDT 51/153; Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário" Saraiva, 1991, pág. 99) - da garantia inscrita no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, segundo a qual "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada." Do seu comando decorre que lei nova só incide sobre fatos novos, que venham a ocorrer após sua vigência. Explica-se, portanto, a razão pela qual o Constituinte adotou, como signo e parâmetro do princípio da irretroatividade, a vigência da lei, vale dizer, a sua habilitação para incidir.

Já o princípio da anterioridade busca preservar outro valor: o da não surpresa do contribuinte, garantindo a este lapso de tempo razoável entre a edição do ato normativo de instituição ou aumento do tributo e a sua efetiva cobrança.

Ensina, a propósito, Sacha Calmon Navarro Coelho: "O que o princípio da não surpresa exige em relação à lei fiscal é que ela inteira, em todo o seu programa, seja conhecida com antecedência, para que as pessoas físicas e jurídicas tenham segurança e certeza de como se desenvolverão seus atos e negócios num futuro próximo e previsível... O princípio da anterioridade proclama o seguinte: todos os contribuintes tem o direito de conhecer com antecedência razoável a que encargos tributários estarão sujeitos nos próximos doze meses, ou nos próximos seis meses, ou nos próximos três meses. É isto que postula o princípio da não surpresa" (RDT 48/71).

Coerente com este desiderato, de dar ciência prévia ao contribuinte, ao estabelecer o princípio da anterioridade a Constituição não mais adotou o parâmetro da vigência da lei, e sim o da sua publicação. Com esta interpretação é possível dar sentido prático e compatível às diferenças entre anterioridade e irretroatividade. Sim, porque a admitir-se - como ofaz a dou-

P.J. - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

...

trina antes citada - que o inciso III, letra b, do art. 150 da Constituição Federal, é preceito apto a determinar que o fato imponível somente pode estar situado temporalmente no exercício financeiro seguinte ao da edição da lei, qual a razão de ser do preceito contido na letra a, daquele inciso? Realmente, não teria o menor sentido - a não ser em relação aos tributos não sujeitos ao princípio da anterioridade - estabelecer, na letra a do inciso, que a lei deve anteceder o fato gerador sobre o qual incidirá, e, na letra b, estabelecer que a lei deve anteceder por um exercício aquele fato gerador! Se assim fosse, o princípio da irretroatividade teria sido duplamente desnecessário: primeiro, porque, como antes se disse, já consta do art. 5º, XXXVI; e depois, porque constaria, com maior amplitude, no art. 150, III, b. Neste caso, ademais, haveria identidade de propósito entre os dois princípios, ambos a disciplinar matéria idêntica: a da incidência da lei.

Penso, portanto, que a interpretação que compatibiliza o sentido dos dois princípios constitucionais, é a que expressa as seguintes limitações impostas pelo art. 150, III, da Constituição Federal: a lei só incide sobre fatos que venham a ocorrer após sua vigência (princípio da irretroatividade) e o tributo devido em razão de tal incidência só pode ser cobrado a partir do exercício seguinte ao da sua publicação.

No caso em exame, há de se ter presente que o § 6º, do art. 195, da Constituição Federal, estabeleceu regra especial de anterioridade de noventa dias, em substituição ao preceito do art. 150, III, b. O termo inicial é demarcado - como o é também na citada letra b - pela publicação da lei instituidora, sem prejuízo, contudo, da adoção do princípio da irretroatividade. E a única forma de compatibilizar a aplicação conjunta dos dois princípios, é a de considerar que a lei instituidora não pode incidir sobre fatos geradores anteriores à sua vigência (princípio da irretroatividade); e o tributo devido em razão da incidência, só pode ser exigido após o decurso do prazo de noventa dias da publicação da lei (princípio da anterioridade).



...

P.J. - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

...

Pois bem, estas considerações levam à necessária conclusão - e daí o voto que proferi na Turma - de que o art. 8º, da Lei nº 7.689/88 não é ofensivo ao §6º, do art. 195 da Constituição Federal, já que entre a data de sua publicação e o da cobrança da contribuição, mais de noventa dias medearam, circuns-tância que, segundo o entendimento esposado, atende às inteiras o preceito da anterioridade, com a particular disciplina estabe-lecida no citado §6º.

Ocorre, porém, que o citado art. 8º, faz incidir a contribuição sobre base de cálculo consistente do resultado in-tegral do ano de 1988. Diz o artigo:

"Art. 8º - A contribuição social será devida a partir do resul-tado apurado no período base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988." -
Mais: em se tratando de pessoa jurídica desobrigada de escritu-ração contábil, a incidência é sobre base de cálculo consisten-te da "receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezem-bro" (art. 2º, § 2º).

O fato gerador é, como se percebe, o resultado posi-tivo, vale dizer, o conjunto das rendas, auferidas no lapso de tempo iniciado em 1º de janeiro de 1988, ou, não havendo escri-turação, o somatório da receita bruta auferidas desde 1º de ja-neiro de 1988.

Ora, lei de dezembro não pode, sem ofensa ao prin-cípio da irretroatividade, previsto no art. 150, III, a, da Constituição Federal, incidir sobre fatos ocorridos em meses ante-riores. Vigente apenas em dezembro de 1988, não poderia a lei incidir sobre o suporte fático já passado no tempo, como é o ca-so do conjunto das rendas (= diferença positiva da receita - des-pesa) acumulados em meses anteriores, ou sobre a receita bruta auferida nos meses anteriores.

Não se desconhece, é certo, o entendimento jurisprudencial e doutrinário que considera - para efeito de imposto de renda - que o fato gerador ocorre de modo completo, apenas em 31 de dezembro de cada ano. Nem por isso, entretanto, se há de

P.J. - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

...

desconhecer que esta completude é formada por um conjunto de fatos, todos juridicamente relevantes e autônomos, desdobrados, temporalmente, pelos doze meses. E cada um daqueles fatos que tenham ocorrido antes da vigência da lei, já não poderão servir de suporte à sua incidência. É por isso, aliás, que aquelas pessoas jurídicas que tenham sido extintas durante o ano de 1988, mas antes de dezembro, certamente não estarão sujeitas à pagar a contribuição em causa, mesmo que tenham auferido resultado positivo durante o exercício, até sua extinção.

Em suma: o § 6º, do art. 195 da Constituição Federal não impede a incidência da lei desde a sua vigência; mas o art. 150, III, a, proibe que a incidência da lei abarque suportes fáticos situados no passado.

Assim, por pretender tributar o conjunto das rendas (= resultado positivo das receitas - despesas) de todo o ano de 1988, bem assim, na hipótese do § 2º do art. 2º, de toda a receita bruta do ano de 1988, e não apenas as rendas e receitas auferidas após sua vigência, é inconstitucional o art. 8º da Lei nº 7.689, de 15.12.88.

É o voto.





PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA
APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 90.04.12697-0
APELANTE : UNIÃO FEDERAL
APELADO : BOJUNGA DIAS S/A

V O T O

Segundo o relatório, trata-se de mandado de segurança, preventivamente ajuizado para que fosse afastada a exigência da contribuição social instituída pela Medida Provisória nº 22/88 e pela conseqüente Lei nº 7.689/88, sobre o lucro obtido pela impetrante no exercício social de 1988.

A inconstitucionalidade, incidentalmente argüida, versa sobre o art. 8º da precitada lei, cuja redação é a seguinte:

"A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988."

O voto do Eminent Relator constitui-se de um prólogo, onde é examinada, como prefacial, a questão da vigência das disposições da CR/88, relativas ao novo sistema tributário nacional. À vista do disposto no § 1º, do art. 34 do ADCT/88, desde a promulgação da CR/88 acha-se em vigor o seu art. 149, que atribui exclusivamente à União instituir contribuições sociais. Por conseguinte, se a União tivesse de editar lei necessária à aplicação do novo sistema tributário, constitucionalmente previsto, poderia fazê-lo de modo que a mesma lei tivesse vigência imediata, a qualquer momento subsequente à promulgação da Constituição, sem que se fizesse necessário aguardar o 1º dia, do quinto mês seguinte ao da respectiva promulgação, tudo nos termos do supramencionado art. 34 e §§ 1º, 3º e 4º. Essa, quanto ao tema da vigência, a situação da Medida Provisória nº 22 e da Lei nº 7.689, ambas editadas em dezembro de 1988.

A seguir, o Eminent Relator aborda os questionamentos de natureza constitucional, formulados nesta e em outras ações congêneres e endereçadas ao reconhecimento da inconstitucionalidade da referida contribuição social.

. . .



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

...
AI na AMS Nº 90.04.12697-0 - 02 -

A primeira questão diz respeito à definição da aludida contribuição social como tributo. Nesse particular, é de ser inteiramente sufragado o entendimento do Eminent Relator, que a considera como "tributo social", observando que o texto constitucional as diferenciou dos tributos em geral porque destinada à seguridade social, muito embora a origem (fato gerador da respectiva obrigação) do tributo, e não o destino do produto de sua arrecadação, é que sirva de elemento qualificador para a sua conceituação, a teor do disposto no art. 4º do CTN. A meu ver, as contribuições sociais têm nítida natureza tributária, já no plano constitucional, principalmente em razão da remissão ao art. 146, inc. III, feita no art. 149 da CR/88.

A segunda questão alude à instituição de tributos através de medidas provisórias. O Eminent Relator reconheceu a imperinência do tema na espécie "sub judice", porquanto se discute a vigência e a eficácia das normas veiculadas pela Medida Provisória nº 22/88 depois de sua conversão na Lei nº 7.689/88. Na minha opinião, o art. 62 da CR/88, ao atribuir força de lei às medidas provisórias, implementa-lhes tanto os requisitos de lei material como os de lei formal, pelo que até mesmo a matéria criminal não ficaria tecnicamente excluída de sua veiculação, ainda que pudesse ficá-lo por razões de outra ordem. Em conclusão, tenho por admissível, em tese, o encaminhamento irrestrito de matéria tributária por via de medida provisória.

A terceira questão, referente à urgência e a relevância da instituição da mencionada contribuição social, não merece mais extensos comentários do que os a ela dedicados pelo Eminent Relator, uma vez que uma e outra inserem-se no juízo estritamente polí



PODER JUDICIÁRIO
 TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

AI na AMS Nº 90.04.12697-0 - 03 -

tico do Presidente da República, ficando, portanto, excluídas do controle jurisdicional.

A quarta questão refere-se à indispensabilidade de lei complementar e foi muito bem enfrentado pelo Eminent Relator. Com efeito, a circunstância de a instituição de contribuições sociais, na conformidade do art. 149 da CR/88, ter de observar normas gerais em matéria de legislação tributária, estabelecidas por lei complementar, não significa que essas normas gerais devam necessariamente preexistir à contribuição instituída, mas sim que, se existentes quando da instituição, sejam impositivas relativamente à contribuição, que delas então não poderá discrepar. De outra parte, em se tratando de contribuição social calcada no lucro das empresas, evidentemente não se caracteriza como uma das "outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social", motivo pelo qual pode ser instituída por lei ordinária, sem que se discuta a indispensabilidade da lei complementar (CR/88, art. 195, inc. I e § 4º).

A quinta questão reporta-se à identidade de fato gerador e base de cálculo entre a contribuição social da Lei nº 7.689/88 e o antigo ICM, hoje ICMS. As considerações desenvolvidas pelo Eminent Relator a respeito do assunto não merecem o menor reparo, uma vez que sob o ponto de vista jurídico-positivo, não se pode falar de invasão de competência, bitributação ou "bis in idem" se e quando qualquer dessas anomalias estiverem reguladas, explícita ou implicitamente, pelo próprio texto constitucional. Cumpre, ainda, lembrar a competência cumulativa, admitida no art. 195, inc. I da CR/88, em relação ao faturamento e ao lucro das empresas. Daí a inaplicabilidade, à aludida contribuição social, de não-cumulatividade e de diversidade de fato gerador ou base de cálculo previstas no art. 154, inc. I por remissão do art. 195, § 4º da CR/88.

A sexta e última questão cogita da aplicação retroativa da lei. O Eminent Relator, depois de assinalar que a indigitada



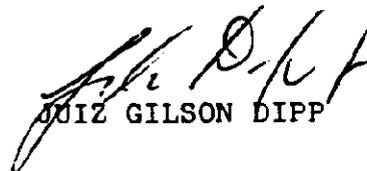
PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

. . . .

AI NA AMS Nº 90.04.12697-0 - 04 -

contribuição social está fundada no art. 195, inc. I da CR/88, afir-
ma ser-lhe aplicável o § 6º do mesmo artigo, que prevê a respecti-
va exigência somente após decorridos 90 dias da publicação da lei
instituidora ou modificadora, bem como a inaplicação do princípio
da anterioridade tributária, previsto no art. 150, inc. III, alín.
"b". Em consequência, ainda que a Medida Provisória 22/88 e a Lei
nº 7.689/88 tivessem vigência em dezembro de 1988 a eficácia desta
última - pressuposto da exigência de contribuição social - só pode-
ria iniciar-se após o decurso do referido prazo de 90 dias, ou se-
ja, bem depois de iniciado o exercício financeiro de 1988 e apura-
do o resultado, ou lucro, correspondente ao período-base terminado
em 31.12.1988. Inegável, portanto, a retroatividade da aludida Lei
nº 7.689/88, manifestada em seu art. 8º, que tenho por ferido de
evidente inconstitucionalidade.

Em face do exposto, acompanho o voto do eminente Relator.


JUIZ GILSON DIPP



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 90.04.12697-0/RS

RELATOR: JUIZ JOSÉ MORSCHBACHER

VOTO-VISTA

EXMO. SR. JUIZ DÓRIA FURQUIM

Sr. Presidente:

Serei breve e procurarei me referir às passagens que me pareceram mais relevantes dos votos do eminente Relator e de seus Pares. Peço que relevem as imperfeições, inevitáveis.

O que desejo, entretanto, deixar claro é que de toda a fundamentação do voto do eminente Relator deparei que S. Exa. espanca inúmeras dúvidas concernentes à constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 15.12.88. Inconstitucionalidades foram argüidas sob o ponto de vista da necessidade de prévia lei complementar uma das principais argüições -, muito embora tenha verificado que outros tribunais tenham reconhecido essa inconstitucionalidade; a fundamentação do voto do eminente Juiz Relator bem espanca essa dúvida. E, efetivamente, estou com a fundamentação do voto, eis que a Constituição é expressa no sentido de excluir pelo menos as contribuições sociais da necessidade prévia de lei complementar, porquanto se refere essa obrigatoriedade, apenas às outras contribuições que possam vir a ser criadas.

Também S.Exa. bem espancou a dúvida concernente à necessidade de demonstrar-se relevância para a sua instituição através de medida provisória. Não somos Juízes dessa relevância; aqui, fica na discricção da autoridade administrativa, política.

De forma que, devo ressaltar apenas o meu entendimento de que o eminente Relator tem uma concepção de tributação, natureza jurídica do tributo, algo diversa da que esposto, uma vez que, já de longa data, convenci-me de que existem espécies tributárias diversas dos impostos e das taxas e contribuições de melhoria, que são as expressamente previstas no Código Tributário Nacional. Não me convenci, data venia, da sua sistematização mediante absorção do conceito de contribuições sociais a impostos de



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

destinação pré-determinada. Realmente, são expressões tentadoras estas a que ele se referiu como impostos sociais, que são citados na doutrina estrangeira, mas é muito difícil entender-se impostos com caráter alimentício ou alimentar, impostos que se possam consumir através da atividade profissional e geradora dos mesmos, tais como: Fundo de Garantia, contribuições sobre a folha de pagamento.

De qualquer forma, como ele mesmo salientou, as contribuições sociais, sendo livres para serem aplicadas cumulativamente a impostos e a fatos geradores de impostos, destacam-se, sem dúvida, como uma espécie diversa de tributo. Dizer que ela é tributo e que se rege pelas normas gerais tributárias não significa abolir a sua distinção, sempre relevante em todas as aplicações práticas, com referência a impostos, dos quais se extrema.

Portanto, estou de acordo com a fundamentação de S. Exa., mas, no que tange a essas questões teóricas, estou distanciando-me, e, por isso, apenas de relance, passo em revista.

Quanto à sua declaração principal, a da aplicação ao resultado apurado em 31.12.88, da Lei nº 7.689, de 15.12.88, tenho para mim que correta é a sua interpretação, muito bem analisada pelo eminente Juiz Ari Pargendler, de que o art. 8º, na sua redação, segundo a qual a contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31.12.88 - e isto para uma lei que foi publicada em 15.12.88 -, tal fato configura aplicação retroativa a fatos anteriores à vigência desta Lei.

Razoável, portanto, é o afastamento desse artigo, porque trata-se de uma espécie tributária sujeita às normas gerais de Direito Tributário, e são expressas na Constituição as garantias do cidadão que obstam a essa aplicação infringente do por ele chamado "princípio da não-surpresa".

Com a vênha de V.Exas., abrevio meu voto para colocar-me, nas suas conclusões, integralmente em apoio ao voto do eminente Relator, pela inaplicabilidade ao resultado apurado em 31.12.88, daí decorrendo a inconstitucionalidade do art. 8º, que isso prevê expressamente.

É como voto.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO



SESSÃO DO(A)

PLENÁRIO

REGISTROS
AMS nº 90.04.12697-0 (Arguição
de Inconstitucionalidade)

PAUTA DE
12 / 6 / 91

JULGADO EM
/ /

RELATOR: Exmº Sr. Juiz JOSÉ MORSCHBACHER

REVISOR: Exmº Sr. Juiz _____

PRESIDENTE DA SESSÃO: Exmº Sr. Juiz ELI GORAIEB

PROCURADOR DA REPÚBLICA: Exmº Sr. Dr. JAYME EDUARDO MACHADO

AUTUAÇÃO

Apelante : UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL

Apelada : BOJUNGA DIAS S/A

Remetente: JUÍZO FEDERAL DA 1ª VARA/RS

ADVOGADOS

Dr. Jayme Eduardo Machado e Dr. Pio Cervo

Dr. Edui Antonio Rech

SUSTENTAÇÃO ORAL

CERTIDÃO

Certifico que o Egrégio Plenário, ao apreciar o processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Iniciado o julgamento, após o voto do Senhor Juiz José Morschbacher, Relator, reconhecendo a inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei nº 7.689, de 15.12.88, no que foi acompanhado pelos Senhores Juizes Osvaldo Alvarez, Paim Falcão, Ellen Gracie Northfleet, Ari Pargendler, Fábio Bittencourt da Rosa, Volkmer de Castilho, Teori Albino Zavascki e Passos de Freitas, pediu vista o Senhor Juiz Dória Furquim. Ainda votaram acompanhando o Senhor Juiz Relator os Senhores Juizes Gilson Langaro Dipp e Eli Goraieb (Presidente). Aguarda o Senhor Juiz Sílvio Dobrowolski.

Presentes à Sessão os Senhores Juizes José Morschbacher, Relator, Osvaldo Alvarez, Paim Falcão, Ellen Gracie Northfleet, Ari Pargendler, Fábio Bittencourt da Rosa, Volkmer de Castilho, Teori Albino Zavascki, Passos de Freitas, Dória Furquim, Gilson Langaro Dipp e Sílvio Dobrowolski. Ausente, por motivo justificado, o Senhor Juiz Cal Garcia, Vice-Presidente e Corregedor.

TRF 1.39011.10 - CERTIDÃO DE JULGAMENTO

Secretário(a)