

A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCROS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Antônio Roberto Sampaio Dória*

1. Natureza jurídica das contribuições parafiscais. 2. A Emenda Constitucional nº 8/77. 3. As contribuições especiais e sociais na Constituição de 1988. 4. A Lei nº 7.689/88 e sua inconstitucionalidade. 5. Eficácia de isenção do imposto de renda sobre lucros. 6. Distorção de base de cálculo. 7. Sobrevivência de isenções condicionadas.

1. As contribuições originariamente denominadas parafiscais e sua natureza jurídica

1. A tripartição do gênero tributo em três espécies – imposto, taxa e contribuição de melhoria – é tradicional em nossa estrutura constitucional há décadas, confirmando-a a recente Carta Magna de 1988, em seu art. 145, incisos I a III.

No entanto, desde meados deste século, em virtude da crescente interferência estatal nas atividades privadas (particularmente a previdência social), verificou-se o fenômeno da criação de contribuições *coercitivas* especiais, *paralelamente* ao campo da atividade financeira *ordinária* e secular, destinadas aquelas a atender *objetivos específicos* em tais *novas* áreas de atuação governamental.

Aliomar Baleeiro identificou, concisamente, tal fenômeno na prática tributária de vários países ocidentais:

“O problema da parafiscalidade lembra as palavras do velho Fausto, quando ratifica a Bíblia: no princípio, foi o fato, a ação.

Antes de cunhar-se o vocábulo, que, após a última guerra, conquistou circulação livre na linguagem técnica dos países latinos, surgiu a prática financeira que desse modo veio a ser batizada. Raramente um neologismo criado pela técnica financeira logrou tão rápida consagração. Faltava uma palavra para exprimir as finanças ‘paralelas’ ou ‘ao lado’ do Fisco propriamente dito.

* Professor de direito financeiro na Faculdade de Direito da USP.

Utilizada inicialmente, ao que se afirma, em 1946, no Inventário Schuman, na França, a palavra 'parafiscal', como designação de certas contribuições *alheias ao Tesouro*, na mesma ocasião já alcançava acolhida na obra de Laufenburger.

(...)

Ora, da elaboração doutrinária até agora conhecida, quatro elementos são apontados como característicos das contribuições parafiscais:

a) delegação do poder fiscal do Estado a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo;

b) destinação especial ou 'afetação' dessas receitas aos fins específicos cometidos ao órgão oficial ou semi-oficial investido daquela delegação;

c) exclusão dessas receitas delegadas no orçamento geral (seriam, então, 'para-orçamentárias', *parabudgetaires*, segundo Laferrière);

d) conseqüentemente, subtração de tais receitas à fiscalização do Tribunal de Contas ou órgão de controle da execução orçamentária."¹

2. A natureza tributária de tais contribuições parafiscais, desde sua implantação no ordenamento positivo brasileiro, nunca foi seriamente questionada. Já o próprio Ministro Baleeiro assim se exprimia, incisivamente:

"A delegação do poder fiscal e a destinação específica do tributo, pois, como já observou Merigot, não bastam por si só para assegurar à parafiscalidade qualidades distintas, que a diferenciem dos impostos e taxas.

Há, na parafiscalidade, o elemento coativo peculiar a todos os tributos (...)

Visto sumariamente o conceito de parafiscalidade, parece-nos que ela, teoricamente, em que pese à douda opinião do Prof. Morselli, não oferece fisionomia distinta daquela que identifica os tributos em geral, pois a delegação e a aplicação especial são aspectos meramente técnicos.

(...)

Cobradas por ato de autoridade, sem qualquer adesão voluntária do contribuinte, as receitas parafiscais entrariam no gênero dos tributos ou ingressos coativos.

(...)

Teríamos, então, de investigar, em relação a cada contribuição parafiscal, se os respectivos contribuintes recebem ou não uma contraprestação efetiva, quer pelo gozo de um serviço, quer porque este haja sido colocado à disposição deles; ou tenha sido provocada por atividade deles a despesa relativa a esse serviço. No caso afirmativo, a contribuição parafiscal estará identificada como taxa *stricto sensu*.

(...)

Noutros casos, porém, não há qualquer nexó entre o contribuinte e a finalidade a que se destina a cotização parafiscal. Se esta recai sobre o custo da mercadoria, ou qualquer elemento desse custo (material, mão-de-obra etc.), nada importa que, afinal, a arrecadação se destine especialmente ao fomento da produção daquela mercadoria, educação profissional ou técnica de futuros operários para fabricá-la etc. Há, então, imposto.

O exame dos fatos mostra que a contribuição parafiscal em alguns casos se identifica com as taxas *stricto sensu*, e em outros casos com impostos com destinação especial a um fim. A taxa, por sua natureza, envolve aplicação especial."²

¹ Baleeiro, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 2. ed. Rio de Janeiro, 1958. v. 2, p. 445 e 448.

² Baleeiro, Aliomar. op. cit. p. 449, 451, 452 e 453.

A doutrina sempre se manifestou em idêntico sentido.³

Na jurisprudência, sugestivo aresto do Tribunal Federal de Recursos:

“Execução fiscal. Contribuições previdenciárias. Débito prescrito. Caracterizada a contribuição previdenciária como espécie do gênero tributo, sua exigibilidade se contém dentro do período de 5 anos”.⁴

2. A metamorfose operada pela Emenda Constitucional nº 8, de 1977

3. Em 1977, com a adoção da Emenda Constitucional nº 8, as contribuições originariamente parafiscais, agora com nova nomenclatura jurídica, que as intitulava contribuições *especiais* ou *sociais* (objetivando-lhes o escopo de atender encargos vários como previdência social, salário-família, ensino primário etc.), deixaram de inscrever-se no quadro *tributário* brasileiro, para, numa espécie de limbo ajurídico, converter-se numa categoria de *exações compulsórias*, desligadas do conceito de tributo *in genere*, para constituir-se numa espécie *nova*, de contornos e limitações jurídicas ainda não conceitualizados. O argumento principal, para permitir tal dissociação de classificação jurídica, repousava singelamente no disposto no art. 43, da Constituição de 1967, ao qual foi, pela Emenda Constitucional nº 8, acrescido um inciso de número X, que deferia ao Congresso Nacional dispor sobre “contribuições especiais”, para custear certos encargos, em contraste com o inciso I do mesmo artigo que se referia à instituição genérica de tributos-impostos, taxas e contribuições de melhoria.

4. Desta colocação, inferiram as cortes do País, inclusive o Supremo Tribunal Federal, que tais contribuições agora ditas simplesmente “sociais”, não se configuravam como tributos, alheias, pois, às normas, limitações e restrições próprias destes.

Como assinalou precisa e sinteticamente Brandão Machado.

“Ao enumerar de início os *tributos* e finalmente contribuições *sociais*, o legislador distinguiu nitidamente essas duas categorias lógicas: no conceito de tributo não se enquadram as contribuições sociais, a partir da Emenda nº 8.”⁵

A Suprema Corte, em voto extremamente esclarecedor do Ministro Alfredo Buzaid, deixou nítida tal fundamentação.

“Com o advento da Emenda nº 8/77 foi acrescentado ao art. 43 da Constituição o inciso X, ficando o texto com a seguinte redação:

‘Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com sanção do presidente da República, dispor sobre a matéria da competência da União, especialmente:

(...)

³ Cf. Sousa, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro, 1954. p. 131; e A Previdência Social e os municípios. In: *Rev. Dir. Público*, v. 24, p. 215; Ataliba, Geraldo. *Pis-natureza de imposto*. In: *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo, 1978, v. 2, p. 55 e segs.; nesta mesma obra e volume, p. 141, Salário-educação – natureza tributária; Greco, Marco Aurélio. *A chamada contribuição previdenciária – caráter tributário*. In: *Rev. Dir. Público*, v. 19, p. 385; Fanucchi, Fábio. *Os tributos no atual sistema constitucional brasileiro*. In: *Proposições tributárias*. São Paulo, 1975, p. 65 e segs.; Souza, Hamilton Dias de. *Natureza jurídica e base de cálculo a que se refere o Programa de Integração Social*. In: *Estudos tributários*. São Paulo, 1974, p. 282.

⁴ Prevalência dos arts. 173 ou 174 do CTN sobre o art. 144, das Lops; ac. TFR, Segunda Turma, Ap. nº 47.712, 19 de agosto de 1977, Rel. Min. Jarbas Nobre, DJU, 15 de mar. de 1978, p. 1.333.

⁵ Machado, Brandão. *São tributos as contribuições sociais?* In: *Direito tributário atual*. São Paulo, 1987. v. 78, p. 1.824, inserto também em *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado*. Rio de Janeiro, 1988. p. 62; cf., ainda, Mélega, Luiz. *Natureza jurídica da contribuição de Previdência Social*. In: *Direito tributário*. São Paulo, 1984, p. 331 e segs.

X – contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178.’

No sistema jurídico nacional há impostos, taxas e contribuições de melhoria. Além destas três espécies, em relação às quais não pode ser instituído novo imposto que tenha fato gerador ou base de cálculo idênticos aos previstos nos arts. 23 e 24 (Constituição da República, art. 21, § 1º), surge uma nova categoria jurídica, denominada ‘contribuições sociais’, cujo campo de aplicação abrange o salário-família (art. 165, II), a participação nos lucros (art. 165, V), o fundo de garantia (art. 165, XIII), a previdência social (art. 165, XVI), a aposentadoria da mulher (art. 165, XIX), os sindicatos (art. 166, § 1º), a assistência à maternidade, à infância, à adolescência e aos excepcionais (art. 175, § 4º) e ao ensino primário gratuito (art. 178) a cargo das empresas.

(...) o legislador constituinte recorreu a nova categoria jurídica, denominada ‘contribuição social’, que não é imposto nem taxa, mas um *tertium genus*. (...)

Estou convencido, pois, de que a contribuição social não é imposto. O próprio legislador constituinte, ao inseri-la no art. 43, X, da Constituição, quis intencionalmente retirá-la do capítulo do sistema tributário. A contribuição social é um *tertium genus* e por isso perfeitamente compatível com o imposto.”⁶

3. A reintegração efetivada pela Constituição de 1988 das contribuições especiais e sociais no ordenamento tributário nacional

5. A conceituação jurídica das contribuições especiais ou sociais, até este passo analisadas, sofreu radical alteração com o advento da Constituição Federal de 1988. Em primeiro lugar, o argumento principal, retro-examinado, de competir ao Congresso Nacional competência para, além dos tributos, decretar contribuições sociais, simplesmente desapareceu. O art. 35 da Constituição de 1988, que cuida das atribuições do Legislativo Federal, não contém tal distinção. Meramente dispõe que os poderes da União se estendem ao “sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas (inc. I)”.

6. Em segundo lugar, as contribuições especiais e sociais readquiriram, com renovada força, seu caráter tributário porque:

a) passaram a integrar expressamente o capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional (Título VI – Da tributação e do orçamento – Capítulo I – Do sistema tributário nacional), dispondo o art. 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.”

b) devem obedecer, conforme explicitamente acima transcrito, ao inc. III, do art. 146 da Constituição, que dispõe:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...)”

⁶ Ac. STF, Primeira Turma, Agr. nº 96.932, 22 de junho de 1984, Rel. Min. Alfredo Buzaid. In: *Rev. Trim. Jurisprudência*, v. 11, p. 1.152 e segs.

c) devem ainda obedecer, por força do mesmo dispositivo, ao previsto no art. 150, incisos I e III, que cuidam diretamente das “limitações do poder de tributar”, matéria, pois, ínsita ao próprio conceito de tributo, a saber:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”

4. *As contribuições sociais devidas ao Sistema da Seguridade Social, na Constituição de 1988*

7. Firmado tal pressuposto, de serem tributárias as contribuições sociais, submetidas, por consequência, ao ordenamento privativo dos tributos *in genere*, depara-se com o disposto no art. 195 da Constituição de 1988, inciso I:

“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 empregados, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.”

5. *A anterioridade trimestral das contribuições sociais destinadas ao sistema da seguridade*

8. Diretriz fundamental, entretanto, para a imposição de contribuições sociais destinadas ao sistema securitário, consigna-a o mesmo art. 195, em seu § 6º:

“§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.”

Para traçar um paralelo com o princípio da anterioridade das leis tributárias, costumeiramente inscrito em nossas leis fundamentais, e ora reafirmado no art. 150, III, b, da Constituição de 1988, determinou-se no citado art. 195, § 6º, da Constituição de 1988, um princípio de excepcionalidade restrita, que bem poderíamos qualificar de anterioridade trimestral, ao invés da regra geral de anterioridade anual, que alcança os tributos indistintamente.

6. *A instituição da contribuição social pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Uma primeira inconstitucionalidade: a ausência da lei complementar*

9. Confirmando a Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988, o Congresso Nacional, através da lei em epígrafe, instituiu a contribuição social agora também sobre os *lucros* das empresas (sem prejuízo de atingir, igualmente, a folha

de pagamento e o faturamento daquelas, na forma da legislação em vigor). Já aqui nos deparamos com uma primeira inconstitucionalidade: a ausência de lei complementar, disciplinadora das condições de cobrança da contribuição. Com sólidos argumentos, observou recentemente o abalizado Ives Gandra da Silva Martins:

“As *novas* contribuições só podem ser criadas por lei complementar visto que há expressa referência à observância do art. 146, III, naquilo que cuida das contribuições *novas* [no caso presente, sobre o *lucro* das empresas] (...) Em relação às contribuições já existentes, como Finsocial, cuja natureza, todavia, o STF plasmou como sendo de imposto, não haverá necessidade de lei complementar, mantendo-se a exceção nos termos da legislação anterior (...)

As contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária, não se encontram mais na parafiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregadas. À evidência, uma *nova* contribuição terá que ser definida primeiramente por lei complementar, por força do art. 146, III, visto que é uma espécie tributária e não poderá, em face do art. 154, I, ter fato gerador e base de cálculo idênticos à de outros impostos, sobre não poder ser cumulativo.”⁷

10. Apesar da ausência desse requisito constitucional preliminar, disse com efeito, a citada Lei nº 7.689, em seus lances pertinentes ao objeto deste mandado:

“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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano (...)”

“Art. 4º A contribuição social será convertida em OTNs 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.”

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

11. Eis aí clássico exemplo de aderência formal a um relevante princípio constitucional, em contraste a um desconhecimento substancial, absoluto e definitivo, dos fins e objetivos que naquele se contém.

Com efeito, desenha-se aqui, como consequência desse quadro legislativo, o seguinte dilema:

a) se a contribuição é devida a partir do lucro apurado em 31 de dezembro de 1988 e tal dívida é parcelada em seis prestações mensais, vencendo-se a primeira no último dia útil de abril seguinte, infringe-se o disposto no já referido art. 195, § 6º, da Constituição Federal, uma vez que desrespeita o prazo de 90 dias, desde sua instituição, para que possa ser devida ou exigida do contribuinte; pois, em verdade, a obrigação tributária, líquida e certa, se tornou devida instantaneamente em 30.12.88, diferindo-se sua liquidação para datas subseqüentes; com efeito, o nascimento da obrigação nada tem juridicamente a ver com o prazo para seu pagamento; o débito, a exigibilidade preexistem; sua solução, e tão-só esta, é que se adia; ou bem,

⁷ Silva Martins, Ives Gandra da, *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo, 1989, p. 114 e segs.

b) se a contribuição é devida ou exigida no último dia útil de abril de 1989, atende-se, na aparência ao menos, o prazo de 90 dias que deve mediar entre sua instituição e exigência; por certo lado, entretanto, fere-se, se esta for a inteligência a prevalecer, o disposto no art. 150, III, *a*, da Constituição, vez que se cria uma figura tributária retroativa, incidindo sobre um fato inequivocamente pretérito, vale dizer, nos termos da própria lei, o resultado apurado no período encerrado em 31 de dezembro de 1988.

12. Cabe ao intérprete, porém, assim como ao aplicador da lei, solver tais dilemas (ou incongruências ou contradições legislativas), para que possa o ordenamento jurídico positivo ter a normatividade que lhe é inerente, deixando emergir, nesse processo de recomposição lógica, a verdadeira *mens legis*, para sua aplicação às hipóteses de litígios, acaso verificadas.

Ora, como já acima apontamos (item 8), o constituinte de 1988, inovativo, criou, paralelamente ao princípio geral da anterioridade anual (art. 150, III, *b*), na esteira de nossa tradição jurídica, um princípio de idêntica natureza, que daquele se distingue apenas pela extensão temporal mais reduzida, de 90 dias, reservada para a instituição a exigência das contribuições sociais (art. 195, § 6º).

13. Por que dizemos idêntica natureza de ambos os princípios? Já esclarecia Aliomar Baleeiro no tocante ao princípio geral da anterioridade, ou anualidade (como preferia o eminente ministro apelidá-lo), ao comentar, aprovando-a expressamente, decisão judicial a respeito:

“Não é lícito, portanto, criar imposto para ser colhido no mesmo exercício. Seria a *surpresa tributária*, que a moral administrativa condena.”⁸

Tal requisito – prosseguia – não é “uma formalidade sacramental, oca de fomento de utilidade ou de senso prático. Ela repousa na experiência humana, dolorosamente adquirida em circunstâncias históricas.” O princípio – conclua – visa neutralizar *surpresas tributárias*.⁹

E, indaga-se, não seria essa mesma “surpresa fiscal”, profligada por Baleeiro, que o constituinte de 1988 desejou erradicar (embora agora por período de 90 dias), em favor dos contribuintes que se vissem obrigados ao pagamento da exação em exame, ao contrário dos demais tributos genericamente, em que se lhes condiciona a cobrança a prazo mais dilatado, ou seja, anual?

A nosso ver tal conclusão é inescapável. Para relembrear velho adágio: *ubi cadem ratio, ibi eadem legis dispositio* (conquanto por período de proteção temporal inferior, à discricção do poder constituinte que assim entendeu de redigir o dispositivo).

14. Qual parece ter sido, a todas às luzes, o raciocínio do constituinte para logicamente atingir o escopo retrodescrito:

a) crie o legislador ordinário uma contribuição social;

b) defira ao contribuinte um prazo de 90 dias para sua aplicação efetiva, a fim de que possa ele, financeira e economicamente, preparar-se para solver esse novo ônus;

c) tal ônus deve ter sua aplicação efetiva amarrada aos fatos tributáveis, que ocorram após os aludidos 90 dias.

Em verdade, se se institui a contribuição, a ser paga em 90 dias, sobre fato passado, como pode o contribuinte preparar-se econômica e financeiramente para solvê-la? Não estaríamos aqui num quadro da mais perfeita e acabada surpresa fiscal?

⁸ Baleeiro, Aliomar. In: *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 2. ed. Rio de Janeiro, 1960. p. 51.

⁹ Baleeiro, Aliomar. op. cit. p. 63 e 64.

15. Se se permite um *símile*, seria o mesmo que, na esfera de aplicação do princípio mais genérico da anterioridade anual, o legislador, por hipótese, instituisse, em junho uma imaginária majoração do ora criado imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, definindo-a como devida sobre as operações desde então realizadas, mas com seu pagamento diferido até o seguinte mês de janeiro. A quem tal esquema ilusionista poderia convencer e, do prisma jurídico, como compatibilizá-lo com a norma da anterioridade anual?

Em suma, o que se pretende com a dualidade dos princípios de anterioridade já enunciados e esmiuçados é fazer com que as obrigações tributárias se constituam após os prazos de carência que a Constituição fixou e, sobretudo, que tais obrigações recaiam sobre fatos verificados após tal carência, prevenindo-se o contribuinte acerca de ônus futuros sobre fatos também futuros, nunca prestações futuras sobre fatos pretéritos, pois ninguém pode, nesse esquema esdrúxulo, prevenir-se contra coisa alguma.

Hermenêutica que conduzisse à interpretação contrária, abonaria, do modo mais cristalino e incisivo, uma tributação retroativa, a que o direito e a prática nacionais são absolutamente refratários, ora expressamente proibida no próprio texto constitucional (art. 150, III, a).

7. A isenção de imposto de renda por prazo certo e em função de determinadas condições

16. A par das questões genéricas até aqui analisadas, cabe apontar uma hipótese muito especial: a eventual existência de isenção condicionada de imposto de renda e adicionais em relação ao lucro de certos empreendimentos incentivados (por exemplo, Sudam ou Sudene).

Ora, é cediço que tais isenções são irrevogáveis enquanto persistirem o prazo e as condições que as motivaram.¹⁰

Jurisprudência que se cristalizou na Súmula nº 544 da jurisprudência predominante do STF:

“Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas.”

E *irrevogáveis tanto direta ou indiretamente*, pois se o poder público pudesse *obliquamente* desonerar-se de compromissos solenes dos quais diretamente não pode, todo o sistema de proteção, garantias e outros direitos constitucionalmente assegurados seria *mera fantasia*. Já o havíamos advertido em trabalho de 1964, ora reeditado: “E, se determinados interesses individuais são protegidos contra a ação *direta* do Estado, não se há de permitir que sejam *obliquamente* infringidos, sob pena da absoluta inocuidade e até inutilidade de todo o aparelhamento constitucional vigente.”¹¹

¹⁰ Código Tributário Nacional, art. 178, além de copiosa jurisprudência: ac. 2ª Câm. Cív., Trib. Apelação de Minas Gerais, Agr. nº 136, 21 de outubro de 1940, Rel. Des. Vilas Boas, *Rev. Forense* 86/416; ac. Segunda Turma, STF, Ap. nº 7.589, 18 de janeiro de 1944, Rel. Min. Goulart de Oliveira, *Rev. Forense*, v. 100, p. 486 (a isenção não pode obliquamente ser frustrada por lei posterior, mascarando, como taxa, um imposto dispensado); ac. Trib. Justiça do Rio Grande do Norte, pleno, Agr. nº 1.323, 8 de setembro de 1952, Rel. Des. Túlio Bezerra, *Rev. Forense*, v. 158, p. 313; ac. STF, pleno, Mandado de Segurança nº 6.043, 13 de janeiro de 1960, Rel. Min. Rocha Lagoa, *Rev. Dir. Administrativo*, v. 70, p. 123.

¹¹ Dória, Antônio Roberto Sampaio *Direito tributário e due process of law*. 2. ed. Rio de Janeiro, 1986. p. 176. Grifos originais.

Ainda uma vez (dando ensejo para lastimar, *data venia*, o descuido da legislação em apreço), a contribuição social em pauta configura exemplo clássico, de infringência indireta a direitos constitucionalmente assegurados.

8. *A metamorfose parcial do imposto de renda em contribuição social*

17. Fica patente, da simples leitura do texto da Lei nº 7.629, instituidora da contribuição, que esta é, parcialmente, mera sucedânea das incidências do imposto de renda vigentes até a data de sua publicação.

Atente-se para o mecanismo que foi concebido para possibilitar a referida metamorfose, operada através da linguagem de seu *art. 10*:

a) as pessoas jurídicas em geral pagavam o imposto de renda de 35% sobre seus lucros; pagam agora 30% de imposto propriamente dito e 8% de contribuição social (*art. 3º*);

b) as instituições financeiras em geral pagavam imposto de renda de 45% sobre seus lucros; pagam agora 35% de imposto propriamente dito e 12% de contribuição social (*art. 3º, parágrafo único*).

Ora, os titulares de isenções condicionadas têm direito líquido e certo de não pagar imposto de renda sobre o resultado advindo de suas atividades incentivadas, quer diretamente, sob o *nomen juris* de imposto de renda, quer indiretamente sob *nomen juris* de outro tributo (no caso, verdadeiramente um imposto, conforme descrito no item 2, *in fine*), que possui natureza idêntica à daquele.

9. *A desfiguração da base de cálculo dos tributos e a conseqüente modificação de sua natureza jurídica*

18. Em contrário a esta tese, poder-se-ia objetivar que se cuida, em verdade, de dois tributos distintos, embora com assento na mesma realidade econômica.

Demonstramos, nos itens acima de nºs 5 e 6, que ditas contribuições parafiscais, originadas principalmente a partir da década de 30, ora denominadas contribuições sociais, revestem, de forma inequívoca, nas dobras da Constituição de 1988, o caráter de verdadeiros tributos.

De fato, ora são impostos, tributos *não-vinculados*, que não se traduzem em prestação de serviço público ao contribuinte. Ora, taxas, tributos *vinculados*, se de modo contrário se comportam.

Para ilustrar com as três bases de cálculo das contribuições sociais, previstas expressamente no *art. 195* da Carta Magna:

a) são *impostos*, quando atingem o lucro e o faturamento das empresas, pois não correspondem a serviços públicos a estas vinculados;

b) são também *impostos*, e por idênticas razões, quando lhes alcançam a folha de pagamento, ficando a seu cargo o recolhimento do gravame;

c) ao revés, são *taxas*, por motivos opostos, quando incidam sobre as remunerações das folhas de pagamento, a cargo dos *empregados*, de quem são descontadas e recolhidas ao fisco, mas que a estes efetiva ou potencialmente aproveitam sob a forma dos benefícios da seguridade social (pensões e aposentadorias, por exemplo).

Distinguem-se formalmente tais contribuições do imposto e da taxa, como ficou esclarecido, pela sua destinação a um fim específico, ligado à seguridade social.

19. Ora, diante desse quadro, se a contribuição social é um imposto, quando incide sobre lucros, então equipara-se ao imposto sobre a renda, ou melhor, a um adicional deste, cujas bases de cálculo são, igual e precisamente, seus lucros. Se o contribuinte está guarnecido, por isenção condicionada, contra a incidência do imposto de renda e *adicionais* durante o prazo especificado, estará também protegido de incidência que, à guisa ou sob a denominação diversionista de contribuição social, se lhe venha a exigir.

20. Tal fenômeno da distorção da base de cálculo de um tributo e a consequente desnaturação ou modificação de sua natureza jurídica não é estranha, de há muito, nos quadrantes do direito tributário.

Em obra clássica, Amílcar de Araújo Falcão a assinalou:

“Também o fato gerador é decisivo para a definição da base de cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar.

Essa base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica.

É certo que nem sempre há absoluta identidade entre uma e o outro. Dizem os escritores que tal simultaneidade ou identidade perfeita entre fato gerador e base de cálculo só é encontrada nos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio.

Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último.

De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo.”¹²

O consagrado Rubens Gomes de Sousa assim também se manifestava:

“Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha de sua base de cálculo. *Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência.* Esta última fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação, ou que dela não decorram necessariamente.”¹³

Modernamente, o autorizado Geraldo Ataliba segue idêntica orientação:

“Efetivamente, fica evidente a posição central da base impositiva – relativamente à hipótese de incidência pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base impositiva uma grandeza que não seja ínsita na hipótese de incidência.

Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base impositiva a renda do seu titular. Tal situação – essencialmente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio.”¹⁴

¹² Falcão, Amílcar de Araújo. *Fato gerador de obrigação tributária*. Rio de Janeiro, 1964. p. 157-8.

¹³ Sousa, Rubens Gomes de. *Parecer. Rev. dos Tribunais*, 227/65-6.

¹⁴ Ataliba, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 3. ed. São Paulo, 1984. p.104. Ver, ainda, no mesmo sentido, Carvalho, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo, 1974. p. 159 e segs., ou *Curso de direito tributário*. São Paulo, 1985. p. 200 e segs.; Becker Alfredo Augusto. *Teoria Geral do direito tributário*. São Paulo, 1963. p. 338 e segs.; Barreto, Aires. *Bases de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo, 1987. p. 37 e segs.

21. Em conclusão, que deduzir de todas essas considerações? Parece-nos que se o contribuinte beneficiado se sujeitasse à incidência da contribuição social sobre seus lucros, estaria pagando imposto de renda ou, preferivelmente, adicional deste, de que está expressa e irrevogavelmente isento, pelos prazos que lhe hajam sido deferidos.

Como bem ponderou, ainda mais uma vez, Aliomar Baleeiro,

“Sem dúvida, em princípio, a regra deve ser a revogabilidade ou a redutibilidade da isenção em qualquer tempo em que o Estado entenda que ela já não corresponde ao interesse público do qual promanou. Mas há exceções, quando a isenção, pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade de que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época. Então ela foi onerosa para o beneficiário. Nesses casos, a revogabilidade, total ou parcial, seria um ludíbrio à boa-fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado.”¹⁵

10. *A sobrevivência de isenções condicionadas na sucessão de textos constitucionais*

22. Um derradeiro aspecto merece análise cuidadosa, expresso no título deste capítulo.

Debate-se, de há muito, se isenções condicionadas sobrevivem a mudanças institucionais/constitucionais que deslocam competências impositivas de um para outro ente federativo. Mesmo sendo um direito adquirido, argumenta-se, tal isenção não prevalece, se o novo detentor do poder tributário recusar-se a honrar o compromisso de isenção condicionada, que o antigo titular da competência tributária havia assumido. Acrescente-se que contra a Constituição não há direito adquirido.”¹⁶

A matéria é controversa. Tivemos oportunidade de sintetizá-la em trabalho anterior, optando convictamente por entender que “a isenção condicionada de um dado imposto, deslocado pela Constituição para a esfera de competência impositiva de outro poder, extingue-se *ipso facto*, salvo disposição expressa em contrário da mesma Constituição ou conservação do benefício, referendada pelo novo sujeito ativo; essa conclusão decorre da circunstância de que a competência fiscal atribuída pela Constituição é *plena*, dentro das limitações *expressas* em que a pode eventualmente conter.”¹⁷

Assim, também, Souto Maior Borges:

“A intangibilidade das isenções, com a transplantação de competência tributária, não é princípio consagrado constitucionalmente. Uma entidade da federação não está vinculada pela concessão de isenções, quando o tributo estava confinado a outra. A isenção anteriormente concedida torna-se em tais casos inoperante.”¹⁸

23. O tema supradiscutido ganhou contornos diversos, já bem mais análogos ao objeto deste artigo. Com efeito, a ênfase, que se dera à transferência de competência impositiva, transferiu-se então à instituição de *novos* tributos e, principalmente, à *substituição* de tributos existentes, embora dentro da *mesma* esfera de com-

¹⁵ Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro, 1981. p. 592.

¹⁶ Ac. Segunda Turma, STF, Recurso Extraordinário nº 14.360, 15 de maio de 1949, rel. Min. Edgard Costa. In: *Rev. Direito Administrativo*, 24/57.

¹⁷ Dória, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo, 1967, p. 296.

¹⁸ Souto Maior, Borges. *Isenções tributárias*. São Paulo, 1969. p. 113-4.

petência, modelados pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e pela Constituição Federal de 1967 (o imposto de consumo federal, por exemplo, transformado em imposto sobre produtos industrializados, também federal).

O caso exemplar dessa nova temática foi representado pelo imposto de circulação de mercadorias, sucedâneo do imposto de vendas e consignações, de inegáveis características econômico-tributárias afins, ou mesmo comuns.

Várias legislações estaduais então editadas para a instituição do ICM revogaram isenções *condicionadas* concedidas ao tempo do IVC, e ainda em processo de fluência. A condenação dessa medida foi geral, quer na doutrina,¹⁹ quer, especialmente, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Vejamos um desses *leading cases*:

“A estrutura do ICM é quase a mesma do extinto IVC. Do ponto de vista econômico, não há diferença entre os dois impostos. A afinidade que aproxima um do outro é tão nítida, que se pode afirmar que o ICM é sucedâneo do revogado IVC. Deve dizer-se, pois, que subsistem, na vigência do ICM, as inspirações de política fiscal que levaram o legislador do IVC a conceder isenção desse tributo. Notadamente, bem se vê, em se tratando de isenção concedida sob condição onerosa instituída por prazo certo (CTN, art. 178; Súmula do STF, verbete 544). Portanto, é de se reconhecer que tudo quanto, no campo da política fiscal, conduziu o estado-membro (no caso é São Paulo) a conceder isenção do IVC, por prazo certo, e condicionada a um determinado comportamento do beneficiado, prevalece na vigência do ICM, isto porque, tal como foi registrado acima, não há diferença econômica entre um imposto e outro.”²⁰

24. Nesse entrechoque de opiniões, um ponto de suma relevância nunca se questionou:

a continuidade ininterrupta é íntegra da legislação anterior, se for compatível com constituição posterior.²¹

Como justamente prelecionou também Vicente Ráo:

“O direito normativo anterior à nova Constituição só prevalece em sendo por ela, expressamente, ou tacitamente, admitido, verificando-se a segunda hipótese sempre que as normas antigas forem compatíveis com as normas constitucionais novas.”²²

25. O corolário desse pressuposto, no tocante à supressão de isenções condicionadas, em não havendo modificações na competência impositiva, foi também por nós sumariado no trabalho antes referido nos termos seguintes:

“A isenção tributária condicionada permanece intacta se o tributo, a que se refere, continuar dentro da competência do poder que a concedeu.”²³

¹⁹ Rubens Gomes de, Sousa. Isenções fiscais – substituição de tributos. *Rev. Direito Administrativo*, v. 88, p. 253; Navarro Coelho, Sacha Calmon. Adaptação ao ICM de isenções concedidas por prazo certo de tempo do IVC. *Rev. Direito Público*, v. 28, p. 282).

²⁰ Ac. Segunda Turma, STF, Recurso Extraordinário nº 74.502, 30 de abril de 1974, ref. Min. Antonio Neder. *Rev. Trím. Jurisprudência*, v. 58, p. 461; no mesmo sentido, ac. STF, pleno, Recurso Extraordinário nº 74.499, 20 de outubro de 1972, rel. Min. Xavier de Albuquerque. *Rev. Dir. Público*, v. 26, p. 137, ou *Rev. Direito Mercantil*, v. 12, p. 124.

²¹ Barbalho. *Constituição Federal brasileira – Comentários*. Rio de Janeiro, 1902, p. 42; Tenório, Oscar. *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*. Rio de Janeiro, 1955, p. 84-5; Pontes de Miranda. *Os fundamentos atuais do direito constitucional*. 1937, p. 114.

²² Ráo, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. São Paulo, v. 1, p. 388.

²³ Dória, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. op. cit. p. 296.

Isto porque, naturalmente, inexistente incompatibilidade entre o ordenamento pretérito e a nova ordem constitucional. Em verdade, a competência para cobrar imposto de renda e contribuições sociais, tanto num como noutra, pertence exclusivamente à União Federal. Logo, prevalece a isenção condicionada de imposto de renda e adicionais, concedida no regime anterior, por compatível com a nova sistemática, que lhe é idêntica, protegido o direito adquirido contra infringências, sejam diretas, sejam oblíquas, como demonstrado. Se ao contribuinte foi outorgada isenção condicionada de imposto de renda e adicionais para seus lucros, não se admite que, durante o prazo de sua vigência, estratégias legais sejam adotadas para suprimi-la, como se pretende agora com a instituição de uma contribuição social sobre *lucros* que, simplesmente mascara o que, juridicamente, é mero adicional de imposto de renda.

Bem vem a caber, como remate a esta já alongada argumentação, e para não abusar da paciência do leitor, as prudentes ponderações de Carlos Maximiliano, em seu notável *Direito intertemporal*:

“O poder constituinte é absoluto. Todavia, para destruir direito individual anteriormente granjeado, pressupõe entre este e a norma suprema indubitável incompatibilidade.”²⁴

²⁴ Maximiliano, Carlos. *Direito intertemporal ou teoria da retroatividade das leis*. Rio de Janeiro, 1946. p. 325-6.