

MAJORAÇÕES DE ALÍQUOTAS DO CHAMADO FINSOCIAL DAS PRESTADORAS DE SERVIÇO

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Em relação ao denominado Finsocial, uma controvérsia apresenta-se remanescente, a ponto de dissentirem a Primeira e Segunda Turmas do Excelso Supremo Tribunal Federal, que é a questão da constitucionalidade ou não das majorações de alíquota da contribuição para o financiamento da seguridade social, incidente sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços, de que cuidam o art. 28 da Lei nº 7.738/89 (instituiu a alíquota de 0,5%), o art. 7º da Lei nº 7.787/89 (majorou a alíquota para 1,0%), o art. 1º da lei 7.894/89 (aumentou a alíquota para 1,20%) e o art. 1º da Lei nº 8.147/90 (fixou a alíquota em 2%).

A dicotomia do denominado Finsocial, declarada pelo S.T.F., por ocasião do julgamento do RE nº 103.778-DF, foi mantida pelo Estatuto Político de 1988, haja vista que o art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, conquanto houvesse destinado à seguridade social parte da arrecadação proveniente do Finsocial classificado como imposto inominado da competência residual da União, incidente sobre a receita bruta das empresas vendedoras de mercadorias, de mercadorias e serviços, das instituições financeiras e seguradoras e empresas equiparadas, até que lei dispusesse sobre as contribuições sociais para financiamento da seguridade social do art. 195, I, da CF/88, de responsabilidade dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, dedução que se chegou diante do fato do supracitado preceptivo dos ADCT referir-se a cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota então vigente da contribuição de que tratava o Decreto-lei nº 1.940, de 25.05.82 e alterações posteriores, silenciou acerca do Finsocial definido como adicional do imposto de renda, exigido das empresas exclusivamente prestadoras de serviço, incidente à alíquota de 5% sobre o imposto de renda devido ou como se devido fosse, o que torna indubitoso que o âmbito normativo do preceito constitucional transitório não se estende a este adicional ao imposto de renda.

Portanto, o adicional ao imposto de renda, validamente instituído pelo art. 1º, § 2º do Decreto-lei nº 1.940/82,



***Oswaldo Othon de Pontes
Saraiva Filho***
*é Subprocurador-Geral da
Fazenda Nacional e
Mestrando na
Universidade de Brasília.*

imposto de renda era. E como essa espécie tributária é que o gravame, em foco, foi recebido pela Carta Política de 1988, e cobrado validamente até a edição da Lei nº 7.689, de 15.12.88, que, nos seus arts. 1º e 8º, criou a contribuição social sobre o lucro de todas pessoas jurídicas empregadoras, inclusive as prestadoras de serviços, e implicitamente revogou o § 2º, do art. 1º, do Decreto-lei nº 1.940/82, tendo substituído a respectiva exação.

Todavia, daí passaram as empresas prestadoras de serviço a sofrer, como as demais empresas, a incidência da contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689/88, arts. 1º a 8º), estando, no entanto, exonerada da carga sobre o faturamento, imposta a todas as outras.

Para cumprir o dispositivo do art. 195, I, da Constituição Federal e para que as empresas exclusivamente prestadoras de serviços contribuíssem para seguridade social também sobre a receita bruta (faturamento), é que foi editado o art. 28 da Lei nº 7.738, de 9.3.89, o qual dispõe:

“Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o Finsocial à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta”.

O que fez o art. 28 da Lei nº 7.738/89, diante da expressa referência ao § 6º, do art. 195 da CF/88, foi criar a contribuição para financiamento da seguridade social sobre o faturamento das pessoas jurídicas empregadoras; não sendo o caso de se cogitar de descumprimento das regras dos arts. 154, I, e 195, § 4º, ambos da Superlei, pois, na espécie, não se cuida de instituição de imposto em face da competência residual da União, nem da criação de outra fonte

destinada a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, além das previstas no art. 195, incisos I, II e III.

Ressalto que o S.T.F., por ocasião do julgamento do RE nº 150.755-1-PE, deixou assente que, em face do disposto no art. 12, “caput” e § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, e do art. 22, §§ 1º e 4º, do Decreto-lei 1.940/82, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.397/87, a Lei Suprema, para efeitos fiscais, adotou o conceito de faturamento como idêntico ao de receita bruta, não havendo, pois, de se falar em lesão ao art. 110 do Código Tributário Nacional.

Impende justificar que a referência à contribuição para o Finsocial, por parte do art. 28 da Lei nº 7.738/89, foi para remeter subsidiariamente em tudo que coubesse à legislação do Finsocial a regência da contribuição social para a seguridade social que instituiu, o que Hans Kelsen denominaria: “um método abreviado de legislação”.

Tal contribuição teve eficácia de após noventa dias da publicação da Medida Provisória nº 38, de 3.2.89 (*DOU* de 8.2.89), a qual foi convertida na Lei nº 7.738, de 9.3.89, até o início da produção dos efeitos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, esta sim, além de esgotar a trilogia prevista no art. 195, I, da CF/88, de abrangência maior, alcança todas as pessoas jurídicas empregadoras, razão pela qual revogou a contribuição instituída pelo art. 28 da Lei nº 7.738, como também revogou o recebido imposto inominado da competência residual da União do art. 1º, § 1º do Decreto-lei nº 1.940 e alterações posteriores (vigentes em 5/10/88).

Insta comentar que, embora o Excelso Pretório tenha julgado inconstitucionais os dispositivos do art. 9º da Lei nº 7.689/88 e os aumentos de alíquota do chamado Finsocial das

empresas comerciais do art. 7º da Lei nº 7.787/89, do art. 1º da Lei nº 7.894/89 e do art. 1º da Lei nº 8.147/90 (RE: 150.764-1/PE), mantendo o reconhecido imposto inominado da competência residual da União, instituída pelo art. 1º, § 1º, do DL nº 1.940/82, da forma como foi recebido pela Constituição em 5.10.88, sob o fundamento de que os malsinados preceitos tinham a tendência de tornar permanente o que o art. 56 do ADCT da CF/88 quis que fosse temporário, tal decisão não se aplica, em absoluto, a contribuição criada pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89, que nada tem a ver com a regra constitucional transitória do art. 56, nem com o anterior art. 9º da Lei nº 7.689/88.

A razão de ser do art. 56 do ADCT da CF/88 foi apenas o de receber expressamente o imposto inominado da competência residual da União incidente sobre a receita bruta das empresas em geral, com exceção das prestadoras exclusivas de serviço, com o fito de carrear provisoriamente recursos para o sistema de seguridade social, posto que, sem tal preceptivo, o supracitado imposto seria incompatível com a disposição do art. 154, I, do texto constitucional permanente.

Cumpre ressaltar que a Lei nº 7.738/89 foi editada após a promulgação da Constituição, e o Augusto Pretório declarou a constitucionalidade do seu art. 28, que instituiu a contribuição social para financiamento da seguridade social incidente sobre o faturamento das empresas exclusivamente prestadoras de serviço (RE nº 150.755-1-PE), sem que houvesse sido admitido que, também nesse caso, teria ocorrido ilegítima tendência de se tornar perpétuo o que o art. 56 do ADCT pretendeu provisório.

Da mesma forma que foi considerado constitucional a instituição da contribuição do art. 28 da Lei nº 7.738/

89 (mesmo após 5.10.88) sobre a receita bruta das empresas exclusivamente prestadoras de serviço, em relação a elas, pelo mesmo fundamento, são constitucionais as majorações de alíquota após o transcurso do prazo nonagesimal: alíquota de 1,0%, após 90 dias a contar de 2.6.89, data da publicação da Medida Provisória nº 63, de 1º.2.89, da qual decorreu a Lei de conversão nº 7.787, de 30.6.89 (com a subsistência do valor da alíquota); alíquota de 1,20%, após 90 dias a contar de 25.10.89, data da publicação da Medida Provisória nº 99, de 24.10.89, da qual decorreu a Lei de conversão nº 7.894, de 24.11.89 (o valor da alíquota subsistiu); alíquota de 2%, após 90 dias a contar de 14.12.90, data da publicação da Medida Provisória nº 279, de 13.12.89, da qual decorreu a Lei de conversão nº 8.147, de 28.10.90 (tendo subsistido o valor fixado da alíquota pela Medida Provisória).

Repito que a instituição, por parte do art. 28 da Lei nº 7.738/89, da contribuição para a seguridade social em comento, adveio, essencialmente, para cumprir a norma constitucional insculpida no art. 195, I, no que tange à contribuição dos empregadores sobre o faturamento.

Por outro lado, não há com as majorações de alíquota em relação às empresas prestadoras de serviço qualquer descumprimento ao princípio constitucional da isonomia tributária (art. 150, II), mesmo porque, desde a origem do chamado Finsocial, as empresas exclusivamente prestadoras de serviço vêm merecendo tratamento diferenciado por parte da política fiscal, inclusive quanto à alíquota do gravame que lhes incidia, sem que jamais o Poder Judiciário houvesse acolhido alegação de inconstitucionalidade por esse motivo.

A esse respeito, adapta-se como uma luva ao caso o magistério de Ricardo

Lobo Torres, no seu excelente “Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia”, RJ, Renovar, 1995, p. 382, no sentido de que “a lei tributária pode discriminar, principalmente, por motivos extrafiscais, entre grupos de empresas ou ramos de atividade econômica, sem que nisso haja vício de inconstitucionalidade, desde que a distinção seja razoável e se aplique a

todos os indivíduos da mesma classe ou categoria”.

Diante do critério jurídico exposto, as comentadas majorações de alíquota, em relação à contribuição para o financiamento da seguridade social sobre a receita bruta das empresas exclusivamente prestadoras de serviços, se harmonizam com a Constituição da República de 1988.