

**FINSOCIAL — Ação ordinária contra a União pedindo a devolução das quantias pagas indevidamente — Ação julgada procedente.**

Sentença 3.665 — MM. Juiz JACY GARCIA VIEIRA — 4.ª Vara Federal — Brasília-DF — Ação ordinária — Proc. I-256/85.

SENTENÇA — Vistos, etc.

Aços do Brasil S/A Indústria e Comércio, por seus Advogados, ajuizou a presente ação ordinária contra a União; pedindo a condenação desta a lhe devolver as quantias indevidamente pagas, a título de FINSOCIAL, no ano de 1982, no valor de Cr\$ 7.053.344,94, acrescido de correção monetária desde a data dos respectivos recolhimentos, juros de mora e honorários de Advogado.

Alega, em síntese que:

1.º pagou o tributo denominado de *contribuição social*, instituído pelo Dec.-lei 1.940/82 (FINSOCIAL), relativo aos meses de jun. a dez./1982, no montante de Cr\$ 7.053.344,94;

2.º referido pagamento foi indevido porque aludido tributo não podia ser exigido ou cobrado no curso do ano de 1982, em razão do princípio constitucional da anterioridade da lei tributária em relação ao exercício financeiro (art. 153, § 29 da CF);

3.º tendo havido pagamento indevido do aludido tributo, impõe-se a sua devolução à autora, nos termos do art. 165 do CTN;

4.º não se aplica à hipótese o art. 166 do CTN;

5.º seu pedido de devolução do citado tributo, feito administrativamente, foi negado;

6.º o FINSOCIAL é um tributo e não uma *contribuição* não sujeita ao princípio da anterioridade;

7.º o que caracteriza o tributo é o fato gerador da obrigação, sendo irrelevante para qualificá-lo a denominação adotada (art. 4.º do CTN);

8.º não pode a União criar outras contribuições além das previstas na Constituição e o FINSOCIAL não se inclui nestas;

9.º a questão já foi decidida pelo Pleno do TFR, no MS 97.775, que caracterizou o FINSOCIAL como imposto e, como tal, sujeito ao princípio da anterioridade;

10.º é inaplicável à espécie a hipótese do art. 166 do CTN pois o FINSOCIAL não é um tributo que comporte transferência do respectivo encargo financeiro.

A inicial veio instruída com os documentos de fls. 17/36.

A União, em sua resposta de fls. 43/49, acompanhada dos documentos de fls. 50/74, argüiu, preliminarmente, carência de ação, sustentando não haver interesse de agir porque a autora não teria exaurido a esfera administrativa, solicitando devolução do tributo e que a autora não tem legitimidade para figurar no pólo ativo da relação processual e por falta de cumprimento do disposto no art. 168 do CTN, entendendo ser o FINSOCIAL tributo indireto.

Quanto ao *mérito*, afirma que:

1.º o FINSOCIAL tem caráter extrafiscal e sua criação visou atender o custeio da intervenção do Estado no domínio econômico, estando imune ao princípio da anualidade;

2.º o FINSOCIAL é uma *contribuição*, distinta dos tributos e não se lhe aplica a regra do § 29 do art. 153 da CF.

Replicou a autora (fls. 76/80), salientando não ser exigível o prévio exaurimento da esfera administrativa quando a pessoa pública impugna o pedido e, que, no caso, o contribuinte de direito e o contribuinte de fato se confundem, não podendo o FINSOCIAL ser transferido por não ser imposto indireto.

Determinada a especificação de provas (fls. 76), pediu a autora a produção de prova pericial (fls. 82), nada requerendo a União (fls. 83). A prova requerida feita pela autora foi julgada dispensável.

Vieram os autos conclusos para a sentença no dia 7.8.85 (fls. 83v).

É o relatório. Decido:

A nosso ver não existe a carência de direito de ação. Existem o interesse de agir e a legitimidade para ajuizar a demanda e estas questões já se encontram preclusas.

A autora, administrativamente, pediu a devolução do FINSOCIAL pago, por ela, indevidamente no ano de 1982 (doc. de fls. 23-32) e seu requerimento foi indeferido (docs. de fls. 33-34). Além do mais, ajuizada a presente ação, foi ela contestada pela União e, com a impugnação do pedido, está satisfeito o pressuposto da ação (AC 82.495-PR — Rel. Min. Carlos Velloso — DJ de 18.4.85).

No caso a restituição do FINSOCIAL não comporta *transferência do respectivo encargo financeiro*... (art. 166 do CTN). Embora ele tenha sido batizado de *contribuição* é um imposto, incide *sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias*... e, quando estas realizam venda de serviços, ele é descontado *“do imposto de renda devido, ou como se devido fosse”* (Dec.-lei 1.940/82, art. 1.º). Como se verifica pelos fatores geradores do aludido tributo, não pode haver transferência do seu respectivo encargo.

Não pode a ré exigir que a autora faça a prova negativa de não ter transferido o encargo financeiro do FINSOCIAL a terceiros. Cabe ao Fisco provar referida transferência e isto ele não o fez, no caso em exame. Vem entendendo o Eg. Tribunal Federal de Recursos que: *“Não é lícito se exigir do contribuinte a produção de prova negativa, ou seja, a não transferência do ônus financeiro do imposto”* (AC 76.423-RN — Rel. Min. Wilson Gonçalves — DJ 20.9.84, p. 15.387).

No mesmo sentido, com o mesmo Relator e publicadas no mesmo dia, são as Aps. Cíveis 75.452-RJ, 79.255-RJ e 87.381-RJ.

Afastadas as preliminares, no mérito, a ação é procedente.

O FINSOCIAL, instituído pelo Dec.-lei 1.940/82 destinado *“... a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor”* (art. 1.º), de 0,5% incidindo *“... sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias”* ou, com referência aquelas que realizam exclusivamente venda de serviços, *“... sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse”* (art. 1.º), embora denominado de *contribuição* não passa de um imposto e como tal, não pode ser recolhido no mesmo exercício em que foi criado.

O Egrégio TFR, já firmou o entendimento de que: *“Sob a qualificação de contribuição, surpreendem-se, no Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), dois impostos genuínos, o primeiro, inominado, mas que se compreende na competência residual da União (Constituição — art. 18, §§ 5.º, 21, § 1.º), e o segundo, que configura hipótese típica de adicional do imposto de renda, cujo recolhimento não se permite no mesmo exercício em que tenha sido instituído. Constituição — art. 153, § 29. Segurança deferida, em parte, em homenagem ao princípio constitucional de anualidade dos tributos, para livrar os contribuintes imigrantes do recolhimento da exação no exercício pe 1982”* (Pleno do TFR — MS 97.775-DF — Rel. Min. Armando Rolemberg — DJ 8.3.84, p. 2.956).

No mesmo sentido poderíamos citar ainda: AC 84.753-MG, DJ 31.10.84, p. 18.336. Rel. Min. Pedro Acioli; AMS 99.963-RJ, Rel. Min. Pedro Acioli, DJ 31.10.84, p. 18.393; AMS 100.115-SP, Rel. Min. Geraldo Sobral, DJ 31.10.84, p. 18.393; AMS 100.137-MG, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 31.10.84, p. 18.379; e AC 87.466-DF, Rel. Min. Bueno de Souza, DJ 31.10.84, p. 18.377.

O FINSOCIAL foi, indevidamente, cobrado da autora, no ano de 1982, no montante de Cr\$ 7.053.344,94 (doc. de fls. 18/21) e lhe deve ser restituído com correção monetária a partir das datas dos pagamentos indevidos e deverá incidir até o efetivo recebimento (Súmula 46/TFR), dos juros de mora, a partir da citação (6.5.85 — fls. 41) conforme entendimento do Egrégio TFR — AC 51.185-SP, Rel. Min. Otto Rocha, 1.ª T., un., DJ 30.4.84 — E 39/244; e AC 68.762-SP, Rel. Min. Pedro Acioli, 5.ª T., un., DJ 20.8.81 — E 39/244 e das demais cominações legais.

Isto posto:

Julgo procedente a presente ação para determinar à União (Fazenda Nacional) que restitua à autora o FINSOCIAL por esta recolhido no exercício de 1982, no valor de Cr\$ 7.053.344,94, acrescido de correção monetária, a partir dos pagamentos indevidos, dos juros de mora de 1% ao mês, a partir de 6.5.85, data da citação (fls. 41), das custas antecipadas e dos honorários de advogado de 5% sobre o valor dado à causa.

Decisão sujeita ao duplo grau de jurisdição.

P.R.I.

Brasília, 7 de agosto de 1985 — JACY GARCIA VIEIRA, Juiz Federal da 4.ª Vara.

## COMENTÁRIO

O julgado de 1.º grau acima transcrito, segundo maciça Jurisprudência e a doutrina da melhor suposição, foi acertado.

O caso concreto submetido à apreciação do órgão jurisdicional envolve a natureza jurídica da “contribuição social” denominada FINSOCIAL.

A autora alegou, em seu petitório inicial, que pagou o FINSOCIAL relativo aos meses de junho a dezembro de 1982 e que o fez indevidamente, já que a natureza desta “contribuição social” é a de tributo e, por conseguinte, não poderia ter sido exigida ou cobrada no curso do ano de 1982, em razão do princípio constitucional da anterioridade da lei tributária em relação ao exercício financeiro (art. 153, § 29, da CF). Afirmou, ainda, que o traço característico do tributo é o fato gerador da obrigação, sendo irrelevante para qualificá-lo a denominação adotada (art. 4.º do CTN).

A União, ao contestar a ação, asseverou, por um lado, que o FINSOCIAL tem caráter extrafiscal e sua criação visou atender ao criteiro da intervenção do Estado no domínio econômico, estando imune ao princípio da anualidade; por outro lado, que o FINSOCIAL é uma contribuição, distinta dos tributos e não se lhe aplica a regra do § 29, do art. 153, da CF.

O órgão julgador, ao expedir a norma individual, acolheu a pretensão jurisdicional da autora.

Preliminarmente, faz-se mister enfatizar que o instrumento (decreto-lei) de que se serviu a União para instituir a “contribuição social” denominada FINSOCIAL é, ante à rigidez do nosso sistema constitucional tributário, o qual inclui, dentre outros princípios, o da estrita legalidade (arts. 19, I e 153, § 29), a que alude com brilho o ínclito publicista Geraldo Ataliba,<sup>1</sup> é inservível para veicular regra-matriz de incidência tributária, e, portanto, inconstitucional.

Não nos ateremos a essa particularidade de incomensurável importância, considerando o propósito deste trabalho, que se adstringe a comentar, em apertada síntese, a decisão prolatada e acima estampada.

A “contribuição social” batizada com o nome FINSOCIAL foi instituída pelo Dec.-lei 1.940, de 25.5.82, o qual no art. 7.º determinou que os seus efeitos passariam a ser produzidos a partir de 1.º.6.82.

Analisemos a natureza jurídica específica da “contribuição social” (FINSOCIAL).

Como é sabido, o nome atribuído pelo legislador aos institutos jurídicos é irrelevante, mesmo porque, como nos ensina o brilhante tributarista Paulo de Barros Carvalho, a linguagem do legislador é uma linguagem natural, penetrada, em certa porção, por termos e locuções técnicas. Nem poderia ser de outra maneira. Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade peculiar aos regimes que se pretendam representativos. Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecniais, deficiências e equivocidades que os textos legais

curtivamente apresentam. Não é, de forma alguma, o resultado de um trabalho científico e sistematizado. Principalmente no campo tributário, nos últimos tempos, os diplomas se sucedem numa velocidade espantosa, sem que a cronologia corresponda a um plano preordenado e racional. Ainda que as Assembléias nomeiem comissões encarregadas de cuidar de aspectos formais e jurídico-constitucionais dos diversos estatutos, prevalece a formação extremamente heterogênea que as caracteriza.<sup>2</sup>

Também não devemos nos esquecer da advertência de Genaro R. Carrió de que as palavras se constituem, apenas, em rótulos das coisas.<sup>3</sup>

Como se não bastasse as razões supracitadas, o próprio legislador, no inc. I, do art. 4.º, do CTN, consoante doutrina o Prof. Paulo de Barros Carvalho, numa extraordinária lucidez, declarou que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra. Os nomes com que venha a designar prestações pecuniárias que se enquadrem na definição do art. 3.º do CTN, não de ser recebidos pelo intérprete sem aquele tom de seriedade absoluta e de certeza que seria de esperar. Porque, no fundo, certamente pressentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das imperfeições da comunicação cotidiana, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões. Em raríssimas ocasiões vimos vibrar com tamanha franqueza a sensibilidade política do legislador. Prestigie-mo-la, portanto.<sup>2</sup>

Assim sendo, conclui-se, a luz solar, que o simples fato de o legislador ter colocado o rótulo de “contribuição social”, não implica que sua natureza jurídica deva ser considerada como tal.

Além disso, mesmo se se tratasse, no caso sob análise, de “contribuição social”, isso não teria o condão de não sujeitá-la ao princípio constitucional tributário da anterioridade, plasmado no § 29, do art. 153, do Texto Magno, tendo em vista consubstanciar-se numa das espécies tributárias, qual seja a de contribuição.

As normas constitucionais tributárias, basicamente, veiculam: (a) a regematriz dos tributos; (b) a classificação dos tributos em espécies e subespécies; (c) a competência tributária das três pessoas políticas; e (d) os limites ao exercício das competências tributárias.

Quanto à classificação dos tributos (b), temos três espécies, a saber: imposto, taxa e contribuição. Fixemo-nos na contribuição.

Segundo o publicista Geraldo Ataliba, a espécie de tributo vinculado designada contribuição (contribuição especial) comporta subespécies, das quais a mais típica, saliente e característica é a de melhoria.<sup>4</sup>

Ainda na esteira do referido publicista, a contribuição é um instituto jurídico que se constitui especialmente pela disciplina da passagem compulsória de dinheiros privados aos cofres públicos, por força de decisão legislativa. Nesse sentido, corresponde ao conceito genérico de tributo — científico ou doutrinário — seja qual for a corrente que se adote, ou a idéia de que tributo se faça, em termos econômicos ou de ciência das finanças.<sup>4</sup>

Tendo em vista que, dentre os princípios constitucionais tributários brasileiros dos mais importantes, o mais característico e o mais peculiar ao Brasil é o da “rigidez do sistema tributário”, a que alude com brilhantismo o eminente

Prof. Geraldo Ataliba,<sup>1</sup> debruçemo-nos sobre a Constituição que, irrefutável e cabalmente, nos trilhará o caminho jurídico e correto para aferirmos a natureza jurídica da “contribuição social” chamada FINSOCIAL.

Então, qual é o critério constitucional para determinação da natureza do tributo?

Responde-nos, inequivocamente, o disposto nos §§ 2.º e 5.º, ambos do art. 18, Lei Maior, *in verbis*:

“§ 2.º — Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos”. (Grifos nossos)

“§ 5.º — A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos demais previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos arts. 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios...”. (Grifos nossos)

Seguindo os passos do festejado Prof. Paulo de Barros Carvalho, não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. É o que preceitua o constituinte brasileiro no art. 18, § 2.º. E mais adiante, no art. 18, § 5.º. A mensagem constitucional é muito clara: faz-se mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando, para tanto, a singela verificação do fato gerador, como ingenuamente supôs o legislador do nosso Código Tributário, ao indicar no art. 4.º, que “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”.... Por certo, tomada a sentença (CTN, art. 4.º) como verdadeira, não encontraríamos método para diferenciar impostos de impostos e desses as taxas, entregando-nos, imbeles, aos desacertos assíduos do político. São bem comuns e muito conhecidos, entre nós, figuras de tributos, cujos nomes sugerem realidades completamente distintas, mas que o legislador utiliza para burlar a rígida discriminação das competências impositivas. Estão aí, para dizê-lo, a taxa de melhoramento dos portos, o salário-educação, os depósitos, os empréstimos compulsórios e uma sorte imensa de outras denominações, seguidamente empregadas para introduzir espécies de impostos em nosso ordenamento jurídico, sem a devida autorização constitucional. E foi para este fim, qual seja a imediata verificação da entidade, enquanto tributo, que o constituinte fez inserir a base de cálculo na compostura do tipo tributário. O cotejo entre as duas realidades tributárias denunciará, logo no primeiro instante, a existência de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, aplicando-se, subseqüentemente, às várias espécies de cada qual.<sup>2</sup>

Assim sendo, iniciemos por verificar as bases de cálculo ou bases impositivas, como prefere Geraldo Ataliba.

Dizem os §§ 1.º e 2.º, do art. 1.º, do Dec.-lei 1.940/82, *in verbis*:

“§ 1.º — A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento), e incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que

realizem venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras”. (Grifos nossos)

“§ 2.º — Para as empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição será de 5% (cinco por cento) e incidirá sobre o valor do Imposto sobre a Renda devido, ou como se devido fosse”. (Grifos nossos)

A vista do exposto, dessume-se, cristalinamente e logo no primeiro átimo que, uma vez aplicado o critério constitucional para determinação da natureza do tributo (tipologia tributária), consistentes no cotejo entre “fato gerador” e as bases imponíveis, que a “contribuição social” denominada FINSOCIAL, de contribuição tem única e exclusivamente o nome, o que é totalmente irrelevante, consoante enfaticamente expusemos anteriormente. Não vejamos.

A base de cálculo “receita bruta” dimensiona a materialidade da hipótese de incidência de uma espécie tributária, em outras palavras, de um imposto. A sentença, ora em exame, assim entendeu, louvada na Jurisprudência firmada do TFR. O imposto, segundo este Tribunal, é inominado e está compreendido na competência tributária residual da União, conforme preceituam os arts. 18, § 5.º e 21, § 1.º, ambos da Constituição. Nesse aspecto, isto é, quanto à subespécie de imposto que a base de cálculo configura, a doutrina não é unânime.

No tocante à base de cálculo “valor do imposto sobre a renda devido, ou como se devido fosse”, constata-se igualmente que trata-se de dimensão da materialidade de uma hipótese de incidência tributária da espécie imposto, aliás já criado pelo legislador ordinário, imposto sobre a renda. Genuinamente, entendemos configurar, sem qualquer dúvida, um adicional ao referido imposto.

Para finalizar, devemos ainda ressaltar que a assertiva da União no sentido de que o FINSOCIAL tem caráter extrafiscal, estando imune ao princípio da anualidade carece de total fundamentação jurídica. Ensina-nos, com a clareza que lhe é peculiar, o ínclito tributarista Paulo de Barros Carvalho que, consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se, tão-somente a finalidade do seu manejo.<sup>2</sup>

A decisão de 1.º grau, acertadamente rechaçou a possibilidade jurídica de a União cobrar as subespécies de imposto retro aludidas no mesmo exercício em que foram instituídas, prestigiando, dentre outros, o princípio da anterioridade, plasmado com todas as letras no § 29, do art. 153, da Magna Carta. Aliás, hodiernamente, o entendimento da Jurisprudência dos nossos Tribunais, nesse mesmo sentido, é esmagadora, o que vem engrandecer o nosso progresso científico-tributário.