

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

12º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

Aurélio Pitanga Seixas Filho	Humberto Ávila
Betina Treiger Grupenmacher	Ives Gandra da Silva Martins
Clélio Chiesa	James Marins
Daniel Vitor Bellan	José Eduardo Soares de Melo
Daniele Souto Rodrigues	Luís Eduardo Schoueri
Eduardo Domingos Bottallo	Luiz Carlos de Andrade Jr.
Eduardo Fortunato Bim	Marciano Seabra de Godoi
Edvaldo Brito	Natanael Martins
Fernando Facury Scaff	Paulo Roberto Lyrio Pimenta
Gabriel Lacerda Troianelli	Raquel Cavalcanti Ramos Machado
Guilherme Cezaroti	Roberto Ferraz
Heleno Taveira Tôres	Sacha Calmon Navarro Coêlho
Hugo de Brito Machado	Schubert de Farias Machado
Hugo de Brito Machado Segundo	Sergio André Rocha

DIALÉTICA

São Paulo - 2008

(x) no caso do *Drawback*, não apenas a regra geral de atribuição, como também as disposições específicas da legislação de regência estabelecem uma clara distinção entre os atos reguladores (ato concessório, no momento de habilitação; verificação do cumprimento das condições do regime, no momento de fruição) e os atos tributários, sendo inadmissível que a RFB invada a área de atuação da Secex, cujos atos hão de servir como premissas para a atuação da primeira.

A Alíquota Agravada da Contribuição Social sobre o Lucro das Instituições Financeiras (art. 17 da Lei 11.727/2008)

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre e Doutor em Direito Tributário. Professor (Graduação e Mestrado Acadêmico) da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado em Belo Horizonte. Presidente do Instituto de Estudos Fiscais, com sede em Belo Horizonte.

1. Introdução

O presente artigo analisará a medida legislativa (art. 17 da MP 413/2008 posteriormente convertido - com alterações - no art. 17 da Lei 11.727/2008) que definiu uma alíquota mais agravada da contribuição social sobre o lucro para as instituições financeiras (alíquota de 15%, enquanto a alíquota genérica é de 9%)¹. A medida será analisada sob a perspectiva de sua adequação material à Constituição de 1988, tendo em vista principalmente a norma do art. 195, parágrafo 9º e os princípios da igualdade tributária (art. 150, II) e da equidade na forma de participação no custeio da Seguridade Social (art. 194, parágrafo único, V). A incompatibilidade do art. 17 da Lei 11.727/2008 com as normas constitucionais acima mencionadas² é sustentada na ADI 4.101, distribuída em junho de 2008 e pendente de julgamento pelo STF.

Não analisaremos, no presente artigo, os argumentos de inconstitucionalidade formal da medida. Esses argumentos pretendem demonstrar a violação do art. 62 e do art. 246 da Constituição, e são



¹ De acordo com a norma contida na Lei 11.727/2008 (art. 17), as instituições financeiras alcançadas pela nova alíquota agravada são as pessoas jurídicas de seguro privado, de capitalização e as entidades mencionadas nos incisos I a VII, IX e X do parágrafo 1º, do art. 1º da LC 105/2001.

² O tema é tratado na doutrina por TROIANELLI, Gabriel Lacerda. "Alíquota Diferenciada para a CSLL: Inconstitucionalidade do artigo 18 da MP 413", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 150, março/2008, pp. 46-55 e SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. "O Aumento da Alíquota da CSLL sobre as Instituições Financeiras (arts. 17 e 18, II da Medida Provisória nº 413/2008)", *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 32, março/abril 2008, pp. 51-64.

desenvolvidos na ADI 4.003 (quanto ao art. 62 da Constituição) e também na antes mencionada ADI 4.101 (quanto aos arts. 62 e 246 da Constituição).

No final do artigo, exporemos e criticaremos uma linha jurisprudencial por vezes adotada pela 2ª Turma do STF, a qual, a se generalizar, inviabilizará de um ponto de vista prático o julgamento do mérito de arguições de inconstitucionalidade - por violação à igualdade tributária - de leis que definam alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas/agravadas para determinadas categorias de contribuintes.

2. Contexto e Justificativa Oficial da Medida

Ao contrário do que sucedeu nos mandatos de Fernando Henrique Cardoso e no primeiro mandato de Luís Inácio Lula da Silva, em 2007, o Governo Federal não conseguiu convencer o Congresso Nacional a prorrogar por mais alguns anos a cobrança da CPMF. Extinta em 31 de dezembro de 2007, a CPMF renderia aproximadamente R\$ 40 bilhões em 2008. Já nos primeiros dias de janeiro de 2008, o Governo decidiu adotar duas medidas para compensar parcialmente essa perda de arrecadação: aumentar pesadamente - por decreto presidencial - o IOF incidente sobre as operações de crédito, e majorar significativamente - por medida provisória - a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras, elevando-a de 9% para 15%.

Analisando a arrecadação federal no primeiro semestre de 2008, pode-se constatar o forte efeito dessas majorações: o IOF arrecadado no primeiro semestre de 2008 foi 151,46% superior ao arrecadado no primeiro semestre de 2007, já descontada a inflação. Quanto à CSL, a alíquota majorada das instituições financeiras somente passou a ser exigida a partir de maio de 2008, mas mesmo assim a majoração contribuiu para que o volume arrecadado no primeiro semestre de 2008 fosse 29,55% superior ao arrecadado no primeiro semestre de 2007, já descontada a inflação. Tomando como base somente a CSL arrecadada no mês de junho, o efeito da majoração da alíquota das instituições financeiras fica ainda mais claro: arrecadou-se 76,89% a mais do que em junho de 2007, já descontada a inflação³.

³ Vide <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2008/SinteseMensalJun08.pdf>.

Na Exposição de Motivos da MP 413 (itens 9 e 10), afirma-se que a criação da alíquota majorada da CSL visa estabelecer uma incidência tributária “compatível com a capacidade contributiva” do setor financeiro, setor que apresentaria “forte dinamismo, expansão e lucratividade”. Ainda segundo a Exposição de Motivos, a criação da alíquota agravada para as instituições financeiras seria “facultada” pela norma do art. 195, parágrafo 9º, da Constituição.

3. Interpretação do art. 195, parágrafo 9º e sua Relação com o art. 194, parágrafo único, V, da Constituição

O parágrafo 9º do art. 195 da Constituição não constava do texto original da Carta. Trata-se de um dispositivo acrescentado ao texto constitucional pela Emenda 20/1998. Na redação do dispositivo dada pela EC 20/1998, se estabelece que as contribuições de Seguridade Social cobradas das empresas e pessoas jurídicas equiparadas (art. 195, I) “poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”. A redação desse dispositivo foi alterada pela EC 47/2005: além da “atividade econômica” e da “utilização intensiva de mão-de-obra”, também o “porte da empresa” e a “condição estrutural do mercado de trabalho” são arrolados como razões para se estabelecerem “alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas” para as referidas contribuições.

Parece-nos que mesmo antes da introdução desse parágrafo 9º o legislador já podia estabelecer tratamentos diferenciados entre categorias de empresas no tocante a bases de cálculo e alíquotas das contribuições de Seguridade Social. O legislador podia e pode promover tal diferença de tratamento desde que a diferenciação apresente razões plausíveis e lógicas - e isso vale tanto para o período anterior quanto para o período posterior à inclusão do referido dispositivo no texto da Constituição.

Por exemplo: o legislador tinha razões de sobra para definir, ainda em 1997 (antes da EC 20/1998), que os clubes de futebol profissional devem contribuir para a Seguridade Social não com base na sua “folha de salários” (que é sempre manipulada e não corresponde nem de longe ao que os atletas efetivamente recebem do clube), mas sim com base na receita bruta dos espetáculos desportivos. Tem-se um tratamento diferenciado no que diz respeito à base de cálculo (receita bruta ao invés de folha de salários) e à alíquota (5% e não 20%)

de contribuições patronais previdenciárias, e o fato de esse tratamento ter sido estabelecido antes da introdução do parágrafo 9º do art. 195 da Constituição não resulta em qualquer inconstitucionalidade, visto que a diferenciação tem razões legítimas e respeita a regra da isonomia tributária tal como entendida pelos tribunais constitucionais contemporâneos⁴.

Um exemplo de possibilidade de tratamento tributário diferenciado, desde que fundamentado por razões suficientes e lógicas, é o do Simples. A Lei 9.317/1996 estabeleceu o regime favorecido de recolhimento de tributos federais chamado Simples para as microempresas e empresas de pequeno porte, mas vedou que empresas de determinados setores profissionais (como os profissionais liberais) tivessem acesso ao regime, mesmo se encaixando no conceito de microempresas e empresas de pequeno porte. Julgando o caso (ADI 1.643⁵), o STF considerou que as diferenciações não violam o princípio da igualdade, pois os motivos e os propósitos que informam a legislação do Simples não se aplicariam aos empreendimentos dos profissionais liberais.

Parece-nos que o parágrafo 9º do art. 195 veio simplesmente tornar explícita uma possibilidade que sempre esteve implícita no ordenamento constitucional. Adicionalmente, veio estabelecer alguns elementos diferenciadores específicos que podem ser tomados pelo legislador: a atividade econômica, a utilização intensiva de mão-de-obra, o porte da empresa, a condição estrutural do mercado de trabalho.

O que nem sempre é percebido é que essa lista expressa de possíveis elementos diferenciadores contida no art. 195, parágrafo 9º, da Constituição não pode ser aplicada mecanicamente pelo legislador ordinário. Imagine-se uma lei que definisse uma alíquota de contribuição sobre a folha de salários mais agravada para empresas de menor porte, ou uma alíquota de contribuição sobre a folha de salários mais agravada para empresas cujo setor econômico apresentasse uma tendência estrutural de desemprego. Os elementos diferenciadores (porte da empresa, condição estrutural do mercado de trabalho)

⁴ Vide GODOI, Marciano Seabra de, *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999, pp. 224-259.

⁵ Vide GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2002, p. 186.

estariam ambos previstos no art. 195, parágrafo 9º, da Constituição, mas a lei seria claramente inválida, visto que o manejo de tais elementos pelo legislador ordinário teria sido feito em clara afronta a outras normas presentes na Constituição.

Quando o legislador ordinário escolhe um dos itens da lista de critérios diferenciadores contida no art. 195, parágrafo 9º, da Constituição, o manejo desse critério deve ser feito de maneira racional e de acordo com uma aplicação sistemática da Constituição. A norma constitucional (art. 194, parágrafo único, V) que estabelece que o custeio da Seguridade Social será repartido entre seus financiadores segundo uma lógica de *equidade* deve prevalecer sobre uma lei ordinária que aplique mecanicamente um dos itens da lista de critérios diferenciadores contida no art. 195, parágrafo 9º, da Constituição.

Veja-se o caso da chamada contribuição do “SAT”, que arrecada recursos das empresas para financiar as indenizações do Seguro de Acidentes do Trabalho⁶: a lei que determina que alíquotas mais altas sejam aplicadas para empresas com atividades com maior risco de acidentes do trabalho é válida, pois respeita o critério da equidade na forma de custeio da Seguridade Social. Caso a lei estabelecesse o contrário (alíquota mais alta para atividades com menor risco), a lei continuaria aplicando um critério mencionado no art. 195, parágrafo 9º, da Constituição, mas nesse caso seu manejo seria inconstitucional por violação do art. 194, parágrafo único, V, da Constituição.

Por ora fiquemos com a seguinte conclusão parcial: *o fato de a lei ordinária tomar um dos elementos mencionados no art. 195, parágrafo 9º, da Constituição como critério diferenciador de alíquotas e bases de cálculo das contribuições do art. 195, I, da Constituição não torna essa lei automaticamente constitucional. É preciso encontrar motivos razoáveis, razões suficientes para validar o manejo concreto a que o legislador submeteu o critério previsto expressamente no art. 195, parágrafo 9º, da Constituição.* Talvez pensando nisso é que a Exposição de Motivos da MP 413 não se limitou a dizer que a diferença de tratamento na alíquota da CSL estava respaldada pelo que “faculta o § 9º do art. 195 da Constituição Federal” (item 9). Logo após afirmar isso, a Exposição de Motivos avança o

⁶ Vide GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais de Direito Tributário na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2006, pp. 18-23.

argumento de que a distinção de tratamento teria visado “estabelecer incidência tributária compatível com a capacidade contributiva dos setores econômicos abrangidos” (item 10).

Terá sido mesmo este o objetivo da medida: prestigiar o critério da capacidade contributiva no custeio da Seguridade Social? Isso é o que passamos a examinar a seguir.

4. A Equação Política e Econômica por trás da Medida e sua Inconsistência Jurídica: Violação da Igualdade Tributária e da Equidade na Forma de Custeio da Seguridade Social

O que está por trás da medida ora em análise? Por que essa - e não outra - foi a medida escolhida pelo Governo Federal para recuperar parcialmente a arrecadação da CPMF? Responder a essas perguntas será útil na análise da constitucionalidade material da medida.

Tão logo editada a MP 413, o ex-secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, deu entrevistas afirmando que a medida juridicamente correta para repor parte das perdas com a CPMF teria sido o aumento linear da alíquota da CSL, para todos os contribuintes (de 9% para 12%, por exemplo). Isso parece ser de uma clareza solar. Então por que prevaleceu a opção pela criação de uma alíquota agravada para determinado setor? Razões econômicas e políticas explicam tal opção, e também contribuem para compreendermos o seu real conteúdo.

O primeiro dado econômico a ser levado em conta é que a arrecadação de IRPJ/CSL das instituições financeiras e assemelhadas já corresponde a mais de 26% de toda a arrecadação desses tributos⁷, com tendência de crescimento dessa proporção nos próximos anos.

O segundo dado, agora de natureza política, é que seria relativamente fácil para o Governo - como de fato foi - aprovar no Congresso Nacional um considerável aumento de tributo (a alíquota foi majorada em mais de 65%) somente para um setor específico como o financeiro. Um aumento - ainda que pequeno - na alíquota da CSL

⁷ De janeiro a abril de 2008, portanto antes de ser exigida a alíquota majorada da CSL, a arrecadação de IRPJ/CSL das “atividades de serviços financeiros” e das “atividades auxiliares dos serviços financeiros, seguros etc.” foi de R\$ 12,8 bilhões, enquanto a arrecadação do tributo total foi de R\$ 48,7 bilhões (vide estudos no site da Receita Federal do Brasil).

de todas as empresas seria de aprovação improvável pelo mesmo Congresso que dias antes rejeitara a prorrogação da CPMF. Ademais, a criação de uma alíquota agravada “para os bancos” é de fácil assimilação - e até mesmo passível de apoio - por parte da classe média (que pelos bancos não nutre os melhores sentimentos). Fosse o aumento geral, a medida seria certamente antipatizada pela população, principalmente pela alta classe média que paga CSL por meio de pessoas jurídicas.

Some-se a esses dois fatores o fato de que é relativamente pequeno o número de instituições financeiras responsáveis pela quase totalidade da arrecadação de CSL do setor, o que demonstra a eficácia e a facilidade arrecadatória de um aumento direcionado a um setor específico e não a toda a gama de contribuintes da CSL.

Todos esses dados compõem um conjunto de objetivos e razões econômicas e políticas que explicam com total verossimilhança a opção legislativa por estabelecer uma alíquota agravada aplicável somente ao setor financeiro. Mas na Exposição de Motivos da MP 413/2008, o que se afirma é que a medida visou “estabelecer incidência tributária compatível com a capacidade contributiva dos setores econômicos abrangidos”.

Em primeiro lugar, cabe perguntar: *se a medida realmente visa estabelecer uma incidência tributária compatível com a capacidade contributiva, por que levar em conta somente a capacidade contributiva das empresas de um setor econômico?* Mesmo que fosse possível medir e tributar objetivamente a capacidade contributiva “do setor” e não a capacidade contributiva “de cada contribuinte”, ainda assim seria arbitrário estabelecer um aumento para atingir somente a capacidade contributiva de um setor, excluindo todos os demais.

Segundo a Exposição de Motivos, o setor financeiro mereceria uma tributação agravada da CSL pelas suas características de “dinamismo, expansão e lucratividade”. Fixemo-nos na característica da lucratividade, que se relaciona com o próprio fato gerador da CSL. Ora, *se a característica relevante para a criação da alíquota agravada é realmente a lucratividade, essa característica deveria ter sido levada em conta para todo e qualquer setor.*

O governo certamente dispunha e dispõe de estatísticas demonstrando que a lucratividade média do setor bancário é uma das maiores, mas certamente não a maior da economia brasileira. Não é preciso ser especialista em economia brasileira para saber que atualmen-

te setores como mineração, metalurgia/siderurgia, veículos automotores/peças têm lucratividade/rentabilidade no mínimo semelhante à do setor bancário⁸. Também as características de “dinamismo e expansão”, que a Exposição de Motivos apontou em relação ao setor financeiro, são apanágios de diversos outros setores da economia brasileira, como o de construção civil e o automotivo. Portanto, a aplicação racional e lógica dos critérios “lucratividade, dinamismo e expansão” como parâmetros de gradação da alíquota da CSL levaria à inclusão de diversos outros setores de atividade econômica no âmbito de incidência da alíquota majorada.

Os mentores intelectuais da medida ora em análise certamente se sentiram protegidos pela expressão literal do art. 195, parágrafo 9º, da Constituição. Mas parecem não ter percebido uma sutileza da interpretação do dispositivo. É certo que o texto do dispositivo menciona a expressão “atividade econômica”. Mas o que isso significa? Significa que o legislador pode diferenciar tendo em vista alguma característica ou algum dado presente nas diversas atividades econômicas. Ou seja, *o relevante nunca pode ser a atividade econômica em si - como se uma atividade fosse em si mesma mais ou menos “valiosa” do que outra -, mas sim algum critério racional que se manifeste de determinada forma naquela atividade.*

Veja-se o exemplo das alíquotas diferenciadas da contribuição do SAT. A legislação distingue as alíquotas (1%, 2% ou 3% sobre a folha de salários) com base na atividade econômica, mas o verdadeiro critério desse trato diferenciado é o risco de acidentes laborais presente em cada uma das atividades. Seria válido o legislador do SAT criar uma alíquota mais agravada somente para uma atividade econômica, dado o risco de acidentes nessa atividade, e manter uma alíquota fixa para todas as outras atividades mesmo que se saiba que há diversas atividades com risco de acidentes laborais tão alto quanto o da primeira, ou mesmo com risco de acidentes ainda mais alto? Seria clara a violação da igualdade tributária, mas é exatamente isso o que se faz com a medida ora em exame, só que o critério “risco de acidentes laborais” é trocado pelo critério “lucratividade”.

Em segundo lugar, mesmo que o legislador houvesse levado em conta a lucratividade de todos os setores de atividade econômica (e

não só a do setor financeiro), definindo alíquotas de CSL maiores ou menores em função da lucratividade de cada setor, ainda assim caberia perguntar: tendo em vista que em todo e qualquer setor econômico os lucros e a lucratividade variam significativamente de empresa para empresa, seria razoável aplicar a todas as empresas de um mesmo setor a mesma alíquota de CSL definida pela lei em função da lucratividade média do setor? Certamente que não, pois *a lucratividade, como uma expressão de capacidade econômica ou contributiva, sempre se deve predicar do contribuinte e não de um setor econômico*⁹. Alguém afirmaria que um banco com um lucro e com uma lucratividade inferiores aos de uma determinada empresa industrial tem mais capacidade contributiva (pelo menos para fins de incidência de um tributo sobre o lucro) do que essa última?

O próprio art. 145, parágrafo 1º, da Constituição se refere ao critério da capacidade econômica “do contribuinte”. Essa capacidade econômica muitas vezes é deduzida de um dado econômico objetivo (como o valor de um bem imóvel ou de um veículo automotor de propriedade do contribuinte), mas de um dado econômico que diz respeito ao contribuinte e não a um setor econômico.

É certo que *há situações em que o tratamento que se dá às obrigações previdenciárias de uma empresa pode e deve ser o mesmo tratamento que se dá às obrigações de todas as outras empresas do mesmo ramo econômico.* Tal é o caso das alíquotas adicionais da contribuição sobre a folha de salários quando se tem a prática de atividade que enseja a concessão de aposentadoria especial aos 15, 20 ou 25 anos de serviço. Mas o que ocorre nesse caso é que o critério do trato diferenciado é ligado à própria atividade da empresa (cujos empregados, pela função que desempenham, têm direito a se aposentar mais rapidamente). Nesses casos, não está em questão o critério da capacidade contributiva e sim o critério da correspondência entre o ônus que as empresas provocam à Seguridade Social e sua contribuição ao custeio do sistema. Em suma: *não há discriminação arbitrária em se tomar uma característica de um setor de atividade econômica como critério de trato diferenciado, desde que se esteja diante de uma característica necessariamente presente em todos os com-*

⁸ Para maiores detalhes sobre tais estatísticas, vide a exordial da ADI 4.101, fls. 24-29.

⁹ Neste sentido, TROIANELLI, *op. cit.*, pp. 51-52.

ponentes desse setor de atividade¹⁰, e essa característica tenha impactos sobre os gastos do sistema de Seguridade Social.

Em termos de equidade na forma de participação no custeio da Seguridade Social, objetivo obrigatório do sistema segundo o art. 194, parágrafo único, V, da Constituição, o art. 17 da Lei 11.727/2008 leva a resultados desastrosos. *Uma empresa do setor financeiro que tenha lucro e lucratividade inferiores aos de uma empresa comercial ou industrial arcará com uma alíquota de CSL mais agravada, mesmo tendo uma capacidade contributiva inferior e independente de gerar mais ou menos ônus para o sistema de Seguridade Social.*

5. A Compreensão Literal e Mecânica do art. 195, parágrafo 9º, da Constituição o colocaria em Franca Contradição com o Princípio da Igualdade Tributária

Eis uma leitura canhestra do art. 195, parágrafo 9º, da Constituição: o dispositivo permite que a lei ordinária defina regimes tributários distintos entre as empresas obrigadas ao financiamento da Seguridade Social, desde que esses regimes sejam definidos com base nos critérios ali elencados, por exemplo, o critério do setor de atividade econômica. Ou seja, segundo essa leitura não haveria necessidade de que o manejo do critério tenha sido feito de maneira racional e lógica; basta a simples utilização do critério. Caberia ao intérprete tão-somente “constatar” que o critério utilizado pelo legislador foi um dos previstos no dispositivo constitucional.

Lido assim, o dispositivo seria uma espécie de “refúgio para o legislador arbitrário”, o que naturalmente não faz o menor sentido. A Constituição deve ser interpretada de forma que seus dispositivos sejam *harmônicos*, e não *contraditórios* entre si. *Esta regra do parágrafo 9º do art. 195 não pode ser uma exceção ao princípio da igualdade tributária prevista no art. 150, II, da mesma Constituição.*

O parágrafo 9º do art. 195 da Constituição não pode e não deve ser visto como uma permissão para que o legislador institua discri-

¹⁰ Por exemplo: a característica de que seus empregados se aposentam com menos tempo de serviço está necessariamente presente em todas as empresas de determinada atividade extremamente insalubre ou perigosa, e tem um efeito inegável sobre os ônus provocados sobre as contas da Seguridade Social. Já a característica “alta lucratividade” não está necessariamente presente em todas as empresas de determinado setor de atividade, e nenhum impacto tem sobre as contas da Seguridade Social.

minações arbitrárias entre os contribuintes que financiam a Seguridade Social por meio de contribuições. As bases econômicas principais para o financiamento da Seguridade Social são a folha de salários, a receita e o lucro das empresas, conforme dispõe o próprio art. 195. Caso um setor de atividade econômica tenha baixíssimo índice de emprego de mão-de-obra, sua contribuição sobre a folha de salários será comparativamente menor do que a de outro setor intensivo em mão-de-obra. Neste contexto, o parágrafo 9º permite que uma outra contribuição (sobre a receita ou sobre o lucro) tenha alíquotas superiores para esse setor de atividade com baixíssimo índice de emprego de mão-de-obra (e que, portanto, terá uma carga menor no que diz respeito à contribuição sobre a folha de salários). Essa lógica fica clara na parte final do dispositivo, em que se menciona a “utilização intensiva de mão-de-obra” como um parâmetro para serem estabelecidas alíquotas diferenciadas de contribuições sociais.

Portanto, um dos propósitos do parágrafo 9º do art. 195 da CF é permitir que a baixa arrecadação de uma das contribuições de determinado setor seja compensada por uma majoração da alíquota de outra contribuição social devida por esse mesmo setor. E isso é uma confirmação, e não uma negação, do princípio da igualdade.

No caso do setor bancário e das instituições financeiras em geral, a alíquota da CSL durante muitos anos foi expressivamente mais alta do que a alíquota genérica. Isso porque durante muitos anos as instituições financeiras não estavam incluídas no rol de contribuintes da Cofins, uma das contribuições sociais de Seguridade Social que gera maior arrecadação para o Governo Federal. Quando se criou a Cofins em 1991 e as instituições financeiras foram excluídas de seu rol de contribuintes, a CSL das instituições financeiras foi majorada para 23%, enquanto a alíquota da generalidade das pessoas jurídicas era de 10%. Nos anos de 1994 a 1996, a alíquota da CSL das instituições financeiras foi majorada para 30%. Mas a partir de 1999, quando as instituições financeiras passaram a figurar no rol de contribuintes da Cofins, a alíquota da CSL das instituições financeiras foi corretamente igualada à alíquota genérica da contribuição. A partir de então, não há qualquer motivo válido que justifique uma alíquota mais alta de CSL para as instituições financeiras, que de resto já arcam - a nosso ver de maneira arbitrária - com uma alíquota adicional de 2,5% no que diz respeito à contribuição sobre a folha de salários.

6. O Beco sem Saída a que o STF por Vezes condena a Aplicação do Princípio da Igualdade Tributária. A Necessária Flexibilização do Cânone da Proibição do Judiciário atuar como Legislador Positivo

Em alguns processos julgados pela 2ª Turma do STF, o contribuinte que alega que determinada alíquota agravada/diferenciada é contrária ao princípio da igualdade se vê diante de uma espécie de beco sem saída. Não raro nos deparamos com decisões em que o provimento de um recurso extraordinário, em que se pede a procedência de um mandado de segurança ajuizado contra uma alíquota agravada/diferenciada, é considerado “juridicamente impossível” (como no caso do RE 547.791, Relator Ministro Eros Grau). O raciocínio apresentado pelo tribunal é o de que “consequências normativas decorrentes do eventual deferimento do pedido contido no recurso extraordinário fazem com que aspectos de ordem processual comprometam a análise da questão de mérito posta a julgamento deste Tribunal”. E isso porque, a juízo do tribunal, o eventual reconhecimento de que a imposição de alíquotas diferenciadas para determinados contribuintes fere a isonomia implicaria *de duas uma*: ou 1) a aplicação da alíquota majorada a todos os demais contribuintes (o que encontraria óbice na impossibilidade de atuação do STF como legislador positivo); ou 2) a pura e simples supressão da alíquota majorada, o que configuraria uma “pseudo-isenção”, também inviável do ponto de vista jurídico.

Ora, caso se adote essa orientação jurisprudencial, configura-se uma situação que torna impossível aos contribuintes a arguição de qualquer violação ao princípio constitucional da igualdade tributária perante o Judiciário. Mesmo diante da mais flagrante violação da isonomia tributária, a resposta do STF seria “nada posso fazer, sinto muito”. Por exemplo: suponhamos que a lei do imposto de renda da pessoa física houvesse definido uma alíquota agravada somente para os “jornalistas”, de 30%, ficando os demais contribuintes sujeitos a uma alíquota mais baixa. Chegando ao STF, um jornalista inconformado obterá a seguinte resposta do tribunal:

“se julgo procedente sua causa que alega atentado à isonomia, então eu teria: ou 1) que estender a alíquota de 30% a todos os contribuintes - o que não me foi pedido e ademais não posso fazer pois não sou legislador positivo; ou 2) que suprimir pura e simplesmente a alíquota (que se reputa discriminatória)

de 30% aplicável aos jornalistas, o que provocaria a ausência de alíquota a ser aplicada aos jornalistas (pois o legislador somente previu para os jornalistas a alíquota de 30%) e consequentemente uma ‘pseudo-isenção’ aos jornalistas - mas isenções somente podem ser postas e tiradas pelo legislador. Sinto muito, mas não posso julgar o mérito da questão.”

Essa linha jurisprudencial se recusa a trilhar o caminho mais simples de um ponto de vista lógico: julgar inconstitucional - por discriminatória - determinada alíquota diferenciada/agravada significa rejeitar a discriminação, com a consequência de se aplicar à categoria discriminada a alíquota padrão.

Caso a alíquota geral conste de uma norma anterior, e uma norma posterior venha introduzir a alíquota agravada (como é o caso do art. 17 da Lei 11.727/2008), a consequência é fulminar de nulidade a norma posterior e continuar aplicando a norma anterior. Neste caso, a tese da proibição de o Judiciário atuar como legislador positivo não oferece qualquer problema, pois o que se tem é uma indiscutível ação de cunho negativo, no sentido de extirpar do ordenamento a norma posterior julgada inconstitucional.

Caso a previsão arbitrária de uma alíquota majorada/agravada para determinada categoria de contribuintes seja contemporânea à própria criação do tributo (o legislador no mesmo ato cria o tributo e estabelece a discriminação de alíquotas), a solução correta também será declarar inconstitucional a alíquota agravada e determinar a aplicação da alíquota genérica inclusive aos integrantes da categoria injustamente discriminada. É certo que nesse caso se poderá enxergar algo de “legislador positivo” na atuação do Poder Judiciário, pois nunca haverá existido norma legislativa cujo conteúdo determine a aplicação da alíquota genérica à categoria discriminada. Mas a jurisprudência do STF em mais de uma ocasião já proferiu acórdãos¹¹ que representaram uma mudança parcial do conteúdo de uma norma legislativa, flexibilizando o cânone estrito do Judiciário podendo atuar exclusivamente como legislador negativo.

¹¹ Vide, por exemplo, o acórdão dos Mandados de Segurança 21.154 (Pleno, DJ 28.04.95) e 21.710 (Pleno, DJ 22.04.94) e o acórdão do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 22.307 (Pleno, DJ 13.06.97). Sobre o tema, vide também GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999, pp. 228-234; e ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 347-350.

7. Conclusões

A norma do art. 17 da Lei 11.727/2008 não é informada por critérios de capacidade econômica, como induz a crer a retórica da Exposição de Motivos da MP 413/2008. Caso o fosse, a alíquota majorada teria em seu campo de incidência todos os contribuintes que apresentassem lucro ou lucratividade em patamares superiores, independentemente do seu setor de atividade (tal como ocorre com a alíquota adicional do atual IRPJ). Como pode ser “adequada” do ponto de vista da capacidade econômica uma norma que manda um banco com lucro e lucratividade inferior ao de uma empresa industrial (ou de qualquer outro ramo) recolher a CSL com a aplicação de uma alíquota 66% superior? A aplicação racional e lógica dos critérios “lucratividade, dinamismo e expansão” como parâmetros de gradação da alíquota da CSL levaria à inclusão de diversos outros setores de atividade econômica no âmbito de incidência da alíquota majorada.

Não há discriminação arbitrária em se tomar uma característica de um setor de atividade econômica como critério de tratamento tributário-previdenciário diferenciado desde que se esteja diante de uma característica necessariamente presente em todos os componentes desse setor de atividade, e essa característica tenha impactos sobre os gastos do sistema de Seguridade Social. Não é necessária uma sólida formação econômica para saber que em todo e qualquer setor econômico de uma economia de mercado os lucros e a lucratividade tendem a variar de empresa para empresa. Tampouco é necessário maior refinamento jurídico para saber que a capacidade econômica que se busca alcançar com qualquer tributo é a capacidade econômica do contribuinte, e não a capacidade econômica média de determinado setor. Por isso se mostra arbitrário definir uma alíquota agravada de um tributo sobre o lucro para todos os contribuintes de determinado ramo de atividade, tomando como parâmetro a suposta lucratividade média do setor.

A alíquota agravada definida pelo art. 17 da Lei 11.727/2008 somente encontrará apoio ou respaldo no art. 195, parágrafo 9º, da Constituição se esse último dispositivo for lido de maneira literal e canhestre. É um erro palmar considerar que toda vez que o legislador escolher o critério “setor de atividade econômica” para criar distinções no regime de recolhimento das contribuições previdenciárias se terá uma norma automaticamente constitucional por força do art. 195, parágrafo 9º, da Constituição. O legislador pode diferenciar ten-

do em vista alguma característica ou algum dado presente nas diversas atividades econômicas. O relevante para justificar o trato diferenciado nunca pode ser a atividade econômica em si - como se uma atividade fosse em si mesma mais ou menos “valiosa” do que outra -, mas sim algum critério racional que se manifeste de determinada forma naquela atividade.

O fato de a lei ordinária tomar um dos elementos mencionados no art. 195, parágrafo 9º, da Constituição como critério diferenciador de alíquotas e bases de cálculo das contribuições do art. 195, I, da Constituição não torna essa lei automaticamente constitucional. É preciso encontrar na lei motivos razoáveis, razões suficientes para validar o manejo concreto a que o legislador submeteu o critério previsto expressamente no art. 195, parágrafo 9º, da Constituição, o que não ocorre no caso da norma do art. 17 da Lei 11.727/2008.