

## **ESTIPULAÇÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENTES DA CSLL DE ACORDO COM O SETOR ECONÔMICO: ANÁLISE DA COMPATIBILIDADE DO ART. 1º DA LEI Nº 13.167, 2015 COM A CF/1988**

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho<sup>1</sup>

**RESUMO:** O artigo trata sobre a constitucionalidade formal e material do aumento de alíquotas da CSLL, conforme o setor econômico, promovido pela Lei nº 13.169/2015. Demonstra a inexistência de lesão aos artigos 146 e 195, § 9º, da Constituição da República do Brasil, uma vez que sempre foi possível, desde a Constituição brasileira original, promulgada em 5 de outubro de 1988, portanto, desde antes da Emenda Constitucional nº 20/1998, utilizar o legislador infraconstitucional o critério de alíquotas diferenciadas, por lei, da contribuição social incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas, segundo o setor econômico, segundo a presunção de maior lucratividade, ou a utilização da capacidade contributiva de setores econômicos no que tange à CSLL, isto em nome do princípio da isonomia tributária, explicado sob o aspecto fiscal, pelo princípio da capacidade contributiva (CF, arts. 150, II e 145, § 1º).

**PALAVRAS-CHAVES:** Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas – CSLL. Seguridade social. Aumento de alíquotas. Setor econômico.

**ABSTRACT:** The article deals with the formal and material constitutionality of the increased rates of CSLL, according to the economic sector, promoted by Law nº 13.169/2015. It demonstrates the absence of an injury to articles 146 and 195, § 9, of the Constitution of the Republic of Brazil, since it has always been possible since the original Brazilian Constitution, promulgated on October 5, 1988, therefore, since before the Amendment Constitutional Law 20/1998, to use the infraconstitutional legislator the criterion of rates differentiated, by law, from the social contribution levied on the profits of legal entities, according to the economic sector, according to the presumption of greater profitability, or the use of the contributory capacity of economic sectors in relation to CSLL, in the name of the principle of tax isonomy, explained under the fiscal aspect, by the principle of contributory capacity (CF, articles 150, II and 145, § 1).

**KEYWORDS:** CSLL. Increased rates. Economic sector. Social Security.

---

<sup>1</sup> Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário (I e II) do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília – UCB. Professor de Direito Financeiro da Universidade de Brasília – UnB. Mestre em Direito. Procurador da Fazenda Nacional de categoria especial.

Artigo enviado em: 20/03/2016.

Artigo aceito em: 10/05/2016.

## SUMÁRIO

### 1 INTRODUÇÃO

### 2 A CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DO ART. 1º, DA LEI Nº 13.169/2015

### 3 A CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DO AUMENTO DE ALÍQUOTAS DA CSLL PELO ART. 1º, DA LEI Nº 13.169/2015.

### 4 CONCLUSÃO

### 5 REFERÊNCIAS

## 1 INTRODUÇÃO

As constantes majorações de alíquotas da Contribuição para a Seguridade Social sobre o Lucro Líquido das empresas - CSLL, através de medidas provisórias, convertidas em leis, vêm sendo alvo de seguidas ações diretas de inconstitucionalidade, desde a de nº 4.003 até a mais recente a de nº 5.485,<sup>2</sup> que algumas delas ainda aguardam julgamento por parte do Supremo Tribunal Federal.

O objeto da pesquisa será a análise da constitucionalidade do preceptivo legal, mais recente e atualmente vigente, do artigo 1º da Lei nº 13.169, de 6 de outubro de 2015 (resultante da conversão em lei da Medida Provisória nº 675, de 21 de maio de 2015), que alterou a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, para alterar, aumentando as alíquotas da Contribuição sobre o Lucro Líquido, para financiar a Seguridade Social – CSLL, diante dos artigos 195, § 6º, e 246, ambos da Constituição Federal.

O artigo 1º da Medida Provisória nº 675, de 21 de maio de 2015, ostenta a seguinte redação:

---

<sup>2</sup> As Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4.003 (extinta sem o julgamento do mérito) e 4.101 (pendente de julgamento) foram ajuizadas, respectivamente, pelos Democratas - DEM, e pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro – CONSIF, contra o art. 17 da Lei nº 11.727, de 23/6/2008 (originário do art. 17, da MP nº 413, de 3/1/2008), que, alterando a redação do art. 3º da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, aumentou de 9% para 15% a alíquota da CSLL sobre pessoas jurídicas de seguros privados, as de capitalização e as consideradas instituições financeiras. A ADI mais recente é a de nº 5.485, proposta pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização – CNSEG, contra o art. 1º, da Lei nº 13.169, de 6/10-/2015 (originária da MP nº 675/2015), que, volta a alterar, majorando, as alíquotas previstas no art. 3º da Lei nº 7.689/1988 (também pendente de julgamento).

Art. 1º. A Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com as seguintes alterações:

I – 20% (vinte por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII e IX e X do § 1º, do art. 1º, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. (BRASIL, 1988)

Já o dispositivo do artigo 1º, da Lei de conversão nº 13.169, de 6 de outubro de 2015, em baila, apresenta o seguinte teor:

Art. 1º A Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 3º ...

I - 20% (vinte por cento), no período compreendido entre 1º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2019, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

II - 17% (dezessete por cento), no período compreendido entre 1º de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2019, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso IX do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001;

III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (BRASIL, 1998)

Transcreva-se o teor do artigo 1º, incisos I a VII, IX a X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001:

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

§ 1º São consideradas instituições financeiras, para os efeitos desta Lei Complementar:

I – os bancos de qualquer espécie;

II – distribuidoras de valores mobiliários;

III – corretoras de câmbio e de valores mobiliários;

IV – sociedades de crédito, financiamento e investimentos;

V – sociedades de crédito imobiliário;

VI – administradoras de cartões de crédito;

VII – sociedades de arrendamento mercantil;

...

IX – cooperativas de crédito;

X – associações de poupança e empréstimo (BRASIL, 2001).

Cogitou-se que o artigo 1º da Lei nº 13.169, de 6 de outubro de 2015 (originário da Medida Provisória nº 675, de 21/5/2015) padeceria de inconstitucionalidade por ausência de critério válido eleito para a majoração de alíquotas da Contribuição para a Seguridade Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, com efeitos a partir de 1º de setembro de 2015, pelo fato de o artigo 195, § 9º, ter autorizado diferenciação de alíquotas apenas por razão do setor econômico dos contribuintes, não tendo autorizado, segundo esse ponto de vista, a diferenciação de alíquotas dessa contribuição por motivo da capacidade contributiva presumida de determinados setores da economia, como justificou a pertinente Exposição de Motivos do MF nº 65, de 20 de maio de 2015.<sup>3</sup>

Contra a constitucionalidade do artigo 1º, da Lei nº 13.169/2015 (originária do art. 1º, da Medida Provisória nº 675, de 21/5/2015), têm sido argumentado, ainda, os seguintes descumprimentos à Constituição da República: Inconstitucionalidade formal, em face do artigo 246, da Constituição Federal, tendo em vista a aplicação majorada e diferenciada de alíquotas aos diversos setores da atividade econômica - sustenta-se que o preceptivo constitucional do artigo 195, § 9º, com a redação da Emenda Constitucional nº 20/1998 não poderia ser regulado por medida provisória, mas somente por lei, em sentido estrito (ato normativo originário de projeto de lei aprovado pelo Poder Legislativo); inconstitucionalidade material, diante do princípio da isonomia (arts. 5º, *caput*, e 150, II, da CF/88); dos princípios da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF/88), da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88); e dos princípios da livre iniciativa e concorrência (art. 1º, IV, CF/88 e art. 170, *caput* e IV, CF/88).

## **2 A CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DO ART. 1º DA LEI Nº 13.169/2015**

Sob o aspecto formal, não há, no caso em exame, qualquer vício de inconstitucionalidade no artigo 1º da Medida Provisória nº 675/2015, convertido no artigo 1º da Lei nº 13.169/2015, que

---

<sup>3</sup> Para o tributarista Gabriel Lacerda TROIANELLI, *Alíquota diferenciada para a CSLL: inconstitucionalidade do art. 18 da MP 413*, in “Revista Dialética de Direito Tributário” nº 150, São Paulo: Dialética, março de 2008, p. 55: “Capacidade contributiva é sempre atributo do sujeito passivo, jamais do setor ao qual pertence. Atribuir capacidade contributiva a um determinado setor implica afronta ao § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal... Consequentemente, não é, no § 9º do artigo 195, da Constituição Federal, razão alguma que justifique a imposição de alíquota de 15% para as instituições financeiras. Ainda que ... fosse materialmente legítima, tal distinção teria como razão atividade econômica, que foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, promulgada, portanto, dentro do prazo abrangido pelo artigo 246 da Constituição Federal. Nesse contexto, o artigo 17 da Medida Provisória nº 413 padece também de inconstitucionalidade formal, uma vez que a matéria nele contida não poderia ser introduzida, devido o artigo 246 da Constituição, por meio de medida provisória.”

tratou de aplicação de alíquotas diferenciadas aos diversos setores da atividade econômica, com supedâneo no art. 195, § 9º, da Constituição da República, com a redação da Emenda Constitucional nº 20/1998.

De fato, como será demonstrado neste artigo, mostra-se, equivocado o entendimento de que o artigo 246 da Constituição Federal não permitiria que o retrocitado preceptivo constitucional fosse regulado por medida provisória, mas somente por lei.

Propedeuticamente, como notório, cabe mencionar que a edição de medida provisória está condicionada a ocorrência dos requisitos constitucionais de urgência e interesse público relevante.

Essa questão já foi enfrentada:

Insta mencionar que o Excelso Supremo Tribunal Federal, no tocante aos pressupostos de urgência, de interesse público relevante e o que poderia ser entendido como de segurança nacional, para efeito de expedição de decreto-lei, com base no art. 55 da Constituição pretérita, bem como em relação aos requisitos de relevância e urgência para edição de medidas provisórias do sistema constitucional vigente, tem decidido que o exame da ocorrência ou não de requisitos desse jaez, dado o inafastável elemento político de sua aferição, compete, em primeiro lugar, ao Chefe do Poder Executivo, competindo ao Poder Legislativo fiscalizá-lo, salvo quando a não-existência seja notória e objetivamente aferível, quando, excepcionalmente, poderia suceder o controle de constitucionalidade, quer difuso, quer concentrado, por parte do Judiciário (SARAIVA FILHO, 1998, p. 43).

A Suprema Corte assentou jurisprudência no sentido de somente admitir o exame jurisdicional do mérito dos requisitos de relevância e urgência na edição de medida provisória em casos excepcionalíssimos, em que a ausência desses pressupostos de relevância e urgência seja objetiva ou evidente (BRASIL, 2007a).

A urgência e relevância da expedição da Medida Provisória nº 675/2015, que cuida de elevação de alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação às pessoas jurídicas que especifica, estão adequadamente demonstradas pela Exposição de Motivos nº 65, de 20 de maio de 2015, do Ministro de Estado da Fazenda.

Assim é que da retrocitada Exposição de Motivos nº 65/2015 MF, se pode deduzir que a explicação de que a alteração para 20% da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, entre 1º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, e 15% a partir de 1º de janeiro de 2019, para as pessoas jurídicas de seguros privados, as pessoas jurídicas de capitalização e as

pessoas jurídicas referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, visa a estabelecer incidência tributária compatível com a capacidade contributiva não de cada empresa individualmente considerada, mas, dos setores econômicos abrangidos com o referido aumento, dentro de fatos signo presuntivos de renda e de capacidade de lucro dos todos os setores econômicos atingidos pela majoração de alíquotas.

Consoante a mesma Exposição de Motivos, “a proposta aponta para um aumento de arrecadação estimado de aproximadamente R\$ 995.600.000,00 (novecentos e noventa e cinco milhões e seiscentos mil reais) para o ano de 2015, R\$ 3.789.400.000,00 (três bilhões, setecentos e oitenta e nove milhões e quatrocentos mil reais) para o ano de 2016 e R\$ 4.061.000.000,000 (quatro bilhões e sessenta e um milhões de reais) para o ano de 2017, no caso de aprovação do projeto desta Medida Provisória”.

Explica a EM nº 65/2015 MF que a urgência e a relevância dos dispositivos decorrem da necessidade de adequar a tributação incidente sobre os setores alcançados, tornando-os compatíveis com a capacidade contributiva presumida desses setores.

A urgência notória da medida, em face das graves dificuldades atuais da economia brasileira e da deficiência financeira para o custeio da seguridade social, se justifica pela necessidade da alteração legislativa, em tela, entrar em vigor o mais rapidamente possível, observado o princípio nonagesimal.

Insta ressaltar que a defesa da tese no sentido de inconstitucionalidade formal dos dispositivos legais atacados, em face dos artigos 195, § 9º, combinado com o artigo 246, ambos da Constituição Federal, representa, como será demonstrado no decorrer deste artigo, uma afronta à jurisprudência do Excelso Supremo Tribunal Federal sobre essa questão.

Impende mencionar que o § 2º, do artigo 62, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 32/2001, reza que medida provisória, que implique instituição ou majoração, somente, de tributos da espécie de *impostos*, exceto os impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada, de modo que, também em relação aos demais tributos, a contagem do prazo, para produção de efeitos, conta-se a partir da publicação da medida provisória, na parte do texto que não tenha sido alterado por alteração posterior da medida provisória original, sendo que a parte da norma da medida provisória alterada conta-se da publicação da outra medida

provisória e da lei de conversão, que tenham alterado a redação da medida provisória original.

Na Ementa do Acórdão do julgamento, por parte da 1ª Turma do Excelso Supremo Tribunal Federal, do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 487.475-RJ, consta que, mesmo diante de alteração do art. 195 da Constituição pela Emenda Constitucional 20/1998, existe a possibilidade de simples alteração de alíquota de contribuição para a seguridade social por medida provisória, dentro do prazo previsto no art. 246 da Carta Maior. Transcreva-se trecho da aludida Ementa do Acórdão:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. ALÍQUOTA. MAJORAÇÃO. LEI 9.718/98. AGRAVO IMPROVIDO. ... V - A alteração do art. 195 da Constituição pela Emenda Constitucional 20/98 não versou, especificamente, sobre a alíquota de contribuição social destinada ao custeio da seguridade social. Possibilidade de simples alteração de alíquota por medida provisória, dentro do prazo previsto no art. 246 da Carta Maior. VI - O prazo da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, CF) começa a ser contado da publicação da medida provisória que majorou a contribuição, e não da publicação da lei que resultou de sua conversão. Agravo regimental improvido (BRASIL, 2010).

Especificamente quanto a constitucionalidade de lei estabelecer aumento diferenciado de alíquotas da CSLL, traga-se à colação a Ementa do Acórdão da 2ª Turma do Augusto Pretório, decorrente do julgamento do Recurso Extraordinário nº 403.512:

EMENTA: Tributo. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Adicional instituído por meio de medida provisória. Admissibilidade. Violação ao art. 246 da CF. Não ocorrência. Tributo instituído e regulamentado pela Lei nº 7.689/88. Mero aumento da alíquota pela MP nº 1.807/99. Recurso extraordinário não provido. A Medida Provisória nº 1.807/99 não instituiu, nem regulamentou a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, mas apenas lhe aumentou a alíquota. No mesmo sentido: RE 588.943-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 15-2-2011, Primeira Turma, *DJe* de 18-3-2011; AI 776.877-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 19-10-2010, Primeira Turma, *DJe* de 16-11-2010; AI 489.734-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 24-3-2009, Segunda Turma, *DJe* de 30-4-2009; RE 378.691-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 13-5-2008, Segunda Turma, *DJe* de 6-6-2008 (BRASIL, 2009).

Houve antes um precedente do Supremo Tribunal Federal, por seu Tribunal Pleno: trata-se do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 378.691-PR, Ementa do respectivo Acórdão, merecedora de transcrição abaixo, que se adapta como uma luva ao caso vertente:

AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 378.691-1/PR  
EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI N. 7.689/88. ALTERAÇÃO DO PERCENTUAL. MEDIDA PROVISÓRIA N. 1.807-02/99 E REEDIÇÕES. PERDA DE EFICÁCIA DE SUAS DISPOSIÇÕES. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 246 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. ALEGAÇÕES INSUBSISTENTES. ... 3. A MP 1.807-02/99, e suas reedições, não regulamentam o artigo 195, I, da CF/88, anteriormente alterado pela EC 20/98, vindo, apenas, a elevar o percentual da Contribuição Social sobre o Lucro instituída pela Lei n. 7.689/88, o que é plenamente aceito por este Tribunal. Agravo regimental a que se nega provimento (BRASIL, 2008).

Note-se que, da mesma forma que no caso vertente, os destacados julgados tratam de aumento de alíquotas da COFINS e da CSLL, inclusive, imposto aos bancos comerciais e às instituições financeiras, ficando claro que as alterações de alíquotas de contribuições para a seguridade social por medida provisória não violam o artigo 246 da Constituição Federal, o que, de pronto, realça a insubsistência da tese contrária, posto que, inteiramente, contrária à jurisprudência do guardião da nossa Constituição – o Supremo Tribunal Federal.

De qualquer forma, cumpre esclarecer o alcance da Emenda Constitucional nº 32/2001, que, em regra, vedou a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição, cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda constitucional entre 1º de janeiro de 1995 até 12 de dezembro de 2001.

O § 9º do artigo 195 foi acrescentado à Constituição Federal, de 1988, pela Emenda Constitucional nº 20/1998, prevendo que “as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”.

Entretanto, o § 9º, do artigo 195, da Constituição da República sofreu alteração, em sua redação, pela Emenda Constitucional nº 47, 5/7/2005, portanto, após o período, em que o artigo 246, da mesma Carta Política, com a redação dada pela EC nº 32/2001, havia vedado a utilização de medida provisória para regulamentação de matéria objeto de emenda constitucional, isto é, fora do intervalo de tempo entre 1º/1/1995 a 12/12/2001.

Passou a prever o § 9º do artigo 195 da Constituição (com redação dada pela Emenda Constitucional nº 47/2005) que as contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo



poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em face de várias razões alternativas, como diante da “atividade econômica exercida por determinado setor da economia, ou da utilização intensiva de mão-de-obra”, ou ainda em consideração do “porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

Insta, ainda, realçar que sempre foi possível, desde a Constituição original, promulgada em 5 de outubro de 1988, portanto, desde antes da Emenda Constitucional nº 20/1998, utilizar o legislador infraconstitucional o critério de alíquotas diferenciadas, por lei, da contribuição social incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas, segundo o setor econômico, demonstrador, por excelência, de maior lucratividade, ou a utilização da capacidade contributiva de setores econômicos no que tange à CSLL, isto em nome do princípio da isonomia tributária, explicado sob o aspecto fiscal, pelo princípio da capacidade contributiva (CF, arts. 150, II e 145, § 1º).

Ademais, o texto constitucional original do inciso V, do parágrafo único, do artigo 194, reza que compete ao Poder Público, nos termos de lei ordinária federal, organizar a seguridade social, tendo como uma das bases a equidade na forma de participação no custeio, como corolário do princípio da isonomia, colocando a adoção do princípio da capacidade contributiva como um dos meios de se promover a justiça no financiamento da seguridade social, marcada esta pela solidariedade.

Segundo Leandro Paulsen (2015, p. 476):

A equidade na forma de participação no custeio, como desdobramento do princípio da igualdade, exige atenção às peculiaridades de cada categoria de contribuintes de modo que sejam chamados a participar do custeio da seguridade social conforme sua capacidade contributiva e outras circunstâncias específicas.

E, de fato, como a seguridade social deverá ser financiada por toda sociedade (CF, art. 195, “caput”), reforça-se a noção de solidariedade geral como referibilidade ampla das contribuições para a seguridade social.

A respeito da solidariedade como referibilidade ampla das contribuições de seguridade social, traga-se, mais essa vez, à colação o magistério de Paulsen (2015, p. 478):

Relativamente às contribuições de seguridade social, o texto constitucional estabelece uma atenuação à referibilidade característica das contribuições. De fato,

o art. 195 da Constituição, ao trazer normas específicas aplicáveis às contribuições de seguridade social, destaca a obrigação de todos em face da dimensão, relevância e prioridade da ação do Poder Público quanto à saúde, à assistência e à previdência. Com isso, podem as pessoas físicas e jurídicas ser chamadas ao custeio independentemente de terem ou não relação direta com os segurados ou de serem ou não destinatárias de benefícios.

Ressalte-se que a maior ou menor lucratividade de setores econômicos, ou a capacidade contributiva de cada setor econômico, para que também se cumpra o princípio da igualdade, pode ser aferida com fatos signo presuntivos em relação aos tributos, inclusive, contribuições para a seguridade social, e até mesmo taxas (Precedentes: STF – AgReg em RE 216.259-1/CE in *DJ* de 19/5/2000; ADIn 453-1, in *DJ* de 16/3/2007; AgReg em RE 191.417-3/PE, in *DJ* de 16/6/2000), isto em face do princípio da igualdade no tratamento fiscal do artigo 150, inciso II, da Lei Suprema, que tem como informador, além dos aspectos extrafiscais, no campo fiscal, justamente, o princípio da capacidade contributiva do artigo 145, § 1º, da Constituição de 1988.

É inegável que o lucro líquido das empresas ou a lucratividade de certos setores da economia representam fatos signo presuntivos de capacidade contributiva de todas as empresas do mesmo setor econômico, e isto sempre foi possível ser levado em consideração.

Da mesma forma, se pode, legitimamente, presumir que certos setores da economia, como o mercado das instituições financeiras, estando estas favorecidas por juros altos, diante da política governamental de controle da inflação, ostentam empresas de elevado porte, daí se justificar um tratamento fiscal mais compatível com a realidade delas, com a observância dos princípios da Carta Política, de 5 de outubro de 1988, de igualdade tributária, da capacidade contributiva, além da equidade na forma de participação no custeio.

Repise-se que o caput do artigo 195 da Constituição brasileira dispõe que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade”, expressão que transfigura a solidariedade no seu custeio, de modo que, desde 5/10/1988, data da promulgação da Carta Política vigente, se pode esperar que sobre determinados setores, todos tidos como altamente lucrativos, como os setores econômicos das pessoas jurídicas de seguros privados, de capitalização e das instituições financeiras, vale dizer, pessoas jurídicas dos setores econômicos dos bancos de qualquer espécie, das distribuidoras de valores mobiliários, corretoras de câmbio e de valores mobiliários, sociedades de crédito, financiamento e investimentos, sociedades de crédito imobiliário, administradoras de

cartões de crédito, sociedades de arrendamento mercantil, e associações de poupança e empréstimo, possa incidir maior carga tributária para o custeio da seguridade social.

Assim, de qualquer jeito, o artigo 1º da Medida Provisória nº 675/2015, convertido no artigo 1º Lei nº 13.169/2015, não viola o artigo 246 da Constituição, tendo em vista que, especificamente quanto à possibilidade de o legislador utilizar critérios como o da reconhecida lucratividade de setores econômicos ou da capacidade contributiva de determinados setores da economia, a Emenda Constitucional nº 20/1998, como retroexplicitado, não promoveu alteração substancial, sendo de se aplicar à espécie o precedente da ADIMC nº 3.090-6/DF, cujos trechos da Ementa do respectivo Acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Federal encontram-se a seguir transcritos:

EMENTA: Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. Medida Provisória nº 144, de 10 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as Leis nºs 5.655, de 1971, 8.631, de 1993, 9.074, de 1995, 9.427, de 1996, 9.478, de 1997, 9.648, de 1998, 9.991, de 2000, 10.438, de 2002, e dá outras providências. 2. Medida Provisória convertida na Lei nº 10.848, de 2004 (...). 3. Prosseguimento do julgamento quanto à análise das alegações de vícios formais presentes na Medida Provisória nº 144/2003, por violação ao art. 246 da Constituição: *É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.* Em princípio, a medida provisória impugnada não viola o art. 246 da Constituição, tendo em vista que a Emenda Constitucional nº 6/95 não promoveu alteração substancial na disciplina constitucional do setor elétrico, mas restringiu-se, em razão da revogação do art. 171 da Constituição, a substituir a expressão *empresa brasileira de capital nacional* pela expressão *empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no país*, incluída no § 1º do art. 176 da Constituição. Em verdade, a Medida Provisória nº 144/2003 não está destinada a dar eficácia às modificações introduzidas pela EC nº 6/95, eis que versa sobre a matéria tratada no art. 175 da Constituição, ou seja, sobre o regime de prestação de serviços públicos no setor elétrico. Vencida a tese que vislumbrava a afronta ao art. 246 da Constituição, propugnando pela interpretação conforme a Constituição para afastar a aplicação da medida provisória, assim como da lei de conversão, a qualquer atividade relacionada à exploração do potencial hidráulico para fins de produção de energia. 4. Medida cautelar indeferida, por maioria de votos (BRASIL, 2007b).

No caso em exame, a diferenciação de alíquotas da CSLL levou em consideração, como expressamente declarado na exposição de motivos da Medida Provisória 675/2015, a atividade

econômica, sob o foco da notória ingente lucratividade e capacidade contributiva de determinados setores econômicos como um todo, possibilidade esta, aliás, corroborada pelo mesmo § 9º, do artigo 195, da Lei Suprema, que faculta, também alternativamente, a diferenciação de alíquota segundo outros critérios, tais como o porte das empresas, ou fatores relacionados a utilização intensiva ou não de mão-de-obra, ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Destarte, a análise jurídica aqui exposta, com base na jurisprudência de nossa Augusta Corte Constitucional, demonstra que não há, no caso em exame, qualquer inconstitucionalidade quer formal, quer material.

O preceptivo legal do artigo 1º da Medida Provisória nº 675/2015, convertido no artigo 1º Lei nº 13.169/2015 não fere ao disposto no artigo 246 da Constituição Federal, mesmo porque tal norma proveniente de medida provisória não regulamenta o preceito do § 9º, do artigo 195, da Constituição Federal, inicialmente acrescentado pela Emenda Constitucional nº 20/1998, e, depois, alterado pela Emenda Constitucional nº 47/2005, norma de eficácia plena, de aplicabilidade imediata, que, por isso, independe de qualquer regulamentação.

Tal norma de medida provisória, convertida no artigo 1º da Lei nº 13.169/2015, simplesmente, decorre da competência constitucional (art. 195, *caput*, inciso I, alínea “c”) conferida à União, para legislar sobre contribuição para a seguridade social sobre o lucro líquido, como era previsto desde a promulgação da Constituição de 1988, inclusive, estabelecendo suas alíquotas.

### **3 A CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DO AUMENTO DE ALÍQUOTAS DA CSLL PELO ART. 1º DA LEI Nº 13.169/2015**

Como a própria denominação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido indica, tal tributo, que, em matéria dos princípios da segurança jurídica, deve observância ao princípio da irretroatividade da lei e da anterioridade de noventa dias (CF/1988, arts. 150, inciso III, alíneas “a” e “c”; 149, “*caput*”; e 195, § 6º),<sup>4</sup> tem como fato geador o auferimento do lucro - acréscimo

---

<sup>4</sup> A CSLL, foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15/12/1988, tendo havido alterações posteriores, nomeadamente quanto à alíquota, que vem sendo alterada ao longo dos tempos, no mais das vezes, por razão do tipo de atividade econômica desenvolvida pelos contribuintes – instituições financeiras. O Pleno do STF, assentou a sua natureza jurídica tributária da espécie contribuição especial ou parafiscal para a seguridade social e a desnecessidade de sua instituição por lei complementar, bem como reconheceu a inconstitucionalidade do seu art. 8º por ensejo do julgamento do RE 138.284-8,

patrimonial - por parte de pessoas jurídicas empregadoras, de empresas, mesmo que sem empregados, domiciliadas no país, e de pessoas equiparadas (CF/1988, art. 195, “caput”, inciso I, alínea “c”), após os ajustes - deduções e compensações - determinados por lei, no caso de tributação pelo lucro real, num período trimestral ou anual. Poderá a CSLL incidir, também, sobre o resultado presumido ou arbitrado, quando tal seja o regime de apuração a que a pessoa jurídica se submete concernente ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. A base de cálculo é o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, com os ajustes estabelecidos pela legislação, isso quando a empresa for tributada pelo lucro real (Lei 7.689, de 15/12/1988, arts. 1º, 2º e 4º) (PAULSEN, 2007).

Vale mencionar que a Constituição Brasileira, de 1988, atribui competência à União para a instituição tanto do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (CF, art. 153, “caput”, inciso III), como também da contribuição para o financiamento da seguridade social sobre o lucro líquido das empresas ou pessoas equiparadas (CF, art. 149, “caput”, c/c o art. 195, “caput”, inciso I, letra “c”), ou seja, permite a Carta Política a incidência de dois tributos federais sobre o lucro das pessoas jurídicas - IRPJ e CSLL -, ainda que com diferentes critérios para apuração das respectivas bases de cálculo, não configurando, na espécie, inconstitucionalidade alguma, pois o que a Constituição veda é *o bis in idem* entre impostos, no caso de utilização da competência residual da União, prevista no artigo 154, “caput”, inciso I, e *o bis in idem* entre contribuições de seguridade social no uso também da competência residual da União, consoante o artigo 195, § 4º, c/c o artigo 154, “caput”, inciso I, mas não, como visto, entre imposto e contribuição (PAULSEN, 2015)

A crítica concernente a um hipotético descumprimento aos princípios da igualdade geral e da isonomia tributária vai, também, de encontro à jurisprudência de nossa Augusta Corte Constitucional, consubstanciada, por exemplo, na Ementa do Acórdão do STF, decorrente do julgamento da Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.109-4/SP, *in verbis*:

---

Rel. Min. Moreira Alves (DJ 28/8/1992), por não ter respeitado ao princípio da irretroatividade da lei tributária do art. 150, III, “a”, nem à anterioridade nonagesimal, exigida pelo § 6º, do art. 195, ambos da CF, uma vez que a mencionada lei foi publicada em 16/12/1988, e o seu art. 8º determinara que a aludida contribuição para a seguridade social seria devida a partir do resultado apurado no período base a ser encerrado em 31/12/1988, quando a aludida lei, ainda que já publicada e existente, ainda não tinha vigência iniciada, estando, naquela ocasião, no período de *vacatio legis*. Esse malsinado art. 8º, da Lei nº 7.689/1988 teve sua execução suspensa por meio do art. 1º da Resolução do Senado Federal nº 11/1995 (CF, art. 52, X).

EMENTA: PROCESSO CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ADICIONAL. § 1º DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91. A sobrecarga imposta aos bancos comerciais e às entidades financeiras, no tocante à contribuição previdenciária sobre a folha de salários, não fere, à primeira vista, o princípio da isonomia tributária, ante a expressa previsão constitucional (Emenda de Revisão nº 1/94 e Emenda Constitucional nº 20/98, que inseriu o § 9º no art. 195 do Texto permanente). Liminar a que se nega referendo. Processo extinto. (RT 868/135) (BRASIL, 2007).

A propósito, a própria Súmula nº 658, do Supremo Tribunal Federal, espanca qualquer dúvida a esse respeito: “São constitucionais os arts. 7º da Lei nº 7.787/1999 e 1º da Lei nº 8.147/1990, que majoram a alíquota do Finsocial,<sup>5</sup> quando devida a contribuição por empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviços”.

Ensina Aurélio Pitanga Seixas Filho que a regra da igualdade ou isonomia ou generalidade não deixa de permitir ao legislador a concessão de tratamento desigual, ou seletivo, em relação às pessoas, ou às coisas, situações ou fatos que, por alguma particularidade relevante do ponto de vista econômico ou social, mereçam não ser tratadas igualmente (SEIXAS FILHO, 1990).

Insta enfatizar que o texto original da Constituição Federal, de 10 de outubro de 1988, especificamente, nos artigos 194, parágrafo único, inciso V, 195, “caput”, inciso I; 150, II, e 145, § 1º, já autorizava que lei ordinária estabelecesse alíquotas diferentes das contribuições para a seguridade social, inclusa, da contribuição sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas,<sup>6</sup> de acordo com a atividade econômica desempenhada por setores da economia que, reconhecidamente, desnudam fatos signo presuntivos de elevada capacidade contributiva.

É normal que a atribuição constitucional do poder de tributar leva em máxima consideração à capacidade contributiva dos contribuintes não só individualmente, mas, também tome em consideração fatos signos presuntivos de renda ou lucratividade de todo um certo setor da economia.

---

<sup>5</sup> O Fundo para Investimento Social (Finsocial), instituído pelo DL nº 1.940, de 25/5/1982 e alterado por legislação posterior, hoje extinto, foi, provisoriamente, recebido pelo art. 56, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, de 1988, como uma das contribuições dos empregadores, de natureza tributária, para a seguridade social.

<sup>6</sup> O STF, por seu Tribunal Pleno, por ocasião do julgamento do RE 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves, proclamou a natureza tributária da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei 7.689/1988 (RTJ vol. 143-02, p. 684).

Sobre o princípio da capacidade contributiva, informador, sob o aspecto fiscal, do princípio da vedação de tratamento fiscal discriminatório entre categorias de contribuintes, já explicitarei:

Tal princípio se traduz, em poucas palavras, no programa de que a carga tributária deva ser graduada de acordo com as possibilidades econômicas de cada categoria de contribuintes para pagar tributo.

Quanto à observância do princípio da capacidade contributiva, deve-se destacar que este deve ser considerado obedecido, quando a Administração tributária, acolhendo a faculdade prevista no art. 145, §1º, segunda parte, do Estatuto Político, e nos termos da lei, investiga o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, e determina a real capacidade contributiva destes, sendo lícito, também, ao Fisco, através desses fatos signo-presuntivos de renda, patrimônio e atividade econômica, presumir a idoneidade econômica de pessoas de contribuir para a coletividade, acima do mínimo indispensável à compatibilidade com uma vida humana digna e com a manutenção das empresas (SARAIVA FILHO, 2006, p. 221).

Portanto, quando a Constituição Federal autoriza que as contribuições para seguridade social poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, implicitamente, está autorizando que o legislador infraconstitucional leve em consideração os fatos signos presuntivos de capacidade contributiva de determinados setores da economia.

A norma original da Constituição, de 1988, do artigo 145, § 1º, faculta que, através de lei, a Administração tributária confira tratamento diferenciado a setores da economia, especialmente para propiciar efetividade aos objetivos da igualdade e da capacidade contributiva, em razão não só do patrimônio e dos rendimentos do contribuinte, mas também por razão de atividades econômicas desempenhadas pelos contribuintes.

Aliás o texto original da Constituição Federal, de 5/10/1988, já rezava, como ainda dispõe hodiernamente, que a seguridade social será financiada por toda sociedade, inclusive, por meio de contribuições para a seguridade social, sendo, pois, intuitivo concluir que, em nome do princípio da igualdade tributária, que é explicado sob o ponto de vista fiscal, pelo princípio da capacidade contributiva, que os setores da economia que, em geral, apresentam maior lucratividade, devem sofrer uma incidência maior dessas contribuições, pois certas atividades econômicas são factíveis de gerar mais lucros, e, em consequência, devem contribuir ainda mais com o custeio da seguridade social.

Assim, em verdade, enfatize-se que a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, praticamente, nada inovou, apenas passou a explicitar aquilo que o texto constitucional, promulgada em 10 de outubro de 1988, já permitia, ou seja, facultou que lei ordinária estabelecesse, no que tange às contribuições para a seguridade social, alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, descortinadora de capacidade contributiva de setores econômicos, ou da utilização intensiva de mão de obra.

Marco Aurélio Greco leciona que, embora o princípio da capacidade contributiva do artigo 145, § 1º, do Estatuto Político, se aplique, nomeadamente, aos impostos, pode ser aplicado à contribuição social sobre o lucro líquido, tendo em mente que o *lucro* “é um conceito tipicamente denotador da capacidade contributiva”, bem como que, por força do preceptivo constitucional do § 9º, do artigo 195, as alíquotas das contribuições para a seguridade social “devem atender a um critério de adequação e proporcionalidade à realidade do grupo que alcançam, tendo em vista a finalidade que visam”. (GRECO, 2000) <sup>7</sup>

O legislador infraconstitucional, ao examinar o artigo 1º, inciso I, da Medida Provisória nº 675/2016, considerou conveniente, no uso do seu poder discricionário, buscar conferir ainda maior adequação aos princípios da igualdade no tratamento fiscal, da capacidade contributiva, e da equidade na participação solidária do custeio da seguridade social, com a redação conferida ao disposto no artigo 1º, da Lei nº 13.169/2015, que dá nova redação ao artigo 3º, incisos I a III, da Lei nº 7.689/1988, ao aprovar alíquotas mais elevadas para os bancos e outras instituições financeiras (art. 3º, I, da Lei 7.689/1988), e estabelecer alíquotas inicialmente intermediárias, para as entidades cooperativas de crédito, igualando todas as instituições financeiras a partir de 1º de janeiro de 2019 (art. 3º, II, da Lei 7.689/1988), e tendo mantido alíquota menor no caso das demais pessoas jurídicas ((art. 3º, III, da Lei 7.689/1988).

A referibilidade da contribuição especial ou parafiscal em relação aos contribuintes não precisa ser direta, bastando que seja indireta, o benefício mediato da empresa, o qual proporciona maior bem estar social e maior produtividade, diante do benefícios imediatos usufruídos pelo grupo

---

<sup>7</sup> Corroborar Ricardo Lodi RIBEIRO (*As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias*, in “Revista Dialética de Direito Tributário”, volume 174, São Paulo: Dialética, março de 2010, p. 129): “As contribuições parafiscais previstas no art. 195, CF – exceto as contribuições previdenciárias incidentes sobre empresas, empregados e autônomos -, por não se basearem na solidariedade de grupo e no princípio do custo-benefício, mas na solidariedade geral e na capacidade contributiva, se traduzem em verdadeiros impostos afetados.”



dos seus empregados ou trabalhadores. Nesse sentido, é a Ementa do Acórdão do Supremo Tribunal Federal decorrente do julgamento do Recurso Extraordinário nº 595.670 AgR/RS, a seguir transcrita, no que tange à contribuição de intervenção da União no domínio econômico para o SEBRAE, quanto mais é assim em relação às contribuições para a seguridade social, posto que o artigo 195, “caput”, da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, dispõe que a seguridade social será financiada por toda sociedade de forma direta e indireta, nos termos da lei, e por contribuições para a seguridade social, *in verbis*:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE. CARÁTER AUTÔNOMO E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. SUJEIÇÃO PASSIVA QUE DEVE ALCANÇAR COOPERATIVAS QUE ATUEM NO SETOR. No julgamento do Recurso Extraordinário 635.682, Rel. Min. Gilmar Mendes, o Plenário desta Corte reconheceu a constitucionalidade da contribuição para o Sebrae. Ao apreciar o RE 396.226/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, o Tribunal assentou que a contribuição para o Sebrae é autônoma e possui caráter de intervenção no domínio econômico. Assim, a sujeição passiva deve ser atribuída aos agentes que atuem no segmento econômico alcançado pela intervenção estatal. Não há na hipótese referibilidade estrita que restrinja o alcance da exação ao âmbito de atuação do Sebrae. A natureza da contribuição impõe que se reconheça a efetiva atuação no segmento econômico objeto da intervenção estatal em detrimento do intuito lucrativo, sobretudo pela existência de capacidade contributiva. Agravo regimental a que se nega provimento (BRASIL, 2014).

Ademais, é relevante ressaltar que a redação do artigo 195, § 9º, da Constituição Federal foi alterada pela Emenda Constitucional nº 47/2005 (DOU de 6/7/2005), acrescentado a possibilidade de diferenciação de alíquotas e bases de cálculo de contribuições para a seguridade social, em razão, também, do “porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

Portanto, o artigo 1º da Lei nº 13.169/2015, que alterou as redações do artigo 3º, incisos I a III, da Lei nº 7.689/1988, possibilitando a diferenciação de alíquotas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, incidente sobre diferentes setores da economia, que ostentam fatos signos presuntivos de capacidade contributiva diversas, tais como pessoas jurídicas dos setores do seguros privados, de capitalização e das instituições financeiras, setores estes que mostram fatos signos presentivos de elevada capacidade contributiva, foi editado não com supedâneo no § 9º, do artigo 195, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, mas em vários artigos do texto constitucional, de 5 de outubro de 1988, e com base no preceito constitucional resultante da redação

dada a esse parágrafo 9º, pela Emenda Constitucional nº 47/2005, não sendo de se cogitar de qualquer desrespeito ao artigo 246 da Constituição Federal.

Cabe realçar que não há, no caso em análise, quaisquer descumprimentos ao princípio da igualdade ou da isonomia tributária dos artigos 5º, “caput”, e do 150, II, ambos da Lei Suprema, nem há o menor arranhão ao preceptivo constitucional do artigo 246, da Constituição da República, nem, tampouco, existe lesão alguma aos princípios da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF/88) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88).

Ademais, corrobora a observância do princípio geral da isonomia (CF, art. 5º, “caput”) e do princípio da vedação de tratamento fiscal discriminatório entre contribuintes, que estejam em idênticas situações (CF, art. 150, II), o disposto no parágrafo único, do artigo 11, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que estatui que os Bancos e as demais instituições financeiras estão excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento - COFINS, instituída pelo artigo 1º da supracitada lei complementar.

Ainda quanto à constitucionalidade das alíquotas diferenciadas (majoradas) da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para instituições financeiras, traga-se à colação o entendimento do mestre e magistrado federal Marcelo Guerra Martins, *in verbis*:

Muitas instituições financeiras aforaram demandas alegando ofensa ao princípio constitucional da igualdade pelo fato de, via de regra, desde a instituição da CSLL, se encontram sujeitas à alíquota mais elevada em relação às demais pessoas jurídicas. Em que pese opiniões em contrário, relativamente às instituições financeiras e pessoas jurídicas a elas equiparadas por lei (Decreto-lei 2226/88 e posteriormente o § 1º do art. 22 da Lei 8212/91) não se vislumbra ofensa ao art. 150, II da Constituição Federal, pelo simples fato da alíquota ser mais elevada. Com efeito, igualdade não pode ser levada às últimas consequências, sendo lícito à norma legal distinções quando existente um nexo de causalidade que assim permita. A diferenciação realizada pelo legislador ordinário é legítima.

As instituições financeiras reclamam que elas e as demais pessoas jurídicas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei 8212/91 encontram-se sujeitas a uma alíquota superior a título de Contribuição Social sobre o Lucro, sem que existisse motivo relevante para tanto. Entretanto, nos moldes do parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991, não se pode negar que essas mesmas pessoas encontram-se isentas da COFINS, que também é notoriamente uma onerosa contribuição. Em que pese ter ocorrido alguma alteração com a vinda da Lei 9718/98 [Lei

9.876/1999], o tratamento das pessoas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei 8212/91 continua sendo mais benéfico no que tange à incidência da COFINS.

Em conclusão, verificando-se o sistema como um todo, enquanto as instituições financeiras são mais oneradas quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, são mais beneficiadas no que se refere à COFINS.

Aliás, quando algum contribuinte se insurgia quanto à isenção da COFINS para instituições financeiras, sob o pretexto de quebra do princípio da igualdade, a jurisprudência soube dirimir a questão com maestria, utilizando-se também de interpretação sistemática. Conforme já decidiu o E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

Isenção das instituições financeiras ao recolhimento de COFINS (art. 11, parágrafo único da lei complementar 70/91) não viola o princípio da isonomia porque tratou diversamente os desiguais, uma vez que a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro aplicável a elas é superior a da generalidade dos contribuintes ( 4ª Turma, autos 98.3010209-5, j. 26.08.1988, *DJ* 14.10.1998, p. 381, Relatora Desembargadora Federal Lúcia Figueiredo). (BRASIL, 2015).

É um fato notório que as instituições financeiras e entidades equiparadas possuem alta rentabilidade. Com base nessa premissa o legislador instituiu alíquotas diferenciadas para aqueles que possuem maior poder de contribuir. Então, existe respeito ao princípio da isonomia, pois na verdade a lei tratou desigualmente os desiguais, na medida em que se igualam. Então, em última análise, a diferenciação atendeu o princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, §1º da Constituição Federal (MARTINS, 2004).

Quanto à conjectura de lesão ao princípio da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco, colime-se que tal argumento só poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Federal, caso algum interessado venha a demonstrar, em juízo, que a elevação da alíquota da CSLL para certos setores econômicos teria sido a gota d'água para tornar confiscatória ou insuportável a totalidade dos tributos da competência da União, critério exigido pela Corte Constitucional brasileira, quando do julgamento dos pedidos de medidas liminares nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.010 e 2.016.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADIMC 2010-2/DF. Rel. Min. Celso de Mello. *DJ* 12/4/2002; ADIMC 2016-1/DF. Rel. Min. Celso de Mello. *DJ* 28/3/2003.

Portanto, para o efeito de se examinar se um tributo foi utilizado com efeito de confisco ou não, a análise deve ser feita em função da totalidade dos tributos ou a total carga tributária de determinado ente da Federação.

Por outro lado, se há setores da economia, que têm sido favorecidos com lucros exorbitantes em face da política de juros altos do governo federal, como remédio de combate à inflação, esses setores são os dos bancos e das demais instituições financeiras.

Obviamente, o preceito legal do artigo 1º, da Lei nº 13.169/2015, que alterou as redações do artigo 3º, incisos I a III, da Lei nº 7.689/1988, não causam qualquer arranhão aos princípios da livre iniciativa e concorrência (art. 1º, IV, CF/88 e art. 170, *caput* e IV, CF/88).

De fato, as alíquotas estabelecidas pelo preceptivo legal, em análise, além de respeitar a capacidade contributiva de diferentes setores da economia, não inviabiliza, absolutamente, o exercício de quaisquer atividades econômicas, não causando embaraço algum aos princípios da liberdade de iniciativa e da livre concorrência.

Como já ressaltado, não se pode pretender que os setores da economia, que por fatos signo presuntivos, apresentam maior capacidade contributiva, não possam sofrer uma incidência maior da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com a falaciosa alegação de ocorrência de inobservância aos princípios de livre iniciativa e livre concorrência.

Iniludivelmente, os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência não são absolutos, podendo sofrer restrições por outros valores constitucionais, não chegando a assegurar a vedação de incidência maior de tributação, necessária à manutenção da seguridade social, sobre os setores mais privilegiados da economia, em compatibilidade com o princípio constitucional da equidade na forma de participação no custeio (CF, arts. 145, § 1º; 194, “*caput*”, parágrafo único, inciso V; 195, § 9º).

Traga-se à colação a advertência do eminente constitucionalista José Afonso da Silva, ao comentar o preceptivo constitucional do artigo 1º, inciso IV, que traz como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa:

A livre iniciativa é fundamento da ordem econômica (art. 170). Ela constitui um valor do Estado Liberal. Mas no contexto de uma Constituição preocupada com a realização da justiça social não se pode ter como um puro valor o lucro pelo lucro. Seus valores, hoje, ficam subordinados à função social da empresa e ao dever do empresário de propiciar melhores condições de vida aos trabalhadores, exigidas pela valorização do trabalho (art. 170) (SILVA, 2010, p. 41).

#### 4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, resta concluir pela constitucionalidade tanto formal, quanto material do artigo 1º da Lei nº 13.169/2015, que alterou as redações do artigo 3º, incisos I a III, da Lei nº 7.689/1988, para alterar, majorando, as alíquotas da Contribuição para a Seguridade Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, em relação a setores economicamente privilegiados da economia, com observância aos artigos 194, parágrafo único, inciso V; 195, “caput” e § 9º, 145, § 1º, 150, inciso II, e 246, todos da Constituição Federal.

#### REFERÊNCIAS

- BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI 2.527 MC/DF. Relatora Ministra Ellen Gracie. *RTJ* 205-1, p. 44.
- \_\_\_\_\_. STF. 1ª Turma. AgR no RE 487.475-RJ. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. *DJe* 6/8/2010.
- \_\_\_\_\_. STF. 1ª Turma. RE 403.512, Rel. Min. Cezar Peluso. *DJe* 43, de 6/3/2009.
- \_\_\_\_\_. STF. Tribunal Pleno. RE AgR nº 378.691-PR, Rel. Min. Eros Grau. *DJe* 6/6/2008.
- \_\_\_\_\_. STF. Tribunal Pleno. ADIMC 3.090-6/DF. Rel. Min. Gilmar Mendes. *DJ* 26/10/2007.
- \_\_\_\_\_. STF. Tribunal Pleno. RE 138.284-8. Rel. Min. Moreira Alves. *DJ* 28/8/1992.
- \_\_\_\_\_. STF. Tribunal Pleno. AC 1.109 MC/SP. Rel. Min. Carlos Britto. *DJ* 19/10/2007.
- \_\_\_\_\_. STF. Tribunal Pleno. RE 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves. *RTJ* vol. 143-02, p. 684.
- \_\_\_\_\_. STF. 1ª Turma. RE 595.670 AgR/RS. Rel. Min. Roberto Barroso. *DJe* 118, 20/6/2014.
- \_\_\_\_\_. STF. Tribunal Pleno. ADIMC 2.010-2/DF. Rel. Min. Celso de Mello. *DJ* 12/4/2002.
- \_\_\_\_\_. STF. Tribunal Pleno. ADIMC 2.016-1/DF. Rel. Min. Celso de Mello. *DJ* 28/3/2003.
- GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura “sui generis”. São Paulo: Dialética, 2000.
- MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e contribuições federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- PAULSEN, Leandro. **Contribuições**: custeio da seguridade social. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.
- \_\_\_\_\_. **Direito tributário**: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Medidas provisórias na Constituição brasileira, **Lusíada: revista de ciência e cultura - série direito - Universidade Lusíado-Porto** n° 1, Coimbra-Portugal: Coimbra Editora, 1998, p. 41-52.

\_\_\_\_\_. Os princípios tributários da Constituição brasileira de 1988, **in Ciência e técnica fiscal**, volume 418, Lisboa – Portugal, Centro de Estudos Fiscais, Direção Geral de Impostos”, julho a dezembro de 2006, p. 203-234.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias, **in Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 174, São Paulo: Dialética, março de 2010, p. 110-129.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SILVA, José Afonso. **Comentário contextual à Constituição**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Alíquota diferenciada para a CSLL: inconstitucionalidade do art. 18 da MP 413, **in Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 150, São Paulo: Dialética, março de 2008, p. 46-55.