

Reabrindo a Questão do Finsocial das Empresas Prestadoras de Serviços

Aroldo Gomes de Mattos

1. Colocação do Problema

Os Tribunais Federais vinham, reiteradamente, entendendo que eram inconstitucionais os aumentos de alíquotas da contribuição para o Finsocial, com base numa decisão proferida pelo Plenário da Suprema Corte.

Recentemente, entretanto, esse mesmo Plenário mudou em parte seu entendimento, ao decidir pela constitucionalidade de tais aumentos, não para as empresas em geral, mas apenas para aquelas que fossem exclusivamente prestadoras de serviços. Em que pese o acerto dessa nova decisão dentro dos limites em que ela foi proferida - e isso é inquestionável - criou-se uma nova e gravíssima injuricidade, qual seja, tratamento tributário desigual entre o universo dos seus contribuintes, de dupla forma, a saber:

1º) entre as empresas exclusivamente prestadoras de serviços e as demais (mercantis, mistas, seguradoras e instituições financeiras), passando as primeiras a sofrer um ônus muito maior do que as segundas, ao contrário do que ocorria anteriormente, e

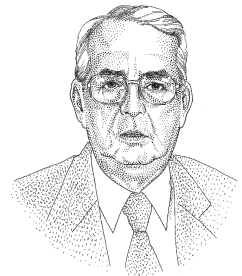
2º) entre as próprias empresas exclusivamente prestadoras de serviços, porque muitas delas já tinham sido desobrigadas de recolher esses aumentos, em decisões definitivas e transitadas em julgado, nas órbitas administrativa e judicial.

Como essa insólita e inesperada desigualdade não fora anteriormente alegada, pois a ninguém é dado prever o incognoscível, começaram as ações até então em andamento a ser julgadas improcedentes, com fundamento apenas no precedente da Suprema Corte, sem se levar em conta, entretanto, esse relevantíssimo aspecto constitucional da questão.

Daí, indaga-se:

a) a recente decisão do Plenário do STF, que declarou a constitucionalidade de tais aumentos para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços, tem efeitos *erga omnes*, ou seja, deverá ser aplicada nas ações ainda pendentes de julgamento, em qualquer instância?

b) existe a possibilidade dessa própria Corte, em decisões futuras, decidir diversamente, ao argumento da isonomia e da violação de outros princípios constitucionais conexos?



Aroldo Gomes de Mattos

é Consultor Tributário no Rio de Janeiro, Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário, da Associação Brasileira de Direito Financeiro e da Associação Brasileira dos Consultores Tributários.

c) poderão as empresas exclusivamente prestadoras de serviços que ajuizaram suas ações com base no antigo entendimento do STF e após o trânsito em julgado da sentença que decidiu pela constitucionalidade desses aumentos, reingressar em juízo alegando desta feita a violação superveniente daqueles postulados?

É o que tentaremos desvendar adiante.

2. Análise Legislativa

Objetivando melhor compreender o âmago dessa atribulada questão, impenhe preliminarmente fazer um retrospecto da respectiva legislação, a saber:

a) Decreto-lei nº 1.940/82:

O Finsocial foi instituído com duas incidências distintas, da seguinte forma:

1ª) *empresas mercantis ou mistas*: alíquota proporcional de 0,5% sobre o faturamento ou receita bruta (art. 1º, § 1º), e

2ª) *empresas exclusivamente prestadoras de serviços*: idem 5% sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse (idem, § 2º).

Objetivou o legislador com tal diferença de tratamento tributário (e isso é um dado importante como será visto no decorrer deste trabalho), onerar mais aquelas empresas, que têm, à evidência, maior capacidade contributiva do que essas.

b) Constituição Federal de 1988:

Recepcionou-o assim:

- a primeira incidência, como imposto de competência residual da União (art. 154, inc. I, c/c ADCT, art. 56), só podendo, portanto, ser alterada por lei complementar, e

- a segunda, como adicional do imposto de renda (art. 153, inc. III), alterável, assim, por lei ordinária.

c) Lei nº 7.689/88:

Manteve a contribuição do Finsocial incidente sobre o faturamento das empresas mercantis e mistas (art. 9º), que foi, posteriormente, considerada inconstitucional no RE nº 150.764-1/PE.

d) Lei nº 7.738/89:

Uniformizando o seu recolhimento (art. 28), determinou que as exclusivamente prestadoras de serviços recolhessem também 0,5% sobre o faturamento. Tal dispositivo veio a ser julgado constitucional (RE nº 150.755-1/PE), sob a invocação do princípio isonômico, que, ao depois, seria incompreensivelmente relegado pelo próprio STF no caso do aumento das alíquotas (RE nº 187.436/RS).

e) *Leis nºs 7.787/89 (art. 7º), 7.894/89 (art. 1º) e 8.147/90 (art. 1º)*:

Aumentaram as alíquotas para 1,0%, 1,2% e 2,0%, respectivamente. Foram declaradas constitucionais para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços (RE nº 187.436-RS) e inconstitucionais para as demais (RE nº 150.764-1/PE).

f) LC nº 70/91:

O Finsocial foi extinto (art. 9º), ao mesmo tempo em que se instituiu a Cofins (art. 1º).

(Obs.: Os RREE acima mencionados vão comentados no item 4 seguinte)

Verifica-se dessa retrospectiva que nunca houve na história tributária brasileira uma exação tão desastrosa como essa. Nasceu, como é consabido, violando o princípio de anterioridade, cresceu

com sucessivos aumentos de alíquotas de forma conturbada, foi mal recepcionada pela CF/88, e extinta, quase dez anos após, sem alcançar os objetivos sociais que lhe foram predeterminados. Somente serviu, portanto, para infernizar a vida dos contribuintes e congestionar os Tribunais, deixando ainda como legado a seguinte questão:

Implicaram os aumentos de alíquotas, recentemente validados pela Suprema Corte apenas para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços, no malferimento do princípio *mater* constitucional da isonomia, entre outros pressupostos da tributação?

A resposta é, manifestamente, positiva. Com efeito:

3. O Conceito de Empresa exclusivamente Prestadora de Serviços perante o Finsocial

Inicialmente, cumpre definir o que seja empresa “exclusivamente prestadora de serviços” para fins de extremá-las das demais, já que existe entre elas um tratamento tributário desigual.

É, em sentido amplo, a que exerce uma atividade profissional, pessoal ou intelectual, com intuito de lucro, objetivando fazer “algo”, revestindo-se geralmente da forma civil. Já a empresa mercantil tem por atividade habitual atos de comércio, ou seja, de “dar” alguma coisa, revestindo-se obrigatoriamente da forma comercial. Mista é aquela que exerce ambas as atividades, simultaneamente ou não. As demais empresas (instituições financeiras e seguradoras), por serem obrigatoriamente constituídas pelo regime das sociedades anônimas, são legalmente consideradas mercantis.

Mas, o que a caracteriza, na verdade, é a atividade de fato, e não simplesmente o seu rótulo ou a sua pretensa finalidade, pois a substância sempre prevalece sobre a forma.

Por exemplo: uma empresa que gira sob a denominação de “Silva Transportes Ltda.”, tanto pode ser prestadora de serviços de transporte, fornecedora de materiais nele utilizados, ou mista, se exerce ambas atividades.

O critério é, assim, fático. Nem mesmo o objeto social da empresa, constante do contrato ou do estatuto, é suficiente para qualificar sua atividade. Pode ser até um ponto de partida; jamais, porém, um ponto de chegada. Somente, pois, através de um exame objetivo e percutiente do seu desempenho é que se pode dizer se ela é exclusivamente prestadora de serviços, mercantil ou mista, cabendo à parte que alegar fazer a respectiva prova, conforme, aliás, já decidiu o TRF da 2ª Região¹:

“Sendo matéria eminentemente fática a determinação das atividades empresariais, insubsistente o arrazoado do recurso sobre a constitucionalidade da exação em relação a empresas exclusivamente prestadoras de serviço se desacompanhado de elementos probatórios da ilegitimidade da parte para ver declarada a inexigibilidade de pagamento do tributo à alíquota superior a 0,5%, mormente se os elementos dos autos fazem presumir não se restringirem suas operações à prestação de serviços.”

No direito tributário, entretanto, pode o conceito de empresa prestadora de serviços advir de normas jurídicas atributivas (juízos categóricos), variando de acordo com a legislação de cada tributo.

¹ 1ª Turma, Rel. Des. Fed. Ney Fonseca, Ap. Cível nº 97.02.32721-0, unânime, in DJ Seção 2, de 10/11/98.

Para fins, *v.g.*, do ICMS/ISS, são *numerus clausus*, a de transporte, de comunicação e as definidas em lei complementar (CF, art. 156, inc. III), ainda que forneçam também materiais ou mercadorias. Em relação a essas últimas, veja-se a seguinte decisão do TRF da 4ª Região²:

“Tributário. Finsocial. Conceito de Empresa Prestadora de Serviços. Para os efeitos do recolhimento da contribuição para o Finsocial, empresa prestadora de serviços é aquela cuja atividade está relacionada na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 1968, com as alterações posteriores.”

No nosso entendimento, porém, o conceito nuclear de empresa prestadora de serviços não pode ser intuído dogmaticamente da lista anexa ao DL nº 406/68 (atualmente derogada pela LC nº 56/87), conforme decidiu aquele sodalício. Ora, tal lista foi baixada com o fito específico de destrinchar a zona cinzenta entre o campo de incidência do ICMS e do ISS. Tão-somente e nada mais.

A legislação do Finsocial criou, entretanto, uma outra realidade jurídica: repartiu o universo de contribuintes em três categorias (empresas exclusivamente prestadoras de serviços, mercantis e mistas), dando ênfase especial às primeiras, em razão da sua menor capacidade contributiva.

Exemplificando: as empresas que executam serviços de lubrificação, limpeza e revisão de máquinas e equipamentos, constantes do item 68 da referida lista, fornecendo simultaneamente peças e partes, pagarão ICMS sobre o total da operação, segundo o critério da preponderância de uma atividade sobre a outra, adotado pelo legislador comple-

mentar. Por outro lado, as clínicas médicas, que prestam serviços concomitantemente com o fornecimento de alimentação e remédios, incluídas no item 2 da mesma lista, pagarão ISS sobre o valor global da operação, segundo idêntico critério. Já para o Finsocial essas empresas jamais poderiam ser classificadas como prestadoras de serviços, mas como mistas, pois, juntamente com os serviços, fornecem materiais ou mercadorias.

Destarte, só pode ser empresa prestadora de serviços para o Finsocial, aquela que se dedica unicamente à atividade laboral ou intelectual. Se assim não fosse, *ad argumentandum*, o vocábulo “exclusivamente” utilizado pela lei que o instituiu (DL nº 1.940/82, mencionado no item 2.a retro) ficaria completamente sem sentido, no ar, contrariando o princípio de hermenêutica de que a lei não contém palavras inúteis (Carlos Maximiliano).

Os critérios são, pois, absolutamente diversos. Enquanto uma empresa pode ser entendida como prestadora de serviços para fins do ISS e ICMS, essa mesma empresa só será assim considerada para efeitos de tributação pelo Finsocial, se tais serviços forem “puros”, porque, havendo fornecimento simultâneo de materiais ou mercadorias, por mínimo que seja, a sua qualificação há de ser “mista”. Já a legislação do PIS (LC nº 7/70), deu tratamento especial às prestadoras de serviços em geral, sem a cláusula da exclusividade, admitindo aí, pois, o fator da preponderância.

Donde se conclui que, para fins de capitulação do Finsocial, empresa prestadora de serviços é a que exerce atividade profissional, pessoal ou intelectual,

² Embargos de Declaração na Apelação Cível nº 92.04.34425-3/RS, 1ª Turma, Rel. Juiz Ari Pargendler, unânime, *in* DJ Seção 2, de 08-03-91, p. 11867.

com intuito de lucro, objetivando apenas um “fazer”, sem fornecimento, de materiais ou mercadorias, tais como os serviços prestados pelas sociedades civis de profissionais autônomos, constituindo-se, portanto, num tipo absolutamente fechado ou cerrado.

4. As Decisões da Suprema Corte

Mister se faz agora analisar os sucessivos julgamentos proferidos pelo Plenário do Excelso Pretório sobre a matéria ora ventilada, a saber:

- *RE nº 150.755-1/PE*:

Relatado pelo Min. Sepúlveda Perence, no qual se concluiu pela constitucionalidade do art. 28, da Lei nº 7.738/89, que modificou a sistemática de recolhimento do Finsocial para as empresas prestadoras de serviços, equiparando-as às demais, ou seja, com a alíquota de 0,5% sobre a receita bruta. A ementa desse julgado foi a seguinte:

“O artigo 28 da Lei nº 7.738/89 visou abolir a situação anti-isonômica de privilégio, em que a Lei nº 7.689/88 situara ditas empresas de serviço, quando de um lado universalizou a incidência da contribuição sobre o lucro, que antes só ela exonerava, mas de outro, não se inclui no raio de incidência da contribuição sobre o faturamento exigível de todas as demais categorias empresariais.”

- *RE nº 150.764-1/PE*:

Da relatoria do Min. Marco Aurélio, que julgou inconstitucional o art. 9º da Lei nº 7.689/88, e, conseqüentemente, os aumentos de alíquotas, em acórdão assim ementado:

“Contribuição Social - Parâmetros - Normas de Regência - Finsocial - Balizamento Temporal. A teor do disposto no artigo 195 da Constituição

Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias - folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao Finsocial característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras inseridas no Decreto-Lei nº 1.940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo à edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais - artigos 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do Finsocial. Incompatibilidade manifesta do artigo 9º da Lei nº 7.689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional.”

- *RE nº 187.436-RS*:

Também relatado pelo Min. Marco Aurélio, que, por maioria absoluta (6 votos a 3), ao não conhecer do recurso interposto pelo contribuinte, modificou parcialmente o entendimento do julgamento anterior, declarou constitucionais os aludidos aumentos de alíquotas somente, porém, para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços. Está assim ementado:

“Finsocial - Empresas Prestadoras de Serviços. As prestadoras de serviços, tais como as demais empresas, apenas estão compelidas a recolher o Finsocial à base de meio por cento, sendo insubsistentes os dispositivos legais

que resultaram na majoração desse percentual - artigo 9º da Lei nº 7.689/88, artigo 7º da Lei nº 8.147/90. Precedentes: Recursos Extraordinários nºs 150.755-1/PE e 150.764-1/PE, cujos acórdãos, redigidos pelo Ministro Sepúlveda Pertence e por mim, foram publicados nos Diários da Justiça de 20 de agosto de 1993 e 2 de abril de 1993, respectivamente.”

Note-se o seguinte:

1º) essa ementa conflita com o dispositivo do julgado, devendo, porém, este prevalecer sobre aquele;

2º) o recurso não foi conhecido, por falta de prequestionamento da ofensa a preceito constitucional, conforme explicitado no RE 227.896-4, e

3º) essa decisão constituiu-se no *leading case*, que vem servindo de paradigma para todos os julgamentos subsequentes.

Ao assim decidir, ressaltou aquele ilustre relator em seu voto que deixava de enfocar a equivalência da tributação entre as empresas prestadoras de serviços e as demais (CF, art. 150, inc. II), as primeiras manifestamente desfavorecidas em relação às segundas, porque não fora essa problemática devidamente prequestionada. Confira-se:

“Feita essa demonstração, a questão que resta é a de se saber se, declarada a inconstitucionalidade dessas alterações de alíquota com relação à contribuição do Decreto-Lei 1.940/82, mantida provisoriamente pelo artigo 56 do ADCT da Carta Magna, dessa declaração de inconstitucionalidade não surgiu a inconstitucionalidade dos aumentos da alíquota de 0,5% estabelecida, para as empresas prestadoras de serviços, pelo artigo 28 da Lei 7.738/89, por ofensa ao artigo 150, II, da Constituição Federal (ve-

dação do tratamento desigual entre contribuintes em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida), uma vez que, mantida a alíquota de 0,5% para as empresas de venda de mercadorias, já que, com relação a elas, são inconstitucionais, como se viu, os aumentos de alíquota decorrentes das Leis 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, tais empresas ficaram com tratamento tributário mais favorecido do que o das empresas prestadoras de serviços.

Para enfrentar-se essa questão em face do artigo 150, II, da Constituição, em recurso extraordinário que se funda na alínea ‘a’ do inciso III do artigo 102 da Carta Magna, *seria mister que ela estivesse devidamente prequestionada. No caso, porém, não o está.*”

(grifos nossos)

A conclusão que se pode intuir dessa ressalva, entretanto, é que, tivesse sido prequestionado o referido dispositivo, bem como os demais princípios constitucionais adiante aludidos, o resultado do julgamento certamente seria diverso. Se não, vejamos:

5. O Sobreprincípio da Isonomia e os Pressupostos da Tributação

Sempre foi uma aspiração da humanidade o estabelecimento de regras básicas que consagassem os direitos do homem, entre os quais o da igualdade perante a lei, até que sobreveio a “Declaração Universal dos Direitos Humanos”, aprovada pela Assembléia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU), em 10/12/1948.

Essa declaração foi subscrita por 48 países, inclusive pelo Brasil, constando do seu art. VII o seguinte dispositivo:

“Todos são iguais perante a lei e têm direito, sem qualquer distinção, a igual proteção da lei. Todos têm direito a igual proteção contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação.”

Tal regra acha-se agasalhada na nossa CF/88, permeando todos os demais dispositivos como diretriz absoluta a ser seguida pelo legislador e aplicador da lei. Daí ser considerada como verdadeiro sobreprincípio.

Assim, ao estipular que “todos são iguais perante a lei” inadmitiu-se, em qualquer hipótese, discriminação fortuita e casuística entre pessoas, coisas ou situações, salvo se existir correlação lógica (justificativa racional) entre o “fator de desigualdade e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado”, como leciona Celso Antonio Bandeira de Mello³.

No caso em exame, a desigualdade inicialmente feita pelo citado DL nº 1.940/82 entre as prestadoras de serviços e as demais empresas, favorecendo aquelas em relação a essas, obedeceu a um critério justo e racional, segundo a capacidade contributiva de cada uma delas. Prestigiou-se, portanto, o sobreprincípio isonômico.

Todavia, como se diz no jargão popular, o tiro acabou saindo pela culatra. Através da análise fria, objetiva e isolada da legislação que aumentou as alíquotas do Finsocial para todas as empresas, a Suprema Corte aplicou-a somente às prestadoras de serviços, sem se importar com suas conseqüências danosas em outros escaninhos do ordenamento positivo.

Resultado: acabou invertendo a situação, ao decidir, em última análise, que paga mais quem pode menos (as prestadoras de serviços) e paga menos quem pode mais (as demais empresas), numa clara subversão àquele sobreprincípio.

Objetivando ressaltar o despropósito dessa desigualdade basta comparar, v.g., a capacidade contributiva de uma instituição financeira (que auferir rendimentos em razão do emprego de capital próprio e de terceiros), com uma prestadora de serviços de pequeno porte (idem, em razão do esforço pessoal de seus sócios). Pois bem, sobre a mesma base de cálculo (receita bruta) a primeira contribui com a alíquota de 0,5%, enquanto a segunda com a de 2,0%, muitíssimo maior.

Tal despropósito, que salta aos olhos ao primeiro lance, conclama o intérprete e o aplicador do direito a detidas reflexões sobre o verdadeiro sentido dos ideais da igualdade e da justiça, proclamados como “valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceito” pelo preâmbulo de nossa Carta Magna.

É impossível, assim, conceber posições tributárias iníquas e injustas, sejam quais forem os motivos, jurídicos ou metajurídicos, ainda mais quando privilegiam a categoria de contribuintes economicamente mais favorecida, como se fôssemos, ao revés, uma sociedade arbitrária, insensata e preconceituosa.

A propósito, averba Roque Antônio Carrazza⁴:

“A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve

³ “Conteúdo Jurídico do Princípio de Igualdade”, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 48.

⁴ In “Curso de Direito Constitucional Tributário”, 5ª ed., Malheiros Editores, p. 52.

receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional - por burla ao princípio republicano e ao da isonomia - a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.”

Coerentemente com o ideal da igualdade, determina o art. 195 da CF que a “seguridade social será financiada por toda a sociedade”. É o princípio da solidariedade na partilha dos encargos públicos entre contribuintes, graduada, segundo a capacidade econômica de cada um (art. 145, § 1º, *idem*), que advém desde 1789, com a proclamação da “Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão”, cujo art. 13 dizia:

“Para a manutenção do poder público e para o custeio da administração é absolutamente necessária uma contribuição de todos; essa contribuição deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos do Estado na proporção do seu patrimônio.”

Sendo tal capacidade ou aptidão de contribuir (*ability to pay*) das prestadoras de serviços, na melhor e otimista das hipóteses, igual as das demais empresas, se não inferior, segue-se que todas devem contribuir para o erário público no mesmo patamar.

Não é só, entretanto: a questão da igualdade tributária é tão relevante que, apesar da clareza das diretrizes institucionais acima apontadas, impôs ainda o Texto Supremo, como reverso da mesma moeda, a seguinte limitação ao poder de tributar:

“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuín-

te, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - ...

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Desnecessário, pois, que os contribuintes se encontrem em situações exatamente iguais. Basta serem parecidas, equiparadas ou similares para exigirem tratamento rigorosamente uniforme, vedado distingui-los em função de suas atividades.

A excessiva onerosidade da tributação imposta às empresas em função de serem prestadoras de serviços, deve ainda ser perpassada pelo princípio constitucional da razoabilidade, segundo o qual é inadmissível o cometimento de excessos e desvios de poder. A propósito, lembra Vittorio Cassone⁵ que:

“... a Suprema Corte Americana, em decisão da qual foi relator, o Min. Felix Frankfurter, condicionou a constitucionalidade da lei tributária à sua razoabilidade. Nos últimos anos, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem usado amplamente o critério da razoabilidade da lei, em todas as matérias. Como lembra o Prof. Gilmar Mendes, desde 1950, a Suprema Corte admitiu o desvio de poder do legislativo considerando a taxa-ção excessiva inconstitucional, conforme decisão da qual foi relator o Min. Orozimbo Nonato.”

Por sua vez, Ives Gandra da Silva Martins⁶ afirma ser o princípio da pro-

⁵ “ICMS - Lei Complementar nº 87/96”, in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* nº 19, Ed. Rev. dos Tribunais, São Paulo, 1997, p. 77.

⁶ “Princípios Constitucionais Tributários”, in *Legislativo ADCOAS*, 1993, p. 421.

porcionalidade, que é corolário ao da razoabilidade, uma decorrência lógica da igualdade e da capacidade contributiva, exigindo que todos os contribuintes se submetam à mesma alíquota, sendo variável, apenas, a base de cálculo:

“Todos os contribuintes, de rigor, afastadas as ressalvas expressas, são iguais perante o Erário, e sua capacidade contributiva deve ser avaliada em face dos valores a que se refere a incidência, isto é, a base de cálculo sobre a qual as alíquotas são aplicadas e não pela diferenciação destas.

O princípio da proporcionalidade pode ser enunciado como aquele pelo qual todos pagarão a mesma alíquota incidente sobre os valores correspondentes às operações ou titulação de bens, de tal forma que as alíquotas são estáveis, sendo apenas variáveis as bases de cálculo.”

Vale transcrever ainda o discurso da magistrada Diva Malerbi⁷ sobre a valia desses princípios como “condição da legalidade”:

“Os princípios da razoabilidade, motivação e proporcionalidade são inferidos do artigo 37 da Constituição, por ter lugar no direito, regendo todas as esferas jurídicas e, de consequência, compelindo os órgãos do Estado a adaptarem, em todas as suas atividades, os meios de que dispõem aos fins que buscam e aos efeitos de seus atos. A razoabilidade, motivação suficiente e proporcionalidade adequada se tornam assim condição da legalidade. Há, assim, subjacente aos mesmos, a denominada proibição de excesso.”

Do exposto, verifica-se ser incompatível com o sobreprincípio da igualdade e dos demais pressupostos da tributação, a cobrança excessiva de um tributo ou contribuição de uma certa categoria de empresas em relação a outras, sem que haja para tal disparidade qualquer justificativa plausível.

É exatamente o que está ocorrendo no presente caso, no qual se exige aleatoriamente das empresas exclusivamente prestadoras de serviços o quádruplo do valor da contribuição para o Finsocial em relação às demais empresas, relegando-se abusivamente o critério econômico na investigação científica de nosso ordenamento positivo.

6. Os Precedentes Judiciais

A questão da graduação de alíquotas tendo em vista a natureza econômica da atividade exercida pelos contribuintes tem sido alvo de vários pronunciamentos judiciais, principalmente no caso das instituições financeiras comparadas com as demais empresas. Confirma-se:

A alíquota da contribuição social sobre o lucro (CSSL) foi aumentada pela ECR nº 1/94 somente para as instituições financeiras. Pois bem, essa majoração mereceu a seguinte reprovação por parte do TRF da 3ª Região⁸:

“A presunção da capacidade econômica não pode ser utilizada como fator de *discrimen* suficiente para aplicação de alíquota diferenciada, violando os princípios constitucionais como o da igualdade jurídica.”

Nessa mesma sintonia posicionou-se o TRF da 5ª Região⁹:

⁷ “Medidas Provisórias e Recursos Administrativos”, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 36, Ed. Dialética, São Paulo, 1998, p. 30.

⁸ Agravo de Instrumento nº 35599, 4ª Turma, Rel. Juíza Lucia Figueiredo, maioria, in DJ Seção 2, de 29-09-98, p. 526.

⁹ Apelação em MS nº 59.798-CE, 2ª Turma, Rel. Juiz Araken Mariz, unânime, in DJ Seção 2, de 28-08-98, p. 574.

“01. É plausível a pretensão de se equiparar as alíquotas em geral com a dos bancos, em virtude do princípio da isonomia.

02. Sem dúvida nenhuma, os bancos, hordienamente, não mais se beneficiam dos altos níveis inflacionários, não sendo correto que contribuam de modo mais expressivo, tão diferenciado de outras empresas.”

Em sentido oposto e num outro julgamento, invocando ainda idêntico princípio, entendeu aquele Tribunal¹⁰ que as instituições financeiras têm maior capacidade contributiva do que as demais empresas:

“O princípio da isonomia deve ser interpretado em harmonia com o princípio da capacidade contributiva: os que podem pagar mais devem arcar com os maiores ônus.

O setor financeiro, mesmo diante das dificuldades conjunturais da crise da economia nacional, é aquele que se acha em melhores condições de absorver os custos indispensáveis para a realização dos objetivos da seguridade social.

A exigência da contribuição adicional de 2,5% prevista no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91 das empresas creditícias não ofende o princípio da isonomia, sobretudo em face da situação peculiar de tais instituições, que estão dispensadas do custeio para o sistema confederativo SESI/SENAI, SESC/SENAC, equivalente ao mesmo percentual de 2,5%.”

Mesmo discrepando desse entendimento, posto que o princípio da capacidade contributiva só se aplicaria aos

impostos e não às contribuições sociais, ainda assim decidiu o TRF da 3ª Região¹¹ que as instituições financeiras, pelo princípio isonômico, deveriam recolher a contribuição social sobre o lucro com a mesma alíquota atribuída às demais empresas:

“A Contribuição Social sobre o Lucro importaria tratamento tributário desigual entre os contribuintes elencados no rol do art. 22, parágrafo 1º, da Lei nº 8.212/91 e os demais, posto que o princípio da capacidade contributiva não pode ser alçado em elemento diferenciador, por não serem tais exações dotadas da natureza jurídica de imposto.”

Já esse mesmo Tribunal, em despacho da lavra do magistrado Santos Neves¹², entendeu que, quando a alíquota diferenciada supera vinte pontos percentuais, implica ferimento da isonomia:

“Mas se assim é, forçoso admitir que, quando a alíquota diferenciada não se limita a pequenas variações, mas é estabelecida em diferencial superior a vinte pontos percentuais, passou-se do admitido como razoável, para exigir-se a justificação da imposição inquestionavelmente exacerbada, como pertinente aos limites constitucionais estabelecidos.

A qualidade de isonomia, então aplicada a alíquota diferenciada, neste caso, pelo excesso de quantidade, por força da lei dialética da emergência do novo, transmutou-se em qualidade diversa, que exige a demonstração da razoabilidade da imposição por parte do sujeito ativo tributário na hipótese específica - invertendo-se, pois,

¹⁰ Apelação em MS nº 63377-CE, 1ª Turma, Rel. Juiz Castro Meira, unânime, in DJ Seção 2, de 28-08-98, p. 565.

¹¹ Agravo de Instrumento nº 38968/SP, 6ª Turma, Rel. Juíza Marli Ferreira, unânime, in DJ Seção 2, de 28-01-98, p. 281.

¹² Medida Cautelar nº 98.03.069837-0, in DJ Seção 2, de 02-09-98, p. 195.

esse ônus - não sendo possível aceitar passivamente uma tal diversidade de tributação, que desconheça quaisquer limites. Afinal, lembre-se que o poder de tributar envolve o poder de destruir, precisamente por isto controlado pelo Judiciário ('while this Court seats', lembraria então Holmes, com oportunidade)."

Em que pese a divergência de entendimentos judiciais sobre o cabimento de alíquotas diferenciadas da CSSL, constatou-se a seguinte unanimidade: as instituições financeiras deveriam contribuir de forma igual ou superior em relação às outras empresas.

Mas, no presente caso, dá-se precisamente o inverso: as instituições financeiras e as demais empresas pagam o Finsocial em patamar inferior ao das prestadoras de serviços, nada justificando o escandaloso fator diferencial de 400 pontos percentuais entre elas existentes. Em razão disso vem assim decidindo o TRF da 3ª Região¹³:

"Sob pena de se estabelecer, de novo, uma situação anti-isonômica, agora em detrimento das prestadoras de serviço, em afronta ao disposto nos arts. 5º e 150, II, da Constituição impõe-se interpretar como subsistente a alíquota de 0,5% para estas previstas no art. 28 da Lei nº 7.738/89, delas afastando a aplicação das referidas majorações, à luz da inafastável compatibilidade dos mencionados arestos entre si, até porque compatíveis ambos com a Constituição."

Também o TRF da 1ª Região¹⁴ julgou dessa mesma forma:

"No julgamento do RE 150.755-1/PE, decidiu o Supremo Tribunal Federal

ser constitucional o art. 28 da Lei 7.738/89, que instituiu contribuição social nova, a ser suportada exclusivamente pelas empresas prestadoras de serviços, sendo entendimento pacífico nesta Turma que, para esses contribuintes, por questão de isonomia, a única alíquota possível para contribuição seria a mesma para as empresas comerciais, ou seja, 0,5%."

Na conformidade, pois, dos entendimentos judiciais acima invocados, e a despeito da r. decisão proferida recentemente pela Suprema Corte, devem as empresas exclusivamente prestadoras de serviços, em decorrência do sobreprincípio da igualdade e dos demais princípios constitucionais dele decorrentes, recolher a contribuição para o Finsocial com alíquota de 0,5%, sem os aumentos posteriores, exatamente como fizeram as demais empresas.

7. Da Desigualdade Ocorrida entre as Próprias Empresas exclusivamente Prestadoras de Serviços

Todas as considerações acima foram desenvolvidas em torno do tratamento tributário desigual entre determinadas categorias de contribuintes que se encontram em situação igual ou equivalente.

O que dizer, pois, quando essa desigualdade passa a ocorrer entre as próprias empresas exclusivamente prestadoras de serviços, umas pagando o Finsocial a maior do que as outras?

Conforme esclarecido na parte introdutória desse estudo, quando o STF explicitou seu entendimento anterior, muitas dessas empresas já tinham obti-

¹³ Apelação Cível nº 248807, 4ª Turma, unânime, Rel. Juiz Andrade Martins, in DJ Seção 2, de 24-03-98, p. 383.

¹⁴ Apelação Cível nº 1998.01.00.014707-8/DF, 3ª Turma, Rel. Juiz Osmar Tognolo, unânime, in DJ Seção 2, de 1998.

do, em decisões judiciais ou administrativas transitadas em julgado e insuscetíveis de serem agora modificadas, o direito de pagar essa contribuição sem os aumentos das referidas alíquotas. Chegaram a até repetir o indébito, mediante compensação a que alude a Lei nº 8.383/91, art. 66.

Essa mudança criou uma lesiva interferência no regime de competição, ao propiciar a algumas empresas maior capital de giro do que a outras, desestabilizando o sistema da livre concorrência, eleito como princípio de ordem econômica pelo art. 170 da CF.

Diante dessa situação irreversível e desastrosa, não pode o Poder Judiciário, a todas as luzes, postar-se à margem e ficar indiferente ao problema. Há de encontrar, em nome da certeza e segurança do direito, uma solução justa, equânime e igualitária para as empresas que ficaram seriamente abaladas com esse infeliz *affair*:

É o que tentaremos buscar adiante.

8. Da Coisa Julgada

Em face da recente posição do STF, no RE nº 187.436-RS, ações intentadas pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços foram ou estão sendo maciçamente julgadas improcedentes em decisão final, sem que sequer tenha sido ventilada a relevantíssima questão da isonomia. Isso ocorre porque, conforme já explicado, na época do seu ajuizamento, tal problemática simplesmente inexistia, já que era corrente o entendimento a respeito da inconstitucionalidade das majorações de alíquotas para as empresas em geral.

Insta agora saber se tais sentenças, contra as quais não cabe mais recurso,

encerraram questão, pela ocorrência da *res judicata*.

O assunto, que assume aqui relevância jurídica incomum, em virtude da negação do sobreprincípio da isonomia feita circunstancialmente pelo próprio Poder Judiciário, a quem caberia acima de tudo resguardá-lo, há de ser ponderado *cum certo grano salis*. Com efeito:

Consiste a coisa julgada ou caso julgado na imutabilidade e indiscutibilidade da sentença final, colocando-a indene a novos recursos, conforme dispõe o art. 6º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil. Pode ser formal, quando se opera no processo em que foi proferida, e material ou substancial, quando há decisão de mérito.

Assim, a sentença definitiva que, por exemplo, declara extinto o processo sem julgamento de mérito, faz coisa julgada formal, mas não material, porque o tema de fundo restou sem decisão. Distinguindo essas duas questões processuais ensina Pontes de Miranda¹⁵:

“A coisa julgada é formal quando não mais se pode discutir no processo o que se decidiu. A coisa julgada material é a que impede discutir-se, noutro processo, o que se decidiu.”

No caso presente, sendo irrecorribéis, constituíram as decisões acima referidas coisa julgada formal, encerrando os respectivos processos. Mas não em coisa julgada material quanto à indiscutida e superveniente questão isonômica, que pode ser objeto de nova ação, desde que distinta a causa de pedir. Veja-se a esse propósito como dispõe a lei adjetiva civil:

“Art. 468 - A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força

¹⁵ “Comentários ao Código de Processo Civil”, Ed. Forense, 3ª edição, Tomo V, Rio de Janeiro, 1997, p. 144.

de lei nos limites da lide e das questões decididas.”

Explicitando o que seja “lide” e qual o seu alcance, averba Sergio Sahione Fadel¹⁶:

“Sem esquecer que, na terminologia do Código, o vocábulo ‘lide’ significa o mérito da causa (cf. Alfredo Buzaid, Exposição de Motivos), a intenção do legislador foi, mais uma vez, a de resguardar em sua plenitude a força ou a eficácia da coisa julgada: *res judicata pro veritate habetur*.

A regra do presente artigo tende a não permitir que os fatos e questões discutidos e decididos pela sentença possam ser novamente contestados, perante o mesmo ou perante outro juiz.”

Daí se infere que somente os fatos e questões discutidos e decididos pela sentença têm a autoridade de coisa julgada material. Assim, restando indiscutida e não decidida a problemática da isonomia, pode ser ela objeto de ação própria. Não se trata de novo argumento, mas sim de nova questão ou outra causa de pedir, segundo a diferenciação feita por Rubens Gomes de Sousa¹⁷:

“O problema exige portanto uma apreciação cautelosa, a fim de se determinar se se trata efetivamente de nova *questão*, ou apenas de novo *argumento*: e o critério dessa apreciação será o da pesquisa da compatibilidade ou incompatibilidade da solução, a que poderia chegar a nova demanda, com a solução já atingida na demanda anterior; assim, p.ex., rejeitada uma primeira ação (ou defesa) fundada na alegação de não-incidência, poderá ser proposta outra com fundamento na isenção, uma vez que

não haveria incompatibilidade entre o eventual reconhecimento desta e a coisa julgada no sentido da incidência, resultante da decisão do processo anterior: A isenção tem, efetivamente, como pressuposto a incidência em tese. Aproveita ainda a este problema do exame objetivo das questões sucessivamente propostas, para efeito da configuração de nova relação jurídica, o princípio de que a coisa julgada refere-se à *questão* decidida, e não aos *elementos de fato* que tenham constituído o respectivo substrato material.”

A questão isonômica é, pois, totalmente nova e transcendental, não se confundindo com a anteriormente posta, que versava tão-só sobre a impropriedade da veiculação dos aumentos das alíquotas por lei ordinária, em vez de por lei complementar. Nasceu potencialmente em consequência da recente decisão do STF no aludido RE nº 187.436-RS, que limitou o alcance daqueles aumentos às empresas exclusivamente prestadoras de serviços. Por essas razões podem - e devem - tais empresas, voltar ao Poder Judiciário e lutar obstinadamente pelo seu direito de verem reconhecidas sua equiparação tributária às demais empresas, que, acima de tudo, é “um dever para com a sociedade” (Von Ihering).

9. Os Efeitos Vinculantes ou não da Decisão do STF

Um aspecto que gerou perplexidade no julgamento do referido RE nº 187.436-RS foi o seguinte: poderia o STF retratar-se da declaração de incons-

¹⁶ “Comentários ao Código de Processo Civil”, Ed. Konfino, vol. III, p. 37, Rio de Janeiro, 1974, p. 37.

¹⁷ “Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro”, Ed. Borsoi, vol. 9, no verbete “coisa julgada”, Rio de Janeiro, pp. 290/303.

titucionalidade de leis proferidas em julgamento anterior?

O Min. Carlos Velloso respondeu pela negativa, assim:

“Isto não seria possível, a uma, porque o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade das normas que majoraram as alíquotas, no RE 150.764-PE. Essas normas, portanto, foram expelidas do mundo jurídico, *ex tunc*. A afirmativa no sentido de que essas normas estariam vigentes para as empresas prestadoras de serviço, com a vênia e com o respeito devidos aos eminentes Colegas, parece-me um absurdo. Ora, vale repetir, se os tais dispositivos legais, declarados inconstitucionais, foram expelidos do mundo jurídico, como pretender fazê-los reingressar na ordem jurídica? Será que seria possível uma declaração de inconstitucionalidade que não fosse às inteiras, que valesse para uns e não valesse para outros?”

Dentro desse mesmo diapasão colocou-se o Min. Nery da Silveira:

“Pergunto: se a Corte declara inconstitucional uma lei, isso significa o quê? Significa que essa lei, *ex tunc*, não existe e não pode incidir. Ora, as leis declaradas inconstitucionais somente possuíam um artigo. Logo, as leis integralmente foram declaradas inválidas: a primeira elevava a alíquota da contribuição social de 0,5% para 1%; a seguinte, de 1% para 1,2% e a última, de 1,2% para 2%. De outra parte, foram declaradas inconstitucionais, porque se entendeu que, em face do disposto no sistema segundo ocorreu a recepção do Finsocial, na Carta de 1988, ele só poderia ser co-

brado, até a Lei que viesse a dispor sobre a matéria do art. 195, I - Lei Complementar nº 70 -, à base de 0,5%.

Isso foi declarado formalmente pela Corte. Essas leis foram declaradas inconstitucionais por este Tribunal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764. Como anotei acima, tratava-se de Leis que dispunham apenas sobre uma matéria: elevação de alíquota do Finsocial. Desse modo, não podia haver margem a qualquer equívoco ou erro material.”

Mas, não obstante a substância jurídica de tais argumentos, esse aspecto ficou vencido, entendendo aquela Corte que era inteiramente possível rever sua decisão anterior, tal como o fez, razão pela qual deu a entender a constitucionalidade desses aumentos apenas para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

Impende notar que tal declaração deu-se em controle difuso de constitucionalidade, e não em controle concentrado, cujos efeitos são diversos. Se não, vejamos:

No controle difuso (CF, art. 97), a declaração incidental do STF (ou decretação, como prefere Pontes de Miranda), faz cessar a relação jurídica de forma *ex tunc* e *inter partes*. Mas a lei continua eficaz e válida, até que o Senado Federal suspenda sua execução (CF, art. 52, inc. X), quando terá efeitos *ex nunc* e *erga omnes*.

Já no controle concentrado ou na declaração de inconstitucionalidade em ação direta (CF, art. 102, inc. I, letra “a”) tais efeitos são imediatos, como averba Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁸:

¹⁸ “O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988”, Ed. Del Rey, Belo Horizonte, pp. 203/4.

“No controle de constitucionalidade concentrado da lei, a decisão da Suprema Corte vale *ex tunc* e *erga omnes*. Independe do Senado a expulsão da lei ou ato normativo da *ordo juris*. Todos os casos em curso são afetados pela decisão. Não se trata de *stare decisis*. É mais do que isso. Significa que a Corte apaga do quadro legal a lei impugnada, que deixa de existir, ou melhor, que nunca existiu com validade material.”

Nessas condições, não tendo sido a referida decisão proferida no RE nº 187.436-RS em controle concentrado de constitucionalidade, mas em controle difuso, nem se constituindo em hipótese de suspensão de norma declarada inconstitucional pelo Senado Federal, jamais poderá ter ela efeitos *erga omnes* ou vinculantes aos demais órgãos julgadores do Poder Judiciário (CF, art. 102, § 2º).

A par desse raciocínio e sustentando que “inexiste vinculação” do mencionado julgado, o TRF da 3ª Região¹⁹ proclamou a inconstitucionalidade dos aludidos aumentos em acórdão assim ementado:

“Consoante ter reconhecido a Suprema Corte por ocasião do julgamento da RE nº 187.436-8/RS - STF, publicada no DJU I de 01/08/97, a constitucionalidade das alterações introduzidas no Finsocial, com relação às empresas prestadoras de serviços, inexistente vinculação, tendo em vista não ter sido o exame feito em argüição de inconstitucionalidade. Mantenho, pois, o antigo posicionamento. O STF, ao julgar o RE nº 150.755-1/PE,

em 18/11/92 por maioria de votos, Relator para acórdão o Min. Sepúlveda Pertence, reconheceu a constitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738/89 (DJU 20-08-93, Seção 1, pp. 485/6). Subsistente, pois, a alíquota de 0,5% (meio por cento) prevista, afastando-se a aplicação das majorações.”

Mesmo que tenha efeito vinculante, *ad argumentandum*, e partindo do pressuposto de que as leis *in casu* são formalmente constitucionais (editadas regularmente pelo Poder Legislativo em matéria de sua competência, embora “desordenantes”, como diria o jurista espanhol Garcia de Haro²⁰), conforme decidiu o STF, se a sua aplicação ao caso concreto implicar transgressão do sobreprincípio da isonomia ou de qualquer outro postulado constitucional, deverá ser recusada pelo julgador nas instâncias ordinárias.

Estão, portanto, tais instâncias livres para decidir a presente questão como entenderem de direito.

10. Os Processos em Curso nas Vias Ordinárias

A decisão do STF no referido RE nº 187.436-RS gerou, indiscutivelmente, um fato jurídico novo: a desigualdade de tratamento entre as empresas contribuintes do Finsocial, com manifesta ofensa ao nosso ordenamento positivo, conforme já amplamente explanado.

Como tal fato influencia substancialmente no julgamento da lide, devem as empresas exclusivamente prestadoras de serviços denunciá-lo, levando-o à consideração do juiz, se o processo es-

¹⁹ Apelação em MS nº 130429, 4ª Turma, Rel. Juíza Lucia Figueiredo, unânime, *in* DJ de 10-03-98, p. 351.

²⁰ “La Recuperacion de la Noción Teológica de Ley”, *Estudios Jurídicos em homenaje al Professor Frederico de Castro*, I, Madrid, 1976, p. 70.

tiver ainda em curso nas vias ordinárias, na forma do art. 462 do CPC, *verbis*:

“Se, depois da propositura da ação algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 01-10-73).”

É ainda Sergio Sahione Fadel²¹ que, procedendo a exegese desse dispositivo, esclarece:

“Depois de proposta a ação, e a qualquer momento antes da sentença final, e mesmo depois desta, quando já em fase de recurso o processo, a superveniência de fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito, pode importar na alteração daquela limitação à matéria a ser apreciada pela sentença.”

Embora possa o juiz dele conhecer de ofício, a denúncia espontânea é de suma importância, principalmente para fins de prequestionamento da questão constitucional, no caso da interposição de um eventual e futuro recurso extraor-

dinário perante o Excelso Pretório (Súmulas nºs 282 e 356).

11. Conclusões

Em face do exposto, podemos agora responder às indagações anteriormente levantadas do seguinte modo:

- a) a recente decisão do Plenário do STF no RE nº 187.436-RS, declarando formalmente constitucionais os aumentos *in casu*, mesmo que tenha efeitos vinculantes, poderá ser recusada por qualquer órgão subjacente do Poder Judiciário, se a sua aplicação ao caso concreto importar no malfechamento do sobreprincípio da igualdade ou de outros dispositivos constitucionais;
- b) a essa conclusão poderá também chegar o STF, desde que a questão constitucional esteja positivada e devidamente prequestionada nos autos;
- c) as empresas que perderam ou venham a perder suas ações sem que tenha sido nelas ventilada nem debatida tal questão, poderão reingressar em juízo, invocando nova causa de pedir.

²¹ Obra citada, p. 27.