

A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, O FINSOCIAL E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA: A ILEGITIMIDADE DA IMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS

Gabriel Lacerda Troianelli

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, em sua função limitadora do poder de tributar, pode delinear, de forma mais ou menos extensa, o grau de liberdade do qual se valerá o legislador tributário para instituir, efetivamente, os tributos nela previstos.

Não se limita, em alguns casos, a definir meramente os aspectos essenciais à tributação, tais como o sujeito ativo, o sujeito passivo, e o fato gerador, mas determina ou permite ao legislador tributário que se pautem por determinados critérios, previstos expressamente na norma constitucional, critérios estes que podem, inclusive, excepcionar, especificamente, outros critérios constitucionais genericamente válidos¹.

Dessa forma, a Constituição facultou, no inciso I do parágrafo 2º do artigo 153, ao legislador federal instituir imposto sobre a renda progressivo, impossibilitando a alegação de que a progressividade da alíquota em função da renda, por si só, implique em violação ao princípio da isonomia, alegação que poderia ser feita caso a possibilidade da alíquota progressiva não esti-



Gabriel Lacerda Troianelli
é Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade Cândido Mendes e Advogado no Rio de Janeiro.

¹ Sobre a possibilidade do Poder Constituinte Originário excepcionar, em determinados casos, princípios inscritos na própria constituição, é de extrema relevância a decisão recentemente proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 815-3, assim ementada: "Ação direta de inconstitucionalidade. Parágrafos 1º e 2º do artigo 45 da Constituição Federal. - A tese de que há hierarquia entre normas constitucionais originárias dando azo à declaração de inconstitucionalidade de umas em face de outras é impossível com o sistema de Constituição rígida. - Na atual Carta Magna 'compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição' (artigo 102, 'caput'), o que implica dizer que essa jurisdição lhe é atribuída para impedir que se despreste a Constituição como um todo, e não para, com relação a ela, exercer o papel de fiscal do Poder Constituinte originário, a fim de verificar se este teria, ou não, violado os princípios de direito suprapositivo

vesse expressa no texto constitucional.

Da mesma forma, determinou, no que se refere ao imposto sobre produtos industrializados - inciso I do artigo 153 - que seja sua tributação pautada pelo critério da seletividade em função da essencialidade dos produtos, impedindo, dessa forma, que o fabricante de produto não essencial, onerado com alíquotas maiores, alegue a inconstitucionalidade do tratamento desigual.

Por último, para nos mantermos apenas no âmbito dos impostos de competência da União, determinou a Constituição a diversidade das alíquotas do imposto territorial rural, de modo a desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas, e dessa forma, não pode o grande proprietário de gleba improdutiva alegar a desigualdade de tratamento em relação àqueles que detêm terras produtivas.

Esses critérios, definidos expressamente na Constituição, decorrem de certo caráter extrafiscal desses tributos, que teriam, além da função normal tributária, de alocação de recursos, funções extrafiscais, respectivamente, de redistribuição da renda e redução das desigualdades sociais (IR), estímulo e desoneração da produção de produtos essenciais (IPI), e fomento à função social da terra (ITR).

2. A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DEVIDA PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

No que se refere à Contribuição Social sobre o Lucro, a Constituição Federal, no inciso I do art. 195, determinou meramente que fosse ela cobrada dos empregadores, e incidisse sobre o lucro, abstendo-se de impor ou facultar ao legislador infraconstitucional qualquer outro critério, que não os já mencionados, quais sejam, o sujeito passivo (empregador) e o fato gerador (lucro).

Não obstante, o legislador infraconstitucional, ao instituir, na Lei nº 7.689/88, a referida contribuição, houve por bem distinguir entre as alíquotas aplicáveis às empresas em geral e às instituições financeiras, distinção essa que, nas leis posteriores, não só se manteve, como se agravou, proporcionalmente, chegando ao cúmulo, com o inciso III do art. 72 do ADCT, onde se prevê uma alíquota quase quatro vezes maior para as instituições financeiras.

Tal distinção, a par de não encontrar respaldo algum no texto constitucional, o contraria frontalmente, quer em relação ao inciso II do art. 150, onde é vedado:

“II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em

que ele próprio havia incluído no texto da mesma Constituição. - Por outro lado, as cláusulas pétreas não podem ser invocadas para sustentação da tese da inconstitucionalidade de normas constitucionais inferiores em face de normas constitucionais superiores, porquanto a Constituição as prevê apenas como limites ao Poder Constituinte derivado ao rever ou ao emendar a Constituição elaborada pelo Poder Constituinte originário, e não como abrangendo normas cuja observância se impôs ao próprio Poder Constituinte originário com relação às outras que não sejam consideradas como cláusulas pétreas, e, portanto, possam ser emendadas. - Ação não conhecida por impossibilidade jurídica do pedido” (STF - Pleno - unânime - Rel. Moreira Alves - Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 815-3/RS - DJU 1, 10.5.96, p. 15131).

razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”

quer em relação ao art. 5º, *caput* e inciso I, em face de cuja existência o dispositivo acima transcrito é, aliás, meramente explicitante.

E não se argumente que as instituições financeiras não se encontram em situação equivalente à dos outros contribuintes, pois o único critério válido para a aferição da equivalência de situações no que se refere à contribuição social sobre o lucro é justamente o lucro, em virtude do silêncio da Constituição, que não prevê qualquer outro critério. E, atendo-se ao parâmetro lucro, o único critério distintivo constitucionalmente idôneo na espécie, não se pode vislumbrar distinção entre duas empresas que apresentem o mesmo lucro, e que implique na tributação maior em relação a uma delas, unicamente em virtude do fato de ser instituição financeira.

Assim, conquanto seja verídica a afirmação pela qual se considerem em situações não equivalentes o destinatário de grande renda, o produtor de produto não essencial e o proprietário de gleba improdutiva, em relação ao destinatário de parca renda, o produtor de produto essencial e o proprietário de terra produtiva, por força do próprio texto constitucional, que determina expressamente a não equivalência das situações, não pode prevalecer a afirmação pela qual se considerem não equivalentes as institui-

ções financeiras e as outras empresas, por faltar a essa afirmação respaldo constitucional que permita distinguir, qualitativamente, o lucro de uma do lucro da outra.

Ao distinguir qualitativamente o lucro das instituições financeiras do lucro das outras empresas, pautou-se o legislador por algo que poderíamos, talvez, denominar “seletividade” em função da atividade empresarial, critério de todo inadmissível por falta de amparo constitucional.

Poderia o legislador, quando muito, tentar estabelecer, *ad argumentandum*, critério quantitativo, pelo qual, com base em possível analogia entre o lucro e a renda, fossem mais oneradas pela contribuição, proporcionalmente, aquelas empresas que auferissem maior lucro.

Desse modo seria menos implausível, em tese, discriminação quantitativa que se fundasse em um sistema de alíquotas progressivas em função do lucro², mas nunca uma discriminação qualitativa, fundada na diferença das atividades do contribuinte.

Não se alegue, igualmente, que o estabelecimento de alíquotas maiores para as instituições financeiras se justifica em função da maior capacidade contributiva destas em relação às outras empresas.

O termo “capacidade contributiva” pode ser corretamente aplicado em três sentidos distintos: como princípio intrínseco à tributação, como pressuposto fático da tributação, e como critério quantificador da tributação.

² Note-se, no entanto, que tal não foi a opção do legislador, ao instituir, no parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.249, de 27.12.95, adicional de dez por cento no imposto de renda aplicável a parcela do lucro superior a R\$ 240.000,00, não tendo estabelecido idêntico adicional para a contribuição sobre o lucro. Tal se deve, justamente, à inexistência de função extrafiscal para a contribuição social sobre o lucro, destinada unicamente ao financiamento da seguridade social.

Como princípio intrínseco à tributação, implica na impossibilidade lógica, em virtude da própria natureza da tributação, de que se eleja como hipótese de incidência tributária algo que não indique riqueza, ou que tenha, pelo menos, algum conteúdo econômico. Assim, dizemos ser impossível que o legislador institua tributo - seja imposto, taxa ou contribuição - incidente sobre a obesidade, a letra inicial do nome ou o decréscimo patrimonial, pelo fato desses critérios não indicarem capacidade contributiva.

Já como pressuposto fático da atividade tributária, implica no respeito ao mínimo vital, ou mínimo necessário à subsistência do contribuinte, pelo qual não se pode regrar a atividade tributária de modo a provocar a destruição do contribuinte - identificando-se de certo modo, com o princípio do não confisco - aplicando-se a toda e qualquer atividade tributária, decorra ela de imposto, taxa ou contribuição. Assim não pode a lei determinar a tributação, por taxa ou contribuição, de quem não possa efetivamente pagá-los.

Por fim, como critério quantificador da tributação, presente quando a Constituição Federal determina, no parágrafo 1º do art. 145, que "...os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...", guarda relação com o princípio da isonomia, e implica na necessidade de que o legislador tributário não institua desigualdade tributária onde não preexistia uma desigualdade fática, que seja apta

para justificar o tratamento tributário diferenciado.

Há que se frisar, no entanto, que a desigualdade fática apta para a instituição de tratamento tributário diverso deve ter relação lógica com a hipótese de incidência no caso concreto, não se justificando, por exemplo, que se leve em conta para a tributação da renda o fato de determinado contribuinte possuir maior número de propriedades, ou que se tribute mais pesadamente a propriedade de um contribuinte pelo mero fato dele ter sido premiado pela loteria esportiva. A capacidade contributiva não pode ser, sob esse aspecto de quantificador da tributação, abstratamente considerada, de modo a se permitir a maior oneração, por meio de determinado tributo, pelo simples fato de certo contribuinte possuir, genericamente, grande capacidade econômica. Não é a capacidade contributiva causa da tributação, mas pressuposto de sua legitimidade. No Brasil, bem como nos demais países civilizados, não se pode tributar diretamente a capacidade econômica, a mera aptidão para contribuir, mas um fato concreto, de conteúdo econômico, que esteja previsto em lei como hipótese de incidência do tributo. Admitir o oposto, no dizer de Luigi Vittorio Berliri³:

"... seria quase como dizer que um gato soriano deve ser considerado como um cão, para os efeitos da aplicação do imposto sobre cães, unicamente porque o imposto sobre cães é um imposto direto que percute a capacidade contributiva, e a posse de um gato

³ *L'imposta di Ricchezza Mobile*, Milão, 1949, p. 326, *apud* Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, 1963, p. 112. É no mesmo sentido a opinião de Paulo Evaristo Lopes dos Santos e Gabriel Lacerda Troianelli, no estudo ainda não publicado *Os Princípios Constitucionais Tributários e sua Aplicabilidade*.

soriano demonstra uma capacidade contributiva não menor que a demonstrada pela posse de um cão felpudo. É claro que um tal esquema lógico de raciocínio pode ser autorizado e concludente no plano econômico-financeiro, contudo é inadmissível no plano jurídico”.

Assim, no que se refere à contribuição social sobre o lucro, só se prestam para a aferição da capacidade contributiva, nesse sentido de critério quantificador, os elementos que guardarem relação com o lucro (hipótese de incidência), não se justificando tributação diferenciada somente pelo fato de determinada atividade corresponder, em tese, a uma maior capacidade econômica genericamente considerada. Desse modo, nada justifica que, após as adições e exclusões legalmente previstas - estas sim, critérios idôneos, na espécie, para a aferição da capacidade contributiva concreta da empresa - e encontrado um igual lucro, venha a ser este tributado por alíquotas diferentes, que impliquem em tributação maior - e quase quatro vezes maior - para as instituições financeiras. Caso isto ocorra, teremos, aí sim, verdadeira ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

3. O FINSOCIAL DAS EMPRESAS EXCLUSIVAMENTE PRESTADORAS DE SERVIÇO

Por guardar íntima relação com a questão acima exposta, qual seja, a diversidade de alíquotas em função de sua atividade, é oportuno o exame conjunto das decisões proferidas pelo

Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários nºs 150.755-1/PE e 150.764-1/PE, referentes ao Finsocial.

Foi o Finsocial exigido das empresas comerciais e mistas considerado pelo Supremo Tribunal Federal um imposto residual, expressamente recepcionado pela Constituição Federal, tendo sido, todavia, considerados indevidos os aumentos de alíquota posteriores à Constituição, posto que o tributo, recepcionado em caráter precário, não poderia sofrer alterações, até que fosse instituída, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição, a contribuição incidente sobre o faturamento.

Quanto ao Finsocial exigido das prestadoras de serviço, instituído pelo artigo 28 da Lei nº 7.738/89, teve a alegação da sua inconstitucionalidade rejeitada, por entender a Suprema Corte que tal incidência visou a abolir a situação anti-isonômica em que a Lei nº 7.689/88, privilegiando as empresas prestadoras de serviço, generalizou, por um lado, a incidência da contribuição social sobre o lucro, que só a elas onerava, e, por outro, não as incluiu no campo de incidência da contribuição incidente sobre o faturamento. São, nesse sentido, pertinentes os comentários do ilustre Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional, Oswaldo Othon de Pontes Saraiwa Filho⁴:

“Nesta mesma senda, trilhou o eminente Ministro Sepúlveda Perence, que, por azo do julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, exarou o seu voto, considerando constitucional o art.

⁴ *Cofins nas Operações sobre Imóveis*, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 1, São Paulo, Dialética, 1995, p. 67.

28 da Lei nº 7.738/89, o qual recriou a incidência do Finsocial sobre as receitas brutas de empresas prestadoras exclusivas de serviço, à alíquota de meio por cento, justamente sob o fundamento de o preceito supracitado ter visado a abolir o privilégio gerado pela Lei nº 7.689/88, em favor das empresas de serviço, igualando às demais na contribuição social sobre o lucro, mas que havia sido excluída da carga sobre o faturamento, imposta a todas as outras, situação esta antiisonômica de mais que gritante inconstitucionalidade, à vista não só do princípio constitucional da igualdade, mas, também, do corolário específico dele da vedação de discriminação arbitrária entre contribuintes (*in* 'R.T.J.' 149/274-275)".

Declarado constitucional o Finsocial exigido das prestadoras de serviço, instituído pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89, foi ele considerado uma contribuição, criada nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição, por lei ordinária, daí inexistindo, em tese, qualquer obstáculo para que outras leis majorassem sua alíquota, obstáculo este somente existente para o Finsocial exigido das empresas comerciais e mistas, por ter sido este considerado imposto residual. Por isso, em um primeiro momento, o TRF da 4ª Região considerou devido, *in totum*, o Finsocial exigido das prestadoras de serviço⁵:

"Constitucional. Tributário. Finsocial. Prestadora de serviços. Não podem prosperar as obje-

ções contra a exigência da contribuição para o Finsocial depois da Constituição de 1988, em face das empresas prestadoras de serviços. Constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89 e alterações posteriores, a esas referentes. Remessa oficial provida".

Foi, entretanto, tal entendimento rejeitado pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, que, julgando Recurso Extraordinário interposto contra acórdão semelhante, proferido pelo mesmo TRF da Quarta Região, decidiu que as majorações de alíquota seriam indevidas também em relação às prestadoras de serviços⁶:

"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 7.689/89, artigo 7º da Lei nº 7.787/89, artigo 1º da Lei nº 7.894/89 e artigo 1º 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 de Justiça de 20 de agosto de 1993 e 2 de abril de 1993, respectivamente".

Assim foi decidido porque, mesmo inexistindo, em tese, óbice para que as majorações referentes ao Finsocial devido pelas prestadoras de serviços, se vistas isoladamente, ocorressem, os aumentos não seriam legí-

⁵ TRF da 4ª Região - 3ª Turma - unânime - Rel. Volkmer de Castilho - REO 93.04.45675-4/RS - DJU 2, 24.8.94, p. 45773.

⁶ STF - 2ª Turma - unânime - Rel. Marco Aurélio - RE 188.089-9/RS - DJU 1, 10.11.95.

timos, pois, examinados conjuntamente com o Finsocial devido pelas empresas comerciais e mistas, implicariam no estabelecimento de situação anti-isonômica, em que umas seriam tributadas à alíquota de 0,5% e outras à alíquota de 2,0%, como se depreende do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, no trecho a seguir transcrito:

“Ora, a União logrou ganho de causa no que, mediante homenagem - repita-se - ao princípio isonômico, acabou-se por tomar-se como constitucional o preceito do artigo 28 da Lei nº 7.738/89. Logo, diante dos precedentes referidos, não se pode ter como harmônicas com a carta política da república as leis posteriores que majoraram a alíquota de meio por cento”.

Naverdade, se se considera antiisonômica - ou, como bem observou Oswaldo Othon no texto transcrito, “situação esta antiisonômica de mais que gritante inconstitucionalidade, à vista não só do princípio do princípio constitucional da igualdade, mas, também, do corolário específico dele da vedação de discriminação arbitrária entre contribuintes” - a tributação de uns e não de outros pelo Finsocial, há que se considerar também, necessariamente, anti-isonômica a tributação por meio de alíquotas diferenciadas. Tendo o Legislador, com o artigo 28 da Lei nº 7.738/89, corrigido situação anti-isonômica, não pode a Fazenda Nacional pretender reestabelecê-la, em desfavor de determinados contribuintes, ainda mais quando se admite, como nas insuspeitas palavras de Oswaldo Othon, que⁷:

“... o princípio da igualdade, como um dos direitos e garantias fundamentais, representa uma proteção do administrado contra o Poder do Estado, razão pela qual não podem as Fazendas Públicas alegá-lo a seu favor contra o contribuinte, especificamente no sentido de pretenderem para elas o mesmo tratamento dado ao governado, ou seja, não pode o Fisco contrapor ao contribuinte e desejar para si o mesmo tratamento a ele dado, não obstante, isto não o impede que o Estado tenha não apenas a obrigação de observar, como também, o dever de defender o princípio da igualdade entre contribuintes”.

Não pode, por essas razões, ser acolhida a opinião sobre a matéria em exame, publicada em recente artigo, do ilustre Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional, pela qual⁸:

“... não há com as majorações de alíquota em relação às empresas prestadoras de serviço qualquer descumprimento ao princípio constitucional da isonomia tributária ...”

Mesmo porque quando, no Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, foram declarados inconstitucionais os aumentos de alíquota, foram de forma linear, tendo inclusive a comunicação ao Senado Federal - Ofício nº 039-P/MC, de 16.4.93 - noticiado o julgamento proferido sem distinguir contribuintes a serem beneficiados pela declaração da inconstitucionalidade dos aumentos de alíquota. É nesse sentido o voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, em 13.3.96, no Recurso Extraordinário

⁷ *Op. cit.*, p. 66.

⁸ Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, *Majorações de Alíquota do Chamado Finsocial das Prestadoras de Serviço*, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 9, São Paulo, Dialética, junho de 1996, p. 56.