

ISSN 2236-0859

# DIREITO & DESENVOLVIMENTO

REVISTA DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO:  
DIFERENCIAÇÃO OU SOBRECARGA?

JOSÉ ROBERTO RODRIGUES AFONSO  
DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI  
CELSO CORREIA NETO

# CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO: DIFERENCIAÇÃO OU SOBRECARGA?

## TAX ON PROFIT (SOCIAL CONTRIBUTION): DIFFERENTIATION OR OVERCHARGE?

Recebido: 05/06/2018  
Aprovado: 12/12/2019

José Roberto Rodrigues Afonso<sup>1</sup>  
Daniel Corrêa Szelbracikowski<sup>2</sup>  
Celso Correia Neto<sup>3</sup>

### RESUMO:

A contribuição para seguridade social exigida dos empregadores sobre seus lucros foi prevista pela Constituição de 1988, além do imposto de renda das pessoas jurídicas. Desde que iniciada a sua cobrança, foi exigida de instituições financeiras alíquota superior a dos demais contribuintes. A diferenciação por atividade foi contemplada por emenda constitucional mas surgem dúvidas sobre que justifica tal tratamento desigual. A ampliação das atividades sujeitas a maior alíquota e como esta foi seguida e expressivamente majorada se questiona a fronteira entre diferenciação e sobrecarga.

**Palavras-chave:** Impostos. Impostos sobre renda. Direito Tributário.

### ABSTRACT:

The social security contribution on profits of employers was provided for by the 1988 Constitution and is collected in addition to corporate income tax. Since the collection of this contribution began, financial institutions were required to pay a higher rate than the other taxpayers. The differentiation by activity was contemplated by constitutional amendment but there are doubts about what justifies such unequal treatment. The expansion of the activities subject to a higher tax rate and how it was followed and expressively increased, questions the frontier between differentiation and overcharge.

**Keywords:** Taxes. Income tax. Tax law.

## 1. INTRODUÇÃO

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi instituída em 1988 pela MP nº. 22, posteriormente convertida na Lei nº. 7.689/88, com base na competência atribuída à União pelo artigo 195, I, 'c', da Constituição Federal de 1988. Trata-se de contribuição de natureza

<sup>1</sup> Doutor em Desenvolvimento Econômico pela Universidade Estadual de Campinas. Mestre em Economia da Indústria e da Tecnologia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Professor do Programa de Mestrado do Instituto Brasileiro de Direito Público - IDP. Email: jose.afonso@fgv.br

<sup>2</sup> Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Direito Público - IDP. Advogado. Email: Daniel.Correa@advds.com.br

<sup>3</sup> Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo. Professor do Instituto Brasileiro de Direito Público. Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados e Advogado.. Email: celsobcorreia@gmail.com

tributária<sup>4</sup>, razão pela qual lhe são aplicáveis os princípios e as limitações gerais ao poder de tributar.

Nos últimos anos, notou-se a utilização da CSLL para tributar diferentemente alguns setores da economia, com fundamento no permissivo constante do §9º do mesmo artigo 195, segundo o qual “as contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

O presente artigo busca analisar os limites da tributação diferenciada pela CSLL, prevista na referida norma constitucional, à luz do caso concreto das instituições financeiras e das pessoas jurídicas de seguros privados, atingidas diretamente pela elevação das alíquotas da mencionada contribuição pelas Leis 11.727/2008 e 13.169/2015.

A questão deve ser vista tanto sob o ângulo da constitucionalidade formal das referidas leis que resultaram da conversão de medidas provisórias (artigos 62 e 246 da Constituição Federal) quanto em função da constitucionalidade material dos referidos diplomas, diante da previsão do § 9º do artigo 195 da CF que justificam o tratamento diferenciado e o disposto no artigo 150, II, da mesma Carta, segundo o qual é vedado o tratamento diferenciado a contribuintes que se encontram em situação similar.

Quanto a esse último aspecto, é preciso investigar se a maior lucratividade de alguns agentes econômicos de determinados setores e a necessidade de arrecadação do Governo são razões suficientes para fundamentar a instituição de alíquotas diferenciadas.

Desde 1º de setembro de 2015, as pessoas jurídicas de seguros privados, por exemplo, estão sujeitas à alíquota de 20% a título da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Essa carga tributária deve perdurar até o exercício de 2018, conforme o disposto na Medida Provisória nº 675, de 21 de maio de 2015, convertida na Lei nº 13.169, de 6 de outubro de 2015. A alíquota de 15%, antes vigente, será restabelecida a partir do exercício de 2019. As mesmas disposições serão aplicadas às pessoas jurídicas de capitalização e, em razão da remissão à Lei Complementar nº 105 de 2001, aos bancos de qualquer espécie, 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, cooperativas de crédito e associações de poupança e empréstimo. Os demais contribuintes permanecerão sujeitos à alíquota de 9%.

A análise deste artigo não se restringe apenas ao ato e aos efeitos das Leis 11.727/2008 e 13.169/2015. É preciso uma abordagem mais ampla, inclusive histórica, para compreender e avaliar os efeitos do tratamento tributário diferenciado das empresas citadas no âmbito da referida contribuição sobre o lucro. A questão chave a ser examinada passa pela suposta geração de lucro diferenciada setorialmente e, por conseguinte, pela forma de tributação igualmente distinta.

Em particular, quanto às empresas de seguro privado, cabe investigar as razões originais para se exigir uma contribuição diferente e maior da que se cobra dos demais contribuintes (inclusive que atuam no mesmo negócio de saúde suplementar, como planos). Por extensão, também se deve avaliar se aquelas empresas também possuem capacidade<sup>5</sup> de pagar uma alíquota maior de CSLL. É o que se faz nos itens a seguir.

<sup>4</sup> Conforme há muito definido pelo STF no julgamento do RE 138.284, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313.

<sup>5</sup> Art. 145, § 1º da CF.

## 2. HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO

A CSLL tem origem na Constituição de 1988, que definiu o lucro como uma das incidências das contribuições sociais exigidas dos empregadores para financiar a seguridade social, nos termos do artigo 195, I, “c”, da Constituição Federal.

Trata-se do único tributo que fora gestado pioneiramente na Assembleia Constituinte de 1987/1988<sup>6</sup> e efetivamente instituído.

Poucas semanas depois de promulgada a Carta Magna, foi editada a Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988, que instituiu a nova contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas.<sup>7</sup> Ficou estabelecida alíquota única permanente de 8% (artigo 3º), sendo que tão somente para o ano de 1989 foi fixada alíquota excepcional de 12% e apenas para instituições financeiras (foi remetido ao art.1º do Decreto-Lei nº 2.426 de 7 de abril de 1988, que não contemplava empresas de seguro privado).

A exposição de motivos<sup>8</sup> não tratou da alíquota excepcional, mas destacou que a alíquota normal resultaria em compensação: “... a fim de amenizar a carga tributária daqueles contribuintes que irão arcar com a contribuição social”. Para tanto, eram adotadas ao mesmo tempo as reduções da alíquota de 35% para 30% do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da alíquota de 0,65% para 0,35% das contribuições para o programa social (PIS) e de formação do patrimônio do servidor (PASEP).

O relator da matéria na Câmara dos Deputados<sup>9</sup> destacou, à época, que a redução simultânea na incidência de outros dois tributos evitaria que a criação da nova contribuição elevasse a carga tributária agregada.

Não é apenas por um deleite com a história que é resgatado o processo de definição original da alíquota da CSLL. Desde o início, revela-se o que se poderia chamar de “pecado original” que pautaria a política tributária em relação à CSLL. A criação da CSLL explicitou e antecipou o que viria a dominar a política tributária federal nos anos e décadas seguintes: aumentar a arrecadação e a carga, privilegiando aqueles tributos em que toda ou a maior parte de sua receita pertencerá ao Tesouro Nacional. A mesma Constituição promulgada em outubro de 1988, pioneira daquela contribuição social, tinha acabado de elevar para 47% a destinação da arrecadação do imposto de renda para fundos de participação (a serem repartidos com outras esferas de governo, além de um fundo regional) e vinculou tudo o que se arrecadasse de contribuições ao PIS/PASEP para o fundo de amparo ao trabalhador, que custearia o seguro-desemprego e aplicaria sua poupança no Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Ainda que a CSLL também fosse vinculada, no caso, para a seguridade social, tratava-se de um encargo próprio e típico da União: a previdência social.

O fisco federal, doravante, passou a privilegiar a cobrança da CSLL no lugar do IRPJ. Se, na sua criação, fez-se uma explícita troca de alíquota entre dois tributos com uma diferença a favor da CSLL (8% da CSLL contra corte de 5% do IRPJ), no futuro não se aludiria a compensações com outros tributos. Ao contrário, as majorações seriam justificadas em razão da – suposta – necessidade de arrecadação do Governo, sob um pretenso ideal redistributivo.

Não custa reforçar que a CSLL foi originalmente concebida sem prever diferenciação setorial na aplicação de sua alíquota tida como normal. Ainda que já se saiba (*ex post*) que o inicialmente tido como provisório veio a se tornar permanente, cabe atentar para dois detalhes:

6 A outra contribuição para seguridade social, sobre faturamento, que veio a ser chamada de COFINS, incorporou a que já se cobrava antes para custeio de um fundo de investimentos sociais – o FINSOCIAL.

7 Ver íntegra da MPV 22/1988 em: <http://bit.ly/1HCX2KC>

8 A medida provisória foi publicada no Diário do Congresso Nacional, de 9/12/1988, pp. 1096 e 1097, tendo sido apresentada pela Mensagem nº 158, de 1988-CN, que discriminava a correspondente Exposição de Motivos nº 385.

9 A medida foi relatada pelo Deputado Antônio Faria de Sá, os anais da votação estão disponíveis no Diário do Congresso Nacional, de 15/12/1988, pp. 1250 e 1251.

a alíquota excepcional de 12% superava em apenas 4 pontos a então alíquota normal de 8% e limitava-se às instituições financeiras em sua definição clássica. Não alcançava as empresas que atuavam, por exemplo, no setor de seguros privados e capitalização.

Dois anos depois da instituição da CSLL, sobreveio nova legislação que dispôs sobre o custeio da seguridade social e tornou permanente a alíquota ampliada de 15%, exigível a partir de 1991. Todavia, até então essa alíquota ampliada – que inicialmente era excepcional e temporária – era exigida apenas das instituições financeiras, de acordo com o disposto no artigo 11 da Lei n. 8.114 de 12/12/1990<sup>10</sup>. Ou seja, o diferencial foi fixado em 7 pontos sobre o lucro, com a alíquota maior superando em 88% a normal.

Ainda em 1991, quando foi oficializada a instituição da contribuição sobre faturamento para financiar a seguridade social (COFINS), é que surgiu na legislação tributária a equiparação das empresas de seguros e de capitalização às instituições financeiras com o objetivo de cobrar a CSLL majorada também dessas instituições.

De fato, a Lei Complementar 70, de 30/12/1991,<sup>11</sup> ao regular a cobrança da COFINS, adotou em seu artigo 11 um arranjo vinculado à CSLL. Para tanto, majorou a alíquota ampliada da CSLL para 23% e, por remissão à lei de 1991, definiu sua exigência das “instituições” sujeitas ao adicional citado da contribuição previdenciária e isentou os mesmos contribuintes de pagar a COFINS.

Para fins de aplicação da CSLL, pela primeira vez a lei tratou as empresas de seguro da mesma forma que as instituições financeiras e o fez de forma muito peculiar.

Primeiro, a equiparação foi feita de uma forma indireta – por remissões, como uma espécie de decisão cruzada, em que foram alteradas as outras duas contribuições exigidas dos empregadores para a seguridade social – sobre salários e faturamento.

Segundo, houve uma troca entre as contribuições, pois a majoração da CSLL foi acompanhada da exclusão das empresas de seguro daquela alíquota ampliada da COFINS (alíquota de 2% sobre o faturamento mensal). É provável que essa compensação entre os dois tributos decorresse de uma estratégia política e jurídica do Governo, pois a nova contribuição sobre o lucro talvez fosse mais pacífica de ser cobrada do que a contribuição sobre o faturamento, uma vez que bancos e outros prestadores de serviços alegavam não faturar.

Terceiro, era possível deduzir a contribuição de sua própria base de cálculo, de modo que uma alíquota nominal de 15% se transformava em uma alíquota ajustada de 13,04%. A de 30%, por sua vez, correspondia a 23,07%.

Portanto, quando as seguradoras foram pela primeira vez equiparadas por lei a bancos, isso não deveria resultar em aumento de carga tributária para aquelas empresas pois, ao mesmo tempo, eram isentadas da COFINS.

A Receita Federal do Brasil assim se manifestou sobre essa evolução das alíquotas quando editou e publicou o livro *Tributação da Renda no Brasil Pós-Real*, em novembro de 2001, e dedicou uma seção especificamente à tributação das instituições financeiras:

(...) o objetivo de neutralidade tributária entre os diversos setores da economia não pôde ser atingido durante vários anos, o que levou a diversas interpretações equivocadas quanto à carga tributária do setor financeiro. Isso porque se, por um lado, as instituições financeiras não se sujeitavam à incidência da COFINS, por outro, pagavam a CSLL à uma alíquota mais alta do que as dos demais setores econômicos (BRASIL, 2001, p.55).

A diferenciação das alíquotas da CSLL foi levada ao limite no âmbito da criação do Plano Real, inclusive com majoração promovida por emenda constitucional - EC, visando aumentar a carga tributária nacional e destinar tal incremento de receita a um fundo de livre

<sup>10</sup> Ver íntegra em; <http://bit.ly/1PuuKEX>

<sup>11</sup> Ver íntegra em; <http://bit.ly/1PuvFFg>

aplicação. Esse adicional da CSLL não mais financiaria a seguridade social, como no caso da cobrança corrente.

A alíquota ampliada da CSLL foi fixada em 30% por força de duas emendas constitucionais – a de Revisão n.1, de 1/3/1994, que a exigiu no período de 1994 e 1995,<sup>12</sup> e a n. 10, de 4/3/1996, que estendeu a cobrança até 1996.<sup>13</sup>

Alterada a regra constitucional de desvinculação das receitas da União, a alíquota da CSLL foi reduzida para, logo na sequência, experimentar um período de oscilação da exigência em face das instituições financeiras e equiparadas.

Com efeito, em 1997 e 1998, a alíquota voltou para 18% e foi proibida a dedução da contribuição da determinação do lucro real e da própria base, consoante o disposto na Lei 9.316 de 22/11/1996<sup>14</sup>. No primeiro quadrimestre de 1999 voltou a vigor a alíquota normal de 8%, de acordo com a MP 1.807, de 25/2/1999<sup>15</sup>. Posteriormente, a Medida Provisória 1.858 de 28/10/1999<sup>16</sup> majorou a alíquota para 12% até janeiro de 2000, que, em 2001, foi novamente reduzida para 9% até 2002. A partir de 2002 a alíquota voltou a ser estabelecida em 8%, conforme o disposto na Medida Provisória 2.158-35 de 24/8/2001<sup>17</sup>.

É fundamental atentar que, durante cerca de oito anos (entre 2000 e 2008), foi adotada uma única alíquota na CSLL para todos os contribuintes, fato destacado pela Receita Federal no livro antes citado: *“No entanto, é importante lembrar que a alíquota continua uniformizada entre empresas financeiras e não-financeiras”* (p.55).

Vencidas as diferentes medidas fixando a alíquota ampliada para a CSLL, as instituições financeiras e também as empresas de seguro voltaram a pagar a mesma alíquota aplicada aos demais contribuintes. Esse período de elevada majoração e forte oscilação nas alíquotas da CSLL sobre aqueles contribuintes pode ser considerado atípico, pois correspondia ao do plano de estabilização da economia que exigia um esforço de aumento de carga tributária, mas que logrou a implantação bem-sucedida da nova moeda, o Real.

Além disso, chama-se a atenção para o fato de que foi revisada e definida a exigência da COFINS sobre as instituições financeiras – alcançando a receita bruta, abatidas as deduções próprias dessa atividade, como é caso do custo de intermediação.

Em meados de 2005, a Emenda Constitucional 47 explicitou a possibilidade de diferenciar a exigência das contribuições para a seguridade social, entre elas a CSLL. Foi então previsto no novo §9º do art. 195 que elas “... poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

Três anos depois, em 2008, foi editada a Medida Provisória n.º 413/2008<sup>18</sup>, posteriormente convertida na Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, que estabeleceu a aplicação de duas alíquotas relativamente à CSLL. A primeira, estabelecida para a maioria dos contribuintes, foi majorada de 8% para 9%, representando um incremento relativo de 12,5%<sup>19</sup>. A segunda foi majorada para 15% e alcançou especificamente as instituições financeiras, empresas de seguros privados e de capitalização. Representou um crescimento relativo de 87,5% em relação à alíquota normal que antes alcançava tais atividades.

A Exposição de Motivos da medida antes citada apontou duas razões para a referida majoração das alíquotas. Primeiro, para supostamente atender ao preceito constitucional

12 Por força do inciso III do art. 72 que então acrescentava ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ver emenda em: <http://bit.ly/1MvEDwk>

13 O mesmo dispositivo antes citado foi emendado pelo art. 2 da Emenda n.10 de 1996 – a ver em: <http://bit.ly/1MvFoXM>

14 Ver íntegra: <http://bit.ly/1MvFPQg>

15 Ver íntegra: <http://bit.ly/1MvFWeu>

16 Ver íntegra em: <http://bit.ly/1MvG263>

17 Ver íntegra em: <http://bit.ly/1MvGBNa>

18 Ver íntegra e caminhos para medida provisória citada, e sua exposição de motivos, em: <http://bit.ly/1Lco8jT>

19 Tal alíquota normal chegou a ser majorada para 12% entre 1/5/1999 e 31/1/2000, mas, a partir de fevereiro de 2000, voltou para 9%.

de incidência diferenciada setorialmente das contribuições para seguridade. Segundo, para tentar adotar uma espécie de tributação progressiva e seletiva. Para o Governo, a majoração “...visa[va] estabelecer incidência tributária compatível com a capacidade contributiva dos setores econômicos abrangidos. Esses setores vêm apresentando forte dinamismo, expansão e lucratividade, proporcionados pelo crescimento econômico do País, fruto das medidas macroeconômicas adotadas.” (Item 10 da E.M.).

Chama a atenção que o critério de seleção das atividades a serem submetidas a alíquota ampliada da CSLL seria, em tese, apenas o fato de lucrarem mais do que outros setores e, mais que isso, tal lucratividade resultaria do crescimento da economia que, por sua vez, seria produzido pela própria política econômica, então adotada, incluindo a majoração de carga tributária vigente.

Lido o parágrafo de trás para frente, é dito que o aumento então promovido na carga tributária, dentre outras medidas, produziria, no geral, mais crescimento, e no particular das atividades selecionadas, mais lucratividade. Mas não há respaldo para tal lógica em nenhuma teoria econômica conhecida – por mais que exista uma variedade delas e muitas divergentes entre si. Existem teorias sim (de corte mais liberal) que advogam exatamente o contrário – que o aumento de impostos (com a conseqüente redução de renda disponível e consumo na economia) é que pode provocar retração na economia. De todo modo, é certo que não se pode estabelecer uma relação direta e automática entre o incremento da arrecadação e o aumento do desenvolvimento econômico, como pretende fazer crer a exposição de motivos citada.

Merece relevo o fato de que não houve um comentário específico justificador para que as empresas de seguro privado e de capitalização passassem a ser tratadas tributariamente de forma igual às instituições financeiras. Pela tese defendida, é pressuposto que aquelas empresas passariam a ter tanto lucro quanto estas instituições, sendo ambas as grandes beneficiárias do crescimento promovido pela política econômica.

Outro detalhe respeita à diferença entre alíquotas: a majorada (15%) passou a ser 6 pontos superior à normal (9%), no lugar de apenas 1 ponto no primeiro e antes único ano em que foi aplicada tal diferença. Em termos proporcionais, as instituições financeiras, de seguros e de capitalização, em seu conjunto, na lógica adotada pelo governo federal para majorar suas alíquotas, supostamente teriam uma capacidade contributiva que superaria em dois terços a das demais atividades da economia.

Em 2015, sete anos depois da primeira grande majoração das alíquotas da CSLL em face do setor financeiro, houve novo aumento da carga a partir da edição da MP 675, posteriormente convertida na Lei nº 13.169, de 2015.

A Exposição de Motivos nº 65/2015, do Ministro da Fazenda, justificou a majoração realizada por intermédio de medida provisória, sob o fundamento de que “a relevância dos dispositivos decorre da necessidade de adequar a tributação incidente sobre o setor financeiro, tornando-a compatível com sua capacidade contributiva<sup>20</sup>.”

Como se contribui para a CSLL com base no lucro, por princípio, o governo federal deveria ter apurado que tal resultado das instituições financeiras havia crescido em um terço. Afinal, essa foi a proporção em que aumentou a alíquota aplicada àquelas instituições.

Ao contrário do passado, foi a primeira vez que se alterou apenas uma alíquota da CSLL, a majorada. Dada a justificativa oficial da medida, é possível inferir que o governo não teria constatado um aumento igualmente desproporcional no lucro das empresas não-financeiras e, por isso, não precisou adequar também o tratamento delas.

Como o governo alegou, mais de uma vez, que a lucratividade e a capacidade contributiva é que balizavam a fixação diferenciada de alíquotas, caberia deduzir que ele também calculou

<sup>20</sup> Ver exposição junto ao texto da medida em: <http://bit.ly/1O5MidN>

que a distância entre a alíquota majorada e a normal seria a mesma da capacidade de geração dos lucros entre as atividades enquadradas como grandes resultados e com resultados normais.

Afinal, entre as respectivas alíquotas vigentes da CSLL, de 20% e 9%, passou a haver uma distância de 11 pontos de porcentagem. É pressuposto lógico, portanto, que quem contribui pela alíquota ampliada (20%) gere um lucro 2,2 vezes superior ao de quem permanece contribuindo à alíquota normal (9%).

No prazo mais longo, se forem comparadas as alíquotas hoje exigidas com aquelas definidas quando da criação da CSLL, ao final da década de oitenta, resta inferir que a lei e o fisco supuseram que a capacidade de geração de lucro das empresas em geral cresceu apenas 12% em todo esse período, enquanto a das instituições financeiras teria aumentado em 2,5 vezes. É um enorme diferencial de uma para outra atividade.

Por fim, a transitoriedade da alíquota majorada de 20% causa perplexidades, pois contraria, a rigor, a justificativa de maior lucratividade para a imposição de alíquota majorada para determinado setor. Com efeito, a menos que o governo e os legisladores brasileiros dispusessem de uma impressionante capacidade de antecipar com precisão, temporal e dimensional, a evolução futura de fatos econômicos e financeiros, não se poderia admitir, em 2015, que o lucro das referidas entidades financeiras despencaria em 2018 – data coincidente com o término do mandato presidencial do Governo que instituiu a última majoração das alíquotas.

### 3. ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA CSLL DIFERENCIADA

Desde 2008, a fixação de alíquotas diferenciadas da CSLL para o setor financeiro tem sido objeto de intenso debate jurídico. Para além das análises econômicas que envolvem o tema, a matéria foi submetida ao Supremo Tribunal Federal para que o Judiciário defina se há vícios de ordem formal ou material na edição de medidas provisórias, posteriormente convertidas em leis, para tratar da tributação em tela.

Com efeito, desde 2008, pende de apreciação pelo STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 4.101, ajuizada pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro – CONSIF em face da MP 413/2008 (convertida na Lei 11.727/2008), que majorou de 9% para 15% a alíquota da contribuição em tela para as referidas entidades. Posteriormente, com a edição da MP 675/2015 (convertida na Lei 13.169/15), a Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização – CNSeg ajuizou a ADI 5.485 para questionar a nova majoração da alíquota – para 20% – incidente sobre o lucro de instituições financeiras e entidades supostamente afins. Ambas as ações estão aguardando julgamento e são de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Apesar de o STF ainda não ter apreciado as aludidas ações de controle abstrato de constitucionalidade, há decisões monocráticas de alguns Ministros, posteriormente confirmadas em julgamentos de Turma, que afastam algumas das apontadas inconstitucionalidades<sup>21</sup>.

<sup>21</sup> AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO. MP 413/2008 E REEDIÇÕES. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. 1. A existência de ação de controle objetivo pendente de julgamento não infirma a formação de jurisprudência dominante para os fins do art. 21, §1º, do RISTF, com esteio tão somente na expectativa de mudança jurisprudencial. Embora seja possível em posterior julgamento a alteração da compreensão jurisprudencial, vige no direito brasileiro o postulado de que lei formal goza de presunção de constitucionalidade até declaração em sentido contrário. Art. 525, §§12, 14 e 15 do CPC/15. 2. A atribuição de alíquota diferenciada a determinada atividade econômica (instituições financeiras) não viola o princípio da igualdade, assim como não é dado o Poder Judiciário, por não dispor de função legislativa, equiparar cargas tributárias entre contribuintes distintos, com base no referido princípio. Precedentes. 3. A reedição da MP 413/2008 e posterior conversão em lei não violou o princípio da anterioridade nonagesimal, por expressa dicção legal e como atesta o Tribunal de origem. Precedente: RE-Agr 528.160, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 12.06.2013. 4. A majoração de alíquota de CSLL por medida provisória não atrai a aplicação obstativa do art. 246 da Constituição da República. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa, nos termos



No entanto, por não ter havido ainda um debate no Plenário do Supremo, parece-nos que os temas não só podem como devem ser objeto de análise por parte da doutrina, sobretudo porque os julgados existentes (i) não adentraram no tema relacionado à afronta ao art. 62 da Constituição e (ii) quanto à alegada ofensa à isonomia e capacidade contributiva, utilizaram como fundamento para negar as aludidas inconstitucionalidades os acórdãos anteriores do Tribunal que tratavam de majorações de alíquotas da CSLL realizadas em 1988 e 1989 (Leis 7.689/88 e 7.856/89), ou seja, em contexto fático *absolutamente diverso* daquele regulado pelas majorações ocorridas em 2008 e 2015.

### 3.1 Aspectos Doutrinários

Quanto à violação ao artigo 62 da Constituição Federal, está em questão vício de inconstitucionalidade formal. É certo que a utilização de medida provisória pelo Chefe do Executivo depende, nos termos do art. 62, *caput*, da CF, da existência motivada e comprovada dos requisitos de urgência e relevância a partir de fatos contemporâneos<sup>22</sup>.

De acordo com o assentado pelo STF:

o pressuposto constitucional para essa investidura do Presidente da República em função normativa primária está na ocorrência de um caso, um fato, um acontecimento do mundo do ser (Kelsen) que se revista ao mesmo tempo, de relevância e urgência. Mas um fato urgente e relevante, frise-se, no sentido de requerer uma pronta resposta normativo-estatal. Uma solução oficial tão instantânea que não pode esperar sequer a tramitação de um projeto de lei em caráter de urgência (§§1º, 2º, 3º do art. 64 da CF/88) (ADI-MC 3964, Voto Ministro Ayres Britto, Relator, p. 5)

A inexistência de fato atual, a possibilidade de tramitação ordinária de um projeto de lei para tratar do tema objeto da medida provisória ou a existência de motivação genérica da medida teriam o condão de caracterizar eventual desvio de finalidade da norma<sup>23</sup>. Afinal, “(...) não é de se interpretar à larga ou com generosidade dispositivos constitucionais que

do art. 1.021, §4º, do CPC. (RE 659534 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 22/09/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-227 DIVULG 03-10-2017 PUBLIC 04-10-2017)

*Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA A SER APRECIADA NO RE 599.309. INOCORRÊNCIA. PEDIDO DE SOBRESTAMENTO ATÉ JULGAMENTO DEFINITIVO DA ADI 4.101. IMPROCEDENTE. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA POR MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA. CONSTITUCIONALIDADE. ALÍQUOTA DIFERENCIADA PARA INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. PRECEDENTES. 1. Não se aplica ao caso a repercussão geral reconhecida nos autos do RE 599.309. Isso porque naquele feito é discutida a constitucionalidade da contribuição adicional de 2,5% sobre a folha de salários de instituições financeiras, fundamentado no art. 195, I, a, da Constituição Federal. Na hipótese dos autos, a Contribuição Social analisada refere-se ao lucro líquido das instituições financeiras, com embasamento no art. 195, I, c, da Carta. 2. O fato de o mérito da ADI 4.101 ainda não ter sido apreciado não impede o julgamento do presente recurso, consoante prevê a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Precedentes. 3. A jurisprudência desta Suprema Corte assentou a legitimidade da alteração da alíquota da CSLL por meio de medida provisória, tendo em vista que a alteração do art. 195 da Carta pela Emenda Constitucional 20 não versou, especificamente, sobre a alíquota de contribuição destinada ao custeio da seguridade social. Dessa forma, a referida medida provisória não regulamentou o art. 195, § 9º, da Constituição Federal, o que afasta a alegada contrariedade ao art. 246 da Carta Magna. 4. Nos termos da jurisprudência pacífica da Corte, a exigência de alíquota diferenciada da CSLL das instituições financeiras não afronta o princípio da isonomia. Precedentes. 5. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível condenação em honorários advocatícios (art. 25, Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF). 6. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. (ARE 949005 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 26/08/2016, DJe-207 DIVULG 27-09-2016 PUBLIC 28-09-2016)*

22 “O caso de relevância e urgência que justifica a medida provisória consiste numa circunstância fática claramente delineada (caso) que, por sua elevada importância (relevância), torna necessária a adoção de uma providência legal tendente a regular direitos e deveres, em prazo inferior ao previsto para a conclusão do processo legislativo normal (urgência)” (SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições, Medidas Provisórias e Reforma Tributária*. Interesse Nacional, São Paulo, n. 20, p. 63, jan.-mar./2013).

23 Vide ainda: SOUZA, Hamilton Dias de. *Medidas Provisórias e Abuso do Poder de legislar*. In: PRINCÍPIOS Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Lex Editora, 2005. p. 583-590; SOUZA, Hamilton Dias de. *Medida Provisória nº 413: inexistência de caso de relevância e urgência*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 151, p. 38-48 abr. 2008.

disciplinam o exercício, pelo Chefe do Poder Executivo, dessa atípica função normativa”, destacou o Ministro Ayres Britto, relator da ADI-MC 3964. “Ao contrário, toda interpretação que tenha o condão de restaurar a natural ordem legislativa das coisas é que deve ser de pronto homenageada, enaltecida”, conclui.

Na situação examinada nem a MP 413/2008 tampouco a MP 675/2015 não indicaram um fato extraordinário ou uma situação “de crise que [pudesse] afetar a ordem estatal ou o interesse social”<sup>24</sup> para justificar a majoração das alíquotas por intermédio de medida provisória. Ao contrário, tanto a relevância quanto a urgência foram “justificadas” não a partir da indicação de fatos extraordinários, mas mediante a citação de princípios constitucionais que trazem determinações jurídicas gerais e abstratas: a capacidade contributiva e o princípio nonagesimal<sup>25</sup>.

A capacidade contributiva<sup>26</sup> inscrita no art. 145, § 1º da Constituição Federal deve ser lida como pauta de valor estabelecida pela Constituição<sup>27</sup>, o que significa que a ordem jurídica deve, sempre que possível, estabelecer uma carga tributária isonômica e justa<sup>28</sup> entre os contribuintes: os que têm maiores condições econômicas contribuem mais. Os que possuem menos financiam em menor medida o Estado<sup>29</sup>. Ocorre que isso vale desde a promulgação da Constituição Federal de 1988<sup>30</sup>, inclusive para os contribuintes pessoas jurídicas<sup>31</sup>. Não se trata, pois, de um dispositivo novo que determine a edição imediata de norma para adequar o sistema tributário – em específico, as alíquotas da CSLL – a uma nova situação jurídica vigente. Tanto é assim que a mesma norma jurídica foi utilizada para justificar – em tese – os aumentos realizados em 2008 e 2015 nas alíquotas da CSLL.

O fato, portanto, que deveria ter sido cabalmente demonstrado para justificar e motivar<sup>32</sup> a relevância e a urgência era o de que, por exemplo, os atingidos pela majoração das alíquotas possuíam – efetivamente – maior capacidade contributiva do que os que não foram alcançados

24 Cf. voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, nos autos da ADI-MC 2.213/DF - DJ: 23/03/2004.

25 “a relevância dos dispositivos decorre da necessidade de adequar a tributação incidente sobre o setor financeiro, tornando-a compatível com sua capacidade contributiva. A urgência da medida se justifica pela necessidade de a alteração proposta entrar em vigor o mais rapidamente possível, observado o princípio nonagesimal”. (Exposição de motivos da MP 675/2015)

“estabelecer incidência tributária compatível com a capacidade contributiva dos setores econômicos abrangidos”, pois “esses setores vêm apresentando forte dinamismo, expansão e lucratividade, proporcionados pelo crescimento econômico do País, fruto das medidas macroeconômicas adotadas (...)” “necessidade de as medidas tributárias adotadas entrarem em vigor o mais rapidamente possível, observado o princípio nonagesimal”. (Exposição de motivos da MP 413/2008).

26 De acordo com o STF “Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos”. (RE 406.955 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 4-10-2011, 2ª T, DJE de 21-10-2011.)

27 “Os princípios são normas imediatamente finalísticas. Estas estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado e, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim. Por exemplo, o princípio da moralidade administrativa estabelece um estado de confiabilidade, honestidade, estabilidade e continuidade nas relações entre o poder público e o particular, para cuja promoção são necessários comportamentos sérios, motivados, leais e contínuos”. (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 92)

28 “Se pensarmos no aspecto econômico da tributação, é fácil compreendermos a razão ou necessidade desta vinculação do contribuinte ou responsável ao fato econômico tributado, não só porque a vantagem ou resultado dele decorrente é que vai possibilitar o pagamento do tributo ao fisco, mas ainda porque assim a lei atenderá ao princípio fundamental de justiça tributária, segundo o qual se deve atingir a capacidade econômica do contribuinte (capacidade contributiva). (NOGUEIRA, Ruy Barbosa, “**Curso de Direito Tributário**”, São Paulo: Saraiva, 1980, pág. 124)

29 “(...) é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2013, p. 97).

30 “A isonomia tributária do art. 150, II, da Constituição tornou-se eficaz a partir de sua promulgação” (MS 20.858, rel. min. Néri da Silveira, j. 14-3-2002, P, DJ de 19-4-2002).

31 “Perez de Ayala e Eusébio Gonçalves, desde a Espanha, predicam que o princípio da capacidade contributiva estende-se às pessoas jurídicas, as quais têm que satisfazer necessidades operacionais mínimas, sob pena de extinção. Somente após este limite, teriam capacidade contributiva (...)” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentário à Constituição de 1988: sistema tributário**, 7ª ed. – Forense, 1997, p. 95).

32 : “(...) se impõe ao Presidente da República, na ordem constitucional vigente, a motivação da relevância e da urgência da medida, o que, evidentemente, importa em que, em cada caso, relevância e urgência deixem de ser indeterminadas”. (GRAU, Eros, **Medidas Provisórias na Constituição de 1988**. Revista dos Tribunais. RT, n. 79. ago./1990, vol. 658, p. 242 - destacamos).

pela norma. No entanto, o único fato apontado com clareza pelas exposições de motivos das medidas provisórias em análise dizia com a necessidade de o Governo arrecadar mais.

Segundo a justificativa da MP 413/2008:

a relevância das medidas ora propostas (...) está na necessidade de preservação do equilíbrio fiscal levado a efeito pelo Governo Federal, na proteção tarifária dos produtos nacionais e desoneração de investimentos beneficiando, em consequência, os setores abrangidos.

No caso da MP 675/2015, justificou-se que

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 de Medida Provisória**.

O art. 62 da Constituição prescreve a necessidade de que exista um fato extraordinário para justificar a utilização da medida provisória. Se a necessidade de arrecadação – fato – pudesse, por si só, justificar o manejo de questões tributárias por meio de medida provisória, não há dúvida de que, em poucos anos, ruiria por inteiro a rigidez<sup>33</sup> do sistema tributário nacional<sup>34</sup>. Isso porque é sabido que o Governo estará quase sempre pressionado pela necessidade de arrecadar. Essa justificativa, portanto, não é suficiente para possibilitar a burla ao processo legislativo, cujo resultado, ao fim, interfere com a própria separação dos poderes. Com efeito, ao impedir que os representantes da sociedade – que arca com a elevação da carga tributária – possam legitimamente discutir e votar esse tipo de matéria em obediência ao procedimento constitucionalmente previsto, o Executivo parece afrontar o art. 2º da Constituição Federal.

Não se desconhece, entretanto, que o Supremo Tribunal Federal tem entendido, em regra, que, “conquanto os pressupostos para a edição de medidas provisórias se exponham ao controle judicial, o escrutínio a ser feito neste particular tem domínio estrito, justificando-se a invalidação da iniciativa presidencial apenas quando atestada a inexistência cabal de relevância e de urgência”<sup>35</sup>.

A temática em apreciação parece consubstanciar exatamente a exceção que possibilita esse tipo de análise por parte do STF. Primeiro, porque a jurisprudência do STF ainda não analisou se, ao lado da necessidade de demonstração da urgência e relevância, a ausência

<sup>33</sup> De acordo com Geraldo Ataliba, “Da hirta distribuição de faculdades tributárias, da implícita consagração da permissibilidade expressa, como condição do exercício da tributação, decorre necessariamente a inflexibilidade total do sistema. As finalidades da rigidez da discriminação de rendas são: obviar a bitributação jurídica – o que se conseguiu amplamente –, assegurar efetivamente a autonomia financeira das pessoas políticas e evitar conflitos de competência em matéria tributária”. (ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 24).

<sup>34</sup> A propósito do tema, Luciano Felício Fuck assenta que “independentemente do entendimento de que as normas de competência tributária cuidam de tipos ou de conceitos, é indubitável que as normas constitucionais limitam a produção de normas jurídicas que instituem tributos, circunscrevendo o âmbito de liberdade do legislador de forma exaustiva” (FUCK, Luciano Felício, **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p.80)

<sup>35</sup> “CONSTITUCIONAL. ART. 5º DA MP 2.170/01. CAPITALIZAÇÃO DE JUROS COM PERIODICIDADE INFERIOR A UM ANO. REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA EDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA. SINDICABILIDADE PELO PODER JUDICIÁRIO. ESCRUTÍNIO ESTRITO. AUSÊNCIA, NO CASO, DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA NEGÁ-LOS. RECURSO PROVIDO. 1. A jurisprudência da Suprema Corte está consolidada no sentido de que, conquanto os pressupostos para a edição de medidas provisórias se exponham ao controle judicial, o escrutínio a ser feito neste particular tem domínio estrito, justificando-se a invalidação da iniciativa presidencial apenas quando atestada a inexistência cabal de relevância e de urgência. 2. Não se pode negar que o tema tratado pelo art. 5º da MP 2.170/01 é relevante, porquanto o tratamento normativo dos juros é matéria extremamente sensível para a estruturação do sistema bancário, e, conseqüentemente, para assegurar estabilidade à dinâmica da vida econômica do país. 3. Por outro lado, a urgência para a edição do ato também não pode ser rechaçada, ainda mais em se considerando que, para tal, seria indispensável fazer juízo sobre a realidade econômica existente à época, ou seja, há quinze anos passados. 4. Recurso extraordinário provido.” (RE 592377, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 04/02/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-055 DIVULG 19-03-2015 PUBLIC 20-03-2015)

de indicação de fato extraordinário e imprevisto macula a utilização de medida provisória. Esse tema possui alta sensibilidade jurídica e encontra-se presente na hipótese, dado que a necessidade de arrecadação é um fato corrente, previsível e que – em tese – sempre pode ser utilizado para justificar a medida provisória. Segundo, porque, mesmo na hipótese de se admitir como fato caracterizador de urgência e relevância da medida a mera menção a princípios constitucionais, o Tribunal precisaria ao menos estabelecer se é necessário demonstrar empiricamente a disparidade na capacidade contributiva entre os atingidos pela majoração e os não atingidos por ela, o que não foi feito na hipótese.

É preciso ressaltar, ainda, que os vícios ora apontados não podem ser considerados convalidados com a conversão da MP em lei. Segundo o Supremo Tribunal Federal, “a lei de conversão não convalida os vícios formais porventura existentes na medida provisória, que poderão ser objeto de análise do Tribunal, no âmbito do controle de constitucionalidade”.<sup>36</sup>

Sob o ângulo da inconstitucionalidade material está em questão a alegada afronta ao art. 195, §9º, da Constituição. Conforme visto nos tópicos anteriores, além da necessidade de arrecadação, a justificativa jurídica para as majorações da CSLL realizadas em 2008 e 2015 (Leis 11.727/2008 e 13.169/2015) foi a exigência constitucional de adequar a calibração da carga tributária à capacidade contributiva dos diversos atores da economia. Conferiu-se particular destaque à lucratividade das instituições financeiras e assemelhadas para motivar as majorações em tela.

O problema é que o artigo 195, § 9º, da Constituição não elegeu propriamente a “lucratividade” como um dos critérios que poderiam, por si só, justificar um tratamento diferenciado entre contribuintes.

A Constituição é bastante clara ao determinar como fatores de discrimen, apenas, (a) a atividade econômica; (b) a utilização intensiva de mão-de-obra; (c) o porte da empresa ou (d) a condição estrutural do mercado de trabalho. Não há um quinto critério relacionado à lucratividade das empresas, até porque a base de cálculo da contribuinte já repousa nesse critério: o lucro líquido das companhias! A lucratividade sempre foi a base ínsita das contribuições, razão por que sua utilização para fins de tratamento diferenciado implicaria a possibilidade de estabelecimento de uma alíquota distinta para cada contribuinte brasileiro, tudo a depender de sua lucratividade. Afinal, a lucratividade é inerente a todas as atividades econômicas. Por isso que a Constituição não elegeu a lucratividade como critério para a diferenciação de alíquotas.

Desse modo, se as majorações da CSLL em análise pautaram-se exclusivamente no fator “lucratividade”, é de se questionar a constitucionalidade das normas que as introduziram por ofensa direta ao artigo 195, § 9º, da Constituição.

Ademais, mesmo que se admitisse a lucratividade como critério adequado para a diferenciação das alíquotas da CSLL, há outros aspectos a se discutir quanto às Leis 11.727/2008 e 13.169/2015.

Com efeito, por mais que seja constitucional a faculdade para se ter alíquotas diferenciadas das contribuições sociais “em razão da atividade econômica”, isso, por si só, não autoriza que seja exercida sem justificação, sem considerar fatos econômicos e financeiros e sem atentar que a tributação não deve resultar em incidência tributária desigual entre

<sup>36</sup> STF, ADI 4048, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ: 26/10/2007.

contribuintes que se encontrem em situação equivalente<sup>37</sup>, sob pena de violar o princípio da igualdade em matéria tributária, constante do artigo 150, II, da Constituição<sup>38</sup>

Neste sentido, uma contribuição somente poderia ser agravada sobre uma atividade em detrimento de outras se fosse cabalmente incontroverso tratar-se de setor com maior capacidade contributiva do que outros ou mesmo que a base sobre a qual incidisse fosse originalmente também diferenciada e com proporção semelhante. Isto significa que aquela atividade poderia ser sujeita a maior incidência uma vez que gera mais base, no sentido de que apresenta uma base superior à observada nas demais atividades.

A neutralidade tributária<sup>39</sup> para a economia seria assim preservada mesmo quando se aplicassem alíquotas diferentes. Hamilton Dias de Souza explica que a neutralidade “deriva do atinente à livre concorrência que, por sua vez, se conecta com o que prestigia a liberdade de iniciativa, seja no sentido de liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica<sup>40</sup>. Ou seja, a neutralidade tem por obséquio prestigiar a liberdade de iniciativa e a livre concorrência como decorrências do princípio da isonomia tributária.<sup>41</sup>

O princípio da igualdade – ou da isonomia tributária – não permite o tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situação equivalente. Admite, porém, uma situação diferenciada para aqueles que estejam em situação distinta. Afinal, segundo Léon Duguit, “a igualdade absoluta de todos os homens, que constitui premissa lógica da doutrina individualista, revela-se contraditória na prática. Os homens, muito longe de serem iguais, são essencialmente diferentes entre si, e essas diferenças, por sua vez, acentuam-se conforme o grau de civilização da sociedade”.<sup>42</sup>

A disparidade de riqueza histórica entre os homens e, conseqüentemente, entre os contribuintes inspirou o constituinte a estabelecer expressamente no texto da Constituição o princípio da capacidade contributiva como forma de realização de justiça fiscal<sup>43</sup>.

37 “a presunção de igualdade concorre para o ônus de comprovação. Sua prevalência axiológica requer que o ente estatal dispense igualdade de tratamento entre os contribuintes, a não ser que comprove que eles não estão na mesma situação. A desigualdade de fato não pode ser presumida. Deve, antes ser comprovada. (...) Se a Constituição estabelece que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a não ser que existam razões para tratá-los diferentemente, há uma presunção a favor da igualdade ou contra a desigualdade. Em outras palavras, não há necessidade de justificar o tratamento igual. Há dever de justificar o tratamento desigual.” (ÁVILA, Humberto Bergmann, *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 158-159).

38 “Dou destaque a um princípio constitucional limitador da tributação, o princípio da igualdade tributária, que está inscrito no art. 150, II, da Constituição. Esse princípio se realiza, lembra Geraldo Ataliba, no tocante aos impostos, mediante a observância da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º); quanto às contribuições, por meio da ‘proporcionalidade entre o efeito da ação estatal (o seu reflexo no patrimônio dos particulares) e o seu custo’, ou, noutras palavras, por meio da proporcionalidade entre o custo da obra pública e a valorização que esta trouxe para o imóvel do particular; e, referentemente às taxas, ‘pelo específico princípio da retribuição ou remuneração. Cada um consome uma certa quantidade de serviço público e remunera o custo daquela quantidade’ (Geraldo Ataliba, “Sistema Tributário na Constituição de 1988”, *Rev. de Dir. Trib.*, 51/140) (ADI 447, rel. min. Octavio Gallotti, voto do min. Carlos Velloso, j. 5-6-1991, DJ de 5-3-1993).

39 “No que se refere à neutralidade, o termo traz no étimo opção político-ideológica clara: o tributo, tanto quanto possível, não deve interferir no processo de trocas econômicas ou, pelo menos, não deve gerar distorções” (CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 77.)

40 SOUZA, Hamilton Dias de. **Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição**, CONJUR, 21 de set. de 2006. Disponível em: < [http://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios\\_concorrenciais\\_tributarios\\_funcao\\_constituicao](http://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao)>. Acesso em: 9 abr. 2016, p. 1.

41 “O princípio é particularizado, no campo dos tributos, pelo art. 150, II, ao prescrever a instituição de ‘tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos’. Esta proclamação sublinha a ociosidade, ao vedar a desigualdade entre os equivalentes e a distinção com base na ocupação do contribuinte”. (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 158.)

“A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.” (MACHADO, Hugo de Brito; **Curso de Direito Tributário**, 26ª Edição, Editora Malheiros, p. 52).

42 DUGUIT, Léon. **Fundamentos do direito**. Tradução Márcio Pugliesi. 2. ed. São Paulo: Ícone, 2006, p. 16.

43 “(...) fincada na ideia de justiça fiscal, a noção de capacidade contributiva remonta sua origem ao próprio surgimento do tributo. Registra-se que, já no antigo Egito, concebia-se que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar. Também os filósofos gregos pregavam o ideal de justiça distributiva, segundo a qual a desigualdade remunera cada um consoante seus méritos (...).” (COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2012, p. 15).

Pela lógica exposta, e considerando que as exposições de motivos dos diplomas em análise ancoraram-se no princípio da capacidade contributiva para justificar a majoração das alíquotas da CSLL para alguns setores, é de se imaginar que o Executivo – e posteriormente o Legislativo – supuseram que as atividades das instituições financeiras e das seguradoras possuíam condições de gerar mais lucro do que as demais atividades que continuaram sujeitas a uma taxa inferior, a alíquota normal.

Apurar se essa condição foi atendida no caso da CSLL, à luz dos fatos econômicos e financeiros, é, portanto, crucial para este debate.

### 3.2 Aspectos Econômico-Financeiros

Cabe, portanto, examinar como o lucro tem sido gerado comparativamente entre atividades submetidas à alíquota ampliada *vis-à-vis* aquelas sujeitas a uma alíquota normal. Importa também atentar para a diferença entre elas. Se houver graves disparidades entre os contribuintes sujeitos à alíquota ampliada ou mesmo entre estes e os demais que permaneceram contribuindo com base na alíquota normal não haverá dúvida quanto à afronta aos artigos 145, § 1º, 150, II e 195, §9º, da Constituição.

Saliente-se que os dados empíricos abaixo mencionados não foram, até o momento, analisados por nenhum julgado monocrático do STF sobre o tema de que se cuida. Ao tratar da ofensa à isonomia ou à capacidade contributiva, as poucas decisões existentes do STF (RE 659534 AgR, Relator(a): Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe-227 4.10-2017 e ARE 949005 AgR, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe-207 28.9.2016) afastaram tais alegações ao fundamento de que isso já teria sido definido pelo Tribunal<sup>44</sup> à luz das legislações de 1988 (Lei 7.689/88) e 1989 (Lei 7.856/89). Ocorre que os dados relacionados à capacidade contributiva dos setores atingidos pelas majorações das alíquotas da CSLL realizadas naquela década de 1980 obviamente são distintos dos que se apresentaram na segunda década dos anos 2000.

De fato, é possível recorrer a levantamentos realizados junto aos maiores contribuintes do país. A análise mais completa, atualizada e disponível para consulta pública é a realizada pelo jornal Valor Econômico, divulgada sob o título de “Ranking dos 1000 maiores”. Serão analisados dados de 2007 e 2008 em função da majoração da CSLL realizada pela MP convertida na Lei 11.727/2008 e também aqueles relacionados ao ano de 2015, por relacionar-se com a edição da Lei 13.169/2015, instituidora da segunda majoração para o grupo em análise.

A edição de 2007 da pesquisa revelou que em 2006 o setor bancário foi apenas o nono mais lucrativo com rentabilidade do Patrimônio Líquido – PL de 19,5%. O setor com maior lucro foi o de mineração com um percentual de 38,2% de lucratividade, seguido pelos setores de mecânica (25,2%), petróleo (23,9%), metalurgia e siderurgia (22,9%), serviços especializados (22,6%), comércio exterior (22,2%), farmacêutica e cosméticos (20,6%) e veículos e peças (19,7%).

Por outro lado, as empresas de *leasing* e de seguro-saúde tiveram baixa lucratividade, de 9,6% e 12,8%, respectivamente. Não há, pois, como justificar para essas empresas uma tributação maior do que aquelas inseridas em setores muito mais lucrativos!

O mesmo pode ser dito em relação às financeiras que tiveram lucratividade de 16,2% na pesquisa de 2007, ficando em 12º lugar no aludido ranking. Mesmo as empresas de seguros gerais e corretoras de valores mobiliários, cuja lucratividade ficou em 23% e 22%, respectivamente, embora tenham tido resultado melhor do que as arrendadoras e as empresas de seguro de

44 Nos Recursos Extraordinários 197.790-6/MG (Min. Ilmar Galvão) e 181.664-3/RS (Min. Ilmar Galvão).

saúde, ainda assim tiveram lucratividade menor do que os setores de mineração, mecânica e petróleo.

Já na pesquisa realizada em 2008 a atividade econômica de serviços financeiros foi apenas a quarta mais lucrativa (26,5%), seguida pela de finanças e seguros em quinto (24,2%). Na frente dessas instituições financeiras ficaram diversas outras empresas. Primeiro as empresas de “outros setores” com 44,3% de lucratividade, seguidas pelas integrantes das atividades de mineração (34,7%), metalurgia e siderurgia (27,6%).

Como se observa, os dados empíricos não sustentam o tratamento diferenciado pretendido pela Lei 11.727 de 2008.

Do mesmo modo, a edição de 2015 da pesquisa do Valor Econômico, com dados coletados junto ao balanço do exercício financeiro de 2014, parece demonstrar que a os fundamentos que justificariam Lei 13.169/2015 também não possuem, a rigor, lastro na realidade.<sup>45</sup> O levantamento compreende 1.000 empresas e mais 241 instituições financeiras, empresas de seguro e de capitalização, de planos de saúde e de resseguro, ou seja, somam 1.241 pessoas jurídicas. Como esta análise é focada na CSLL e a sua base de cálculo é o lucro, foi selecionado naquele universo de pessoas jurídicas apenas as que reportaram resultado positivo em 2014 – ou seja, 925 pessoas jurídicas. Foram descartados os casos de liquidação extrajudicial e falência.

Como o seu fato gerador é o lucro, em valor (e não a margem de rentabilidade), a análise comparada destaca os montantes de tais resultados. A comparação dos lucros reportados na pesquisa do jornal Valor Econômico resulta em evidências atualizadas e consistentes para responder a questão da capacidade de geração diferenciada de lucro que, por sua vez, deveria justificar, em tese, a aplicação de alíquotas tão díspares no caso da CSLL.

O levantamento apresenta em separado seguradoras e operadoras de planos de saúde, sendo identificados 8 e 43 como pessoas jurídicas lucrativas.

Na soma dos resultados positivos, o das seguradoras supera o dos planos – a saber, R\$ 1,689 bilhões contra 1,233 bilhões, pela ordem. O mesmo vale para o patrimônio líquido – a saber, R\$ 9,942 bilhões e 5,515 bilhões, mesma ordem.

Quando considerados os índices de rentabilidade, essa relação se inverte – na média ponderada, 17% para seguradoras *vis-à-vis* 22,4% dos planos; na média simples, 13,2% e 22,6%, respectivamente. Portanto, ainda que as seguradoras sejam maiores (em volume) do que os planos, estes são relativamente muito mais rentáveis.

Do outro lado do resultado, o prejuízo registrado em tais atividades é razoável entre as maiores empresas listadas: R\$ 0,2 bilhões na soma das seguradoras e R\$ 0,5 bilhões na dos planos de saúde. Porém, o número de seguradoras especializadas com prejuízo (3 em 8 empresas levantadas) é proporcionalmente maior que entre operadoras de planos de saúde (7 em 50 empresas) – ou seja, são deficitários 27% e 14% dos pesquisados, na mesma ordem.

As diferentes leituras possíveis dos balanços comparados das maiores empresas e instituições atuantes não deixam dúvidas de que não há fundamento empírico para a ideia de que seguradoras e bancos lucrem mais, nem em termos relativos, nem mesmo absolutos, do que as empresas. É possível cogitar-se, portanto, do alegado descumprimento dos arts. 145, § 1º, 150, II e 195, § 9º, da Constituição.

No caso específico de cotejar produtos de saúde, as seguradoras já são menos rentáveis proporcionalmente do que as operadoras de planos de saúde – embora aquelas gerem um montante de lucro superior ao do conjunto dos planos.

Além disso, é preciso esclarecer que seguradoras e instituições financeiras possuem modelos de negócios extremamente distintos e desempenham papéis bastante diferentes

<sup>45</sup> Os dados por empresa e instituição relativos ao levantamento em 2015 são publicados, individualmente, na seguinte página da internet: <http://bit.ly/ikzWoVM>

na economia e mesmo na sociedade. Por isso, a incidência da CSLL de forma igual para contribuintes tão diferentes viola o primado da isonomia e da capacidade contributiva.

Com efeito, segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE<sup>46</sup>, as seguradoras são tratadas de forma distinta das instituições financeiras. Ressalte-se que os conceitos, a nomenclatura e mesmo os códigos da CNAE seguem um padrão definido pelas Nações Unidas – ou seja, não é uma invenção ou adaptação brasileira.<sup>47</sup> A versão 2.0 da CNAE, em vigor desde 2006, conta com 21 seções, 87 divisões, 285 grupos, 673 classes e 1.301 subclasses<sup>48</sup>. Norsteia o sistema estatístico nacional, quando divulga dados por atividade, e a própria administração pública, na identificação para fins de cadastros e registros de pessoa jurídica.

Não apenas o IBGE, mas também a Receita Federal adota a CNAE<sup>49</sup> para fins de administrar a cobrança de tributos federais no Brasil, para padronizar códigos de atividade e como critério de enquadramento de contribuintes, inclusive no cadastro de pessoa jurídica (PJ). Contudo, o tratamento diferenciado estabelecido pela legislação não guarda correlação ou consistência com a classificação seguida. Atividades diferentes foram equiparadas como se tivessem fatos geradores iguais ou assemelhados.

Ao detalhar os diferentes ramos da “árvore” da CNAE, nota-se que seguradoras, bancos e demais instituições financeiras partem originalmente da mesma base, mas com desdobramentos próprios e bem diferentes, inclusive nas definições do que compreende cada atividade<sup>50</sup>.

À luz da classificação oficial, internacional e nacional, as atividades de seguros (divisão 65) não são classificadas junto a serviços financeiros (divisão 64), em que constam bancos, distribuidoras, corretoras e demais instituições, entidades citadas na Lei Complementar n. 105 de 2001, na qual se baseia a aplicação da alíquota majorada da CSLL.

Apesar de a Receita Federal anunciar que segue a classificação da CNAE, verifica-se que a cobrança da CSLL acabou igualando os desiguais. Isso é fruto do que foi arbitrado em lei, que equiparou as seguradoras às instituições financeiras, sem qualquer justificativa técnica, à luz da economia, das finanças, e, como se vê, também da estatística. É forçoso reconhecer que, sob a ótica da CNAE, é correto tratar empresas de capitalização como serviços financeiros, mas não é o caso dos seguros.

Se a mesma CNAE distingue claramente seguradoras (na divisão 65) e bancos (na divisão 64), por outro lado trata como da mesma categoria os planos de saúde (subgrupo 655)

46 O Brasil adota atualmente as classificações atribuídas à versão 2.0 da CNAE. Esta versão é resultado da revisão de 2007 da versão 1.0 da CNAE, a qual teve por objetivo dotar o País com uma classificação de atividades econômicas atualizada com as mudanças na estrutura e composição da economia brasileira e sincronizada com as alterações introduzidas na versão 4 da Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas– CIU/ISIC – ver: <http://bit.ly/2oQELQu>.

47 A classificação internacional de atividades econômicas adotada pelas Nações Unidas foi durante muito tempo conhecida no Brasil pela designação e sigla em inglês *International Standard Industrial Classification* – ISIC.

48 A tabela de códigos e denominações da CNAE foi oficializada mediante publicação no DOU - Resoluções IBGE/CONCLA nº 01 de 4/9/2006 e nº 02, de 15/12/ 2006.

A publicação da CNAE pelo IBGE está disponível em: <http://bit.ly/2oQDSaA>.

O mesmo instituto oferece um serviço de consulta em: <http://bit.ly/2oQDSYq>.

49 No portal da RFB, a página da CNAE está disponível em: <http://bit.ly/2oQE3D1>.

50 Assim é possível resumir as definições das classificações da CNAE:

- a seção K da CNAE compreende Atividades Financeiras, de seguros e serviços relacionados. Seguradoras e bancos aparecem no mesmo ramo oriundo do centro da árvore de classificações, mas isso não significa que exerçam atividades idênticas e nem próximas, porque a própria CNAE: abrange as unidades voltadas primordialmente à realização de transações financeiras, isto é, transações envolvendo a criação, liquidação e troca de propriedade de ativos financeiros; como também compreende as atividades de seguros, capitalização, resseguros, previdência complementar, planos de saúde e as atividades de serviços de apoio às transações financeiras e às atividades de seguros; enquadra nesta seção o Banco Central, a autoridade monetária do país.

- as definições acima já antecipam o desdobramento da mesma seção K em três divisões: Atividades de serviços financeiros (64); Seguros, resseguros, previdência complementar e planos de saúde (65); e Atividades auxiliares dos serviços financeiros, seguros, previdência complementar e planos de saúde (66).

A divisão 65, que compreende seguradoras, também é detalhada em cinco subgrupos: Seguros de vida e não-vida (651); Seguros saúde (652); Resseguros (653); Previdência complementar (654); e Planos de Saúde (655).



e os seguros de saúde (subgrupo 652). Isso fica mais evidente porque a classificação desdobra os seguros em dois subgrupos de certa forma balizados pelos de saúde, uma vez que o outro compreende seguros de vida e não-vida (subgrupo 651) – isto é, os demais seguros.

À luz da classificação internacional das atividades, também seguida no Brasil pelos serviços públicos de estatísticas (IBGE) e fazendário (RFB), as atividades de Seguros-Saúde (código de classe 65.20-1) e as de Planos de Saúde (código de classe 65.50-2) integram a mesma divisão (código 65) – denominada Seguros, Resseguros, Previdência Complementar e Planos de Saúde.

A equiparação na classificação de atividades se repete na regulação estatal. Há uma mesma legislação estruturante para seguro e para plano. As normas básicas para planos e seguros privados de assistência à saúde constam da Lei 9.656, de 3/6/1998.<sup>51</sup> A regulação estatal é, no caso das seguradoras especializadas em saúde, subordinada à fiscalização da Agência Nacional de Saúde – ANS, sendo planos e seguradoras tratadas igualmente como operadoras de saúde. Essa atividade é compartilhada com a Superintendência de Seguros Privados - SUSEP (no caso das que operam seguro de saúde junto com outros ramos, conforme disposto na Lei n. 10.185 de 12/2/2001).<sup>52</sup> E a maior das evidências sobre a equiparação dos produtos respeita à perfeita portabilidade que existe entre seguros de saúde e planos de saúde.<sup>53</sup>

As citações aos planos de saúde devem ser entendidas como aplicadas também às cooperativas, aos entes de medicina de grupo e outras entidades que constituem as chamadas operadoras de saúde complementar, na forma da regulação estatal – isto é, além das seguradoras, que também constituem uma dessas operadoras.

Há uma inegável diferença e, mais, contradição entre, de um lado, a classificação estatística e a regulação das operadoras de saúde complementar, e, de outro, o tratamento tributário – em particular no caso da CSLL. Depois da lei mais recente, editada em 2015, referida contribuição passou a ser devida a uma alíquota (ampliada) de 20% sobre os lucros apurados nos seguros de saúde, que se tornou 2,2 vezes superior à alíquota (normal) de 9%, aplicada aos lucros dos planos de saúde, classificados entre os demais contribuintes da CSLL.

Não custa recordar que remonta ao ano de 2008 a lei que, para fins de CSLL, tanto passou a equiparar seguro a intermediação financeira, quanto aplicou sobre ambas atividades uma alíquota ampliada (que, na época, superava em apenas dois terços a normal, e a última alteração legal a levou a mais que o dobro).

Portanto, os seguros e os planos de saúde, duas atividades que são classificadas oficialmente como da mesma categoria no sistema estatístico nacional e para fins da administração pública, acabam recebendo um tratamento tributário diferente. Mais que isso, no caso dos lucros, esse tratamento resulta profundamente desigual.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise do histórico da contribuição sobre o lucro líquido (CSLL) no Brasil e também das razões que amparam sua formatação atual põem em xeque o tratamento tributário que equipara seguradoras às instituições financeiras na legislação do respectivo tributo.

Desde já, do ponto de vista formal, é questionável o uso de medidas provisórias no caso pela falta dos pressupostos previstos no art. 62 da Constituição Federal.

<sup>51</sup> Íntegra em: <http://bit.ly/ijix6sr>

<sup>52</sup> Íntegra em: <http://bit.ly/ijixzuC>

<sup>53</sup> ANS divulga um guia sobre portabilidade em seu portal: <http://bit.ly/ijixNSp>

Ainda que superado esse argumento, importantes razões materiais levam a questionar a previsão diferenciada das Leis n. 11.727/2008 e 13.169/015. É que, por um lado, a “lucratividade”, razão para o tratamento tributário majorado dessas leis, não consta entre os fundamentos do § 9º do art. 195, que autoriza o tratamento tributário diferenciado, em matéria de contribuições sociais, considerando “a atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”. Por outro lado, o fundamento do maior lucro não parece se confirmar em concreto quando tomadas estatísticas econômicas e contábeis para todas atividades a que as Leis n. 11.727/2008 e 13.169/015 conferem tratamento diferenciado.

Está em jogo, portanto, a constitucionalidade dos aludidos diplomas em face dos princípios da isonomia e capacidade contributiva previstos nos artigos 145, § 1º e 150, II da Constituição Federal.

As razões que justificam agravar a cobrança de contribuições sociais as Leis n. 11.727/2008 e 13.169/015 não parecem se confirmar em concreto, pondo em xeque a própria constitucionalidade desses atos normativos.

## REFERÊNCIAS

AGENCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR. **Guia ANS De Planos De Saúde**. Disponível em: <http://bit.ly/1jixNSp>

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 24

ATALIBA, Geraldo, **Sistema Tributário na Constituição de 1988**, Revista de Direito Tributário, 51/140.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 158.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 158-159.

\_\_\_\_\_. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 92.

BRASIL. Congresso. Senado. **Art.1º do Decreto-Lei nº 2.426** de 7 de abril de 1988. Coleção de Leis da República Federativa do Brasil, Brasília, DF.

BRASIL. Congresso. Senado. Emenda Constitucional Nº 10, de 04 de Março de 1996. **Coleção de Leis da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1MvFoXM>

BRASIL. Congresso. Senado. Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01 de Março de 1994. **Coleção de Leis da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1MvEDwk>

BRASIL. **Constituição (1988)**. Art. 195, inc. I, “c” da Constituição Federal, Emenda Constitucional nº 20 de 1998. Brasília, DF.

BRASIL. **Lei nº 9.656, de 3 de Junho de 1998**. Congresso. Senado. Coleção de Leis da República Federativa do Brasil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1jix6sr>

BRASIL. Lei nº 8.114, de 12 de dezembro de 1990. Presidência da República, Casa Civil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1PuuKEX>

BRASIL. **Lei nº 10.185, de 12 de fevereiro de 2001**. Congresso. Senado. Coleção de Leis da República Federativa do Brasil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1jixzuC>

BRASIL. **Lei nº 11.727, de 23 de Junho de 2008**. Congresso. Senado. Coleção de Leis da República Federativa do Brasil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1Lco8jT>

BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Presidência da República, Casa Civil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1PuvFFg>

BRASIL. Lei Complementar nº 9.316, de 22 de novembro de 1996. Presidência da República, Casa Civil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1MvFPQg>

BRASIL. **Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1HCX2KC>

BRASIL. Medida Provisória nº 1.807-1, de 25 de Fevereiro de 1999. Presidência da República, Casa Civil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1MvFWeu>

BRASIL. Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de Outubro de 1999. Presidência da República, Casa Civil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1MvG263>

BRASIL. Medida Provisória nº **2.170-36**, de 23 de agosto de 2001. Presidência da República, Casa Civil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/2x2KlHX>

BRASIL. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de Agosto de 2001. Presidência da República, Casa Civil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1MvGBNa>

BRASIL. Medida Provisória nº 413 , de 3 de janeiro de 2008. Presidência da República, Casa Civil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/2xzHnMJ>

BRASIL. Medida Provisória nº 675 , de 21 de maio de 2015. Presidência da República, Casa Civil, Brasília, DF. Disponível em: <http://bit.ly/1O5MidN>

BRASIL. **Resolução nº 158, de 1988**. Congresso. Senado. Coleção de Leis da República Federativa do Brasil, Brasília, DF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI-MC 2.213/DF**, Brasília, DF, 23 de março de 2004. Disponível em: <http://bit.ly/2y6Kc4I>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4048-1/DF**, Brasília, DF, 26 de outubro de 2004. Disponível em: <http://bit.ly/2x36ypv>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 138284**. Brasília, 01 de julho de 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592377**. Brasília, 04 de fevereiro de 2015. Disponível em: <http://bit.ly/2h4mjmk>

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2013, p. 97.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentário à Constituição de 1988: sistema tributário**, 7ª ed. – Forense, 1997, p. 95.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 77.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2012, p. 15.

DUGUIT, Léon. **Fundamentos do direito**. Tradução Márcio Pugliesi. 2. ed. São Paulo: Ícone, 2006, p. 16.

FUCK, Luciano Felício, **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p.80

GRAU, Eros. **Medidas Provisórias na Constituição de 1988**. Revista dos Tribunais. RT, n. 79. ago./1990, vol. 658, p. 242.

IBGE. **Classificação Nacional de Atividades Econômicas, CNAE - versão 1.0. de 2007**. Disponível em: <http://bit.ly/2oQDSaA>.

IBGE. **Classificação Nacional de Atividades Econômicas, CNAE - versão 2.0. de 2010**. Disponível em: <http://bit.ly/2oQDSaA>

MINISTERIO DA FAZENDA. **Tributação da Renda no Brasil Pós-Real**, Ed. Brasília, Receita Federal em novembro de 2001, p.55.

MACHADO, Hugo de Brito; **Curso de Direito Tributário**, 26ª Edição, Editora Malheiros, p. 52

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 1980, pág. 124.

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO. **Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas - CIIU/ISIC, tercera revisión**. Disponível em: <http://bit.ly/2oQELQu>.

SOUZA, Hamilton Dias de. Medidas Provisórias e Abuso do Poder de legislar. In: **PRINCÍPIOS Constitucionais Fundamentais**: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Lex Editora, 2005. p. 583-590

\_\_\_\_\_. **Desvios concorrenciais Tributários e a Função da Constituição**. CONJUR, 21 de setembro de 2006. Disponível em: <http://bit.ly/2xlXlsS> Acesso em: 9 abr. 2016, p. 1.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 413: inexistência de caso de relevância e urgência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, p. 38-48 abr. 2008

\_\_\_\_\_. Contribuições, Medidas Provisórias e Reforma Tributária. **Interesse Nacional**, São Paulo, n. 20, p. 63, jan.-mar./2013

VALOR ECONÔMICO. **Ranking dos 1000 maiores**: e as campeãs em 25 setores e 5 regiões. Edição 2015. Disponível em: <http://bit.ly/1kzWoVM>