

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 656.089 MINAS GERAIS

VOTO – VISTA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O recurso volta-se a infirmar acórdão mediante o qual o Tribunal Regional Federal da 1ª Região declarou constitucional o artigo 18 da Lei nº 10.684/2003, no que majorou, de 3% para 4%, a alíquota da COFINS no tocante a bancos comerciais, bancos de investimentos, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito. Assentou ausente violência aos artigos 61, § 1º, inciso II, alínea "b", 145, § 1º, 150, incisos II e IV, 170, cabeça e inciso IV, 195, § 9º, e 246 da Constituição Federal.

No extraordinário, a contribuinte argui transgressão à Constituição Federal, dizendo que o critério de distinção de alíquotas, considerado exclusivamente o exercício de atividade econômica, ofende o princípio da igualdade e o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal. Afirmar que a finalidade extrafiscal da COFINS não autoriza o estabelecimento de tratamento diferenciado a uma categoria de contribuintes denominados instituições financeiras, sem a devida fundamentação pelo legislador. Ressalta o equívoco, na decisão impugnada, da interpretação dada ao § 9º do artigo 195 da Lei Maior, asseverando que o dispositivo, ao admitir a diferenciação de alíquotas e bases de cálculo das contribuições sociais, fê-lo com amparo em outros critérios além da ocupação profissional ou da função exercida pela pessoa jurídica, aí incluído o faturamento.

Sob o ângulo da repercussão geral, frisa extrapolar o tema o interesse subjetivo das partes, sendo relevante do ponto de vista social, uma vez em jogo o princípio da igualdade e o alcance do § 9º do artigo 195 do Texto Constitucional.

Na sessão de 24 de maio de 2017, o relator, ministro Dias Toffoli, desproveu o extraordinário, declarando a constitucionalidade da diferenciação de tratamento prevista na legislação de regência em relação às alíquotas da COFINS incidentes sobre a receita das instituições

financeiras.

Embora estivesse em condições de votar, formulei pedido de vista, porquanto a tese a ser editada, no tocante à observância do princípio da isonomia em matéria tributária, irá nortear a jurisdição pátria quanto à matéria.

Eis o teor do dispositivo impugnado:

Art. 18. Fica elevada para quatro por cento a alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devida pelas pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º e 8º do art. 3º da Lei n 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Surge imperioso apreciar a conformação do tratamento diferenciado à luz da cláusula constitucional autorizadora versada no artigo 195, § 9º, da Constituição Federal, bem como a alegada violação do princípio da isonomia e do livre exercício da atividade econômica.

A Emenda Constitucional nº 20/1998 inaugurou a possibilidade de o legislador proceder à diferenciação de base de cálculo ou alíquotas quando da instituição de contribuições sociais a partir da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Muito se discute a eventual ofensa ao princípio da isonomia, considerado o tratamento diferenciado a depender do setor econômico.

O Supremo, ao examinar o tema no julgamento do recurso extraordinário nº 598.572/SP, relator o ministro Edson Fachin, assentou, sob o ângulo da repercussão geral, a possibilidade de diferenciar alíquotas de contribuição previdenciária sobre a folha de salário de instituições financeiras e assemelhadas, em razão dos princípios da capacidade contributiva e da equidade na forma de custeio da seguridade social.

Na oportunidade, o Colegiado pontuou a questão ao vincular o tratamento não linear a dois aspectos justificadores: além da pressuposição de deterem tais entidades capacidade de contribuir superior às demais, entendeu, a partir da equidade na forma de

financiamento, ser a redução da mão de obra fator determinante a justificar alíquota majorada da contribuição patronal.

Verificou elemento característico desse setor econômico para legitimar, à luz do § 9º do artigo 195 da Constituição Federal, tratamento mais gravoso considerada a tributação da folha de salário. A partir da constatação de que a redução da força de trabalho dessas instituições acarretaria encolhimento da arrecadação da contribuição previdenciária, igualizou a participação do ramo à das demais atividades no tocante à incidência sobre a referida base.

Este não parece ser o caso.

Surge impróprio interpretar o artigo 195, § 9º, como carta branca ao legislador para instituir tratamento mais severo a certos setores, sob risco de desvirtuar-se todo o sistema constitucional tributário. Ainda que se autorize a discriminação de certas atividades econômicas, é inviável ignorar a regência constitucional da isonomia e do livre exercício da atividade econômica como marcos orientadores da Carta de 1988. Nesse sentido, leciona Humberto Ávila:

No caso da permissão para diferenciação em razão da atividade econômica ou utilização intensiva de mão de obra, é preciso atentar para a preservação tanto do princípio da igualdade quanto da liberdade de exercício de atividade econômica. Isso porque, sendo o princípio da liberdade de exercício de atividade econômica princípio fundamental, o legislador não poderá estabelecer diferenciação “simplesmente porque” o contribuinte escolheu essa ou aquela atividade. Com efeito, o princípio da igualdade exige a existência de uma causa justificativa para o tratamento diferenciado e uma correlação entre o critério de diferenciação e a diferenciação propriamente dita. O poder público até pode estabelecer tratamento diferenciado para determinado contribuinte, desde que (a) exista um motivo real e razoável para a diferenciação e (b) esse motivo esteja relacionado com o objetivo da diferenciação. O princípio da igualdade praticamente não funciona sem essas duas condições, até mesmo porque ele só permite uma

diferenciação *concretamente condicionada* à razoabilidade do critério e à congruência do critério com a finalidade. Uma diferenciação *concretamente incondicionada* é uma diferenciação arbitrária.

A modificação introduzida pela Emenda Constitucional n. 20/98 no artigo 195 não pode levar ao entendimento — incompatível com os princípios constitucionais da igualdade e da liberdade de exercício de atividade econômica — de que o contribuinte possa ser diferenciado em razão da atividade econômica, independentemente de a atividade econômica justificar concretamente a diferenciação e de ser compatível com o objetivo da diferenciação. A interpretação desse dispositivo não pode *tornar incondicional* a aplicação do princípio da igualdade, por permitir a diferenciação em razão da atividade econômica, mesmo que ela seja injustificável ou incongruente. A Constituição Federal não tolera diferenciações feitas unicamente em razão de um princípio fundamental que deve ser, em vez de restringido, realizado ao máximo (o princípio do livre exercício de atividade econômica), independentemente de qualquer outra condição; não admite diferenciação sem justificação. Isso significa que o contribuinte até pode ser tratado de forma diferente em razão da sua atividade econômica, contanto que a utilização desse critério — exercício de determinada atividade econômica — mantenha relação de pertinência com a finalidade concreta da norma, não restrinja o núcleo do princípio do livre exercício de atividade econômica e seja compatível com o postulado da proporcionalidade. Só porque o contribuinte escolheu o exercício da atividade bancária ele não poderá ser obrigado a pagar mais contribuições sociais. Nesse caso, haverá violação do princípio da igualdade em conexão material com o princípio do livre exercício de atividade econômica: determinados contribuintes serão tratados de forma diferente apesar de não existir entre eles uma diferença substancial justificadora da distinção. Tratar-se-ia de uma *diferenciação personificada*, na medida em que um grupo de contribuintes (uma minoria) seria

restringido de forma mais gravosa do que outros contribuintes sem que houvesse uma justificativa de igual importância. Nesses casos é preciso atentar para a importância indireta do princípio da liberdade de exercício de profissão para a tributação: quanto maior for a desvantagem criada pela tributação, tanto mais limitada deverá ser a atividade do legislador no que se refere à justificação, fundamentação e controle. A só escolha profissional não pode conduzir a uma restrição desigual. É preciso que a diferença de atividade profissional ou econômica seja relevante e razoável.

(ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 405)

A observância do princípio da isonomia exige do legislador a adoção de critério diferenciador justificado por meio de exame de adequação, cumprindo ao Supremo, como guarda maior da Constituição Federal, a tarefa de realizar a análise. Nesse sentido tenho me pronunciado em diversas oportunidades neste Plenário, ainda que integrando a corrente minoritária: recurso extraordinário nº 336.134, Plenário, relator o ministro Ilmar Galvão, acórdão publicado no Diário da Justiça de 20 de novembro de 2002; ação direta de inconstitucionalidade nº 1.643, relator o ministro Maurício Corrêa, acórdão publicado no Diário da Justiça de 14 de março de 2003.

Surge a necessidade de verificar a pertinência do critério utilizado para a distinção. Entendo não poder a capacidade contributiva ser utilizada como único aspecto diferenciador para tratamento discriminatório de toda uma categoria econômica.

Isso porque nem todos os integrantes de determinado ramo econômico demonstram a mesma aptidão para recolher tributos, ou seja, nem todos os contribuintes enquadrados na norma impugnada apresentam real capacidade contributiva para arcar com a majoração de alíquotas. Mediante generalização, acaba-se por equiparar situações jurídicas completamente díspares, apenando uma série de contribuintes tão somente por desenvolverem a atividade econômica em questão.

Não há como se afirmar, com plena convicção, que todos os

contribuintes alcançados pela norma impositiva sempre demonstrarão a capacidade contributiva a justificar, nas atuais circunstâncias, o tratamento mais gravoso. Está-se diante de presunção. E pressupor a capacidade contributiva de todos os integrantes de determinada atividade econômica implica discriminação injustificada, desprovida de razoabilidade.

A capacidade contributiva, como elemento diferenciador na perspectiva fiscal, apenas pode ser aferida em concreto, com o objetivo de estender efeitos tributários mais gravosos a quem de fato apresenta a aptidão, independentemente do campo de atuação. Nesse contexto, poderia a lei prever tratamento não coincidente para contribuintes a revelarem distintas manifestações de riqueza, mas não discriminar apenas em razão da atividade econômica desenvolvida. Nesse sentido, cito os ensinamentos do professor Marçal Justen Filho:

Antes de ser apanhada pelo ordenamento jurídico, a situação de certos sujeitos teria de apresentar uma peculiaridade distintiva – que permitisse um tratamento jurídico correspondentemente distinguidor.

Ademais, a situação de diversidade haveria de estar relacionada aos motivos pelos quais se efetivaria a distinção.

Por isso, o tratamento mais severo, no plano da contribuição de seguridade social, dependeria de um evento relevante que justificasse a disparidade de tratamento.

Assim, por exemplo, uma certa categoria poderia apresentar uma necessidade mais intensa de acesso aos benefícios da seguridade social.

Não se admite, porém, a imposição de tratamento mais grave ou mais atenuado apenas pela simples arbitrariedade do legislador. A intenção de arrecadar mais ou menos não basta para punir ou premiar.

Se pretende diferenciar, haverá de adotar critérios de discriminação que sejam (a) compatíveis com a real diferenciação entre os objetos diferenciados e (b) consentâneos com as finalidades que justificam a diferenciação.

Não sendo assim, o tratamento mais severo corresponderia a uma punição por parte do Estado contra o desenvolvimento de determinadas atividades.

Isso não elimina a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao campo das contribuições. Aliás, muito pelo contrário.

Todas as considerações acima acarretam a imperiosa necessidade de o princípio da capacidade contributiva orientar a instrução legislativa das contribuições.

Portanto, seria admissível a instituição de alíquotas diferenciadas em função da capacidade contributiva.

Porém, não seria constitucional que a distinção se efetivasse em função do setor da atividade econômica desenvolvida. Tratar-se uma instituição financeira de modo mais gravoso do que uma empresa industrial representa uma distinção incompatível com o sistema constitucional desde que a distinção derive, exclusivamente, de um contribuinte ser caracterizado como "instituição financeira" e outro, não.

(Caderno de Pesquisa Tributária nº 17. Tema: Contribuições Sociais. Co-edição: Centro de Extensão Universitária. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1992. p. 169)

A constatação leva à segunda crítica quanto à utilização da capacidade contributiva como critério de discriminação de um setor econômico: ela não é característica única e exclusiva das pessoas jurídicas descritas no artigo 18 da Lei nº 10.684/2003. Muito pelo contrário! Antes de ser parâmetro de distinção, a adoção da capacidade contributiva, a partir da óptica da receita auferida – enquanto base econômica constitucionalmente delimitada para incidência da COFINS – apresenta-se como elemento de aproximação das instituições financeiras com as demais atividades econômicas.

A questão que permanece é: por que apenas as instituições financeiras arcariam com majoração de alíquota? O que justifica tratamento mais gravoso a esse ramo e não a outro? Há espaço para discricionariedade do legislador? A resposta mostra-se negativa. É

RE 656089 / MG

inviável fundar esse tratamento tão somente em pretensa capacidade econômica do setor, sem apontar qualquer outro elemento conexo à atividade desenvolvida.

Afasto-me da solução apresentada pelo Plenário no já citado recurso extraordinário nº 598.572, relator o ministro Edson Fachin. Conforme expus, o tratamento gravoso às chamadas instituições financeiras decorreu da constatação de que, com a redução estrutural da força de trabalho, tais entidades, considerada a folha de salários, acabariam reduzindo a participação alusiva à contribuição patronal, prejudicando o sistema previdenciário, no que considerados os outros ramos de atividade econômica.

Neste extraordinário, está-se diante da COFINS, cuja grandeza tributada é a receita. Não há desequilíbrio a ser corrigido. As pessoas jurídicas alcançadas pelo artigo 18 da Lei nº 10.684/2003 não estão diminuindo a participação no custeio da seguridade social ante mudanças estruturais na atividade.

Eleger certo setor, presente critério abstrato que não guarda pertinência lógica com a discriminação pretendida, não se mostra adequado com o fim proposto no artigo 195, § 9º, da Carta Federal. Ainda que a norma constitucional autorize tratamento não linear, é impróprio o implemento de diferenciação imotivada, sob pena de criar-se gravame odioso. O argumento de justiça social sensibiliza, mas não pode ser utilizado como forma de superar princípios tão caros ao ordenamento constitucional.

O raciocínio da corrente majoritária pressupõe que a situação econômica saudável do setor eternizar-se-á no tempo, justificando interpretação da Lei Maior direcionada ao tratamento mais gravoso. Ressalto a instabilidade do quadro fático, suscetível de alterações. Não flerto com entendimento de previsibilidade para assentar constitucional norma a revelar a quebra da isonomia a partir de critério discriminador passível de alteração.

Os relatórios e estudos apresentados para justificar tratamento diferenciado às instituições financeiras não impressionam. Surge

RE 656089 / MG

impróprio utilizar um dado que, embora revelador e recorrente, não se apresenta como elemento característico de toda a categoria, ou diferenciador desta em relação a outras. O fato de existirem situações que fogem da discriminação versada na norma apenas demonstra a inadequação de ter-se esse critério como justificativa para tratamento jurídico mais gravoso.

Ante o quadro, divergindo do Relator, dou provimento ao extraordinário, assentando inconstitucional a majoração de alíquota ante o tratamento não linear das entidades descritas no artigo 18 da Lei nº 10.684/2003.

Cópia