

10/10/2018

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.898 DISTRITO FEDERAL**

**RELATOR** : **MIN. DIAS TOFFOLI**  
**REQTE.(S)** : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS - CNPL**  
**ADV.(A/S)** : **AMADEU ROBERTO GARRIDO DE PAULA**  
**INTDO.(A/S)** : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**  
**INTDO.(A/S)** : **CONGRESSO NACIONAL**  
**AM. CURIAE.** : **CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB**  
**ADV.(A/S)** : **CLAUDIO PACHECO PRATES LAMACHIA**

**EMENTA**

**Ação direta de inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Artigos 22 e 29, III, da Lei nº 10.684/03. Aumento da base de cálculo do tributo para as empresas prestadoras de serviço. Violação dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação do confisco ou da anterioridade. Não ocorrência. Improcedência da ação.**

1. A alteração da redação do art. 20 da Lei nº 9.249/95 pela Medida Provisória nº 232/04 não é suficiente para gerar o prejuízo da ação, pois o dispositivo que modificava o art. 20 da Lei nº 9.249/95 não foi aprovado pelo Congresso Nacional, deixando de constar no texto final da lei de conversão (Lei nº 11.119/05). O efeito revogador somente se operaria quando da conversão em lei do texto provisório.

2. Descabimento da alegação de inconstitucionalidade do art. 29, inciso III, da Lei nº 10.684/03 por desrespeito ao princípio da anterioridade anual previsto no art. 150, inciso III, alínea b, da Lei Fundamental. A instituição ou a majoração de contribuições sociais submete-se a regramento específico, estampado no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, fazendo o dispositivo remissão expressa à vigência do art. 22 da mesma lei após o interregno de noventa dias da publicação do ato normativo.

**ADI 2898 / DF**

3. O aumento da base de cálculo da CSLL foi destinado às empresas prestadoras de serviços tributadas com base no lucro presumido ou por estimativa, com exclusão das prestadoras de serviços hospitalares e equiparadas. A norma questionada, sob o pálio da política fiscal, teve o objetivo de sanar discrepância antes estabelecida consistente em uma menor tributação da renda (lucro) das pessoas jurídicas prestadoras de serviço, em detrimento das pessoas físicas desempenhadoras da mesma atividade.

4. A conformação do princípio da isonomia na Constituição Federal, mais ainda na vertente tributária, autoriza a adoção de medidas discriminativas para a promoção da igualdade em sentido material. No caso da Contribuição Social de Lucro Líquido (CSLL), assim como de outras contribuições sociais, a Constituição Federal autoriza a adoção de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, dentre outros critérios, em razão da atividade econômica desenvolvida pela empresa, notadamente após a Emenda Constitucional nº 20/98, que inseriu o § 9º no art. 195 da CF.

5. Atrelado ao valor da isonomia, o princípio da capacidade contributiva busca, exatamente, justificar a adoção de critérios de diferenciação de incidência, conforme exija a multiplicidade de situações sociais, sempre visando a uma tributação mais justa e equânime.

6. Tendo em conta a totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte, o incremento isolado de uma contribuição não seria suficiente para atestar o efeito confiscatório propalado, porquanto, apesar do maior sacrifício da renda do sujeito passivo do tributo, não se impôs óbice irrazoável ao exercício de sua atividade.

7. Ação que se julga improcedente.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade e nos termos do voto do Relator,

**ADI 2898 / DF**

em julgar improcedente a ação direta de inconstitucionalidade.

Brasília, 10 de outubro de 2018.

**Ministro Dias Toffoli**  
**Presidente**

10/10/2018

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.898 DISTRITO FEDERAL**

**RELATOR** : **MIN. DIAS TOFFOLI**  
**REQTE.(S)** : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS - CNPL**  
**ADV.(A/S)** : **AMADEU ROBERTO GARRIDO DE PAULA**  
**INTDO.(A/S)** : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**  
**INTDO.(A/S)** : **CONGRESSO NACIONAL**  
**AM. CURIAE.** : **CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB**  
**ADV.(A/S)** : **CLAUDIO PACHECO PRATES LAMACHIA**

**RELATÓRIO**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):**

Cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo Confederação Nacional das Profissões Liberais (CNPL), por meio da qual se impugnam os arts. 22 e 29 da Lei Federal nº 10.684/03, os quais tratam da alteração da base de cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Eis o teor dos dispositivos atacados:

“Art. 22. O art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois

**ADI 2898 / DF**

por cento.

Parágrafo único. A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao quarto trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos três primeiros trimestres.”

“Art. 29. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

III - em relação aos arts. 18, 19, 20 e 22, a partir do mês subsequente ao do termo final do prazo nonagesimal, a que refere o § 6º do art. 195 da Constituição Federal.”

Por sua vez, o mencionado art. 15, § 1º, III, da Lei 9.249/95, dispõe, **in verbis**:

“Art. 15. (...)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo

**ADI 2898 / DF**

ou de prestação de serviços (factoring).”

Defende o autor sua legitimidade ativa para a propositura da ação direta, na forma do art. 103, IX, da Constituição Federal, bem como estar presente, ademais, a pertinência temática entre suas finalidades institucionais e o objeto da presente ação, já que muitos profissionais liberais prestam serviços por meio da constituição de pessoas jurídicas.

Sustenta que o incremento da base de cálculo da contribuição das empresas prestadoras de serviço viola o princípio da isonomia tributária, na medida em que faz diferenciação indevida entre essas e as empresas em geral, como forma de compensar a renúncia fiscal promovida pelo programa de parcelamento contido da norma (REFIS).

Segundo a autora, os dispositivos violam, ainda, o princípio da vedação do confisco (art. 150, inciso IV, CF/88), porquanto o aumento da base de cálculo do tributo, de doze para trinta e dois por cento, representa aumento de 165% (cento e sessenta e cinco por cento) do valor da contribuição, além de afrontarem o princípio da capacidade contributiva estampado no § 1º do art. 145 da Carta Federal de 1988.

Por fim, aduz que a majoração da base de cálculo deveria ter observado a regra da anterioridade geral, prevista no art. 150, inciso III, alínea b, da Lei Fundamental, e não a regra especial da noventena (art. 195, § 6º), já que o tributo não se encaixa no rol de contribuições destinadas exclusivamente ao financiamento da seguridade social.

Aplicado o rito do art. 12 da Lei nº 9.868/99, o Congresso Nacional prestou informações, acostadas às fls. 69/80, em que defendeu a ausência dos requisitos necessários à concessão da medida cautelar requerida, bem como, no mérito, a inexistência de inconstitucionalidade. A Presidência da República (fls. 39/63), de igual modo, afirmou que o incremento da base de cálculo teve por objetivo, justamente, a redução das desigualdades entre os contribuintes, já que a regra anterior favorecia a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços, em detrimento das pessoas físicas na mesma situação de fato, as quais arcavam com carga tributária mais alta.

**ADI 2898 / DF**

A Procuradoria-Geral da República (fls. 159/170) se pronunciou pela não concessão da medida liminar e pela improcedência da ação.

Ao assumir a relatoria da ação, solicitei esclarecimentos sobre a vigência da norma alvejada (fl. 174). Em resposta, a Presidência da República informou sobre as alterações sofridas pelo art. 20 da Lei nº 9.249/95, mas concluiu pela vigência das normas impugnadas. Informou, ainda, que o art. 11 da Medida Provisória nº 232/2004 deu nova redação ao art. 20 da Lei 9.249/95. Todavia, quando de sua apreciação pelo Congresso Nacional, a referida medida provisória, que resultou na Lei nº 11.119/05, não foi aprovada na íntegra, deixando de constar a alteração promovida no art. 20 da Lei nº 9.249/95.

A Advocacia-Geral da União (fls. 170/176) manifestou-se pelo não conhecimento da ação, diante da deficiência de representação da autora, consistente na falta de procuração com poderes específicos para propor a ação direta. No mérito, manifestou-se pela constitucionalidade dos dispositivos, diante da ausência de ofensa aos princípios da igualdade tributária, da vedação ao confisco, da capacidade contributiva e da anterioridade anual.

Em nova oportunidade, a Procuradoria-Geral da República (fls. 219/221) fez remissão ao parecer anterior, a ele acrescentando o fato da irregularidade do instrumento de mandato.

Por fim, determinei a correção do defeito de representação (fl. 224), ocasião em que a autora regularizou sua representação processual, apresentando nova procuração com poderes específicos.

É o relatório.

Junte-se aos autos e distribuam-se cópias aos Senhores Ministros (art. 9º da Lei n. 9.868/99 e art. 172 do RISTF).

A julgamento pelo Plenário.

10/10/2018

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.898 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):**

Como relatado, trata-se de ação direta de inconstitucionalidade em que se questiona a validade de aumento da **base de cálculo estimada e presumida** da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249/95 (empresas prestadoras de serviços em geral, exceto serviços hospitalares, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens móveis, móveis e direitos de qualquer natureza, prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria, dentre outros).

Sobre a legitimidade ativa da requerente e a presença de pertinência temática entre seus fins institucionais e o pedido posto na inicial, é bastante mencionar a existência de precedente específico em que se reconheceu a aptidão da autora para questionar norma tributária que reflete no âmbito de interesse de seus representados, como agora se verifica. **Vide:**

“EMENTA: ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Há pertinência temática entre os objetivos institucionais da requerente e o inciso XIII do artigo 9º da Lei 9317/96, uma vez que o pedido visa a defesa dos interesses de profissionais liberais, nada obstante a referência a pessoas jurídicas prestadoras de serviços. 2. Legitimidade ativa da Confederação. O Decreto de 27/05/54 reconhece-a como



**ADI 2898 / DF**

entidade sindical de grau superior, coordenadora dos interesses das profissões liberais em todo o território nacional. Precedente. 3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela ‘simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas’ (CF, artigo 179). 4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente” (ADI nº 1.643/UF, Relator o Ministro **Maurício Corrêa**, DJ de 14/3/03).

Outra questão que demanda atenção refere-se ao eventual prejuízo da ação, em razão da alteração da redação do art. 20 da Lei nº 9.249/95 pela Medida Provisória nº 232/04. Confira-se:

**Redação dada pela Lei nº 10.684/2003**

“Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, **cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.**”

**Redação dada pela MP nº 232/2004**

“Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei

**ADI 2898 / DF**

no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, **cujos percentual corresponderá a quarenta por cento.**”

A situação da medida provisória em comento é peculiar. O dispositivo que modificava o art. 20 da Lei nº 9.249/95 não foi aprovado pelo Congresso Nacional, deixando de constar no texto final da lei de conversão (Lei nº 11.119/05). Diante disso, o incremento da base de cálculo da contribuição sobre lucro das empresas prestadoras de serviço tributadas com base no lucro presumido ou por estimativa, de trinta e dois para quarenta por cento da receita bruta, teve vigência temporária, já que a previsão não obteve a chancela do parlamento.

Importante salientar, a esse respeito, que a própria Constituição Federal tratou das hipóteses de rejeição ou de apreciação extemporânea das medidas provisórias nos §§ 3º, 11 e 12 do art. 62, cujos conteúdos seguem:

“Art. 62. (...)

(...)

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

(...)

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

**ADI 2898 / DF**

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.”

No caso em tela, tendo em vista a rejeição do dispositivo de alteração e a ausência de regulamentação dos efeitos decorrentes pelo Congresso Nacional, incide a previsão do § 11 do art. 62. Nesse passo, as relações jurídico-tributárias surgidas no período de vigência da medida provisória permanecem por ela reguladas, havendo de se reconhecer eficácia ulterior a suas disposições.

A despeito disso, ressalvado o período de vigência da norma temporária, as demais relações tributárias continuam sujeitas às prescrições da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pela Lei nº 10.684/03, ora questionada. Isso porque não houve, de fato, revogação da norma anterior pela medida provisória, a qual foi rejeitada na parte de interesse. O efeito revogador somente se operaria quando da conversão em lei do texto provisório.

Dessa feita, descarto a ocorrência de prejuízo da ação.

Feitas essas considerações, passo ao mérito do pedido de declaração de inconstitucionalidade.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi instituída pela Lei Federal nº 7.689/88 com vistas ao incremento e à diversificação da base de financiamento da seguridade social. Ela tem amparo no art. 195, inciso I, alínea c, da Constituição Federal, o qual prevê:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

**ADI 2898 / DF**

**c) o lucro”** (antes da EC nº 20/98 era parte do corpo do inciso I).

Desde logo, diante da alocação da contribuição no rol destinado ao custeio da seguridade social, é de ser afastada a alegação de inconstitucionalidade do art. 29, inciso III, da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, por desrespeito ao princípio da anterioridade anual previsto no art. 150, inciso III, alínea b, da Lei Fundamental.

Em verdade, a instituição ou a majoração de contribuições sociais, submete-se a regramento específico, estampado no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, segundo o qual as “contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’”. Nesse sentido, confira-se a jurisprudência da Corte assentada no sentido da necessidade de observância da anterioridade nonagesimal pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL):

“Recurso extraordinário – Emenda Constitucional nº 10/96 – Art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) - Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) – Alíquota de 30% (trinta por cento) - Pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 – Alegada violação ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal. 1. O poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos §§ 1º, 4º e 5º do aludido artigo. 2. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado. 3. A emenda Constitucional nº 10/96, especialmente quanto ao inciso III do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – objeto de questionamento - é um novo texto que veicula nova norma, e não mera prorrogação da emenda anterior. 4. **Hipótese de**

**ADI 2898 / DF**

**majoração da alíquota da CSSL para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91. 5. Necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal contido no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. 6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento” (RE 587.008/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJ de 6/5/11).**

**“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. EC 1/94. Incidência da alíquota de 30% no período de 1º.1.94 a 31.12.95 e 1º.1.96 a 30.6.97, respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal. Agravo regimental a que se nega provimento” (RE 405.110/RS-AgR-AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ de 4/6/10).**

**“CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: JULGAMENTO PELO RELATOR. CPC, art. 557, § 1º-A. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO DE OUTRAS CAUSAS, EM QUE VERSADO O MESMO TEMA, PELOS RELATORES OU PELAS TURMAS. LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. Medida Provisória 812/94. Lei 8.981/95. I. - Legitimidade constitucional da atribuição conferida ao Relator para arquivar, negar seguimento a pedido ou recurso e a dar provimento a este - RI/STF, art. 21, § 1º; Lei 8.038/90, art. 38; CPC, art. 557, caput, e § 1º-A - desde que, mediante recurso, possam as decisões ser submetidas ao controle do Colegiado. Precedentes do STF. II. - Além do imposto de renda, cuida a espécie da contribuição social sobre o lucro, modalidade tributária que está sujeita ao princípio da anterioridade nonagesimal objeto do art. 195, § 6º, da C.F, não se tratando, ademais, de isenção, tampouco de alteração do prazo de recolhimento do tributo. III. - Agravo não provido” (RE 232.287/SP-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 11/10/02).**

Ora, a própria Constituição é que faz a ressalva, sendo descabida

**ADI 2898 / DF**

qualquer conjectura no sentido da incompatibilidade do dispositivo atacado com o princípio da anterioridade do exercício financeiro, visto que a Carta da República trouxe regime especial para as contribuições sociais e que a legislação ora em análise determina expressamente a vigência do art. 22 da mesma lei após o interregno de noventa dias da publicação do ato normativo. **Vide:**

“Art. 29. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

III - em relação aos arts. 18, 19, 20 e **22**, a partir do mês subsequente ao do termo final do prazo nonagesimal, a que refere o § 6º do art. 195 da Constituição Federal.”

Sobre o aumento da base de cálculo da CSLL, cabe destacar, de início, que foi destinado às pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral submetidas à **tributação com base no lucro presumido ou na forma estimada**, com exclusão das prestadoras de serviços hospitalares e equiparadas, dentre outras expressamente enumeradas. Daí porque investe a autora contra a previsão de base de cálculo majorada para essas empresas, em comparação com os demais contribuintes, fato que, em seu entender, ofenderia o princípio da isonomia tributária.

Contudo, em que pese a tentativa, carece de sustentação o argumento levantado.

A solução proposta pela requerente apenas busca defender o aspecto formal do princípio da igualdade, segundo o qual as bases quantitativas de incidência da contribuição deveriam ser idênticas para todos os sujeitos passivos do tributo.

No caso da Contribuição Social de Lucro Líquido (CSLL), assim como de outras contribuições sociais, a Constituição Federal autoriza, desde a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, **a adoção de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, dentre outros critérios, em razão da atividade econômica desenvolvida pela empresa.** Confira-se:

ADI 2898 / DF

**Redação pós EC 20/98**

“Art. 195(...)

(...)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.”

**Redação pós EC 47/05**

“Art. 195 (...)

(...)

§ 9º 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.”

Segundo Humberto Ávila, a desigualdade tributária pode estar calcada tanto nas finalidades fiscais quanto nas finalidades extrafiscais. No primeiro caso, leciona que o tratamento distinto deve estar orientado com o critério de justiça prevalente no Direito Tributário, isto é, “deve *corresponder* à capacidade contributiva dos contribuintes”<sup>1</sup>, a qual pode ter sua concretude presumida, de modo a autorizar o legislador a utilizar-se de elementos de fato sintomáticos do grau de riqueza deles. De sua perspectiva, a medida adotada que se afaste desse raciocínio deve ser legitimamente justificada.

No caso de a desigualdade tributária estar fundada nas finalidades extrafiscais, afirma o jurista que ela deve ser “*proporcional* (relação ‘medida-fim-bem jurídico’)”<sup>2</sup>, sendo premente verificar se a medida é apta para a consecução da finalidade pretendida (e constitucionalmente amparada), se a medida é a menos gravosa relativamente ao direito à isonomia e se “as vantagens decorrentes da promoção da finalidade

1 ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 419.

2 ÁVILA, 2012, p. 419.

**ADI 2898 / DF**

extrafiscal estão em relação de proporção com as desvantagens advindas da desigualdade (relação ‘vantagens x desvantagens’)”<sup>3</sup>.

Ainda tendo em mira o princípio da igualdade, Ávila assevera que pode o Poder Judiciário controlar as medidas adotadas pelo Poder Legislativo, verificando se esse avaliou, de maneira objetiva e sustentável, o “material fático e técnico disponível, se esgotou as fontes de conhecimento para prever os efeitos da regra do modo mais seguro possível e se se orientou pelo estágio atual do conhecimento e da experiência”<sup>4</sup>.

Por sua vez, Celso Antônio Bandeira de Mello discorre que

“o ponto nodular para o exame da correção de uma regra em face do princípio isonômico reside na existência ou não de correlação lógica entre o fator erigido em critério de *discrímen* e a discriminação legal decidida em função dele”.<sup>5</sup>

Em suas palavras, para que um *discrímen* legal seja convivente com a isonomia, impende que concorram quatro elementos:

- a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, *nelas residentes*, diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte numa diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto

---

3 ÁVILA, 2012, p. 419.

4 ÁVILA, 2012, p. 430.

5 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 37.



**ADI 2898 / DF**

constitucional – para o bem público”<sup>6</sup>.

Analisando o postulado da razoabilidade, outra limitação constitucional ao poder de tributar, Humberto Ávila aduz a necessidade de haver harmonia entre a norma e o caso individual, harmonia entre a norma e suas condições externas de aplicabilidade (necessidade de um suporte empírico existente e de congruência entre o critério de diferenciação eleito e a medida adotada), equivalência entre o critério que dimensiona a medida e a própria medida adotada, bem como coerência dentro da própria norma (vedação de norma que contrarie a si mesma ou que seja inapta para ser aplicada)<sup>7</sup>.

Especificamente em relação ao art. 195, § 9º, do texto constitucional, Ávila revela que o desenlace do embate entre a promoção das **finalidades extrafiscais** permitida pelo dispositivo e a vedação da discriminação em razão de ocupação profissional (art. 150, II, da Constituição Federal) deve passar pela ponderação. Conforme seu entendimento, o tratamento tributário diferenciado embasado naquelas finalidades não pode estar fundamentado exclusivamente na atividade econômica; deve tal tratamento atender a fim distinto de tão somente segmentá-la. De sua óptica, “essa eficácia restritiva (...) não poderá nem invadir o núcleo do princípio do livre exercício de atividade econômica (*postulado da proibição do excesso*) nem ser desproporcional (*postulado da proporcionalidade*)”<sup>8</sup>. Ademais, assevera que quanto maior for o grau de intromissão no livre exercício da atividade econômica, maior deve ser a justificação da medida.

De posse dessas lições, pode-se afirmar que a conformação do princípio da isonomia na Constituição Federal, mais ainda na vertente tributária, busca autorizar a adoção de medidas discriminativas, a fim de privilegiar ou onerar determinadas categorias, incentivar ou desestimular determinados comportamentos, ou, ainda, incrementar o desenvolvimento de certas regiões do País. Em suma, a Carta Maior

---

6 MELLO, 2009, p. 41.

7 ÁVILA, 2012, p. 500.

8 ÁVILA, 2012, p. 425.

**ADI 2898 / DF**

estabeleceu mecanismos para a promoção da igualdade em sentido material.

Relativamente ao art. 195, § 9º, do texto constitucional, essas lições ainda permitem concluir que a imposição de alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica pode estar fundada nas funções fiscais ou nas funções extrafiscais da exação. **A priori**, estando fundada na função fiscal, deve a distinção corresponder à capacidade contributiva; estando embasada nas funções extrafiscais, deve ela respeitar a proporcionalidade, a razoabilidade, bem como o postulado da vedação do excesso. Em todo caso, a norma de desequiparação e seu critério de *discrímen* (a atividade econômica) devem respeitar o conteúdo jurídico do princípio da igualdade.

Nesses termos, pode-se afirmar que as empresas prestadoras de serviço em geral, em princípio, possuem peculiaridades que justificam a adoção de tratamento diferenciado. Conforme esclarece a **INFORMAÇÃO/CJ/Nº 77/2003** do Ministério da Previdência:

“(…) Sob esse prisma, basta lembrar que as chamadas empresas prestadoras de serviços desenvolvem atividade em que a utilização da mão-de-obra é determinante e intensiva, funcionando como mecanismo propulsor da atividade econômica, levando indubitavelmente, a considerável diminuição dos custos ou despesas.

As pessoas jurídicas que desenvolvem atividades fabris, cuja receita bruta é proveniente da agregação não só de serviços mas de diversos insumos componentes de sua cadeia produtiva, que representam custos e despesas elevadas, têm seu lucro líquido num percentual relativamente menor ao valor da receita bruta. O que não acontece em relação às atividades da preponderantemente de prestação de serviços.

Estas empresas integrantes do segmento terciário da economia, ao fornecer seus serviços, agregam no valor desses serviços muito mais o vetor mão-de-obra especializada, o que faz tornar invariavelmente quase todo em lucro valor a ser auferido (receita bruta), ao contrário das empresas dos ramos

**ADI 2898 / DF**

primário e secundário, onde a mais valia é uma parte relativamente pequena do produto e conseqüentemente da receita bruta.

Assim, é de todo inaceitável dizer que as pessoas jurídicas prestadoras de serviço encontram-se em pé de igualdade com as demais pessoas jurídicas que se subsumam a hipótese de incidência da contribuição social sobre o lucro, vez que a natureza da atividade desenvolvida desautoriza tal ilação” (fls. 142/143).

Nesse passo, como se vê, tem o legislador ordinário aval constitucional para a criação de base de cálculo diversa para as empresas prestadoras de serviço, sem incorrer em ofensa ao princípio da isonomia tributária.

**Vide** que, no art. 22 da Lei nº 10.648/03, se optou por aumentar a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de 12% para 32% da receita bruta, especificamente para as pessoas jurídicas que, **optantes pelo regime de lucro presumido** para o pagamento do imposto de renda, desempenham as atividades descritas no inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249/95. **Vide:**

“Art. 15. (...)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis,

**ADI 2898 / DF**

móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).”

Conforme se depreende das informações colhidas na presente ação, bem como das manifestações da Advocacia-Geral da União e da Procuradoria-Geral da República, a norma questionada, sob o pálio da política fiscal, teve o objetivo de sanar discrepância antes estabelecida consistente em uma menor tributação da renda (lucro) das pessoas jurídicas prestadoras de serviço, em detrimento das pessoas físicas desempenhadoras da mesma atividade. Sobre esse ponto, é oportuno transcrever a manifestação da Advocacia-Geral da União:

“A contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88, destina-se ao financiamento da seguridade social, conforme determina o artigo 195, inciso I, ‘c’, da Carta da República, sem prejuízo de sofrer a incidência, no que couber, das mesmas regras estabelecidas para o pagamento do imposto de renda das pessoas jurídicas. Destarte, fixou-se, inicialmente, o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta com base de cálculo de referida contribuição, inclusive no caso de empresas prestadoras de serviço optantes pela tributação pelo lucro presumido.

O fato é que esse percentual gerou grave distorção no sistema tributário. Conforme demonstrado nas informações prestadas pelo Senado Federal e pelo Presidente da República, tal índice, por ser baixo, estimulava a constituição artificial de pessoas jurídicas, com a finalidade exclusiva de redução da carga tributária incidente sobre as pessoas físicas.

Nesse sentido, a lei impugnada não aumentou a carga tributária real, mas apenas reduziu um benefício fiscal que, frequentemente, era utilizado como instrumento de elisão.

De fato, a inovação legislativa, desconstituiu situação que

**ADI 2898 / DF**

contrariava o princípio da igualdade tributária, estabelecendo a *'isonomia entre o trabalhador autônomo, o trabalhador assalariado e aquele que constituiu a microempresa'* (fl. 75).

Tanto é assim que as pessoas jurídicas que passaram a recolher a CSLL tendo por base de cálculo o índice de 32% (trinta e dois por cento) são justamente aquelas que exercem atividades que poderiam ser realizadas por trabalhadores autônomos (quais sejam, prestação de serviços e intermediação de negócios, dentre outros). A propósito, é importante destacar a Nota Copat nº 36/2003 (fls. 130/135), elaborada pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Receita Federal (anexa às informações presidenciais), na qual se demonstra a diferença entre a carga tributária dos profissionais liberais, conforme constituam pessoas físicas ou jurídicas.

Resta claro, portanto, que a majoração da base de cálculo da CSLL determinada pelo dispositivo impugnado não viola o princípio da isonomia, mas, diversamente, confere concreção a referido preceito, eis que diminui a diferença da carga tributária existente entre os profissionais liberais, conforme sejam pessoas físicas ou jurídicas optantes pelo regime de lucro presumido." (fls. 204/205).

Na mesma direção, deixo de vislumbrar afronta ao princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal (*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*).

Esse postulado, além de delimitar a atuação do Estado fiscal ao fatos jurídicos de expressão econômica, ressalta, tanto quanto possível, um valor de justiça a ser observado pelo legislador quando da mensuração do ônus tributário de cada contribuinte, seja qual for a técnica de equacionamento utilizada: progressividade, seletividade ou proporcionalidade.

**ADI 2898 / DF**

Embora a norma contida no § 1º do art. 145 da Constituição seja específica quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, conforme já assentado por esta Corte, nada impede que seja também extensível às demais espécies tributárias (RE nº 177.835/PE, Rel. Min. **Carlos Velloso**, Pleno, DJ de 25/5/01). Nesse sentido, em relação às contribuições sociais, existe a regra expressa contida no já mencionado § 9º do art. 195 da Lei Maior, mediante o qual se reconhece a possibilidade de haver alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica desempenhada.

Assim sendo, atrelado ao valor da isonomia, o princípio da capacidade contributiva busca, exatamente, justificar a adoção de critérios de diferenciação de incidência, conforme exija a multiplicidade de situações sociais, sempre visando a uma tributação mais justa e equânime. Constata-se, assim, como já assentado, que a norma impugnada buscou, exatamente, sanar disparidade instaurada pela legislação anterior, sem recair, por isso, em inconstitucionalidade.

Por fim, não assiste razão à requerente quando postula a invalidação da norma, ao argumento de que agasalharia intenção confiscatória: a majoração do tributo teria o efeito de subtrair dos sujeitos passivos o direito à propriedade ou, ainda, de inviabilizar o exercício profissional ou empresarial, pela insuportabilidade do ônus da exação.

Como ensina Hugo de Brito Machado, “[o] caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto” (**Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 31).

Nesse ponto, salutar são as lições emanadas do julgamento da medida cautelar na ADI nº 2.010/DF, por meio das quais se identifica com precisão o conteúdo jurídico do princípio da vedação do confisco. Confira-se, do acórdão, a parte de interesse:

“SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - LEI Nº 9.783/99 - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO - RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE

**ADI 2898 / DF**

PERTINENTE À NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO FEDERAL (CF, ART. 40, CAPUT, E RESPECTIVO § 12, C/C O ART. 195, II, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 20/98) - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - ESCALA DE PROGRESSIVIDADE DOS ADICIONAIS TEMPORÁRIOS (ART. 2º DA LEI Nº 9.783/99) - ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ART. 150, IV) E DE DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. PRINCÍPIO DA IRREPETIBILIDADE DOS PROJETOS REJEITADOS NA MESMA SESSÃO LEGISLATIVA (CF, ART. 67) - MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROJETO DE LEI, PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA, NO INÍCIO DO ANO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A REJEIÇÃO PARLAMENTAR DA MEDIDA PROVISÓRIA.

(...)

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). - **A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos**

**ADI 2898 / DF**

**contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. (...)" (Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 12/4/02).**

Nesses termos, tendo em conta a totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte, o incremento isolado de uma contribuição, a meu ver, não seria suficiente para atestar o efeito confiscatório propalado pela autora, porquanto, apesar do maior sacrifício do lucro presumido do sujeito passivo do tributo, não se originou óbice irrazoável ao exercício de sua atividade.

Registre-se, ainda, que a majoração operada pela legislação ora em questão se refere tão somente às empresas que realizam a apuração da CSLL pela opção do lucro presumido, que parte da receita bruta da



**ADI 2898 / DF**

empresa. Dessa forma, as empresas que optam pela apuração da CSLL a partir de seu lucro real não foram afetadas pela fixação da base de cálculo em 32% da receita bruta.

Por outro lado, conforme lembra a Advocacia-Geral da União,

“o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta corresponde à base de cálculo da contribuição. Considerando que a sua alíquota foi fixada em 9% (nove por cento (art. 3º, II, da Lei nº 7.689/88), a CSLL corresponde a 2,88% (dois vírgula oitenta e oito por cento) da receita bruta do sujeito passivo (fl. 210) [o que, evidentemente, não confere a ela caráter confiscatório]”.

Note-se, por fim, que persiste a diferença entre a carga tributária suportada pelos profissionais liberais que optam pelo recolhimento como pessoas físicas e os profissionais liberais que tributam seus rendimentos sob o regime de lucro presumido, de forma que esses continuam a pagar menos que aqueles. Segundo demonstram os estudos da Secretaria da Receita Federal,

“um profissional liberal com renda anual de 150 mil reais (...) [que] optar pela tributação como pessoa física, na hipótese do percentual de dedução de despesas pelo livro caixa ser de 16%, a carga tributária federal será de 19,72%, enquanto que se o mesmo optar pela tributação com base no lucro presumido da pessoa jurídica, já com base de cálculo majorada para 32%, a carga tributária será de somente 11,33%” (fl. 126).

Diante disso, como destacado nas informações da Presidência da República,

“[se,] para os profissionais liberais que pagam tributos como pessoa física e que suportam uma carga tributária muito maior[,] não se considera que a tributação é confiscatória, com muito mais razão não se deverá considerar confiscatória a

**ADI 2898 / DF**

tributação das pessoas jurídicas” (fl. 98).

Por essas razões, Senhores Ministros, concluo que a alteração promovida pelo art. 22 da Lei Federal nº 10.684/03 não afronta as normas nem os princípios constitucionais que limitam a competência tributária.

Ante o exposto, julgo improcedente a ação direta de inconstitucionalidade.

É como voto.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.898**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

**RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI**

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS - CNPL

ADV.(A/S) : AMADEU ROBERTO GARRIDO DE PAULA (40152/SP)

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

AM. CURIAE. : CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB

ADV.(A/S) : CLAUDIO PACHECO PRATES LAMACHIA (22356/RS)

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, julgou improcedente a ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Cármen Lúcia. Plenário, 10.10.2018.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Elias Ferreira Dodge.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário