


# PARECER JURÍDICO

 À FEBRAFITE

 Belo Horizonte, 26 de novembro de 2023



Belo Horizonte, 22 de novembro de 2023.

**À FEBRAFITE**

## **PARECER JURÍDICO**

**REF.:** FRAUDE À CONSTITUIÇÃO. CSLL. CIRCUNVOLUÇÃO DO ART. 159 DA CRFB/1988. FALTA DE COMPARTILHAMENTO DA RECEITA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS RENDAS COM ESTADOS E MUNICÍPIOS. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERAL.

Apresenta-nos a FEBRAFITE, doravante denominada CONSULENTE, **consulta** que vem formulada nos seguintes termos:

“O Estado e os Municípios da Federação fazem jus à partilha de receitas arrecadadas com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos termos do art. 159, I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/1988?”

### **1. LIMITAÇÕES**

A análise trazida e a classificação de risco apontada, por sua vez, foram realizadas tendo como base a legislação ora vigente e o atual *status* da jurisprudência administrativa e judicial. Considerando-se que as premissas e paradigmas que alicerçam o Parecer Jurídico e a classificação de risco ora

apontadas podem sofrer alterações com o decorrer do tempo, recomenda-se a revisão periódica desta classificação de risco.

A Contratada não se responsabiliza por eventual modificação legislativa e de entendimento dos tribunais administrativos e judiciais, tampouco por eventual entendimento divergente por parte de autoridades administrativas e/ou judiciais ou por seus eventuais efeitos.

A presente assessoria jurídica constitui uma obrigação de meio, que deve executar os serviços com diligência, prudência e presteza, mas não pode garantir os eventuais resultados jurídicos, financeiros ou comerciais almejados. As opiniões manifestadas pelo CCBA e/ou seus sócios e colaboradores não devem ser interpretadas como promessa ou garantia de resultado com relação a quaisquer matérias.

O CCBA buscou expor as principais linhas de interpretação possíveis para o escopo do trabalho. Contudo, em matéria jurídica há sempre a possibilidade de serem sustentados e eventualmente prevalecer entendimentos divergentes daqueles apontados pelo CCBA. Pela natureza dos serviços, é possível que interpretações possíveis não sejam identificadas e/ou levadas à apreciação do Consulente.

Por fim, a Contratada reserva-se o direito, sem obrigar-se a tanto, de revisar as conclusões alcançadas neste Parecer Jurídico caso julgue necessário ou tenha conhecimento posterior de informações não consideradas por ocasião da elaboração do presente trabalho.

Este Parecer Jurídico destina-se ao uso exclusivo da Consulente, não devendo ser utilizado para quaisquer propósitos que não sejam parte integrante desse processo.

## 2. A CSLL COMO UMA ESPÉCIE DE IRPJ ESPELHADO

A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO DA PESSOA JURÍDICA (CSLL) foi instituída pela Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988, que o Congresso Nacional aprovou e foi convertida na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.<sup>1</sup> Apesar de a CSLL já existir no ordenamento jurídico brasileiro desde 1988, ela foi incorporada à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988) apenas em 1998, pela Emenda Constitucional nº 20, que estabeleceu que a contribuição social cobrada do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei pode incidir sobre o lucro (art. 195, I, “a” da CRFB/1988).

Como bem afirma Geraldo Ataliba,<sup>2</sup> é impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base de cálculo uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência. Nesse sentido, é por meio da verificação do aspecto material da hipótese de incidência tributária e da base de cálculo que se pode reconhecer configurada esta ou aquela espécie e subespécie tributária.<sup>3</sup>

A CSLL adota o mesmo fato gerador (ou seja, o mesmo aspecto material da hipótese de incidência tributária) do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e sua base de cálculo é idêntica à relativa ao referido imposto. O IRPJ incide sobre o acréscimo patrimonial do contribuinte, portanto, no caso de pessoa jurídica, recai sobre o lucro, tendo como base de cálculo o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos

---

<sup>1</sup> Como afirmam José Roberto Afonso, Daniel Corrêa Szelbracikowski e Celso Correia Neto (Contribuição social sobre o lucro: diferenciação ou sobrecarga? Disponível em: <<https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/738/682>>. Extraído em: 11 nov. 2023), “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. Ficou estabelecida alíquota única permanente de 8% (art. 3º), sendo que tão somente para o ano de 1989 foi fixada alíquota excepcional de 12% e apenas para instituições financeiras.”

<sup>2</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 99-100.

<sup>3</sup> Nesse sentido, ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, cit. p. 101.

tributáveis (art. 44 do CTN), sendo esses critérios os mesmos aplicados à CSLL. Basta ver o que determina o art. 2º da Lei 7.689/1988, que a instituiu:

Art. 2º. A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Da mesma forma, aplicam-se à CSLL, curiosamente, as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. A propósito, isso é o que expressamente vem determinado pelo art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, *verbis*:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

A legislação brasileira que disciplina a CSLL, espelhando a que rege o IRPJ, determina que, além do referido imposto sobre as rendas, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado deve recolher a CSLL pela mesma forma escolhida. Não é possível, por exemplo, uma empresa optar por recolher o IRPJ pelo Lucro Real e a CSLL pelo Lucro Presumido. Feita a opção, ela é única, e a empresa deve proceder à tributação da CSLL pela mesma forma escolhida para o IRPJ.

Como consabido, a CRFB/1988 firma que é o aspecto material da hipótese de incidência em conjugação com a base de cálculo que determinam a espécie tributária. Portanto, sob o ponto de vista teórico, pelo viés tributário, **a CSLL e o IRPJ são tributos idênticos!** Entretanto, tomando-se a finalidade constitucionalmente especificada, boa parte da doutrina entende que a CRFB/1988 permite que se trate a “contribuição especial” como espécie tributária distinta. No caso em tela, a única peculiaridade que faz a CSLL distinta do imposto no qual ela se espelha (IRPJ) é o fato de sua

receita ser destinada, pelo menos a princípio, à Seguridade Social.<sup>4</sup> Nada mais.

Se considerado for que recursos orçamentários da União proveniente dos impostos (inclusive do IRPJ) devem também ser destinados à seguridade social, como determina o *caput* do art. 195 da CRFB/1988,<sup>5</sup> fica ainda mais evidente que **a CSLL e o IRPJ são tributos idênticos**.

Para Marco Aurelio Greco,<sup>6</sup> a compreensão das “contribuições especiais” exige mais do que a análise das normas atributivas de competência legislativa a partir do fato gerador. Para o autor,<sup>7</sup> com relação às contribuições do art. 149, o Direito Tributário disciplina as relações pondo a tônica no “para que” se paga” (na finalidade que se quer atingir). Greco chega a afirmar que as “contribuições especiais” têm regime apenas “parcialmente” tributário,<sup>8</sup> e que podem haver superposições de impostos e contribuições.<sup>9</sup>

---

<sup>4</sup> A propósito, o art. 1º, da Lei 7.689/1988, firma que a norma federal instituiu a “contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social”.

<sup>5</sup> Art. 195 da CRFB/1988. 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: [...].

<sup>6</sup> Cf. GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições. Uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 122.

<sup>7</sup> Cf. GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições...*, cit. p. 138.

<sup>8</sup> Cf. GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições...*, cit. p. 152-155, 148.

<sup>9</sup> Mesmo no que diz respeito às “contribuições especiais sociais residuais”, sua instituição deve observar ao princípio da não cumulatividade, mas a proibição de coincidência entre o fato gerador ou base de cálculo se refere a de outras contribuições especiais (e não de impostos). Nada obsta, assim, que uma contribuição especial para a Seguridade Social residual nasça com fato gerador ou base de cálculo de um imposto listado na CRFB/1988. Nessa direção, vai o entendimento do STF (STF, 2ª Turma, RE 242.615/BA, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 17/8/1999): “EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. LC N. 84/96. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 228.321, relatado pelo Ministro Carlos Velloso perante o Plenário, no sentido da constitucionalidade do inciso I do artigo 1º da LC n. 84/96, afastando-se a possibilidade de se ter a adequação da parte do artigo 154, inciso I, da Carta da República, vedadora da cumulatividade e da tomada, como fato gerador, de base utilizada relativamente a impostos nela contemplados.” Ver também nesse sentido: STF, 1ª Turma, RE 258.470/RS, Rel. Min. Moreira Alves, j. 21/3/2000; STF, Pleno, RE 228.321/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 1/10/1998; STF, 1ª Turma, RE 231.096/MG, Rel. Min. Moreira Alves, j. 2/3/1999.

Entretanto, parece evidente que, quando a CRFB/1988 outorga determinada materialidade à competência de certa pessoa política, ela o faz com exclusividade, pois a atribuição a um implica a negação aos demais. Mesmo assim, Marco Aurélio Greco, em entendimento corroborado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), entende que a qualificação pela materialidade não exclui, nem compromete, a constitucionalidade de uma lei que tenha seu fundamento de validade aferido em razão de uma finalidade. Por isso, o autor acredita que,<sup>10</sup> “não há, em princípio, impedimento a que as contribuições tenham fato gerador e base de cálculo próprios de impostos ou taxas.” A materialidade, para ele, não é parâmetro de verificação da constitucionalidade da respectiva lei instituidora.<sup>11-12</sup> Com todas as vênias, talvez tenha sido essa linha de entendimentos que deu ensejo ao perverso “Sistema Tributário Paralelo” das contribuições especiais e que tenha sido a responsável pela introdução do “cavalo de Tróia” no Direito Tributário.

---

<sup>10</sup> Cf. GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições...*, cit. p. 149.

<sup>11</sup> Em posição contrária, o orientador acadêmico de Marco Aurélio Greco, Geraldo Ataliba (Intervenção à palestra DERZI, Misabel Abreu Machado. *Contribuições. Revista de Direito Tributário*, v. 48. Ano 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr./jun. 1989, p. 244), em certa observação, ao protestar contra o surgimento do Finsocial e Pis/Pasep, alegou que, ao se tributar o faturamento, que, na verdade, “é o conjunto dos valores das compras e vendas de mercadorias ou das prestações de serviços”, a União estaria efetivamente invadindo campo de competência tributária privativo e alheio. Em suas palavras: “Empresa comercial tem o seu faturamento resultante de compra e venda de mercadorias, já disse a Professora Misabel. E a compra e venda de mercadorias é reservada – este fato é reservado – pela Constituição à tributação dos Estados. Logo, se a Constituição permite que eu se tribute o faturamento, vai permitir que se tribute o faturamento de empresa comercial. Então vai haver superposição, consentida pela Constituição. Se a empresa for prestadora de serviços, o faturamento de uma empresa prestadora de serviços é a soma das remunerações de prestação de serviços, que a Constituição reserva, privativamente, aos Municípios. No entanto, a licença que a Constituição dá a que a União tribute faturamento vai permitir que haja superposição nesses casos. Talvez haja uma outra hipótese que me esteja escapando no momento, mas esses dois exemplos já mostram que talvez em tudo se tenha corrigido os excessos da interpretação anterior complacente, condescendente que havia e destruidora do sistema da pureza, da rigidez do sistema. Mas, nesse ponto – e só neste – possibilidade de contribuição sobre o faturamento, aqui há um consentimento para uma superposição tributária.”

<sup>12</sup> Marco Aurelio Greco (*Contribuições...*, cit. p. 150), em posição a princípio referendada pelo STF, entende que a diferença na materialidade traduz impostos diferentes. Entretanto, para ele, no caso das contribuições especiais, apenas a diferença nas finalidades traduz diferença nas espécies de contribuições.



Razão parece ter Misabel Derzi,<sup>13</sup> que entende que as “contribuições especiais”, embora podendo ser tratadas como distinta espécie tributária em razão de suas especificidades, funcionam como “impostos com destinação específica” e a afetação da receita diz respeito a uma relação jurídica de outra natureza (administrativo-financeira), distinta da relação jurídica tributária. A propósito, apenas em razão dessa compreensão é que a DRU (Desvinculação de Receitas da União) foi considerada constitucional.<sup>14-</sup>

15

A obrigação tributária surge em razão da subsunção do fato gerador à hipótese de incidência e, apenas extramuros do Direito Tributário, já na seara do Direito Financeiro, é que os recursos são destinados a determinada atividade estatal. No caso das “contribuições especiais”, a CRFB/1988 tão somente firma constitucionalmente a finalidade daquele tributo, que não deve ter sua utilização decidida pelo Parlamento nas leis orçamentárias (a distribuição do tributo vem constitucionalmente determinada).

---

<sup>13</sup> Cf. DERZI. Misabel Abreu Machado. Contribuições. *Revista de Direito Tributário*, v. 48. Ano 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr./jun. 1989, p. 223-244.

<sup>14</sup> Sem merecer os encômios da doutrina especializada, o STF reputou constitucional a criação e a prorrogação da DRU. No RE nº 537.610/RS, tendo como relator o Ministro Cezar Peluso, a 2ª Turma, em 2009, decidiu que eventual inconstitucionalidade na desvinculação parcial da receita das contribuições não teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado.

<sup>15</sup> Como já apontado (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Reforma tributária não pode servir para aprofundar o desequilíbrio federativo. *Revista Consultor Jurídico* de 31 ago. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-31/onofre-batista-reforma-tributaria-desequilibrio-federativo>. Extraído em: 7 jan. 2023), a não afetação do produto da arrecadação das contribuições (pela DRU) foi um dos principais fatores motivadores para que a União priorizasse essa espécie tributária, porque a CRFB/1988 não previu a partilha dos recursos arrecadados com as contribuições em razão de sua vinculação. Entretanto, em um movimento questionável sob o ponto de vista constitucional, a DRU se encarregava de jogar no Caixa Único da União 30% desse montante. Trilhões de reais foi desviado pela DRU, por décadas, para o Caixa Único da União e gasto. Esses recursos não serviram para que se constituíssem fundos para absorver os gastos com aposentadorias de servidores públicos. Não é por outra razão que, hoje, de forma ofensiva ao princípio constitucional da confiança legítima, com a Reforma da Previdência, os servidores são coagidos a cobrir um rombo que não causaram.



As “contribuições especiais” previstas no art. 149 da CRFB/1988, distintas das contribuições de melhorias, podem ser instituídas pela União, e podem ser sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.<sup>16</sup> De forma literal e expressa, o art. 149 determinou que se aplicassem às “contribuições especiais” os mais importantes princípios constitucionais (Legalidade Substancial e Irretroatividade), além das Normas Gerais do Direito Tributário (art. 146, III, da CRFB/1988),<sup>17</sup> firmando o caráter tributário das “contribuições especiais”. Vale verificar que o art. 149 é parte integrante do Sistema Tributário Nacional, constitucionalmente previsto, razão pela qual não restam dúvidas no sentido de que a CRFB/1988 colocou fim às discussões proporcionadas pela Emenda Constitucional nº 1/1969 acerca do caráter tributário das “contribuições especiais”.<sup>18-19</sup>

As contribuições especiais, salvo algumas poucas exceções constitucionalmente previstas, se submetem aos princípios e limitações comuns aos demais tributos. Vale destacar, ainda, que as “contribuições especiais” do art. 149, *caput*, são tributos passíveis de serem instituídos apenas pela União (salvo as contribuições do art. 149, §1º e do art. 149-A) e que não são compartilhados com os entes subnacionais (salvo a CIDE-combustível, prevista no art. 177, § 4º, que deve ter sua receita partilhada em 29% com os Estados e o Distrito Federal - DF), ao contrário dos impostos.

---

<sup>16</sup> Nesse sentido, BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Manual de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito/Letramento, 2023.

<sup>17</sup> Geraldo Ataliba (*Hipótese...*, cit. p. 161, 165), refutando a doutrina minoritária, afirma que a chamada “contribuição parafiscal”, equivocadamente, “parece ser fórmula mágica – como que um ‘abre-te Sésamo’ – que derroga os princípios constitucionais, arreda os direitos fundamentais, paralisa o regime tributário e exclui qualquer consideração jurídica.”

<sup>18</sup> Nesse mesmo sentido, DERZI. Misabel Abreu Machado. *Contribuições*. cit. p. 223.

<sup>19</sup> O STF já pacificou a questão. Confira o RE 562276 (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 3/11/2010, repercussão geral – mérito, div. 9/2/2011, DJ 10/2/2011): “[...]. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. [...]”

Enfim, por tudo isso que foi afirmado, pode-se dizer que **a CSLL, na realidade, é uma espécie de "imposto renda paralelo" não compartilhado** com os entes subnacionais, com receita afetada à Seguridade Social. É verdade que não existe um critério correto único para classificar as espécies tributárias, mas somente aqueles que são "mais adequados" que outros na teoria do Direito Tributário, porque as espécies tributárias vão sendo modeladas ao longo do tempo segundo as necessidades e as funções do Estado vão evoluindo. Entretanto, obviamente, **os Tribunais Superiores devem zelar rigorosamente pela modelagem constitucional e pela racionalidade do Sistema Tributário Nacional, evitando FRAUDES À CONSTITUIÇÃO, abusos e desfigurações.**

### 3. O PRINCÍPIO FEDERATIVO E A EVITAÇÃO DA TIRANIA

A AUTONOMIA pressupõe a capacidade de efetuar escolhas livres, onde existam opções adequadas disponíveis.<sup>20</sup> A ideia de LIBERDADE pressupõe a de autonomia, de forma que ninguém que não desfrute de autonomia pode jamais ser livre.

Como já afirmava Sócrates, salvo se a Constituição da *polis* estabelecer mecanismos que evitem a degeneração dos regimes, inexoravelmente, todo regime termina por se degradar em uma TIRANIA.<sup>21</sup> Não é por outra razão que, há muito tempo, a civilização ocidental descobriu que apenas o poder é

---

<sup>20</sup> Como afirma Joseph Raz (*A moralidade da liberdade*. Trad. Henrique Blecher, Leonardo Rosa. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 346-356), o ideal de autonomia se constitui na visão das pessoas como "autoras de suas próprias vidas", em oposição à ideia de "vida de escolhas forçadas". A coerção e a manipulação impedem escolhas livres e afastam a possibilidade da autonomia. O Autor ensina que a ideia de liberdade pressupõe a de autonomia. Ninguém que não desfrute de autonomia pode jamais ser livre.

<sup>21</sup> Cf. PLATÃO. *A república*. São Paulo: Martin Claret, 2000, p. 275. Como já afirmava Sócrates: "O que é então sob o ponto de vista da virtude uma tirania em relação à realeza, tal como a definimos no princípio? São exatamente o contrário uma da outra, pois uma é a melhor, a outra a pior. [...] É evidente para qualquer pessoa que não há nada mais desgraçado do que a tirania, e nada mais feliz do que a realeza". Na lição de Sócrates (p. 193): "Nenhum, mas queixo-me disso mesmo, de que nenhum dos atuais sistemas de governo é merecedor do caráter de um filósofo. Por esse motivo é que ele se altera e deteriora; [...]". (sic)

capaz de conter o poder. Sem mecanismos de contenção, todo o poder tende a se acumular nas mãos do tirano.<sup>22</sup> Foi por isso que Montesquieu imaginou a necessidade de se firmar a SEPARAÇÃO DOS PODERES.<sup>23</sup> E, no Estado de Direito contemporâneo, nenhuma democracia moderna pode ser pensada sem “separação de poderes”.

Não existem “poderes separados” que não sejam autônomos; instituições dependentes jamais serão capazes de deter “poderes”. A ideia de “separação de poderes” reclama instituições autônomas que, no mundo capitalista, precisam de autonomia financeira. Não é por outra razão que cada um dos poderes clássicos conta com orçamentos próprios e regem seus recursos, independentemente dos chefes dos outros poderes. É isso que vem expresso na CRFB/1988 que, no art. 90, determina, por exemplo, que “[a]o Poder Judiciário é assegurado autonomia administrativa e financeira”.

A imagem de uma partição de poderes entre o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, nas democracias modernas, é simplista. Para evitar a concentração de poderes, a CRFB/1988 deu “autonomia financeira” para o Ministério Público e para a Defensoria Pública. A “separação de poderes” foi aperfeiçoada no texto constitucional. Além, de Executivo, Legislativo, Judiciário, Tribunais de Contas, Ministério Público e Defensorias Públicas, algumas instituições aparecem reforçadas e constitucionalmente

---

<sup>22</sup> Como afirma Simone Goyard-Fabre (*O que é democracia?* São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 19), foi o receio da tirania, que é anomia, que fez com que os governantes de Atenas, a partir de Sólon, buscassem compartilhar o poder, ao invés de concentrá-lo em suas mãos.

<sup>23</sup> Como afirma Nelson Saldanha (*Estado Liberal. In. TRAVESSONI, Alexandre (Coord.). Dicionário de teoria e filosofia do direito.* São Paulo: LTr, 2011, p. 178), a temática da “SEPARAÇÃO DOS PODERES” apareceu em estudos que anteciparam a Revolução Francesa, sobretudo na obra de Montesquieu (*O espírito das leis*), que buscou limitar o poder do Estado fragmentando-o (*le pouvoir arrêté le pouvoir: o poder detém o poder*). Para o Autor, este foi um dos pontos mais delicados: manter a ideia de nação, com sua essencial indivisibilidade e estabelecer três *puissances*, sendo que em cada um deles deveria se encontrar a soberania nacional em sua integridade. A valorização da liberdade, aliada ao medo de eventuais retornos ao autoritarismo permeia toda essa construção jurídico-política.

protegidas.<sup>24</sup> Enfim, no plano horizontal, uma espécie de “constelação de poderes” foi projetada pela CRFB/1988, com garantias constitucionais para diversas instituições. Tudo isso para que os poderes não se concentrem nas mãos de nenhum Chefe do Executivo. Na verdade, toda a modelagem institucional constitucionalmente alinhavada foi pensada para evitar a tirania.

A “separação vertical de poderes” (FEDERALISMO) é um fundamental complemento para construção de um Estado Democrático de Direito. Trata-se de uma “forma de Estado” que possibilita a aproximação do governo do povo, sobretudo naqueles países com grandes populações (e/ou diversidades culturais). Para além de uma “separação horizontal” dos poderes, em um país de dimensões constitucionais, com mais de 200 milhões de habitantes, o governo democrático não pode centralizar todo o comando no Planalto Central. O “governo do povo” e “para o povo” deve ser exercido “pelo povo”, à luz do debate e das deliberações desse povo. A proximidade do povo de seu centro decisório é fundamental e, sem isso, não pode existir democracia.

O FEDERALISMO aparece como princípio em todas as constituições republicanas brasileiras, desde 1891 até a CRFB/1988. Entretanto, durante o regime militar, Estados e Municípios perderam poder político: o AI-2 estabeleceu eleições indiretas para governadores; o Decreto-Lei nº 200/67 obrigou os governos estaduais e municipais a se submeterem às normas de organização administrativas federais; no campo fiscal, os entes subnacionais tiveram sua autonomia bastante diminuída em razão da redução das transferências intergovernamentais de recursos e da imposição de limites rígidos ao poder de tributar.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> Basta ver que os advogados públicos e privados têm suas prerrogativas asseguradas para bem desempenharem suas funções (artigos 131, 132 e 133 da CRFB/1988), e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) tem um tributo próprio para garantir sua autonomia financeira. Da mesma forma, a imprensa vem com uma série de garantias para que a informação necessária para o debate democrático seja a mais fidedigna e livre possível.

<sup>25</sup> Como afirma o economista Ricardo Varsano [A evolução do sistema brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. *Pesquisa Planejamento Econômico* de

Rico em simbolismo, o art. 1º da CRFB/1988 proclama que “[A] REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (DF), constitui-se em ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO”. O princípio federativo já aparece no nome de “batismo” da jovem república que nasce com a CRFB/1988 e, também rico em significados, o vocábulo “união” vem escrito com letras minúsculas. A “união”, constitucionalmente, deve ser modelada tão somente como a “união” de Estados, DF e Municípios, jamais como um centro autorreferente de poder. O poder deve ser compartilhado pelos entes subnacionais, sem nenhuma centralização em Brasília. Mais do que isso, o PRINCÍPIO FEDERATIVO é proclamado e considerado cláusula pétrea no art. 60, § 4º, I, da CRFB/1988.

O “FEDERALISMO” é o mais firme desenho institucional que possibilita a “separação dos poderes”, na medida em que os chefes do executivo dos entes subnacionais são eleitos independentemente de quem seja o chefe do executivo da União. Cada ente deve ser autônomo, administrativamente, politicamente e financeiramente. O poder, assim, se espalha pelo Estado nacional e as decisões são tomadas mais próximas do povo. Essa é a forma de Estado mais compatível com o projeto constituinte

---

abril de 1997. v. 27, n. 1. Rio de Janeiro, 1997, p. 9]: “Para assegurar a não-interferência das unidades subnacionais na definição e controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal precisava ser severamente restringido. Assim, o poder concedido aos Estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política; e os recursos transferidos foram, em parte, vinculados a gastos compatíveis com os objetivos fixados pelo governo central. Após completada a reforma [tributária, que deu origem ao sistema implantado entre 1964 e 1966], os Estados sofreram limitações adicionais ao seu poder de tributar e, já em 1968, no auge do autoritarismo, também as transferências foram restringidas. O Ato Complementar nº 40/68 reduziu, de 10% para 5%, os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM). Em contrapartida, criou o Fundo Especial (FE), cuja distribuição e utilização dos recursos era inteiramente decidida pelo poder central, destinando a ele 2% do produto da arrecadação daqueles tributos. O ato complementar também condicionou a entrega das cotas dos fundos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. A autonomia fiscal dos Estados e Municípios foi reduzida ao seu nível mínimo, aí permanecendo até 1975.”

de se modelar um Estado de Direito verdadeiramente democrático, em um país de dimensões continentais.

Em uma FEDERAÇÃO, o poder não fica centralizado no ente central, distante dos clamores e das necessidades do povo, mas o poder se reparte pelos entes menores (“SEPARAÇÃO VERTICAL DOS PODERES”), possibilitando uma maior participação democrática do povo no processo decisório (PRINCÍPIO DEMOCRÁTICO). A CRFB/1988, após um longo período de poder exageradamente centralizado, em um desenho que, por si só, já trazia severos prejuízos para a democracia, veio para firmar um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

O projeto constituinte de 1988 se apoia em dois pilares, que são desideratos fulcrais que devem ser incessantemente buscados: (a) firmar um verdadeiro Estado Democrático (democracia) e (2) proclamar e efetivar direitos fundamentais. A Carta de 1988 veio para modelar um Estado que buscasse incansavelmente proporcionar aos brasileiros liberdade e direitos fundamentais; democracia e justiça social. Não existe liberdade sem autonomia, portanto, o ideal democrático pressupõe a autonomia, sem a qual nenhum brasileiro será livre.<sup>26</sup> Por outro giro, não se efetivam direitos fundamentais sem justiça social. Não é por outra razão que o art. 3º da CRFB/1988 firma como “objetivo fundamental da República” assegurar a construção de “uma sociedade livre, justa e solidária”.

A CRFB/1988, instituída à luz da redemocratização do País, firmou o “FEDERALISMO” como princípio constitucional garantidor da descentralização do poder político e fiscal. O Brasil, desde sua independência, salvo curtos períodos, sempre foi tendencialmente gerido de forma

---

<sup>26</sup> Essa mistura de democracia, liberdade, autonomia e direitos fundamentais deve ser assegurada inexoravelmente por Estados Democráticos de Direito. Sob a proteção de um tirano, nenhum povo é livre. Não existem “protetores de República”, nem “salvadores da pátria” para um povo livre e autônomo. A democracia pressupõe autonomia de um povo que passa a ser o regente de seu próprio destino.

centralizada. A CRFB/88 buscou romper com essa tradição, formatando uma verdadeira “FEDERAÇÃO”. Nesse compasso, o PRINCÍPIO FEDERATIVO aparece como cláusula pétrea, devendo o “EQUILÍBRIO FEDERATIVO”, portanto, ser mantido, não se admitindo sua ruptura sequer por emendas constitucionais. Trata-se de norma que deve garantir o intento democrático-descentralizador da CRFB/1988.

O FEDERALISMO, como princípio de organização política, pressupõe a autonomia política e financeira dos entes menores e previne o comprometimento da unidade da Federação, formada justamente pela “união indissolúvel” dos Estados e Municípios e do DF. Para garantir a descentralização dos poderes e propiciar a prestação dos serviços públicos essenciais, as unidades subnacionais devem possuir recursos suficientes e orçamento próprio para traçar seus próprios planos de governo.

No que diz respeito à autonomia política, atuam, no sistema federativo, dois mandamentos capitais: “participação” e “autonomia”. A ideia de “participação” traduz a necessidade de os Estados-Membros participarem do processo político relativo a toda a Federação, com voz ativa nas decisões tomadas em conjunto. Nesse compasso, é ofensiva ao PRINCÍPIO FEDERATIVO a decisão política tomada pela União ao alvedrio dos Estados, DF e Municípios. A “autonomia” (política), por outro giro, autoriza os Estados-Membros a legislarem, a estatuírem ordens constitucionais próprias e a exercerem os poderes que habitualmente modelam o Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário), tudo em consonância com a Constituição Federal.

No âmbito da “autonomia” financeira de cada ente subnacional, a cada pessoa política é assegurada “competência tributária”, desde logo atribuída pela CRFB/1988, nos artigos 153 (União), 155 (Estados e DF) e 156 (Municípios e DF). Da mesma forma, nos artigos 157 a 159, além dos tributos da competência de cada um dos entes, a CRFB/1988 firmou transferências



que devem complementar os recursos necessários com os quais cada uma das pessoas políticas pode contar para cumprir seu papel.

Quando os entes federados menores são privados dos recursos necessários para fazer frente à missão constitucional de cada um porque os recursos foram centralizados, ocorre ofensa cabal ao PRINCÍPIO FEDERATIVO. Para que exista autonomia política, sobretudo para que ela seja materialmente exercida, é essencial que exista autonomia financeira.

Se o PRINCÍPIO FEDERATIVO deve funcionar como um anteparo à centralização dos poderes, sobretudo em um regime presidencialista, que pode deixar a nação exposta a um líder populista, a CRFB/1988 buscou dotar os entes federados de autonomia financeira. Nesse compasso, o texto constitucional estabeleceu, exaustivamente, as competências de cada um dos entes federados, bem como as fontes de receitas necessárias (tributos e transferências). O PACTO FEDERATIVO idealizado pela Assembleia Nacional Constituinte, com evidente intuito democrático-descentralizador, pretendeu outorgar autonomia política e financeira aos Estados, ao DF e aos Municípios, delimitando-lhes competências materiais e tributárias de forma a propiciar o convívio harmônico entre os diversos entes federados.

O federalismo constitucionalmente esboçado não reclama uma ação independente e desarticulada dos entes federados, mas o "federalismo cooperativo" pressupõe o papel articulador da União e, sobretudo, que os objetivos fundamentais da República (art. 3º) sejam alcançados por meio de uma ação cooperativa e solidária dos entes federados. O desenvolvimento da União (conjunto de Estados e Municípios) é o desenvolvimento de todas as unidades federadas; a missão da "união" é cumprida pelos entes federados atuando de forma articulada e cooperativa.

Entretanto, os gestores e a burocracia do ente maior jamais entenderam seu papel no Estado federal. Os políticos federais, salvo por

razões eleitoreiras, e os órgãos burocráticos da União (por interesses corporativos) se voltam quase que exclusivamente para seus tributos e para suas questões, em uma visão autorreferente e contrária à exigida pela ideia de FEDERALISMO COOPERATIVO. Os políticos e a tecnoburocracia da União, autorreferenciados e distantes do cidadão, atuam buscando centralizar o poder, receitas e competências, deixando de lado sua função precípua em matéria tributária, que é a de promover a harmonização e eliminar conflitos. Por isso, se a União tem a competência para dirimir conflitos de competência entre os entes federados (art. 146, I, da CRFB/88) e se as guerras fiscais entre os entes subnacionais ocorrem, arruinando suas finanças, o ente maior é, pelo menos parcialmente, culpado, em razão de sua omissão.<sup>27</sup>

A CRFB/1988 modificou a estrutura do sistema tributário nacional e ampliou os repasses constitucionais da receita de tributos instituídos pelos entes maiores para entes menores. Assim, a organização financeira constitucional fortaleceu a descentralização da federação.<sup>28</sup> A CRFB/1988 fez o alargamento da base tributável pelo ICMS e a absorção de cinco impostos que anteriormente eram de competência exclusiva da União Federal, fazendo

---

<sup>27</sup> A União Europeia disciplina seus tributos próprios (montante de receita pequeno e destinado a suprir, sobretudo, o pagamento de sua mínima burocracia) e atua em prol da harmonização tributária entre os Estados-Membros, que detém a competência para instituir os tributos. Os Estado-Membros que detém a competência tributária e que ficam com o volume maior da receita tributária. A União se volta para atender aos Estados e não o inverso. Isso traduz a ideia de FEDERALISMO e SUBSIDIARIEDADE.

<sup>28</sup> No Relatório e Anteprojeto da Comissão (BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. Relatório e Anteprojeto da Comissão. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, 1988, p. 3-4), vem firmado: "O esforço para a descentralização e o fortalecimento dos Estados e Municípios evidencia-se principalmente pela ampliação da base do ICM e pela maior liberdade na fixação de suas alíquotas; [...], ao mesmo tempo em que se ampliam, significativamente, o FPE e o FPM. No mesmo sentido, embora com menor significado, situam-se a partilha da fração do IPI com Estados e Municípios [...]." Elimina-se a faculdade de a União conceder isenções de impostos estaduais e municipais. [...]. Desnecessário dizer que essa descentralização é essencial para viabilizar o equilíbrio financeiro básico que deve existir entre as três esferas do governo na federação. Em outro trecho do relatório o Constituinte apresenta as suas percepções a respeito dos trabalhos realizados: "[c]omo é amplamente reconhecido, entre a segunda metade dos anos sessenta e meados da década passada houve uma excessiva centralização de recursos e competências tributários em mãos da União, em detrimento dos Estados e Municípios, criando-se um forte desequilíbrio da Federação. A nova Constituição deve reverter esse processo - e é essencial que o faça - mas seria um equívoco reproduzir o desequilíbrio com sinal trocado."

uma significativa descentralização financeira no Brasil (foram absorvidos os impostos sobre combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; mineração; comunicações e transportes). Nesse mesmo compasso, foram ampliadas as transferências da receita de tributos instituídos pelos entes maiores para os entes menores. Tudo isso, em conformidade com o PRINCÍPIO FEDERATIVO, visou a dotar Estados, DF e Municípios de autonomia. Assim foi firmado o “PACTO FEDERATIVO” e, nesses termos, foi estabelecido o “EQUILÍBRIO FEDERATIVO”.

Os Estados e Municípios possuem, segundo a CRFB/1988, duas formas principais de obtenção de recursos, consistentes no exercício das respectivas competências tributárias (artigos 155 e 156) e nas transferências de receitas dos entes maiores aos menores (artigos 157 a 159). Estados e Municípios não são capazes de, com base exclusivamente na arrecadação dos tributos de suas competências, fazer frente aos custos decorrentes das competências materiais a eles cometidas, sob pena de comprometer sua capacidade de autofinanciamento e a própria prestação dos serviços públicos sob sua responsabilidade. A CRFB/88 firmou a missão que cabe a cada um dos entes federados desenhando o rol de competências dos Estados e Municípios e, de forma responsável, para fazer frente a essa missão, buscou proporcionar aos entes federados os recursos necessários para o cumprimento do papel constitucional atribuído. A ideia foi exatamente a de dotar os entes subnacionais de autonomia financeira, possibilitando que eles funcionassem sem depender dos favores do ente maior.

Especificamente quanto aos tributos federais, a CRFB/88 prevê a partilha do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Apenas não são repartidos os impostos com finalidade claramente extrafiscal. Dentre os tributos da União que são partilhados com os Estados e Municípios,

destacam-se o IR (50%), o IPI (10%), os impostos residuais (20%), e, entre as contribuições especiais, somente a CIDE combustível (29%). No caso do Imposto de Rendas, vale frisar, a União detém a “competência tributária” e a “capacidade tributária ativa”, entretanto, por determinação constitucional, deve arrecadar e repassar os recursos aos entes federados menores. Assim, o tributo deve ser entregue aos entes subnacionais pela União, nos termos do art. 159 da CRFB/1988.<sup>29</sup>

A possibilidade de repartição de receitas transferidas entre entes federados independentemente de onde a riqueza foi produzida, como previsto no art. 159, I, “c”, ou no art. 158, parágrafo único, II, permite que os fundos de participação favoreçam o “FEDERALISMO COOPERATIVO”, funcionando como mecanismo financeiro para minimização da desigualdade regional.

Vale frisar que, a cada um dos entes federados devem ser atribuídos os recursos necessários para cumprir sua missão constitucional, sem ter de se submeter aos caprichos e favores da União. Por isso, a CRFB/1988 garante o “EQUILÍBRIO FEDERATIVO”, evitando a submissão dos entes federados ao poder central pelo viés financeiro. Até mesmo para as despesas adicionais necessárias ao desenvolvimento a CRFB/1988 estabeleceu os mecanismos próprios, em absoluta sintonia com o princípio federativo, determinando que os impostos residuais devem também ser partilhados com os Estados-Membros (art. 157, II). Trata-se de disposição originária, claramente posta para impedir que o ente maior amplie sua

---

<sup>29</sup> Art. 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; f) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de setembro de cada ano; [...].

dominação sobre os entes menores por meio da concentração de recursos financeiros, desequilibrando o PACTO FEDERATIVO.

A CRFB/1988 previu a possibilidade de instituição de impostos residuais como alternativa para eventual necessidade de aumento da receita tributária, entretanto, firmou um mecanismo para evitar que a União ampliasse sua arrecadação com base em tributos não compartilhados. A concentração de recursos financeiros no ente central, como visto, atenta contra o princípio democrático, uma vez que repasses financeiros passam a ocorrer por meio de “transferências voluntárias”, promovendo a conhecida “política dos pires nas mãos”. Por meio dessa estratégia política, os Governadores são subjugados e precisam se submeter aos desmandos do Executivo central para terem acesso aos recursos necessários para que seu Estado realize obras, investimentos ou mesmo para que possa cumprir sua missão constitucionalmente posta.

O desenho constitucional brasileiro é estabelecido para que a União, se quiser majorar a carga tributária, alargue a base de cálculo ou as alíquotas dos impostos existentes, ou, se for o caso, lance mão de impostos residuais. Assim a CRFB/88 modelou o sistema tributário em sintonia com os mandamentos do federalismo, para evitar o desequilíbrio federativo.

Firmado o pacto federativo e vigente a CRFB/1988, estabelecidas as atribuições e firmadas as fontes de recursos necessários, começaram a funcionar as instituições da República Federativa para modelar um Estado Democrático de Direito. Entretanto, embora a CRFB/1988 tenha firmado mecanismos para obstar a histórica tendência centralizadora dos poderes, as emendas constitucionais foram provocando, novamente, um desequilíbrio de forças entre a União e os demais entes da federação. Pouco a pouco, a União foi promovendo uma centralização de poderes, em flagrante ofensa aos mandamentos fulcrais da CRFB/1988, fraudando o princípio federativo e

deturpando o sistema constitucional tributário, tornando-o disfuncional, complexo e ineficiente.<sup>30</sup>

O PACTO FEDERATIVO buscou concretizar um efetivo Estado Democrático de Direito (de desiderato social); o novo “contrato social” buscou estabelecer, assim, um verdadeiro “federalismo cooperativo”. Entretanto, a União Federal, ao longo dos anos, foi subvertendo o modelo previsto na CRFB/1988, seja com artifícios como a DRU, seja com a proliferação desregrada de contribuições especiais não compartilhadas.

### 3. A FRAUDE À CONSTITUIÇÃO

Pelo menos em uma federação, a rígida repartição de competências tributárias proporciona “equilíbrio federativo” e autonomia financeira para os entes subnacionais. Nesse compasso, as materialidades tributáveis não representam apenas um critério qualquer de atribuição de poder de tributar, mas servem como critério decisivo para garantir o “equilíbrio federativo” que, em última análise, é fundamental para o “equilíbrio dos poderes” e para o atendimento do ideal democrático.

A outorga de “poder de tributar” à União no que toca as “contribuições especiais” não pode se traduzir em uma espécie de “cheque em branco” para invadir potencial tributário dos entes subnacionais e, em reverência ao “princípio federativo”, não traduz autorização para afetar o “equilíbrio federativo”. A propósito, cabe frisar que as “contribuições especiais” se submetem aos princípios constitucionais limitadores do poder

---

<sup>30</sup> Além das ideias basilares do princípio federativo (participação e autonomia), o núcleo central do vetor constitucional é densificado pelo SUBPRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE, que requer que todas as tarefas públicas sejam cumpridas pelas esferas locais de governo, devendo a unidade central atuar tão somente subsidiariamente, quando necessário. Nesse compasso, é patente que o “princípio democrático” e o “princípio federativo” são ofendidos quando recursos são concentrados na União, em especial porque as tarefas essenciais (educação, saúde e segurança) são desempenhadas essencialmente pelos Estados e Municípios.

de tributar, salvo expressas exceções, sobretudo ao “princípio federativo” (que, a propósito, é cláusula pétrea).

A erosão do modelo federativo foi sendo promovida lentamente, por meio de um verdadeiro **movimento sorrateiro de “FRAUDE À CONSTITUIÇÃO”**, que, afinal, não foi obstado pelo STF, apesar do esforço de vários Ministros. E foi essa degradação lenta e sistemática, que foi desmontando o modelo federal e promovendo o desgaste do Estado Democrático de nossos dias. Assim, o poder, ao longo dos anos, foi se concentrando na União, deixando as bases da democracia brasileira corroídas.

Ocorre que tem se tornado cada vez mais comum a instituição e a majoração de contribuições sociais pela União, sob a justificativa de que elas estariam financiando algum serviço ligado à área social, quando, na verdade, o produto arrecadado tem sido destinado a outras finalidades, tais como para reduzir o déficit público. A título de exemplo, esse é o caso do Decreto nº 9.101/2017, que aumentou as alíquotas da PIS e da Cofins incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool.

No final das contas, por um lado, o Caixa Federal, na verdade, é um só e o “dinheiro não tem carimbo”; por outro, como determina o art. 195, *caput*, da CRFB/1988, a Seguridade Social será financiada “mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do DF e dos Municípios” e por meio da arrecadação das contribuições sociais. Por isso, o que se arrecada com as contribuições sociais serve para evitar a retirada de dinheiro do orçamento da União. Em outras palavras, a arrecadação por meio das contribuições sociais possibilita a evitação do gasto da receita de outros tributos.



Portanto, na verdade, são dois os motivos pelos quais a União costumeiramente passou a lançar mão das contribuições sociais: (1) em função da sua não submissão à sistemática de repartição de receitas prevista nos artigos 157 a 159 da CRFB/1988; e (2) em função da sistemática da DRU, que possibilitava o desvirtuamento do caráter finalístico das contribuições.

Em relação ao primeiro motivo, a desnecessidade de repartição dos recursos recolhidos gerou, na União, a preferência por incrementar a arrecadação tributária por meio das contribuições especiais, ao invés de fazê-lo por meio dos impostos, cuja arrecadação é, em regra, partilhada com Estados e Municípios.<sup>31</sup> Como bem observa Raquel de Andrade Vieira Alves,<sup>32</sup> todo esse contexto tem causado um desequilíbrio no sistema de repartição na arrecadação tributária, “não só porque a União passou a ter uma forte arrecadação com a instituição de tributos não partilháveis, como porque isso possibilita a ela uma significativa redução nos impostos federais partilhados com os Estados e Municípios, através das políticas desonerativas”. Como bem afirmam Fernando Rezende e outros, a União reverteu o ideal federativo

---

<sup>31</sup> Essa verdadeira motivação do Governo Central não passou despercebida pela doutrina brasileira, tendo Valter de Souza Lobato, em trabalho específico sobre as contribuições sociais, destacado que “o cenário atual é bem nefasto, pois com a necessidade de arrecadação – Municípios e Estados se digladiam (guerra fiscal) e a União Federal invade competências que não lhe pertenciam, para suprir a ausência de arrecadação, sem repasses aos demais entes da Federação” [Cf. LOBATO, Valter de Souza. *O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar*. Belo Horizonte: 2014. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, 2014].

<sup>32</sup> Cf. ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *A expansão das contribuições e o pacto federativo no contexto da crise fiscal*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-ago-23/raquel-alves-expansao-contribuicoes-pacto-federativo>>. Extraído em: 16 set. 2017.

buscado pela CRFB/1998, em nítido prejuízo das unidades subnacionais, configurando uma espécie de “sistema tributário dual”.<sup>33</sup>

O fato é que, além das respectivas receitas tributárias, os Estados e Municípios dependem sobremaneira das transferências verticais de receitas para a execução de políticas públicas, e, a partir do momento que a União promove desonerações e deduções dos tributos partilhados para, concomitantemente, criar e aumentar tributos não partilhados, a saúde financeira dos entes federativos menores fica substancialmente afetada. O segundo motivo que justificava o uso cada vez maior das contribuições especiais pela União dizia respeito à possibilidade de, por meio da sistemática da DRU, desvincular-se relevante percentual da sua arrecadação para outras finalidades que não aquelas constitucionalmente previstas.<sup>34</sup>

Interessante notar que a CRFB/1988, por meio do art. 154, I, outorgou exclusivamente à União a possibilidade de instituir impostos não previstos no texto constitucional, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo dos demais impostos descritos na Carta Magna. No entanto, a União, ao invés de fazer uso de sua competência para instituir os chamados “impostos residuais”, prefere criar ou majorar as contribuições especiais, tendo em vista o fato de que a receita dessa espécie tributária não é objeto de partilha, ao passo que 20% da receita dos impostos residuais deve ser partilhada com os demais entes federativos (art. 157, II).

---

<sup>33</sup> Rezende, e outros chamam de “regime tributário dual” a técnica utilizada pela CRFB/1988 de estabelecer regimes distintos para figuras idênticas, quais sejam os impostos tradicionais e as contribuições sociais. Os regimes seriam diferentes porque os impostos tradicionais devem respeitar aos princípios da legalidade e da anterioridade, não se vinculam a despesas específicas, não são cumulativos e sua receita é repartida com outras esferas de poder político. Já as contribuições também devem respeitar o princípio da legalidade, mas não à anterioridade (apenas ao princípio da antecedência nonagesimal), vinculam-se a despesas específicas, podem ser cumulativos e o produto de sua arrecadação não é repartido. (REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAUJO, Erika. *O dilema fiscal: remendar ou reformar*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 90).

<sup>34</sup> A União abandonou parcialmente o antifederativo mecanismo da DRU com a EC nº 93/2016, que retirou do seu bojo as rentáveis contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social (contribuições previdenciárias patronais e do segurado, PIS/Cofins, CSLL).

Desta forma, o que mais contribuiu para o desequilíbrio das finanças dos Estados e Municípios foi a opção política feita pela União de autofinanciar-se por meio da instituição ou majoração de contribuições especiais, tributo não sujeito à distribuição vertical de receitas. Por isso, a repartição de recursos provenientes da arrecadação das contribuições especiais promoveria maior equilíbrio na divisão das rendas tributárias entre os entes federados, resgatando a ideia de pacto federativo cooperativo originalmente colocada na CRFB/1988.<sup>35</sup>

A política arrecadatória adotada pelo Governo Federal está alterando o equilíbrio federativo e reduzindo substancialmente a autonomia financeira dos Estados e Municípios em prejuízo de seus cidadãos, que deixam de receber serviços públicos de qualidade, em especial aqueles ligados à educação, saúde e segurança (principais despesas de um Estado de desiderato social). Basta conferir no Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União.

A propósito, se a União centraliza mais de 68% da receita tributária (da arrecadação total, os Estados respondem por apenas 25% e os Municípios por 7%), aos entes subnacionais cabem, cada vez mais, as despesas com

---

<sup>35</sup> Nesse contexto, merecem destaque os projetos legislativos apresentados ao Congresso Nacional objetivando justamente a repartição do produto das contribuições sociais com os demais entes federativos, tal como a PEC nº 12/2013, que altera o art. 159 da CRFB/1988 para incluir o produto da arrecadação de algumas contribuições sociais no compartilhamento com os entes subnacionais. Na justificativa da proposta do Senador Flexa Ribeiro consta a seguinte passagem: "No entanto, a cada ano os Estados vêm sofrendo perdas significativas em suas transferências constitucionais obrigatórias, haja vista a migração da arrecadação federal para os tributos não compartilhados. Com essa inversão, o Governo Federal diminuiu a participação daqueles entes na partilha de sua arrecadação. Em 1988, ano da promulgação da CF, a arrecadação oriunda do IR e do IPI somava 76,2% do total da arrecadação da União, e as contribuições e outras receitas administradas pela RFB somavam 23,8%. Já em 2010, o IR e o IPI representavam apenas 45,5% enquanto as contribuições, somadas a outras receitas administradas, alcançaram 54,5% do total da arrecadação federal." Cf. CGU. *Portal da Transparência*.

<<https://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=0&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao0=1&idHierarquiaDetalhe0=0&Exercicio=2017&ordenarPor=ano&direcao=desc>>. Extraído em: 1 ago. 2022.

saúde, com educação e com segurança. Hoje em dia, a União gasta, por exemplo, apenas 4% a 5% de seu orçamento com saúde. Nos gastos com o Sistema Único de Saúde, a princípio, a União participava com mais de 50% das despesas (2000) e, hoje, com menos de 35% (2022). Os gastos foram sendo pouco a pouco repassados para Estados e Municípios. Assim, do gasto total com saúde, no Brasil, 32% são da União; 27% dos Estados e 41% dos Municípios. Indeadidamente, se a União tem 68% da receita tributária total, são os entes subnacionais que assumem cerca de 68% dos gastos com saúde! Com relação aos gastos com educação (dados de 2021), cerca de 42% estão a cargo dos Municípios; 30% com os Estados e 28% com a União. Os gastos com segurança (Polícia Militar, Polícia Civil e Sistema Prisional), basicamente, ficam a cargo dos Estados (82% com os Estados).

Enfim, **se a maior fatia da receita tributária total fica com a União, os gastos essenciais com educação, saúde e segurança ficam, em sua maior parte, com os entes subnacionais.** O resultado não poderia ser outro: a falência do modelo prestacional de Estado Democrático de Direito.

A União, além de seu custo burocrático (relativamente baixo, embora os salários médios da burocracia federal sejam maiores do que a média daqueles dos Estados e Municípios), gasta, sobretudo, com Previdência Social e Dívida Pública. A Previdência Social, por anos superavitária, teve seus recursos desviados para o Orçamento Geral por meio da DRU, ao invés de constituírem fundos previdenciários. Hoje, se gasta do total arrecadado pela União cerca de 20% com Previdência Social. Por outro giro, quase 50% da receita da União vem sendo aplicada no pagamento da Dívida Pública (cerca de 50,78% do gasto federal de quase 2 trilhões) que, assim, é o componente que mais pesa no orçamento da União (juros, amortizações e refinanciamento da dívida). Curiosamente, a Dívida Pública é essencialmente interna e funciona como um “substitutivo” dos tributos. A União, fazendo uso de mecanismos facilitadores de investimentos em títulos públicos, como o

“tesouro direto”, propicia, dessa forma, um forte atrativo para as classes mais abastadas, que, assim, são beneficiadas.

Não é de se estranhar que, no “Brasil dos rentistas”, dos juros mais altos do mundo, a desigualdade social cresça de forma assustadora. Por outro giro, Estados e Municípios não contam com esse mecanismo e são obrigados a recorrer à União para cobrirem seus déficits orçamentários. **A postura da União de, sistematicamente, centralizar receitas e descentralizar despesas** faz a ideia de federação colocada na CRFB/1988 se tornar letra morta.

Outro golpe na arquitetura financeira constitucional foi dado pela Lei Kandir (LC 87/1996). Originalmente, a CRFB/1988 estabelecia em seu art. 155, §2º, X, “a”, que o ICMS não deveria incidir sobre operações que destinassem ao exterior produtos industrializados, “excluídos os semielaborados definidos em Lei Complementar”. No pacto constitucional firmado, os Estados deveriam contar, para fazer frente às suas atribuições, com o ICMS incidente sobre produtos importados, bem como com o imposto incidente sobre os produtos primários e semielaborados que fossem exportados. Entretanto, a LC 87/1996, pilotada pela tecnoburocracia da União, determinou a desoneração das exportações de forma ampla.<sup>36</sup> O incentivo dado ocorreu às custas da arrecadação estadual, porque a União, para não desvalorizar o real e reverter a queda das exportações, empurrou a conta para os Estados, retirando dos entes parcela de seu poder de tributar. Foi por isso que os legisladores buscaram resguardar as perdas (que acabaram acontecendo e nunca foram reparadas).

---

<sup>36</sup> A mencionada desoneração foi, pela EC 42/2003, elevada ao status constitucional, na medida em que incluiu o art. 91 no ADCT/CRFB/1988, o qual estabelece que a União deve compensar os Estados pelas perdas sofridas, nos termos a serem definidos em lei complementar (conforme critérios, prazos e condições nela determinados). Entretanto, a lei complementar exigida pela CRFB/1988 nunca foi feita adequadamente de forma a compensar as perdas. Uma lástima!

A nova regra buscou incentivar as exportações, entretanto, além de provocar o fenômeno da “desindustrialização”, feriu mortalmente a fonte de recursos dos Estados que se dedicam à atividade de exportação de produtos primários.<sup>37</sup> Os Estados pagaram a conta do Plano Real, porém, a União foi alargando a incidência dos seus “impostos sobre o consumo” quando criou contribuições especiais (não compartilhadas) e fez crescer sistematicamente um verdadeiro “ICMS federal” (PIS e Cofins). Se não compensou os Estados, por outro giro, avançou sobre a base consumo (da competência estadual – ICMS e municipal - ISS), por meio de uma confusa tributação sobre a receita que, na verdade, pretende funcionar como uma espécie de “tributo disfarçado sobre o consumo”. Foi assim que a segunda metade da década de 1990 inaugurou uma nova fase do federalismo fiscal brasileiro, com o “fortalecimento do poder central”.<sup>38</sup>

Como bem afirmou o Relator da ADO 25, o Ministro Gilmar Mendes, a União usou e abusou do mecanismo constitucional que possibilita a criação de contribuições e deu causa, assim, a um severo desequilíbrio no pacto federativo, agravando, ainda mais, a carga tributária brasileira. Por outro

---

<sup>37</sup> A CRFB/1988, desde sua promulgação, no art. 155, §2º, X, 'a', limitou negativamente o alcance das normas de incidência tributária, criando a imunidade à tributação das exportações de produtos industrializados, no intuito de garantir a competitividade dos produtos da indústria brasileira no mercado externo. Originalmente, então, a CRFB/1988 estabelecia que o ICMS (principal tributo estadual) não deveria incidir sobre operações que destinassem ao exterior produtos industrializados (excluídos os semielaborados definidos em lei complementar). No pacto constitucional firmado, assim, os Estados deveriam contar, para fazer frente às suas atribuições constitucionalmente determinadas, com o ICMS incidente sobre os produtos importados, bem como com o imposto incidente sobre os produtos primários e semielaborados que fossem exportados. Os repasses do IPI, previstos desde 1988 no texto constitucional (art. 159, II), dizem respeito apenas a produtos industrializados, que foram beneficiados com a imunidade do ICMS pelo constituinte originário. O dispositivo buscou reforçar a ideia de que a União deveria mitigar as perdas sofridas pelos entes menores em seu esforço exportador (tanto assim que previu repasses apenas com relação aos produtos industrializados). Diferente, como se pode verificar, é a situação dos produtos primários e semielaborados. Na realidade, é ressabido que as commodities contam com pouco valor agregado e geram menos empregos. A exportação de produtos minerais, por exemplo, gera poucos encadeamentos econômicos (tanto a montante como a jusante); da mesma forma, os recursos naturais se exaurem e causam significativo impacto ambiental no território de sua exploração. Isso sem contar os desastres como o de Mariana e Brumadinho.

<sup>38</sup> Nesse sentido, PELLEGRINI, Josué Alfredo. *Dez anos da compensação prevista na Lei Kandir: conflito insolúvel entre os entes federados?* Brasília: ESAF, 2006, p. 9-10.

giro, ao suprimir a competência constitucionalmente assegurada aos entes federados de tributar as exportações de produtos primários e semielaborados prejudicou significativamente a autonomia financeira dos Estados, do DF e dos Municípios. Por certo, a expressão usada pelo Ministro Teori Zavascki bem retrata a grave situação da centrípeta república brasileira: “esfrangalhado federalismo fiscal”.

O Ministro Luiz Roberto Barroso bem lembrou que a crise pela qual passam Estados e Municípios não foi causada exclusivamente pela má gestão de governadores e prefeitos, mas foi decisivamente influenciada pela União, que estabeleceu políticas tributárias que privilegiaram as contribuições especiais em detrimento dos impostos (que seriam partilhados); que concedeu desonerações em impostos cuja receita seria partilhada com os entes menores e que, ainda, se omitiu com relação às devidas compensações decorrentes da Lei Kandir.<sup>39</sup>

É possível registrar diversas renúncias a tributos cuja arrecadação deve ser compartilhada com os Estados e Municípios (exonerações do IPI e deduções no IR). Como se não bastasse, logo vieram os destruidores “Regimes de Recuperação Fiscal” propostos pela União para os Estados pagarem suas dívidas com o ente central. A União segue capturando os Estados com a cobrança da tão denunciada dívida destes para com a União.<sup>40</sup> Entretanto, quando deve assumir suas dívidas para com os Estados, usa de seu poder e se furta de efetuar os devidos pagamentos.

---

<sup>39</sup> Sequer após a decisão unânime do STF, na ADO 25, que reconheceu a omissão lesiva do Congresso Nacional, bem como que estabeleceu o prazo de um ano para que fosse promulgada a norma em comento, sob pena de o Tribunal de Contas da União regulamentar a questão, foi promulgada a lei complementar. Após a homologação do acordo que pôs fim a ADO 25, com todas as pressões da União, apesar dos esforços do Min. Gilmar Mendes, a solução não foi capaz de recompor o abalado EQUILÍBRIO FEDERATIVO. Assim, fica claro que foram os Estados que pagaram a conta do Plano Real federal, concentrando poder na União.

<sup>40</sup> Cf. CASAROTTO, João Pedro; SPADA, Rodrigo Keidel. Mecanismos legislativos desconstituintes da federação brasileira. *In*. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; DERZI, Misabel Abreu Machado; SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira. *A crise do federalismo em estado de pandemia*. Belo Horizonte: Letramento, 2021, v. 2, p. 100-126.



Em sentido contrário ao que determina o PRINCÍPIO FEDERAL, a União alargou a incidência dos seus “impostos sobre o consumo” quando criou contribuições sociais (incidentes sobre a receita e não compartilhadas com os Estados) e instituiu um “verdadeiro ICMS federal” (PIS e COFINS não cumulativa). Se não compensou os Estados, por outro giro, a União avançou sobre a base consumo.<sup>41</sup>

Com tudo isso, os recursos foram se concentrando no ente federativo maior. A autonomia financeira dos Estados e Municípios, fundamental para uma federação, nessa toada, vem sendo constantemente comprometida, o que acaba por afetar diretamente os cidadãos, tendo em vista que são justamente os entes menores que possuem como atividade finalística a educação, a saúde e a segurança. Assim, o que vem ocorrendo na prática, a partir de iniciativas da própria União, é a destruição do aparato vocacionado ao atendimento das necessidades mais essenciais da população.

---

<sup>41</sup> Muitos são os exemplos de atitudes antifederativas praticadas pela União, a começar pela sua inação diante da guerra fiscal dos Estados, apesar de sua competência expressa no art. 146, I, da CRFB/1988. Como explicam Gilberto Bercovici, José Maria de Andrade e Luís Fernando Massoneto [Reforma do estado, prestação de serviços públicos, contribuições especiais e federalismo. *RIPE – Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*. v. 40, n. jan./jun., (p. 171–193), 2006, p. 176]: “Em termos federativos, a crise financeira do Estado e a instabilidade econômica do período da redemocratização acabaram minando as bases de sustentação de um projeto de desenvolvimento que continuasse a soldar o pacto federativo brasileiro. Além disto, desde 1994, vem sendo implantado um programa de estabilização econômica (Plano Real), cujos pilares básicos são, como vimos, a Reforma do Estado, com políticas de privatização, desregulamentação e de controle de gastos e redução do déficit público. Como a autonomia política e financeira dos entes federados constitui um entrave às metas federais de ajuste fiscal, há, desde este período, uma forte tendência à centralização, com a crescente reconcentração de receitas na órbita federal. Privados de recursos federais, por meio de transferências ou investimentos diretos da União, os Estados e Municípios, também em crise financeira, lançaram-se em uma luta fratricida de captação de recursos da iniciativa privada: a ‘guerra fiscal’. Estas são duas principais características do federalismo brasileiro pós-1988: ao invés da coordenação e cooperação previstas no texto constitucional, o que se constata é a recentralização de receitas na órbita federal e a disputa cada vez mais acirrada entre os entes federados.” Para verificar outros exemplos das constantes tentativas de avanço da União sobre materialidades que cabem à tributação dos entes subnacionais vale a leitura de BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; ALMEIDA, Marize Gabriel. Avanço da União sobre as bases tributárias estaduais é inaceitável. *Revista Consultor Jurídico* de 7 de julho de 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-07/opiniao-avanco-bases-tributarias-estaduais-inaceitavel>. Extraído em: 7 jan. 2023.

Se o federalismo (a “separação vertical dos poderes” e, portanto, o ideal democrático) foi sendo “esfrangalhado”, pouco a pouco, em ofensas ao PRINCÍPIO FEDERATIVO, em um movimento de “FRAUDE À CONSTITUIÇÃO”, os ataques atuais também são incisivos. Basta ver a recente crise dos combustíveis.<sup>42</sup>

Ao longo dos anos, a União direcionou seus esforços arrecadatórios para as “contribuições especiais”. Entre 1994 e 2002, a carga tributária brasileira subiu de 24% para 33% do PIB e, nesse mesmo período, **a parcela das “contribuições especiais” na receita total cresceu de 11% para 48%.** Atualmente, cerca de dois terços de todo valor arrecadado pela Receita Federal vêm das contribuições.<sup>43</sup> Em 2015, a arrecadação tributária bruta nacional correspondeu a 32,66% do PIB. Desse percentual, 68,26% corresponderam à arrecadação da União; 25,37% se referiram à arrecadação estadual e 6,37% à arrecadação municipal.<sup>44</sup> Mais recentemente, o grande peso da arrecadação gerada pela tributação do consumo de bens e serviços na receita total ficou evidente: 42,5% da arrecadação tributária em 2021. No Brasil, são seis os tributos que oneram o consumo de bens e serviços: o IPI; a PIS; a Cofins; o IOF; o ICMS e o ISS.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> De forma inacreditável, com as bênçãos do Senado Federal, que deveria ser o baluarte e guardião do federalismo brasileiro, o inconstitucional PLP nº 18/2022, que se converteu na LC nº 194/2022, retirou, de forma abrupta, quase 25% do principal imposto dos Estados e, por consequência, trouxe prejuízos diretos à segurança pública, à educação e à saúde pública. Nesse sentido, PACOBAYBA, Fernanda Mara Macedo. Juízo final: a LC 194/2022 e o maior golpe na federação brasileira. *Revista Consultor Jurídico* de 29 jun. 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jun-29/fernanda-pacobayba-maior-golpe-federacao-brasileira>>. Extraído em 4 nov. 2023.

<sup>43</sup> Para uma verificação mais aprofundada da questão, BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. *A Fraude à Constituição e a ADPF 523*. In.: FRATTARI, Raphael; LOBATO, Valter. (Org.). *30 anos da Constituição Federal de 1988: uma nova era na tributação?* Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019, p. 655-669; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Reforma...*, cit.

<sup>44</sup> Com relação à arrecadação por tributo, em 2015, o ICMS respondeu por 6,72% do PIB brasileiro e o PIS/COFINS a 4,28% do PIB. Detalhe importante é que a arrecadação total dos Estados foi de 8,28% do PIB, o que demonstra a sua enorme dependência da tributação pelo ICMS.

<sup>45</sup> Nesse sentido, segundo os levantamentos de João Maria de Oliveira (Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa. In. *Carta de Conjuntura* de 6 de julho

Como bem afirma o Ministro Gilmar Mendes vem ocorrendo uma “inversão do quadro de partilha constitucional”: ao longo dos anos, a União aprovou renúncias a tributos cuja arrecadação deve ser compartilhada com os Estados (exonerações do IPI, como em 2009; deduções no IR) e, para cobrir seu déficit, ampliou as contribuições sociais (tributos não compartilhados), desvinculando parcela das receitas (DRU). Com isso, os recursos foram se concentrando no ente federativo maior, em claro movimento centrípeto, contrário à tendência centrífuga idealizada pelo constituinte de 1988.

#### 4. A CSLL E A FRAUDE AO PRINCÍPIO FEDERATIVO

Como ressabido, por não serem tributos partilhados, a proliferação e o incremento das “contribuições especiais” vêm provocando uma sensível concentração da receita tributária na União, gerando alterações perversas no equilíbrio federativo brasileiro, concentrando recursos financeiros na União, ofendendo, assim, o ideal democrático-descentralizador da CRFB/1988. Não é exagerado afirmar que a proliferação e aumento da receita das “contribuições especiais” vem criando um verdadeiro “Sistema Tributário Paralelo”, gerando insegurança e proporcionando abusos, além de, sobretudo, uma invasão do potencial arrecadatório de impostos dos entes subnacionais.

Como bem afirma Misabel Abreu Machado Derzi,<sup>46</sup> “despreza-se com isto e através desses erros e desses equívocos o PRINCÍPIO FEDERAL, a discriminação rígida de competência tributária; legitimam-se constantemente

---

de 2023, nº 60, Nota de Conjuntura 1 - 3º Trimestre de 2023, Finanças Públicas. IPEA, p. 3-4), a tributação do consumo de bens e serviços responde por 42,5% da arrecadação tributária total de 2021; a segunda maior arrecadação, 23,7%, é gerada pela tributação sobre a renda, enquanto a terceira e quarta, 19,5% e 6,3%, são geradas por tributos e contribuições previdenciárias e sobre salários, respectivamente.

<sup>46</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuições..., cit. p. 226.

invasões de competência da União em campo de incidência restrito e privativos de Estados e Municípios.” A ofensa, pelo menos “indireta”, ao PRINCÍPIO FEDERATIVO é patente.

Como visto, **a CSLL tem seu regramento “espelhado” na disciplina do IRPJ.** Na realidade, é evidentemente um **“tributo paralelo sobre a renda”,** mas **não compartilhado** com os entes subnacionais. É notório que **a União contorna os mandamentos constitucionais que disciplinam o compartilhamento do Imposto de Renda com os entes subnacionais instituindo e majorando a CSLL.**<sup>47</sup>

A “identidade” dos dois tributos sobre a renda é tanta que o art. 11 da Lei nº 13.202/2015, forçosamente, teve de estabelecer que **os acordos que o Brasil celebra para evitar a dupla tributação abrangem não apenas o IRPJ, como também a CSLL.** Confira-se:

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Como bem observam Ana Claudia Utumi e Camila Abrunhosa Tapias,<sup>48</sup> com origem na CRFB/1988, que definiu o lucro como uma das

<sup>47</sup> Para que se possa comprovar com clareza que a CSLL é um “imposto de renda paralelo”, basta verificar que, embora sendo uma “contribuição especial social para a seguridade social”, o STF firmou o entendimento no sentido de que mesmo a empresa sem empregados deve recolher a CSLL. (STF. 2ª Turma, Recurso Extraordinário nº 500121-AgR/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 20/3/2012, DJ 2/4/2012).

<sup>48</sup> Cf. UTUMI, Ana Claudia; TAPIAS, Camila Abrunhosa. CSLL: o que é, como funciona e como é cobrada. Arrecadação da CSLL fica integralmente com a União, para financiamento da seguridade social. *Revista Jota* de 20 ago. 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/csll-o-que-e-20082021>>. Extraído em 11 nov. 2023. Como bem afirmam, “por conta da similaridade do IRPJ e da CSLL, muito já se discutiu quanto ao possível *bis-in-idem* dos tributos, uma vez ambos possuem o lucro como base de cálculo, se diferenciando apenas pela alíquota prevista para cada tributo. Entretanto, a jurisprudência consolidou-se no sentido de que não há, na Constituição Federal, nenhuma norma que vede a incidência dupla de imposto e contribuição sobre o mesmo fato gerador, nem que proíba tenham os dois tributos constitucionalmente previstos a mesma base de cálculo.”

incidências das contribuições sociais, a CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689/1988 para financiar a seguridade social e veio como um “complemento da tributação do IRPJ”, porque, **quando da sua criação, houve uma redução da alíquota do IRPJ e a instituição da CSLL (com alíquota de 8%) para fazer face ao montante de receita que foi reduzido.** No entanto, como bem afirmam as citadas autoras, “do ponto de vista de arrecadação, enquanto parte da arrecadação do IRPJ é dividida com outros entes federativos, a arrecadação da CSLL fica integralmente com a União, para financiamento da seguridade social”.

A MP 22 foi publicada no Diário do Congresso Nacional de 9/12/1988 (p. 1096-1097), tendo sido apresentada pela Mensagem nº 158, de 1988-CN (nº 518/1988 na origem). À luz do dia, a correspondente Exposição de Motivos nº 385, de forma escandalosa, desprezando o “princípio federal” e afetando o “equilíbrio federativo”, deixou evidenciado o interesse da União de criar a CSLL para reduzir o IRPJ, ou seja, majorar sua fatia na receita decorrente dos tributos sobre os lucros e minimizar o quantum que deveria corresponder aos entes subnacionais. A MP 22 foi editada com o declarado objetivo de reduzir a parcela que caberia aos entes subnacionais na partilha de receitas tributárias! Assim firma a afrontosa **Exposição de Motivos nº 385/1988:**

“Excelentíssimos Senhores Membros do Congresso Nacional, Nos termos do art. 62, da Constituição Federal, tenho a honra de submeter à elevada deliberação do Congresso Nacional, acompanhado de Exposição de Motivos dos Senhores Ministros de Estado da Fazenda e Chefe da Secretaria de Planejamento e Coordenação da Presidência da República, o texto da Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988, que ‘institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e da outras providências’, publicado no Diário Oficial da União do dia subsequente.

Brasília, 7 de dezembro de 1988. José Sarney

Exposição de Motivos nº 385, em 5/12/1988

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Temos a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência o anexo projeto de medida provisória, que institui

contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País, reduz o imposto de renda incidente sobre o lucro real das empresas e a contribuição devida ao PIS/PASEP. [...].

2. A Constituição Federal, recém-promulgada, traz em seu bojo uma série de benefícios sociais que coloca a seguridade social, no Brasil, ao mesmo nível da existente nos países mais adiantados do mundo. Dentre esses benefícios, podem ser destacados: o novo sistema de aposentadoria e pensões, que assegura ao inativo benefícios compatíveis com os proventos percebidos quando em atividade; a extensão desses benefícios ao trabalhador rural; a melhoria das condições do seguro-desemprego e o abono anual equivalente a um decimo quarto salário para os trabalhadores de menor renda, além de outros.

3. Por outro lado, embora todos esses benefícios representem a necessidade de volumosos recursos orçamentários adicionais, já a partir do exercício de 1989, a própria Constituição elegeu as fontes do seu custeio. [...].

7. Importante ressaltar, outrossim, que a nova Constituição tanto se preocupa com o atendimento social criado, que, no próprio art. 195, § 4º, estabelece que a lei poderá indicar outras fontes, além daquelas de que trata esse projeto, destinadas à manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I, ou seja, além das contribuições com que se pretende contar, a União poderia instituir, mediante lei complementar, ate mesmo impostos que pudessem garantir o atendimento desses benefícios. [...].

9. Paralelamente, sugere-se que a alíquota do imposto de renda incidente sobre o lucro real das pessoas jurídicas, atualmente de 35%, seja reduzida para 30%, a fim de amenizar a carga tributária daqueles contribuintes que irão arcar com a contribuição social. [...].” (g.n.)

De forma evidente, escorregadia e artimanhosa, **a CSLL foi criada e vem sendo usada para evitar a partilha de recursos da União com os entes subnacionais**. Com o perdão da expressão, os Estados, o DF e os Municípios são “fraudados” (fraude à lei) na partilha das receitas tributárias. Isso porque, se metade da arrecadação do IRPJ deve ser dividida com os entes subnacionais, a arrecadação da CSLL fica integralmente com a União. Como afirma Roberto Ellery Junior,<sup>49</sup> “dado que tanto a CSLL como o IRPJ

---

<sup>49</sup> Como bem afirma Roberto Ellery Junior (Impactos econômicos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbnmnnbpcjpcgclclefindmkaj/https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/110

incidem sobre o lucro das empresas, é razoável supor que a contribuição foi criada como uma forma de a União não ter de repartir receitas tributárias com os Estados e os Municípios."

Como bem afirmam José Roberto Afonso, Daniel Szelbracikowski e Celso Correia Neto:<sup>50</sup>

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

---

58/8991/1/Impactos%20econ%C3%B4micos.pdf >. Extraído em: 11 nov. 2023), "pelo lado do pacto federativo, o fato de essa contribuição não entrar no cômputo das transferências pode levar a União a preferir reajustar alíquotas da CSLL, em vez de alíquotas do IRPJ. [...] Como foi discutido na introdução, a diferença relevante entre a CSLL e o IRPJ diz respeito à questão federativa. Por não entrar no cálculo do FPE e do FPM, a receita da CSLL fica totalmente com a União, enquanto a receita do IRPJ é dividida com Estados e Municípios." Como bem avalia o economista, em 1995, a arrecadação da CSLL correspondeu a 0,83% e a 4,91% da arrecadação federal total. No período 1995-2015, a arrecadação dessa contribuição cresceu em relação ao PIB e à arrecadação total da Receita Federal do Brasil. No tocante ao PIB, o crescimento foi de 24,9%, passando de 0,83% para 1,04% do PIB. Excluindo-se a arrecadação previdenciária (que no período 1995-2015 correspondeu, em média, a 27,13% da arrecadação da União), a arrecadação média da CSLL no período foi de 5%, menor apenas que a da Cofins (15,91%), do IRRF (13,97%), do IRPJ (9,52%) e do IPI (6,44%).

<sup>50</sup> Cf. AFONSO, José Roberto Rodrigues; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa; CORREIA NETO, Celso. Contribuição..., cit.



contrário, as majorações seriam justificadas em razão da – suposta – necessidade de arrecadação do Governo, sob um pretenso ideal redistributivo. (g.n.)

Com todas as vênias, a CSLL, ao se tornar uma espécie de “adicional do imposto de renda com destinação especificada” (para a Seguridade Social), sempre foi um mecanismo de evitação do compartilhamento de receitas da tributação sobre a renda com os entes subnacionais, conforme determinado pelo art. 159, I, da CRFB/1988.

É ressabido que, em 2007, no julgamento da ADI 15, o STF decidiu que todos os contribuintes deveriam pagar a CSLL. Entretanto, os Tribunais Superiores precisam, sob pena de deixar o desenho federal ser desfigurado, zelar rigorosamente pela modelagem constitucional e pela racionalidade do Sistema Tributário Nacional, e atuar firmemente para **evitar a FRAUDE À CONSTITUIÇÃO e os abusos.**

## **5. A FRAUDE À CONSTITUIÇÃO E A NECESSÁRIA APLICAÇÃO DA NORMA FRAUDADA**

A FRAUDE À LEI, como bem observa Heleno Taveira Torres,<sup>51</sup> é usualmente entendida como aquela “violação indireta de normas, encobertas por outras normas, de forma ardilosa, mediante atos unilaterais ou bilaterais, de tal modo que o sujeito possa fugir à aplicação de normas imperativas”. O agente, para escapar dos resultados previstos por uma norma específica (que deveria ser aplicada), se vale de outra dada para finalidades distintas. Uma norma serve de “anteparo” para evitar as consequências jurídicas de outra.

A FRAUDE À LEI se verifica quando se intenta amparar um resultado contrário a uma norma, utilizando outra que foi prevista para finalidade diferente. Pressupõe-se, então, a presença de duas normas: uma

---

<sup>51</sup> Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 338.

norma instrumento de cobertura e uma norma fraudada. Determinado resultado, cuja consecução pelos meios jurídicos normais seria esperado, é conseguido por meio de outros dispositivos jurídicos, que natural e primariamente possuem fins diversos, e que não estão gravados ou o estão de forma mais atenuada.<sup>52</sup>

A diferença entre a FRAUDE A LEI e a atividade *CONTRA LEGEM* está no fato de que, no último caso, verifica-se uma infração frontal e aberta a uma norma imperativa, ao passo que, na “fraude à lei”, não se ataca especificamente a norma fraudada, mas se realizam atos tendentes a substituir tal norma, para que em seu lugar se aplique outra, que favoreça os resultados desejados.<sup>53</sup> Trata-se, portanto, de uma vulneração oblíqua a uma norma proibitiva ou imperativa, inderrogável pela vontade das partes.

Tal como determina o **art. 166, VI, do *novel* Código Civil Brasileiro**,<sup>54</sup> o ordenamento jurídico espanhol introduziu a “fraude à lei” em seu Código Civil, sendo que o artigo 6.4 dispõe que “os atos realizados ao amparo do texto de uma norma que estabeleça um resultado proibido pelo ordenamento jurídico ou contrário a ele, se considerarão atos em fraude à lei, que não podem impedir a aplicação da norma que se pretende elidir”.<sup>55</sup> A forma mais adequada e técnica de se entender a cláusula geral, portanto, é a de que a “fraude à lei” pressupõe uma circunvolución de la ley, ou como enfatiza a mais atualizada doutrina, *se utiliza un medio indirecto para eludir*

---

<sup>52</sup> Nesse sentido, MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO; TEJERIZO LÓPEZ. *Curso de derecho financiero y tributario*. 8. ed. Madrid: Tecnos, 1997, p. 229.

<sup>53</sup> Para Tulio Rosembuj (*El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1994, p. 15), a “fraude à lei” atenta contra o espírito e finalidade do ordenamento jurídico, ou seja, abrange atos que perseguem um resultado proibido ou contrário ao sistema, tomado globalmente.

<sup>54</sup> **Art. 166 do Código Civil Brasileiro**. É nulo o negócio jurídico quando: [...] VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa; [...].

<sup>55</sup> Nos termos do Código Civil Espanhol: *Artículo 6.4: Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.*”

*la aplicación de la norma, tratando de ampararse en otra ley que sólo de manera aparente protege o ato realizado.*<sup>56</sup>

O Código Civil espanhol alerta para três importantes características dos atos em “fraude à lei”: (1) ato realizado ao amparo de um texto legal de uma norma; (2) esses atos devem perseguir um fim proibido pelo ordenamento jurídico ou contrário a ele; (3) os atos não impedem a aplicação da norma fraudada.

Quanto ao primeiro ponto, pode-se verificar que a “fraude à lei” é passível de se materializar com a realização de um ato ou de uma cadeia de atos combinados, sendo que, nesse último caso, pode-se verificar a mais perfeita licitude dos atos tomados isoladamente.

Quanto ao segundo, ele traz à baila a questão de se saber se a “fraude à lei” exige a intenção fraudulenta do agente, ou se, ao contrário, basta que se verifique o resultado antijurídico (proibido ou contrário ao ordenamento jurídico). Como assinala Tulio Rosembuj,<sup>57</sup> a melhor doutrina entende que não é sequer necessário que a pessoa que realiza o ato tenha a intenção de burlar a lei, porque o objetivo derradeiro da doutrina da “fraude à lei” é o de defender o cumprimento das normas e não a repressão de qualquer intenção maliciosa.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup> Cf. ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley ...*, cit. p. 19-29.

<sup>57</sup> Como afirma Tulio Rosembuj (*El fraude de ley...*, cit. p. 23-27), *lo que se sanciona en el fraude a la ley no es la mala fe o la intención maliciosa del agente, sino el acto de incumplimiento de las leyes*. Da mesma forma, afirma Sols Lucía que *no será tanto el hecho de engañar o defraudar, sino el perseguir con éxito un resultado prohibido, para cuya obtención fue necesario trazar un camino tortuoso*.

<sup>58</sup> Na direção, o professor português Manuel A. Domingues de Andrade (*Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis*. 4ª ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987, p. 337-340) afirma que, na verificação da *fraudem legis*, não é determinante a pesquisa de intenções. Em suas palavras: *É necessário e suficiente para haver fraude à lei que tal situação ou resultado esteja em contraste com a finalidade legal*.

Quanto ao terceiro requisito, doutrinariamente, se a atividade *contra legem* tem como sanção a nulidade do ato, na "fraude à lei", aplica-se a norma fraudada. Se a norma fraudada é proibitiva, o ato será nulo;<sup>59</sup> por outro lado, nos demais casos, o ato será válido, entretanto os seus efeitos serão dados pelo previsto na norma elidida. Portanto, em um negócio em "fraude à lei", por exemplo, a reação que o Direito consagra é a aplicação da norma destinada a regulá-lo (norma fraudada), em lugar da norma que o agente intenta se amparar (norma de cobertura). Não há aplicação analógica, mas apenas a aplicação da norma que realmente está destinada a regular o negócio efetivamente praticado.<sup>60</sup>

Na "fraude à lei", dá-se um ataque ao ordenamento jurídico considerado como um todo. A "fraude à lei" atenta contra o espírito e finalidade do ordenamento jurídico como um todo, ou seja, abrange atos que perseguem um resultado proibido ou contrário ao ordenamento jurídico em uma consideração global.<sup>61</sup> Em outras palavras, o ordenamento jurídico, tomado como um sistema coerente, é afetado e atacado. Por isso, o sentido da norma que deve ser aplicada é apurado a partir do conjunto das normas, não devendo ser acolhida a letra fria de uma lei isolada.<sup>62</sup>

---

<sup>59</sup> Nessa mesma direção, a fraude à lei imperativa veio prevista no novel Código Civil Brasileiro.

<sup>60</sup> Nesse sentido, ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit. p. 305. Como salientam BAYONA e SOLER, a "fraude à lei" não está contemplada no Direito sancionador e, nesse sentido, a conduta não constitui um ilícito em sentido técnico, ainda que, como afirma CORTÉS e MARTÍN DELGADO, *su validez produzca un resultado de cierto matiz antijurídico* (Cf. ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit. p. 305).

<sup>61</sup> Nesse sentido, ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit. p. 25- 27. Como assinala SOLS LUCÍA, *el moderno reconocimiento del fraude implica la aceptación de ordenamiento legal en su totalidad* (cf. ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit. p. 25-27.)

<sup>62</sup> Como bem afirmam Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero (*Ilícitos atípicos*. 2ª ed. Madrid: Editorial Trotta, 2006, p. 27), *si los ilícitos típicos son, pues, conductas contrarias a una regla (de mandato), los ilícitos atípicos serían las conductas contrarias a principios de mandato*. Para os autores, nos ilícitos atípicos ("fraude à lei", "abuso de direito" e "desvio de poder"), a princípio, o caso parece coberto por uma regra permissiva, mas que passa a ser proibida, mudando seu "status deontológico", se considerados outros fatores. Nesses casos, os princípios desempenham um papel essencial.

Tal como a lei, a Constituição (como um todo) pode ser fraudada por meio de leis ou mesmo por emendas constitucionais. Como já se pronunciou o Ministro Celso de Mello,<sup>63</sup> o direito pátrio não admite mais a “fraude à vontade da Constituição”. A FRAUDE À CONSTITUIÇÃO se dá quando a Constituição é fraudada por leis ou emendas constitucionais que distorcem o modelo traçado pela Constituição ou ofendem/contornam seus princípios fundamentais. Tal como na “fraude à lei”, na FRAUDE À CONSTITUIÇÃO ocorre uma *circunvolución de la Constitución*. Não ocorre uma inconstitucionalidade direta, uma infração frontal e aberta à norma constitucional, mas uma espécie de “vulneração oblíqua” de matiz antijurídico aos mandamentos constitucionais.

A aplicação de uma norma constitucional prevista para determinada finalidade é elidida por uma norma de cobertura. **Seja por meio de uma lei, seja por meio de uma emenda constitucional, a aplicação de uma norma constitucional é elidida pela norma de cobertura que serve para finalidades distintas, vulnerando-se, assim, um princípio constitucional fulcral.**

Nesse compasso, a FRAUDE À CONSTITUIÇÃO pode ocorrer quando uma emenda constitucional ou uma lei atenta contra todo o sistema constitucional, vulnerando obliquamente uma regra constitucional, ofendendo um princípio constitucional fulcral (cláusula pétrea).

Atacando um princípio constitucional fulcral, o legislador faz com que existam duas regras constitucionais (a princípio) válidas, sendo que uma

---

<sup>63</sup> Como aduziu o Ministro Celso de Mello em seus votos nos seguintes Mandados de Injunção de n. 670, 708 e 712: “Em suma, senhores Ministros, as considerações que venho de fazer somente podem levar-me ao reconhecimento de que não mais se pode tolerar, sob pena de fraudar-se a vontade da Constituição, esse estado de continuada, inaceitável, irrazoável e abusiva inércia da União Federal, cuja omissão, além de lesiva ao direito dos servidores públicos civis – a quem se vem negando, arbitrariamente, o exercício do direito de greve, já assegurado pelo texto constitucional –, traduz um incompreensível sentimento de despreço pela autoridade, pelo valor e pelo alto significado de que se reveste a Constituição da República”.

delas existe para evitar os resultados jurídicos da outra. Nesses casos, isoladamente avaliadas, as duas normas são juridicamente perfeitas, portanto, pelo menos a princípio, não há de se falar em inconstitucionalidade de uma ou de outra, entretanto, por se tratar de “fraude à lei” (em sentido *lato*), cumpre impor os efeitos jurídicos da norma fraudada. Não há inconstitucionalidade, infração frontal e aberta a uma regra constitucional, mas sim uma espécie de “vulneração oblíqua” a uma outra regra constitucional, em ofensa a um princípio constitucional fulcral. Na FRAUDE À CONSTITUIÇÃO, o Sistema Constitucional é ferido em sua totalidade. Ambas as regras constitucionais devem ser aplicadas, mas os resultados que ocorrem em “fraude à lei” devem ser ajustados ao “espírito da Constituição”.

No caso em estudo, em que pese sequer ser necessária a pesquisa de intenções, **é patente que a União instituiu por lei a CSLL para fraudar o mandamento constitucional que determina que parcela da receita do IRPJ seja partilhada com os entes subnacionais**. Exatamente por isso é que focou todos os seus esforços arrecadatários nessa espécie tributária, utilizando-a ao invés de majorar as alíquotas do IRPJ, ferindo o PRINCÍPIO FEDERAL.

O Sistema Constitucional Tributário foi originalmente desenhado para garantir o “equilíbrio federativo” e o constituinte previu a situação de a União Federal instituir novos impostos para financiar despesas adicionais de seu orçamento fiscal. O art. 154, I, da CRFB/1988, traz exatamente o mecanismo que permite o exercício de competência residual para instituir impostos não previstos no art. 153. Em respeito ao princípio federativo, o produto da arrecadação desse imposto deve pertencer aos Estados e DF à razão de 20%, nos termos do art. 157, II, da CRFB/88. O Sistema Tributário desenhado pela CRFB/1988, como não poderia deixar de ser, foi pensado em absoluta sintonia com os mandamentos do princípio federativo.

Em razão da referida deturpação da arquitetura constitucional, relevante percentual da arrecadação federal deixou de ser compartilhado com os Estados e Municípios. As leis que instituem a CSLL, assim, servem de cobertura para que se possa elidir o cumprimento do art. 159, I, da CRFB/1988, em flagrante FRAUDE À CONSTITUIÇÃO e em ofensa ao PRINCÍPIO FEDERATIVO (cláusula pétrea da CRFB/1988).

Em vez de aumentar a alíquota do IRPJ ou de instituir imposto residual, para elidir a partilha de recursos com os entes subnacionais, a União instituiu e/ou aumentou a alíquota de tributos (idênticos) que não são repartidos com os demais entes da Federação. Não partilhar a receita da CSLL, assim, seria um entendimento em FRAUDE À CONSTITUIÇÃO, ou seja, em oblíqua infração ao princípio federativo e ao Sistema Tributário Nacional como um todo, portanto, que deve ser afastado, aplicando-se a norma fraudada (que determina a partilha de recursos – art. 159, I, da CRFB/1988).

As normas constitucionais que compõem o Sistema Tributário Nacional se integram (PRINCÍPIO DA INTEGRIDADE) e trazem subjacente aos textos legais os princípios por meio dos quais a CRFB/1988 se estrutura. O FEDERALISMO, cláusula pétrea e preceito fundamental, é um dos pilares do sistema tributário e fiscal. A “repartição vertical de receitas” expressa aspecto fundamental do PRINCÍPIO FEDERATIVO, portanto, sonegar a partilha de recursos é minimizar a autonomia financeira dos Estados, é desequilibrar o pacto federativo, é ofender obliquamente o princípio federativo, é arranhar o princípio democrático, é “fraudar a lei”, ou seja, é FRAUDE À CONSTITUIÇÃO.

## 6. RESPOSTA AO QUESTIONAMENTO TRAZIDO

A ausência de partilha da receita da CSLL ofende cláusula pétrea do federalismo e faz pouco do ideal democrático. Apenas aplicando a norma



fraudada é que é possível afastar a “fraude à lei” (FRAUDE À CONSTITUIÇÃO) e evitar uma lesão ao ordenamento constitucional como um todo. Cabe frisar que **não se trata de declarar a CSLL inconstitucional, sobretudo porque isso já foi decidido pelo STF, mas de aplicar os efeitos jurídicos da norma fraudada**, qual seja, **o art. 159, I, da CRFB/1988**.

Ao contrário, a partir da ideia de que a CSLL é constitucional, o que se faz necessário **para afastar a FRAUDE À CONSTITUIÇÃO é determinar à União que compartilhe com Estados, DF e Municípios o valor correspondente à 50% (cinquenta por cento) de toda a arrecadação federal percebida a título de CSLL**.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> É preciso observar as várias emendas constitucionais que já alteraram o dispositivo:

Art. 159 da CRFB/1988. A União entregará:

I - Do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:

I - Do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma: (redação dada pela EC 55/2007)

I - Do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: (redação dada pela EC 84/2014);

I - Do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma: (redação dada pela EC 112/2021)

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

f) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de setembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 112, de 2021)

Obviamente, não se deve pretender que o ente maior efetue o depósito de bilhões de reais aos entes subnacionais de imediato, mas que considere esse valor no cálculo da dívida dos Estados e Municípios, e que, imediatamente, passe, afastando a FRAUDE À CONSTITUIÇÃO, a compartilhar com os entes subnacionais a receita dessa contribuição especial, nos termos do art. 159, I, da CRFB/1988.

O problema federativo é grave e o STF já se deu conta disso. A ameaça ao ideal democrático é muito perigosa e é preciso que olhares atentos sejam direcionados para a questão.

**O STF, guardião maior da Constituição, deve impedir os abusos e as fraudes perpetradas pela União contra o federalismo brasileiro.** De nada adianta reconhecer em julgados que o Brasil conta com um “esfrangalhado federalismo fiscal” se o STF não puder estancar esse movimento gradativo e sub-reptício de “fraude à lei” em ofensa ao PRINCÍPIO FEDERAL.

É preciso coragem; é preciso fazer justiça; é preciso resolver esse problema que é estrutural; é preciso dar continuidade ao sonho do Constituinte de 1988 de fazer desse país uma verdadeira democracia.

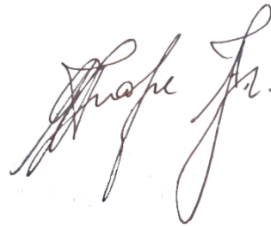
É preciso ter fé nos Tribunais Superiores.

Em linhas de conclusão, pode-se responder aos questionamentos trazidos de forma afirmativa nos seguintes termos:

Considerando o disposto no art. 159, I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, e tendo em vista a inquestionável FRAUDE À CONSTITUIÇÃO, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios da Federação fazem jus à partilha das receitas arrecadadas com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), desde sua criação, podendo/devendo esses valores serem abatidos da dívida dos entes subnacionais com a União.

Salvo melhor juízo, esse é o nosso entendimento *sub censura*.

Belo Horizonte/São Paulo, 25 de novembro de 2023



**ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR**

Professor de Direito Público do Quadro Permanente da Graduação, Mestrado e Doutorado da Faculdade de Direito da UFMG  
Pós-Doutoramento em Democracia e Direitos Humanos pela Universidade de Coimbra  
Doutor em Direito pela UFMG  
Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Lisboa  
Ex-Advogado Geral do Estado de Minas Gerais  
Advogado, conferencista e parecerista