

SUMÁRIO EXECUTIVO

A CSLL E A FRAUDE AO PRINCÍPIO FEDERATIVO

Onofre Alves Batista Júnior¹

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (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. A CSLL foi incorporada à Constituição de 1988 (CRFB/1988) em 1998, pela EC 20.

A CSLL adota o mesmo fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e sua base de cálculo é idêntica à relativa ao referido imposto. Na realidade, a CSLL é uma espécie de “imposto renda paralelo” não compartilhado com os entes subnacionais, com receita afetada à Seguridade Social.

O art. 1º da CRFB/1988 já consagra o PRINCÍPIO FEDERATIVO, que é proclamado como cláusula pétrea no art. 60, § 4º, I, da CRFB/1988. Trata-se do mais firme desenho institucional que possibilita a “separação dos poderes” e da forma de Estado mais compatível com o projeto constituinte de se modelar um Estado de Direito Democrático. O princípio exige a manutenção do “equilíbrio federativo”, para que se possa garantir a descentralização dos poderes. Nesse compasso, é ofensiva ao princípio as decisões políticas que firmam a autonomia política e financeira dos entes subnacionais.

A CRFB/1988 foi modelada para assegurar a cada pessoa política autonomia financeira, por isso, desde logo, atribuí, nos artigos 153 (a União), 155 (aos Estados e DF) e 156 (aos Municípios e DF), competência tributária para instituir tributos próprios. Da mesma forma, nos artigos 157 a 159, além dos tributos da competência de cada um dos entes federados, a CRFB/1988 firmou transferências que devem complementar os recursos necessários para que cada uma das pessoas políticas possa cumprir seu papel.

Quando os entes federados menores são privados dos recursos necessários para fazer frente à sua missão constitucional, porque os recursos foram centralizados, ocorre ofensa cabal ao princípio federativo. 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, definindo competências materiais e tributárias de forma a propiciar o convívio harmônico entre os diversos entes federados. Assim foi firmado o “pacto federativo” e, nesses termos, foi estabelecido o “equilíbrio federativo”.

A CRFB/1988 prevê a partilha pela União de praticamente todos os seus impostos, salvo os impostos com finalidade claramente extrafiscal. No caso do imposto de rendas, 49% do montante arrecadado deve ser entregue aos entes subnacionais pela União, nos termos do art. 159 da CRFB/1988.

As receitas são próprias do ente federado para assim se evitar a concentração de recursos no ente central e a necessidade de “transferências voluntárias”, sobretudo por meio da conhecida “política dos pires nas mãos”. Foi desse modo que a CRFB/1988 modelou o sistema tributário em sintonia com os mandamentos do federalismo, para evitar o desequilíbrio federativo.

Entretanto, pouco a pouco, a União foi subvertendo o modelo previsto na CRFB/1988, seja com artifícios como a DRU, seja com a proliferação desregrada de contribuições especiais não compartilhadas. Entretanto, 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 o potencial tributário dos entes subnacionais, nem para subverter o equilíbrio federativo.

¹ Professor de Direito Público do Quadro Efetivo da Graduação e Pós-Graduação da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG. Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Lisboa; Doutor em Direito pela UFMG; Pós-Doutoramento em Direito (Democracia e Direitos Humanos) pela Universidade de Coimbra. Diretor Científico da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. Conselheiro Consultivo do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais do Estado e do Distrito Federal – CONPEG. Ex-Advogado Geral do Estado de Minas Gerais. Ex-Procurador do Estado de MG. Advogado, Parecerista.

Acontece que 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 que foi desmontando o modelo federal e promovendo o desgaste do Estado Democrático. Assim, o poder, ao longo dos anos, foi se concentrando na União, deixando as bases da democracia brasileira corroídas.

Tem se tornado cada vez mais comum a instituição e a majoração de contribuições pela União, sob a justificativa de que elas estariam financiando algum serviço ligado à área social. Na verdade, porém, o que se arrecada com as contribuições sociais serve para evitar a retirada de dinheiro do orçamento da União.

A desnecessidade de repartição dos recursos gerou, na União, a clara preferência pelas contribuições especiais, ao invés de se aumentar a receita por meio dos impostos partilhados. Dessa forma, entre 1994 e 2002, a carga tributária brasileira subiu de 24% para 33% do PIB e, nesse 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 especiais. Com isso, a União reverteu o ideal federativo, em nítido prejuízo das unidades subnacionais, configurando uma espécie de “sistema tributário dual”.

A partir do momento que a União, por um lado, passou a promover desonerações e deduções dos tributos partilhados, por outro, passou a aumentar os tributos não partilhados. Dessa forma, a saúde financeira dos entes federativos menores ficou substancialmente afetada. 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. Por um lado, a União centraliza mais de 68% da receita tributária e aos entes subnacionais, por outro, cabem cada vez mais as despesas com saúde, com educação e com segurança. O resultado é a falência do modelo prestacional de Estado Democrático de Direito.

A União gasta, sobretudo, com Previdência Social e Dívida Pública. Se a Previdência representa cerca de 20% do gasto total, quase 50% da receita da União vem sendo aplicada no pagamento da Dívida Pública que, curiosamente, é essencialmente interna e funciona como um substitutivo aos tributos (em forte atrativo para as classes mais abastadas). 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.

Na prática, a partir das iniciativas da União, vem ocorrendo a destruição do aparato vocacionado ao atendimento das necessidades mais essenciais da população. O federalismo fiscal, a “separação vertical dos poderes” e o ideal democrático, assim, vêm sendo “esfrangalhados”, pouco a pouco, em um movimento de “FRAUDE À CONSTITUIÇÃO”.

A CSLL, na realidade, é um “tributo sobre a renda paralelo” não compartilhado com os entes subnacionais. Assim, a União contorna os mandamentos que disciplinam o compartilhamento do IRPJ instituindo e majorando a CSLL.

A identidade dos dois tributos sobre a renda é tanta que o art. 11 da Lei nº 13.202/2015 teve de estabelecer que os acordos que o Brasil celebra para evitar a dupla tributação abrangem não apenas o IRPJ, como também a CSLL. A propósito, a CSLL foi instituída como um complemento à 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 mesmo montante de receita que foi reduzido. Assim os Estados foram lesados, porque parte da arrecadação do IRPJ é dividida com outros entes federativos, mas a arrecadação da CSLL fica integralmente com a União.

A Exposição de Motivos da MP 22/2008 deixa evidenciado que o interesse da União em criar a CSLL se deveu ao desejo de reduzir o IRPJ, minimizando o *quantum* que deveria corresponder aos entes subnacionais. Nos seus termos vem expresso que, em razão da necessidade de recursos adicionais, para se evitar o dispêndio de recursos orçamentários procedentes de “outras fontes” e a majoração de impostos federais partilhados, a MP 22 criou a CSLL e reduziu a alíquota do IRPJ de 35% para 30%. Enfim, a CSLL foi criada para evitar a partilha de recursos

da União com os entes subnacionais. Assim, os Estados, o DF e os Municípios foram e são “fraudados” na partilha de receitas tributárias.

É ressaltado que, em 2007, no julgamento da ADI 15, o STF decidiu que a CSLL era constitucional. 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.

A fraude à lei é entendida como aquela violação indireta de normas, que são encobertas por outras normas, de forma ardilosa, para 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.

Tal como determina o art. 166, VI, do Código Civil Brasileiro, é nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa. Se a atividade *contra legem* tem como sanção a nulidade do ato, na fraude à lei, aplica-se a norma fraudada. Tal como a lei, a Constituição pode ser fraudada por meio de leis ou mesmo por emendas constitucionais. Assim, na FRAUDE À CONSTITUIÇÃO ocorre uma *circunvolución de la Constitución*, embora não ocorra uma inconstitucionalidade, nem uma infração frontal à norma constitucional, mas uma espécie de “vulneração oblíqua” aos mandamentos constitucionais.

No caso em tela, é patente que a União instituiu a CSLL para fraudar o mandamento constitucional que determina que parcela da receita do IRPJ seja partilhada com os entes subnacionais, ferindo, assim, o PRINCÍPIO FEDERAL. 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.

A ausência de partilha da receita da CSLL ofende o princípio federativo e o ideal democrático. Apenas aplicando a norma fraudada é que é possível afastar a 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.

Nesse sentido, 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 49% de toda a arrecadação federal percebida a título de CSLL.

Obviamente, não se pretende 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, 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.