

# CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PROBLEMAS JURÍDICOS

(Cofins, PIS, CSLL e CPMF)

Coordenador

---

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

---

FÁBIO JUNQUEIRA DE CARVALHO  
FERNANDO OSORIO DE ALMEIDA JUNIOR  
GABRIEL LACERDA TROIANELLI  
GENISON AUGUSTO COUTO SILVA  
HUGO DE BRITO MACHADO  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
JOÃO DÁCIO ROLIM  
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO  
JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA  
LEO KRAKOWIAK  
LUÍS EDUARDO SCHOUERI  
LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO  
MARCELA VERGNA BARCELLOS SILVEIRA  
MARCIANO SEABRA DE GODOI  
MARIA INÊS MURGEL  
TATIANA CARVALHO SEDA

## Observação

*O presente volume já estava com seu desenvolvimento gráfico adiantado quando foi publicada a Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999 (D.O.U. 1 de 29.01.99, pp. 26 e 27), que altera certas disposições objeto de alguns estudos nele reunidos.*

*Dada a relevância de muitos problemas jurídicos aqui focalizados e a oportunidade de sua pronta apresentação aos operadores do Direito Tributário, optamos por manter o volume com sua estrutura anterior às mencionadas alterações.*

**DIALÉTICA**

São Paulo - 1999



# Aumento da Cofins e Compensação com a CSLL: Considerações sobre sua Possível Ilegitimidade

JOÃO DÁCIO ROLIM

*Professor de Direito Tributário da FGV, Doutorando em Direito Tributário pela Universidade de Federal de Minas Gerais. Advogado.*



MARCIANO SEABRA DE GODOI

*Advogado em Minas Gerais e Mestrando em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais.*





## Aumento da Cofins e Compensação com a CSLL: Considerações sobre sua Possível Ilegitimidade

JOÃO DÁCIO ROLIM

MARCIANO SEABRA DE GODOI

### 1. Natureza Jurídica do Acréscimo de Alíquota Compensável

O art. 8º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, majorou a alíquota da Cofins, elevando-a de 2 para 3%. Decidiu o legislador tornar mais forte a tributação sobre a receita das empresas. Esta política tributária de aumentar a pressão arrecadatória a partir das exações que incidem sobre a receita é realmente lamentável, principalmente num contexto recessivo como o presente, pois implica chamar a pagar mais tributo uma empresa que provavelmente não aumentou seu lucro e que assim não apresenta mais capacidade contributiva que pudesse justificar o aumento da carga tributária. Todavia, se a Constituição dá competência à União Federal para instituir e cobrar contribuição previdenciária sobre “o faturamento ou a receita” (art. 195, I, b), o poder de aumentar a alíquota através de lei e respeitada a regra da anterioridade é *a priori* inegável (uma das exceções contempladas pelo texto constitucional se refere à hipótese de a nova alíquota significar o início de uma tributação com efeito de confisco).

O aumento da alíquota da Cofins foi acompanhado de uma medida que permitiu a compensação de até um terço desta contribuição, quando efetivamente paga, com a contribuição social sobre o lucro devida em cada período de apuração trimestral ou anual (art. 8º, § 1º).

Antes de entrar nas condições impostas pelos demais parágrafos do art. 8º para a realização de tal compensação, consideramos importante tecer algumas constatações provisórias:

i: A partir da Lei 9.718, a Cofins corresponde a 3% da receita bruta da empresa, haja compensação ou não com a CSLL.

ii: As empresas que realizarem a mencionada compensação pagarão menos CSLL do que pagariam se não fosse o § 1º do art. 8º.



Reafirme-se por outras palavras: as empresas que realizarem a compensação não pagarão *ipso facto* menos Cofins, pagarão *ipso facto* menos CSLL.

iii: A Cofins deve ser inexoravelmente paga aplicando-se 3% sobre a receita bruta, tenha a empresa lucro grande, pequeno ou mesmo prejuízo. A compensação é algo que afetará a arrecadação da CSLL e não a arrecadação da Cofins. Se nenhuma empresa brasileira apresentar lucro em 1999 (e assim não realizar a referida compensação), a arrecadação da Cofins será a mesma que seria verificada se todas as empresas apresentarem lucro (e realizassem a compensação).

Feitas estas constatações, vejamos as condições para a compensação: a Cofins cujo terço poderá ser compensado deverá corresponder necessariamente a mês compreendido no período de apuração da CSLL compensada. Ou seja, o terço da Cofins relativa a janeiro de 2000 só poderá ser compensado com a CSLL incidente sobre o lucro apurado no ano-base de 2000 (art. 8º, § 2º, I).

Um terço da Cofins paga sobre a receita bruta de janeiro (cuja data de recolhimento é 10 de fevereiro) pode ser compensado com a CSLL a ser recolhida pelo regime de estimativa (lucro real anual) referente ao próprio mês de janeiro (cuja data de recolhimento é 28 de fevereiro). (art. 8º, § 2º, II)

Encerrado o ano-calendário, o terço da Cofins paga durante os doze meses, se não puder ser compensado com a CSLL porque a empresa não teve lucro no mesmo ano, não poderá ser compensado com a eventual CSLL incidente sobre o lucro do ano-base seguinte, e tampouco poderá ser pleiteada a restituição do terço da Cofins. O mesmo aplica-se ao resíduo desta terça parte da Cofins paga quando a compensação se fizer apenas parcialmente, ou seja, o valor da CSLL a pagar for menor do que 1/3 da Cofins. (art. 8º, § 3º)

A Cofins que for compensada com a CSLL não poderá ser deduzida como despesa na apuração do lucro real (art. 8º, § 4º).

Apresentadas tais restrições à realização da compensação, voltemos a reafirmar que quando a lei fala em "Cofins compensada" não está falando em redução do recolhimento da Cofins mas redução do recolhimento da CSLL. Sim, porque a realização da compensação supõe o pagamento integral e definitivo da Cofins.

Há quem possa se manifestar no sentido de que o aumento da alíquota da Cofins de 2 para 3%, conjuntamente com a compensação

permitida entre 1/3 da Cofins e a CSLL, configuraria a) um empréstimo compulsório ou b) uma antecipação da CSLL.

O aumento de 1% da Cofins somente pode ser tido como um empréstimo compulsório se os recursos forem tomados do contribuinte com a promessa de devolvê-los. No empréstimo compulsório, todos os contribuintes adquirem pelo só fato da entrega dos recursos o direito de reavê-los no futuro, seja em dinheiro, seja em ações etc. Poder-se-ia dizer que, neste caso, o 1% pago como aumento da Cofins seria um crédito do contribuinte contra o Fisco, crédito este a ser utilizado para abater o saldo de CSLL a pagar? Se chegarmos a uma conclusão pela afirmativa seremos forçados a concluir pela presença de um empréstimo compulsório - inconstitucional *in casu*, pois que, dentre outros vícios, não foi instituído mediante lei complementar (art. 148 da Constituição).

Acreditamos que não se trata de empréstimo compulsório. O 1% da Cofins paga não se converte necessariamente em crédito do contribuinte que poderá ser utilizado para abatimento com a CSLL devida. As restrições do § 2º do art. 8º indicam claramente que a existência de base negativa da CSLL num ano-base (ou inexistência de CSLL a pagar no mesmo valor do terço da Cofins) não posterga para os períodos seguintes o direito à compensação. E aqui não se pode dizer: não posterga mas deveria postergar. Por que deveria necessariamente o legislador postergar? Não se trata aqui de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL cuja compensação nos exercícios seguintes deve ser garantida sob pena de subversão ao conceito de renda como acréscimo patrimonial efetivo. O que se tem *in casu* é a desoneração parcial da CSLL pelo legislador em função do recolhimento de uma outra contribuição de seguridade social.

Portanto, se o legislador houvesse disposto que, pagando a Cofins, um terço dela se converteria em crédito do contribuinte a ser exercitado sem qualquer prazo determinado com os futuros recolhimentos da CSLL, poder-se-ia considerar seriamente a hipótese de instituição (irregular) de empréstimo compulsório. Empréstimo compulsório deste tipo foi por exemplo o instituído pelo art. 42 da Lei 8.981/95, que dispôs que os lucros não poderiam mais ser compensados integralmente com os prejuízos fiscais, mas que, em compensação, estes não mais teriam prazo de prescrição. Neste caso, o imposto de renda incidente sobre os 70% do lucro real (que não pude-



ram ser compensados por prejuízos fiscais acumulados nos exercícios anteriores) configuram realmente empréstimo compulsório: seja porque seu recolhimento como imposto de renda propriamente dito não faz sentido (porque renda não houve e sim recomposição patrimonial), seja porque o dispositivo legal determinou que o valor que não fosse compensado em virtude da limitação poderia ser utilizado nos exercícios subsequentes, sem prazo de prescrição. Aqui, no caso do 1% da Cofins, nenhuma das duas razões está presente.

Seria o 1% da Cofins uma "antecipação"? Antecipação da Cofins não pode ser, pois o pagamento mensal da Cofins é definitivo: toma-se a receita bruta do mês, aplica-se a alíquota de 3% e a contribuição é recolhida de maneira definitiva. Poderíamos ver neste 1% da Cofins uma antecipação da CSLL? Também não, pois seria antecipação da CSLL se fosse um recolhimento que, ao final do período-base, necessariamente fosse levado em conta, seja para abater-se da CSLL devida, seja para compensar-se integralmente no exercício subsequente em caso de apuração de base de cálculo negativa.

Imaginemos que o contribuinte, ao final do ano-base, apure base negativa de CSLL. Se o terço da Cofins fosse realmente uma verdadeira "antecipação" da CSLL, este terço teria que ser necessariamente compensado com outras contribuições sociais a partir do próximo exercício, pois teria ocorrido um recolhimento indevido. Este aliás é o regime aplicado aos recolhimentos mensais por estimativa da CSLL, quando ao final do ano verifica-se que se apurou base de cálculo negativa. Todavia, o art. 8º é muito claro em dizer que a não apuração de CSLL a pagar impede que o terço da Cofins seja compensado nos exercícios seguintes - e, frise-se, tal impedimento não está a subverter qualquer conceito do direito privado (como renda ou lucro nos casos de proibição de compensação integral dos prejuízos fiscais). Sendo assim, o terço da Cofins não se configura como antecipação da CSLL. O raciocínio de que a lei "deveria" ter permitido a compensação do terço da Cofins nos exercícios seguintes e que assim se trata de uma antecipação é insubsistente, pois este "deveria" somente seria aceitável com a prova de que o legislador estava impedido de restringir a compensação. E por que estaria ele restringido? A esta pergunta alguns poderiam responder: porque se trata de uma mera antecipação ... Ora, dá-se aí um círculo vicioso, uma tautologia completa: o 1% da Cofins é antecipação da CSLL

porque deveria ser compensável nos exercícios seguintes, e deveria ser compensável nos exercícios seguintes porque é uma mera antecipação da CSLL!

Poderia ser invocado outro argumento para tentar justificar a extensão da compensação com outras contribuições de seguridade social e no futuro, indefinidamente, em função de outros princípios, mas seria isto possível ao jurista ou ao Judiciário aplicando a lei em casos concretos?

## 2. Princípio da Isonomia sob a Ótica Formal

Cabe analisar também se o art. 8º estaria ferindo o princípio da isonomia tributária. Admitamos, sem maiores aprofundamentos aqui desnecessários, que a isonomia tributária é desrespeitada quando o legislador prescreve tratamentos diferentes aos contribuintes sem que haja para tanto uma justificativa real, razoável e não-arbitrária.

Em primeiro lugar, discriminação entre os contribuintes quanto ao recolhimento da Cofins não há. Todos pagam a contribuição de forma uniforme: 3% sobre a receita bruta. Ter lucro alto ou baixo, prejuízo alto ou baixo, é irrelevante para a legislação da Cofins. Conforme dito acima, a Cofins deve ser inexoravelmente paga aplicando-se 3% sobre a receita bruta; a compensação prevista nos parágrafos do art. 8º da Lei 9.718 é algo que afetará a arrecadação da CSLL e não a arrecadação da Cofins. Como já dissemos, se nenhuma empresa brasileira apresentar lucro em 1999 (e assim não realizar a referida compensação), a arrecadação da Cofins será a mesma que seria verificada se todas as empresas apresentarem lucro (e realizassem a compensação). O que mudou é que, se não fosse a permissão da compensação contida no art. 8º da Lei 9.718, a arrecadação da CSL seria maior do que se a compensação não existisse, supondo que as empresas tivessem o mesmo lucro nos dois casos. Assim, a compensação representa na verdade uma desoneração da CSL, cuja alíquota efetiva agora é menor do que 8%.

Ressalte-se, portanto, que é equivocado dizer-se que os contribuintes lucrativos pagarão 2% de Cofins, e os contribuintes deficitários pagarão 3% de Cofins. Ambos na verdade pagarão 3% sobre a receita bruta a título de Cofins. O que ocorre é que os contribuintes lucrativos poderão pagar menos CSLL do que pagariam se o aumento da Cofins não tivesse sido acompanhado da permissão da compensação ora analisada.



Visto inexistir qualquer tratamento discriminatório aos contribuintes da Cofins, vejamos se há discriminação na CSLL. Se todo e qualquer contribuinte que apresente contribuição social sobre o lucro líquido a pagar poderá abater da contribuição devida 1/3 da Cofins efetivamente paga, forçoso é concluir que também aqui não há discriminação. O contribuinte que não tem base positiva da CSLL não praticou o fato gerador da contribuição e não será chamado, naturalmente, a recolher um centavo ao fisco. Dentre aqueles que praticam o fato gerador e recolhem a CSLL, a todos é dispensado o mesmo tratamento, no que diz respeito ao direito de compensar da CSLL a pagar até 1/3 da Cofins já paga.

Após esta análise verifica-se a dificuldade de realmente encontrar-se uma base sólida para sustentar a violação, pelo art. 8º da Lei 9.718 ao princípio da isonomia tal como insculpido no art. 150, II da Constituição.

### 3. A Progressividade da CSLL em Função da Margem de Lucro

Por outro lado, a desoneração da CSLL mediante sua compensação com a Cofins paga pode ser vista como a definição de alíquotas efetivas de CSLL diferenciadas em função da margem de lucratividade do empregador. Com efeito, a tabela abaixo demonstra que, dentro do universo composto apenas pelas empresas cujo lucro representa 12,5% ou mais do faturamento, a alíquota real ou efetiva da CSLL passa a ser progressiva em função da lucratividade.

Indicadores	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D	Empresa E
Faturamento	100	100	100	100	100
Lucro	8	12,5	20	30	50
CSLL antes da Lei 9.718	0,64 (8% de 8)	1 (8% de 12,5)	1,6 (8% de 20)	2,4 (8% de 30)	4 (8% de 50)
CSLL após a Lei 9.718	nihil	nihil	0,6 (1,6 - 1 de Cofins paga)	1,4 (2,4 - 1 de Cofins paga)	3 (4 - 1 de Cofins paga)
Alíquota real antes da Lei 9.718	8%	8%	8%	8%	8%
Alíquota real depois da Lei 9.718	nihil	nihil	3% (0,6 / 20)	4,67% (1,4 / 30)	6% (3 / 50)

CSL + Cofins  
após L. 9.718

3

3

3,6

4,4

6

A tabela mostra que, com relação aos contribuintes que têm lucratividade maior do que 12,5% do faturamento, a nova sistemática (aumento da Cofins ligado à redução na CSLL), apesar de não trazer qualquer ônus global (pois a soma da CSLL e da Cofins não foi alterada com a Lei 9.718/98) implica uma imposição da CSLL segundo alíquotas reais progressivas em função não do lucro absoluto, mas da margem de lucro.

Esta variação de alíquotas efetivas (a alíquota nominal fixa em 8%) pode ser vista como violadora do § 9º do art. 195 da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98 (DOU de 16/12/98), que parece permitir tal diferenciação somente em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. Ora, não há qualquer relação entre a desoneração da CSL e os critérios discriminadores previstos na referida norma constitucional, podendo-se considerar revogada por norma constitucional superveniente. Admitindo-se o regime jurídico da Lei 9.718/98 como constitucional, à época em que foi publicada, a revogação da desoneração da CSLL mediante diferenciação de alíquota, por incompatibilidade superveniente com a EC 20/98, implicaria na manutenção integral da alíquota de 3 % da Cofins? Talvez esta questão possa ser respondida nas entrelinhas dos comentários a seguir.

### 4. A Relação de Causalidade entre Majoração e Direito à Compensação

No tocante à redação final que prevaleceu da Lei 9.718/98, que é a que nos interessa do ponto de vista da própria finalidade jurídica da majoração da Cofins, o quadro normativo mudou essencialmente em comparação com a Medida Provisória originária, não só com relação à compensação com a CSL, mas quanto à própria forma de compensação mensal e não mais somente ao término do período trimestral ou anual, a qual no particular também pode afetar em certa medida a sua substância ou a sua precisa natureza jurídica. Adiantando uma possível conclusão, ou o adicional de um por cento é indissociável de sua finalidade, qual seja antecipar um recolhimento de forma que seja recuperado via compensação com a contribuição social sobre o lucro, ou dela se distancia tendo natureza diversa daquela exação com a qual é compensável.



Segundo esta segunda acepção, a nova alíquota da Cofins é de três por cento, como literalmente dispõe o *caput* do art. 8º da Lei 9.718/98, como já visto, tendo sido concedido uma redução de contribuição social sobre o lucro no valor de 1/3 da Cofins para quem pagar integralmente esta contribuição. Se considerado como privilégio, difícil será estendê-lo a contribuintes que não têm contribuição sobre o lucro a pagar, uma vez que favores fiscais, se não forem legítimos ou constitucionais, de rigor são nulos e não poderiam em tese ser aplicados a outras situações não previstas na lei discriminatória, mesmo em função do princípio da igualdade ou da capacidade contributiva.

Entretanto, parece-nos que penetrando um pouco mais no âmago da questão, superando a literalidade aparente do *caput* do art. 8º e vendo-o como parte de um todo, inclusive em conjunto com os seus parágrafos, e esta regulação jurídica dentro do próprio contexto de um sistema jurídico, pode-se chegar à conclusão de que a sua finalidade é aumentar a arrecadação especialmente daqueles que têm lucro reduzido, prejuízos fiscais acumulados ou prejuízos no exercício. Seria razoável em nome de um outro princípio, o da praticabilidade, adotar tal método de arrecadação uma vez que em termos práticos de fiscalização é muito mais fácil, eficiente e cômodo verificar a receita bruta do contribuinte e não o confronto entre todas as suas receitas e despesas, bem como assegurar uma arrecadação mínima de quem está circunstancialmente ou não (é irrelevante para o fisco) com prejuízo ou reduzida margem de lucro (inferior a, por exemplo, 1% do faturamento)? Mas esta é uma questão que somente pode ser respondida após o enfrentamento da primeira que lhe é prejudicial e perante a qual nos parece ser despicienda a exata natureza jurídica específica deste acréscimo de 50% na alíquota da Cofins (de 2% para 3%) ser contribuição sobre o faturamento ou sobre o lucro, embora possa ser mais razoável uma terceira espécie sobre a qual também seria interessante tecer relevantes considerações.

O princípio lógico jurídico da não contradição parece ter sido desafiado, necessitando-se talvez da utilização de conceitos para-lógicos, os quais admitem em tese premissas ou dados contraditórios entre si na solução de certos problemas especulativos ou naturais, sendo ainda pouco aceita a sua aplicação no âmbito do Direito. Como aceitar como lógica e razoável a discriminação precisamente contra

quem apresenta menos capacidade contributiva? Atribuir o direito à compensação com a CSL como mero privilégio poderia ser uma solução, mas realmente constituiria tal faculdade uma regalia ou faria parte da essência ou da própria finalidade da majoração da alíquota da Cofins?

Então, retornando à questão da finalidade deste acréscimo, pode-se em função não da estrita literalidade, mas da relação de causalidade existente entre a majoração e o direito à compensação, inferir-se que, se a finalidade é ilegítima por inconstitucional, esta inconstitucionalidade contamina a própria instituição ou majoração do tributo. Se o efeito é discriminatório e injustificável, não há como manter-se a sua causa, sendo que, ademais, a correlação jurídica entre ambas também se verifica por terem surgido no mundo jurídico ao mesmo tempo dentro de um contexto único. Se a alíquota da Cofins já fosse 3% e surgisse posteriormente o direito à compensação de 1% com a CSL, daí sim talvez se pudesse alegar uma ausência de relação de causalidade imediata a considerar uma simples regalia injustificável do ponto de vista econômico e jurídico, por penalizar precisamente quem está numa situação de ausência de menor capacidade contributiva, violando-se o princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade, pois ainda quando o meio seja adequado ao fim, sendo este desarrazoado ou absolutamente inconstitucional, o meio formalmente adequado torna-se ilegítimo.

Se fôssemos adotar a técnica de ponderação de bens ou valores, ou ainda a especificação de princípios, evidentemente a nosso ver o da pretensa praticabilidade e o do mero interesse arrecadatário - que não é princípio jurídico - teriam que ceder espaço àqueles considerados vetores da tributação em proteção ao contribuinte, bem como o mencionado da razoabilidade e o da própria equidade no âmbito específico da Seguridade Social. Iníqua e injusta a maior contribuição daquele que apresenta prejuízo. Com isto, responde-se à primeira indagação, após a conclusão da segunda no sentido de que o direito de compensação com a CSL integra evidentemente a finalidade da norma numa relação de causalidade.

## 5. Considerações Finais

Assim, se tomarmos o aumento da alíquota da Cofins e a desoneração da CSLL como partes complementares e incindíveis de



uma mesma medida legislativa, e aferirmos o efeito desta medida sobre o sistema de custeio da seguridade social, abre-se esta interessante faceta constitucional do problema. Vejamos. A medida legislativa composta pelos concomitantes e intencionalmente interligados aumento da Cofins e redução da CSLL indica uma grave alteração dos critérios de repartição entre a sociedade dos ônus envolvidos com o custeio do sistema de seguridade social, e a Constituição é categórica em afirmar que "compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: (...) IV- equidade na forma de participação no custeio; V - diversidade da base de financiamento; (...)" (art. 194, parágrafo único)

Ora, se tomarmos o sistema de custeio vigente antes da Lei 9.718 e tomarmos o sistema alterado pela mesma Lei, verifica-se o seguinte: *quanto aos recursos oriundos das contribuições cobradas dos empregadores (art. 195, I da Constituição), as empresas deficitárias foram chamadas a arcar com um esforço ainda maior, sendo que sua carga tributária, supondo uma situação de prejuízo em 1998 e 1999, aumentou consideravelmente no último ano. Ao mesmo tempo, os empregadores lucrativos não foram chamados a contribuir em nada com as novas fontes custeio.*

Com efeito, os contribuintes que têm prejuízo ou lucro menor do que 12,5% do faturamento foram chamados a arcar com uma cota maior do que aquela suportada antes da entrada em vigor do art. 8º da Lei 9.718. Isto porque, no caso dos deficitários, o 1% adicional da Cofins não correspondeu a nenhuma diminuição de contribuição antes recolhida; e no caso dos pouco lucrativos (abaixo de 12,5% do faturamento) o 1% adicional da Cofins superou em termos absolutos a desoneração completa da CSLL. Mas a partir de uma lucratividade de 12,5% sobre o faturamento, o aumento da Cofins é totalmente anulado pela desoneração da CSLL. Assim, *o empregador bastante lucrativo não teve sua contribuição global à seguridade aumentada após as medidas do art. 8º da Lei 9.718/98, sendo que quem "pagou a conta" sozinho foi o grupo do empregador deficitário e do empregador pouco lucrativo, que teve sua "cota de sacrifício" aumentada, em franca contradição ao art. 194, IV do Texto Maior.*

Parece-nos que, a partir desta perspectiva que enxerga as duas medidas (aumento da Cofins aliado à compensação com a CSLL) como parte de uma só ação intencional, ocorreu clara vulneração ao

texto constitucional. Enquanto este determina expressamente que o objetivo da lei que dispõe sobre as fontes de custeio da seguridade deve ser o de "equidade" e "diversidade" da base de financiamento, o art. 8º da Lei 9.718 contamina-se de uma iniquidade que a todos se apresenta clara: chama-se a pagar mais aquele que tem prejuízo e não tem capacidade contributiva, enquanto aquele que tem lucro e, portanto, capacidade econômica é preservado. Além de iníquo quanto à forma de participação no custeio da seguridade (art. 194, V da CF), o art. 8º implica um efeito que qualquer economista logo percebe: a maior tributação dos empregadores já deficitários irá gerar obviamente um aumento das demissões, e os empregados demitidos irão aumentar ainda mais os benefícios a serem pagos pelo sistema de seguridade social (que compreende a saúde, a previdência e a assistência social, nesta última incluídos programas como o seguro-desemprego).

Verifica-se, pois, que além de iníquo, o art. 8º da Lei 9.718 corrói lentamente a própria consistência financeira do sistema de seguridade social: a inadimplência dos já deficitários será certamente grande, anulando em grande parte o aporte de receita, e os benefícios que deverão ser pagos aos empregados demitidos em virtude da "derama" do Governo Federal contribuirão para aumentar a despesa da seguridade social.

Percebe-se que a equidade no custeio e a diversidade das bases de financiamento (objetivos imperativos segundo a Constituição Federal) está sendo trocada pelo legislador (aguilhado pelo Poder Executivo) pelo princípio da praticabilidade da tributação, mas por um princípio da praticabilidade deturpado e degenerado. Com efeito, o "afunilamento" das bases de financiamento para localizá-las cada vez mais no faturamento das empresas é muito mais fácil, eficiente e cômodo, bastando verificar-se a receita bruta do contribuinte e não o confronto entre todas as suas receitas e despesas, de forma a assegurar um mínimo de equidade.

Além destas inconstitucionalidades, as empresas deficitárias poderão argumentar e demonstrar que o "esforço extra" a que foram iniquamente condenadas representa uma tributação confiscatória, dado que, ao contrário do que ocorreu com as empresas lucrativas, o aumento da Cofins não implicou a diminuição de qualquer outro tributo antes recolhido. Assim, medindo-se o impacto da nova tribu-



tação sobre as finanças da empresa, poder-se-á comprovar que não é possível fazer frente à nova realidade sem descapitalização da empresa, demonstrando destarte como também o art. 150, IV da Constituição está sendo infirmado pelo dispositivo legal sobre o qual temos estas breves considerações.

## PIS/Pasep, Cofins e a Emenda Constitucional nº 20/98

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

*Advogado. Doutor e Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.*

