

CONSIDERAÇÕES SOBRE AS ALTERAÇÕES DO PIS E DA COFINS  
INTRODUZIDAS PELA LEI Nº 9.718/98.

*Geraldo Bemfica Teixeira*

O Judiciário Federal vem enfrentando inúmeras contendas versando sobre novo tema: Os efeitos tributários introduzidos pela Lei nº 9.718, de 27.11.1998, que, na parte que nos interessa nesse artigo, alterou a base de cálculo do PIS e da COFINS, abandonando o faturamento para eleger a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes. Veja-se o texto da Lei Ordinária nº 9.718/98, artigo 2º:

*“Art. 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observada a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta lei.*

*Art. 3º - O **faturamento** a que se refere o artigo anterior **corresponde à receita bruta** da pessoa jurídica.*

*§ 1º - **Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.***”  
(Grifamos.)

Já o art. 8º e parágrafos dessa mesma Lei nº 9.718/98 elevou a alíquota da COFINS para 3%, sendo compensável o montante correspondente a tal aumento percentual de 1% com o débito de mesma competência da contribuição social sobre o lucro da pessoa jurídica, “verbis”:

*“Art. 8º - Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.*

*§ 1º - A pessoa jurídica poderá compensar, com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL devida em cada período de apuração trimestral ou anual, até um terço da COFINS efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo. (...).”*

Ditas disposições, por força do art. 17, inciso I, da Lei Ordinária nº 9.718/98, entraram em vigor a partir de 1º de fevereiro de 1999, o que tem motivado inconformidade por parte de muitos contribuintes e soluções as mais diversas por parte do Judiciário. Creio importante elaborar algumas reflexões sobre o tema:

### **O Artigo 195, I, da CF/88.**

Com autorização constitucional contida no art. 195, inciso I, que viabilizava a instituição de contribuições sociais sobre o faturamento, veio ao mundo jurídico, em 1991, a Lei Complementar nº 70, que efetivamente criou dita contribuição social incidente sobre “o **faturamento mensal**, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.” (artigo 2º). No que toca ao PIS, o campo de incidência constou previsto no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, “verbis”: “A contribuição de julho será calculada com base no **faturamento** de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.”

A Lei Ordinária nº 9.718/98, contudo, alterou o conceito de faturamento, dispondo que “*Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de*

*atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”*

Pretendeu o legislador ordinário, pois, equiparar o conceito de *faturamento* com a *totalidade das receitas* auferidas pela pessoa jurídica, o que, de longe, ultrapassa a autorização constitucional contida no art. 195, inciso I, da CF/88, na redação vigente à época da edição da dita Lei Ordinária nº 9.718/98. Com efeito, o termo “*receita bruta*”, contido na Lei Complementar nº 70/91, tem exaustiva definição no seu artigo 2º, estando vinculado ao “*faturamento*”, nos termos do Decreto-lei nº 2.357/87. Foi com base nisso que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL admitiu o uso da expressão “*receita bruta*” ao invés de “*faturamento*” (termo utilizado no inciso I do art. 195 da Carta Magna). Disse a Suprema Corte, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 150.755-1/PE (Finsocial das Prestadoras de Serviços), que não vislumbrava inconstitucionalidade na expressão “*receita bruta*”, ***porquanto a entendia como “faturamento”***, tal como definido no Decreto-lei nº 2.357/87<sup>1</sup>, segundo o voto do Ministro Sepúlveda Pertence. Contrariado pelos votos dos insignes Ministros MARCO AURÉLIO e CARLOS VELLOSO, que defendiam a inconstitucionalidade, porque não admitiam que “*receita bruta*” e “*faturamento*” fossem tratados como sinônimos (art. 110 do CTN), o relator Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE esclareceu que também não os entendia como iguais, mas, no caso em pauta; “... Incidiria essa regra – que não precisaria estar no CTN, porque é elementar à própria aplicação da Constituição – se a lei dissesse: *faturamento é igual a receita bruta*. O que tentei mostrar no meu voto, a partir do Decreto-lei nº 2.397, é que a lei tributária, ao contrário, para o efeito do Finsocial, chamou *receita bruta* o que é *faturamento*. E, aí, ela se ajusta à Constituição.” Logo adiante, Sua Excelência esclareceu que : “*Há um consenso: faturamento é menos que receita bruta.*”, ao que o Ministro NÉRI DA SILVEIRA acrescentou: “*Com efeito, há, no*

<sup>1</sup> O MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE: “*Por tudo isso, não vejo inconstitucionalidade no art. 28 da Lei nº 7.738/89, a cuja validade entendo restringir-se o tema deste recurso extraordinário, desde que nele a ‘receita bruta’, base de cálculo da contribuição, se entenda referida aos parâmetros de sua definição no DL 2.397/87, de modo a conformá-lo à noção de faturamento das empresas prestadoras de serviços.*”

*Decreto-lei nº 2.397/1987, art. 22, qual observou o ilustre Ministro Sepúlveda Pertence, conceito de ‘receita bruta’, que se pode ter como assimilável à noção de faturamento, a que remete o art. 195, I, da Constituição. Nesse mesmo sentido, posteriormente, a Lei Complementar nº 70/1991 estipulou em seu art. 2º. Dessa maneira, quando se prevê no art. 28, da Lei nº 7.738/1989, a incidência da alíquota, nele determinada, sobre a receita bruta, **cumpre entender a locução como faturamento**, a teor do previsto no art. 195, I, da Constituição. Desse modo, recuso a inconstitucionalidade do dispositivo, **cumprindo dar-se à ‘receita bruta’, nele referida, a compreensão de ‘faturamento’**, tal como já se consigna em textos de lei” – grifamos.*

**Para o STF (guardião do inciso I do art. 195 da Carta), pois, o termo “receita bruta” só foi admitido na Lei Complementar nº 70/91 porque, na verdade, o texto legal estava definindo o “faturamento”** previsto no art. 22, letra “a”, do Decreto-lei nº 2.397/87, vazado nos seguintes termos: “a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.”. E, no caso específico da COFINS, o art. 2º da Lei Complementar 70/91 reforçou tal vinculação ao expressamente dispor:

*“Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”*

Ou seja, receita bruta só se equipara a faturamento quando se entende que o faturamento equívale à receita bruta resultante de venda de mercadorias, de mercadorias e serviços ou de serviços de qualquer natureza – **mas não qualquer e toda receita**.

A Lei nº 9.718/98, contudo, fez tábula rasa dessa exigência constitucional (art. 195, I) de fazer incidir as contribuições sociais apenas sobre o “faturamento”, já que, no artigo 3º e seu parágrafo 1º, deu nova definição à expressão “faturamento” para dizer que correspondia à “receita bruta” e que esta, por seu turno, abrangeria “... **a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica**”. Note-se, aqui, a total desvinculação da base de cálculo ao “faturamento” então autorizado pelo inciso I do art. 195 da CF/88 como campo de incidência dessa contribuição social. A totalidade das receitas da pessoa jurídica, independente de sua classificação contábil, representa todo e qualquer ingresso, no que se compreende - mas não se esgota - o “faturamento” descrito no Decreto-lei nº 2.397/87, no art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 e no art. 2º da Lei Complementar nº 70/91.

O que a Lei Ordinária nº 9.718/98 fez foi criar uma contribuição social **nova**, não compreendida na autorização do inciso I do art. 195, sem observância ao disposto no parágrafo 4º desse mesmo art. 195 da CF/88, que, para tanto, exige obediência ao disposto no art. 154, I, dessa mesma Carta (*Lei Complementar como instrumento legislativo, entre outros requisitos*). Não obstante isso, a indigitada Lei Ordinária nº 9.718/98 igualmente desrespeitou o art. 110 do Código Tributário Nacional, já que desprezou o conceito de “faturamento” existente no ordenamento jurídico. Com efeito, a citada Lei Complementar nº 70/91, em seu artigo 2º, e a Lei Complementar nº 7/70, em seu artigo 6º, e o Decreto-lei nº 2.397/87, em seu art. 22, definiram a expressão vinculando-a à **soma das vendas de mercadorias ou serviços num determinado período**. Ademais, a Lei nº 7.689/88 que, ao converter em contribuição social, para os fins do art. 195, I, da vigente Constituição, o Finsocial até então calculado sobre a receita bruta das vendas de mercadorias,

nada mais fez do que instituir contribuição social sobre o *faturamento*..., assim também o definindo.

Essa discussão sobre o conceito de faturamento surgiu no mundo jurídico quando houve a polêmica da extensão da base de cálculo do PIS. O conceito de faturamento, termo utilizado por este tributo, tinha originalmente a definição da Lei nº 4.506/64, com suas modificações posteriores, sendo "*...a receita bruta das vendas de bens e serviços, compreendendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.*" Posteriormente, a Resolução do Banco Central nº 482/78 determinou expressamente que a contribuição do PIS sobre o faturamento passava a incidir sobre a receita bruta das empresas, ou seja, "*sobre o produto das vendas de bens nas operações por conta própria e o preço dos serviços prestados, com exclusão do IPI*".

Ora, **se havia definição de “faturamento” e “receita bruta” no ordenamento jurídico brasileiro, a Lei Ordinária nº 9.718/98, ao modificá-la, descumpriu o art. 110 do Código Tributário Nacional**, que preserva a definição e o conteúdo dos institutos de direito privado, valendo lembrar a magistral lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>2</sup> nesse campo.

<sup>2</sup> "*Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito, mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão. Portanto, quando o legislador tributário fala de venda, de mútuo, de empreitada, de locação, de sociedade, de comunhão, e incorporação, de comerciante, de empréstimo, etc., deve-se aceitar que tais expressões têm dentro do Direito Tributário o mesmo significado que possuem no outro ramo do direito onde originalmente entraram no mundo jurídico. Lá, por ocasião de sua entrada no mundo jurídico, é que houve uma deformação ou transfiguração de uma realidade pré-jurídica (exemplo: conceito de Economia Política; instituto da Ciência das Finanças Públicas).*" ("TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO", p. 111. São Paulo, Saraiva, 1972.)

O “faturamento” da Lei Ordinária nº 9.718/98 certamente não é o mesmo daquele até então adotado e definido no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive por duas Leis Complementares (de números 07/70 e 70/91).

### **A Nulidade da Lei Ordinária nº 9.718/98 frente ao inciso I do art. 195 da CF/88. Irrelevância do advento da Emenda Constitucional nº 20**

A consciência da inadequação da indigitada Lei Ordinária nº 9.718/98 ao inciso I do art. 195 da Constituição, bem como, ao art. 110 do CTN, saltou aos olhos quando de sua edição, fazendo com que o Executivo forçasse o Legislativo a “sanar” a nulidade. Com efeito, o Congresso Nacional, que aprovara a Lei Ordinária em 27.11.98, sem qualquer ressalva, de imediato se obrigou a aprovar a EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, de 16.12.1998, garantindo a incidência das contribuições sociais sobre “a receita ou o faturamento”. À primeira vista, tal providencial Emenda Constitucional estaria a sanar o vício da Lei Ordinária nº 9.718/98 e a garantir a cobrança das contribuições em foco sobre a totalidade das receitas dos contribuintes. **Mas, assim não é.**

Por primeiro, aponte-se que a Emenda Constitucional nº 20 não é auto-aplicável, merecendo **nova** lei dispor sobre aquilo que autoriza. Com efeito, ao modificar o conceito de “receita bruta” e “faturamento”, para alargar competência tributária da União, criou competência tributária **nova**, que depende da edição de **nova** lei. Nesse sentido, o próprio texto da Emenda Constitucional nº 20 que, em seu artigo 12, dispõe: “*Até que produzam efeitos as leis que irão dispor sobre as contribuições de que trata o art. 195 da Constituição*”

*Federal, são exigíveis as estabelecidas em lei, destinadas ao custeio da seguridade social e dos diversos regimes previdenciários.”* Note-se que o próprio texto da Emenda Constitucional se refere a **leis futuras**, fazendo assegurar a exigibilidade das leis vigentes ao tempo da redação anterior até então. Tal texto do art. 12 da Emenda Constitucional nº 20/98 não é surpresa. Note-se que essa redação já constava da proposta de Emenda à Constituição de 1995 – PEC nº 33, existindo com sua redação atual desde a PEC 33-D, de 20.03.96 (art. 3º). Aliás, a Exposição de Motivos firmada pelos Ministros Reinhold Stephanes e Nelson Jobim dizia expressamente isso<sup>3</sup>:

Portanto, não apenas o texto da EC nº 20/98, contido no art. 12, como sua “***mens legis***” apontam no único sentido logicamente possível: A Emenda estava a autorizar viesse **nova legislação**, tomando o cuidado de preservar as fontes de custeio existentes sob o pálio da redação constitucional anterior.

Mas, não apenas por isso a EC 20/98 é inútil para convalidar os dispositivos referidos da Lei Ordinária nº 9.718/98, anterior àquela. É que, quando da edição desta última, era ela totalmente incompatível com os ditames do inciso I do art. 195 da Constituição, pelo que eivada do vício de **nulidade**. A superveniência dessa Emenda Constitucional 20/98 não é suficiente para convalidar ou sanar o vício da Lei Ordinária nº 9.718/98, já que **a constitucionalidade de uma lei é medida no exato momento de sua edição**, e, não, depois. Nesse sentido, a firme jurisprudência da Excelsa Corte<sup>4</sup>. Muito antes

<sup>3</sup> “No que concerne à definição das fontes de financiamento da seguridade social, busca-se conferir ao texto constitucional, Excelentíssimo Senhor Presidente, uma redação ao mesmo tempo mais precisa e abrangente, remetendo-se o seu pleno detalhamento para a legislação complementar. (...) Houve também a preocupação de garantir, **durante o período de transição para a nova legislação de financiamento da Seguridade Social**, a necessária preservação das atuais fontes de custeio.”

<sup>4</sup> Já em 1992, quando do julgamento da ADIN nº 7-1/DF (in LEX Jurisprudência do STF, vol. 170, páginas 5/40), assim ementava o STF:



disso, em 1947, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal, em dois distintos acórdãos<sup>5</sup>, assentou ainda com mais clareza (**“A constitucionalidade da lei somente se afere em face da Constituição vigente à época de sua promulgação”**, e **“A inconstitucionalidade da lei ocorre quando se mostra contrária a preceito constitucional vigente ao tempo de sua promulgação (...)”** “ Mais recentemente, tal entendimento foi confirmado no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por sua 2ª Turma, em voto do insigne Juiz Jardim de Camargo<sup>6</sup> .

---

*“(..) A ação direta de inconstitucionalidade não se revela instrumento juridicamente idôneo ao exame da legitimidade constitucional de atos normativos do Poder Público que tenham sido editados em momento anterior ao da vigência da Constituição, sob cuja égide foi instaurado o controle normativo abstrato.*

*A fiscalização concentrada de constitucionalidade supõe a necessária existência de uma relação de contemporaneidade entre o ato estatal impugnado e a Carta Política sob cujo domínio normativo veio ele a ser editado.*

*O entendimento de que leis pré-constitucionais não se predispõem, vigente uma nova Constituição, à tutela jurisdicional de constitucionalidade ‘in abstracto’ – orientação jurisprudencial já consagrada no regime anterior (RTJ 95/980 – 95/993 – 99/544) – foi reafirmado por esta Corte, em recentes pronunciamentos, na perspectiva da Carta Federal de 1988 (...)” Do voto do relator, Ministro CELSO DE MELLO, vale transcrever:*

*“As leis que se formam em desacordo com o estatuto fundamental – ou que lhe hostilizam os princípios básicos – apresentam-se eivadas do mais grave vício jurídico que pode afetar a validade de qualquer ato estatal: o vício da inconstitucionalidade.*

***A referibilidade desse vício opera em face da Carta Política contemporânea ao momento de sua consumação. É esse texto constitucional, vigente no instante mesmo de instauração da ordem normativa inferior, que deve representar o parâmetro de aferição de sua constitucionalidade, ou não”***

<sup>5</sup> AP nº 8.796, 5ª Câmara, Relator o Desembargador SERPA LOPES, *in* Revista Forense 112, página 125, e AP Cív 8.427, 6ª Câmara, Relator o Desembargador MEM DE VASCONCELOS, *in* Revista Forense 125, pág. 499

<sup>6</sup> AC nº 97.04.51623-1/RS: *“Ainda, deve ser enfrentada a alegação da impossibilidade de exame dos referidos decretos-leis face à Constituição revogada. Tenho que essa alegação não prospera. De fato, o controle da constitucionalidade deve levar em conta as normas constitucionais vigentes ao tempo da edição da lei ordinária. A Constituição é a base da ordem jurídica e a lei só tem eficácia se, com ela, for compatível. Lei inconstitucional, desde o nascedouro, não é válida, e os efeitos da declaração de inconstitucionalidade retroagem ‘ex tunc’ – (grifamos). Já dizia RUI BARBOSA que o ato inconstitucional é irritado, nulo de pleno direito. Assim, só recepcionada pela nova ordem constitucional a lei eficaz, que tem seu fundamento de validade na Constituição substituída.”*

### ***A Inadequação da Lei Ordinária nº 9.718 à própria EC 20/98***

Por outro lado, observa-se que o texto da Lei Ordinária nº 9.718/98, mesmo se não estivesse eivado do vício insanável de inconstitucionalidade que o fulmina, ainda assim é incompatível com o texto da superveniente Emenda Constitucional nº 20/98, já que esta, claramente, autorizou fossem cobradas exações sobre “o faturamento **ou** a receita”, de forma ***alternativa***, deixando extrema de dúvidas que se tratam – um e outra – de institutos jurídicos **diversos**. Ora, o texto legal ordinário acaba tributando ambos – o faturamento **e** a receita bruta, transformando-os em sinônimos, conforme dicção do seu artigo 3º e parágrafo primeiro: Com isso fica consubstanciada violação ao princípio da tipicidade<sup>7</sup>, descendente em linha direta do princípio da legalidade, pelo qual a lei que institui o tributo haverá, também, de descrever na íntegra todos os seus elementos, pena de não se aplicável. A propósito, a Juíza TANIA ESCOBAR, da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em recente despacho, assentou que “... a referida emenda autorizou a criação de contribuições sociais, a cargo do empregador, sobre a receita ou o faturamento das empresas, de forma alternativa, e não cumulativamente, o que significa dizer está o legislador ordinário autorizado a escolher apenas uma ou outra grandeza pra servir de base de cálculo a tais contribuições. E a Lei nº 9.718/98, em flagrante descompasso com o atual comando constitucional, autorizou a incidência da COFINS, que se caracteriza como uma contribuição social a cargo do empregador, sobre o somatório da receita e do faturamento...”<sup>8</sup>

<sup>7</sup> SACHA CALMON NAVARRO COELHO bem explicita como é tal atributo da norma tributária (in “Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1990. P. 285): “Em terceiro lugar, a tipicidade tributária é **cerrada** para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa. Comparada com a norma de Direito Penal, verifica-se que a norma tributária é mais rígida.”

<sup>8</sup> In Agravo de Instrumento nº 1999.04.01.038237-5/RS, data de 07.06.1999.

### **A Impropriedade do Instrumento Legislativo - Artigo 246 da CF/88**

A Lei nº 9.718 se trata de lei de **conversão de medida provisória nº 1.724**, de 30-10-98, e a Fazenda Nacional defende a sua recepção pela Emenda Constitucional nº 20. Tal entendimento não levou em conta, por certo, o comando inserto no art. 246 do texto definitivo da Constituição, que diz: *“É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.”* Assim, ainda que se admita – “argumentandi gratia” – o fenômeno da repristinação praticada pelo advento da EC 20/98; ainda que se aceite que a Lei nº 9.718, nascida com reconhecido vício de inconstitucionalidade (nula, pois!), possa ser convalidada por posterior alteração do texto constitucional com o qual era incompatível, certamente há de se reconhecer que o instrumento legislativo utilizado para disciplinar a Emenda Constitucional nº 20 – a medida provisória nº 1.724 – não era idôneo para tanto.

### **A Inconstitucionalidade Específica da Alteração da Base de Cálculo do PIS**

O fundamento constitucional para a exigência do PIS não é – como no caso da COFINS – o art. 195, inciso I, da CF/88, **mas o seu artigo 239**, como bem claro deixou o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar a Ação Direta de

Constitucionalidade nº 1-1/DF, que homologou a COFINS. No que nos toca, assentou a Excelsa Corte, pela palavra do Ministro CARLOS VELLOSO, que “... *“O que acontece é que ‘a Constituição de 1988, no art. 239, recepcionou o PIS tal como o encontrou em 5-10-88’, dando-lhe, aliás, feição, conforme acentuei, neste plenário, por ocasião do julgamento do RE nº 138.284-CE, de contribuição de seguridade social, já que lhe deu destinação previdenciária (...)* O Ministro ILMAR GALVÃO acrescentou, na mesma linha que “...*a Constituição de 1988, no art. 239, recepcionou o PIS-Pasep como o encontrou’, oportunidade em que lhe reafirmou o caráter previdenciário, ao considerá-lo contribuição de seguridade social; e quando se põe de acordo o parecer da douta Procuradoria-Geral da República, no afirmar que não se confunde ele com a contribuição sobre o lucro, instituída no art. 195, I, parte final ....”*

Isso demonstra, à saciedade, que o PIS não é uma simples contribuição social sobre o faturamento (como a COFINS nitidamente o é), ***mas se constitui num fenômeno de várias exações de distintas naturezas jurídicas*** – recepcionado pelo art. 239 da Carta tal como se encontrava em 05.10.88. Seu recolhimento, conforme tal arcabouço legal recepcionado, ocorre por dois modos: a) sobre o faturamento propriamente dito das empresas comerciais e mistas, e; b) sobre o valor do imposto de renda devido pelas instituições financeiras, seguradoras e outras que não realizam vendas de mercadorias (Isso está confirmado pelo Ato Declaratório nº 39/96 da Secretaria da Receita Federal, que reconheceu tal sistemática instituída pela Lei Complementar nº 7/70). Ora, ***se o PIS tem tais características, recepcionado que foi, expressamente, no art. 239 da CF/88, referindo-se às contribuições do Programa de Integração Social, da Lei Complementar 7/70, e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Lei Complementar nº 8/70), não pode ser alterado por eventual superveniente norma de hierarquia inferior.***

Ratificando tal preciso entendimento, o esclarecedor trecho do voto do Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, quando do julgamento do RE nº 150.764 (DJU 02.04.93) - relativo ao Finsocial, “*verbis*”: *“A transitoriedade do art. 56 do ADCT, a meu ver, tem significado diverso: ela visou – ao contrário do que sucedeu, por exemplo, à contribuição para o PIS, constitucionalizada no art. 239 do texto permanente da Constituição – a deixar livre o legislador ordinário para dotar fórmula diversa do Finsocial na instituição futura de contribuição sobre o faturamento para a seguridade social. Liberdade essa, contudo, que continha em si, à evidência, a alternativa de persistir, em caráter permanente, na técnica do Finsocial, já transitoriamente adotada: alvitre que o art. 9º da Lei nº 7.689/88 preferiu.”*

No caso do PIS, a Constituição – ao contrário do que faz com os demais tributos – *não estabelece base de cálculo ou fato gerador, limitando-se a se referir à Lei Complementar nº 7/70*, o que torna claro que **só pode ser cobrada naqueles termos, sendo impossível a uma mera lei ordinária, como a de nº 9.718/98, alterar ou expandir sua base de cálculo**. E, vale concluir, **a Emenda Constitucional nº 20/98, por não ter alterado o citado art. 239, é inócua para autorizar modificação do PIS na sistemática recepcionada com literalidade nesse dispositivo**.

### **Da inconstitucionalidade da também pretendida elevação da alíquota da COFINS de 2% para 3% - art. 8º da Lei nº 9.718/98**

Consoante o acima já referido, a partir da Lei nº 9.718/98, a COFINS passa a ser exigida à alíquota de 3%, haja ou não compensação com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das pessoas jurídicas – CSLL. Em face do disposto no parágrafo primeiro desse mesmo artigo 8º, as empresas que puderem efetivar tal

mencionada compensação pagarão menos CSLL do que pagariam antes dessa nova autorização legal compensatória. Em tese, o que recolhessem a mais de COFINS (o equivalente à alíquota adicional de 1%), recolheriam a menos de CSLL.

Entretanto, a COFINS cuja terça parte poderá ser assim compensada (art. 8º, § 2º, I) deverá obrigatoriamente corresponder a mês de competência compreendido no período/ano-calendário de apuração da CSLL. Encerrado esse mesmo período anual de apuração da CSLL, eventual saldo remanescente desse mesmo “crédito” da COFINS ainda não compensado com essa mesma CSLL (*ou porque a empresa apurou prejuízo anual e não lucro, ou porque apurou montante anual de lucro insuficiente para ensejar respectiva CSLL*), não poderá ser compensado com CSLL de períodos anuais subsequentes (art. 8º, § 3º, da Lei nº 9.718/98)’. Ademais, o montante da COFINS compensado sob a sistemática assim definida não será dedutível na apuração do Lucro Real, base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (art. 8º, § 4º, da Lei nº 9.718/98).

Conseqüência do regime legal assim definido, configurador de uma indissociável interligação entre o aumento da COFINS e a decorrente redução da CSLL, acarreta, contudo, evidente afronta aos critérios constitucionalmente estipulados para a repartição, no seio da sociedade brasileira, dos ônus atinentes ao custeio da seguridade social. A Constituição de 1988 é taxativa em afirmar que *“competem 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. Assim é que, quanto aos recursos oriundos das contribuições cobradas dos empregadores (art. 195, I, da CF/88), as empresas deficitárias (com prejuízo) passam a arcar com um conseqüente esforço contributivo ainda maior, enquanto que as empresas lucrativas não sofrerão aumento em sua respectiva carga tributária em relação à situação anterior à exigida nos termos da multifocada Lei nº 9.718/98: O que recolherem a mais de COFINS, recolherão a menos de CSLL (citado art. 8º).

Em termos objetivos, os contribuintes com prejuízo ou lucro menor que 12,5% do correspondente faturamento (considerada a terça parte do recolhido a título da COFINS como compensável com o débito da CSLL) passam a arcar com uma carga tributária destinada ao financiamento da seguridade social evidentemente maior que a exigida antes da edição da Lei nº 9.718/98. Isto porque, no seu caso, o 1% adicional da COFINS não ensejará equivalente diminuição na CSLL antes recolhida.

Claro está, pois, que a empresa contribuinte bastante lucrativa não terá a sua contribuição global à seguridade social majorada, ficando a correspondente “conta” a ser paga pelos empregadores deficitários ou pouco lucrativos, o que contraria, notoriamente, a equidade disposta no art. 194, § único, IV, da CF/88<sup>9</sup>,<sup>10</sup>.

## Conclusões

1. A edição da Medida Provisória nº 1.724, convertida na Lei nº 9.718/98, continha flagrante contrariedade à autorização constitucional prevista no inciso I do art.

<sup>9</sup> Corroborando o assim expendido, a esclarecedora manifestação de João Dácio Rolim e Marciano Seabra de Godoi, em artigo publicado na coletânea “Contribuições Sociais Problemas Jurídicos – (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)”, Ed. Dialética, São Paulo – 1999, pp. 138 a 140:

*“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 – grifamos. (...). 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 tributação 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 tecemos estas breves considerações.”*



195 da CF/88, em especial porque elegeu, como campo de incidência das contribuições sociais que estava a tratar, algo diferente do faturamento (que tem farta e detalhada definição no ordenamento jurídico brasileiro) previsto na norma constitucional.

2. Essa incompatibilidade flagrante do texto da lei ordinária de conversão com o inciso I do art. 195, então vigente, eivou tais dispositivos da Lei nº 9.718 de nulidade insanável, conforme antiga e firme jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal que mede a constitucionalidade de lei no momento de sua edição. Não obstante isso, a União Federal tentou sanar o vício através da modificação do texto constitucional, praticada através da Emenda Constitucional nº 20, editada posteriormente à lei ordinária em comento.
3. Ainda que imprestável dita Emenda Constitucional para convalidar a lei ordinária anterior, o certo é que a incompatibilidade da Lei nº 9.718/98 com a Constituição – agora alterada na redação do inciso I do art. 195 – persistiu, tanto porque pretendeu modificar o PIS com fundamento nessa alteração da EC 20, olvidando que tal tributo tem sua base constitucional no art. 239, tanto porque tributou a soma da receita e do faturamento, enquanto o permissivo constitucional era alternativo.

---

<sup>10</sup> Ainda sobre tal evidente diferenciação de tratamento entre os contribuintes, contrariando, pois, a também clara e taxativa disposição do art 150, II, da CF/88, a precisa observação de Antonio Carlos Lovato, em artigo publicado no Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de março/1999, nº 5/99, caderno 1, pp. 156 e 157: *“Verifica-se que o critério diferenciador utilizado não está em harmonia com o conteúdo de princípio da igualdade e, desta forma, lesando o Princípio da isonomia, segundo ensinamentos de Celso Ribeiro Bastos, quando explica: ‘O conteúdo do princípio isonômico reside precisamente nisto: na determinação do nível de abstratividade que deve ter o elemento diacrítico para que ele atinja as finalidades a que a lei preordena. É que o princípio da isonomia pode ser lesado tanto pelo fato de incluir na norma pessoas que nela não deveriam estar, como também pelo fato de não colher outras que deveriam sê-lo – grifamos. Mais uma vez resulta claro que o problema da isonomia só pode ser resolvido a partir da consideração do binômio elemento discriminador-finalidade da norma.’ (Curso de Direito Administrativo, Saraiva, São Paulo, 1994, p. 50). É evidente que o critério diferenciador em relação à compensação entre a COFINS e a CSLL não está em consonância com o Princípio da Isonomia Tributária, previsto expressamente no artigo 150, II, da Constituição Federal”*.

4. No que se refere à COFINS, o aumento da alíquota para os mais pobres, além de raro no Direito Tributário brasileiro, fere de morte o artigo 194, § único, IV, da CF/88, além de arranhar o princípio da isonomia.
5. E, não fora tudo isso suficiente, ainda que se admitisse o absurdo de que uma posterior Emenda Constitucional convalidasse lei ordinária anterior editada contra o texto então vigente, o certo é que o instrumento legislativo utilizado para antecipadamente disciplinar tal Emenda Constitucional – a Medida Provisória nº 1.724, convertida na Lei nº 9.718 – foi inadequado, conforme expressa norma do art. 246 da Constituição.