

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

DIALÉTICA

São Paulo - 1999

A Compensação da Elevação da Alíquota da Cofins com a Contribuição Social sobre o Lucro

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Doutor e Livre-Docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Tributário Internacional (L.L.M.) pela Universidade de Munique, Alemanha. Professor de Direito Tributário da Faculdade de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas. Advogado em São Paulo.



MARCELA VERGNA BARCELLOS SILVEIRA

Especialista em Direito Constitucional pela Universidade de Paris, França. Advogada em São Paulo.



A Compensação da Elevação da Alíquota da Cofins com a Contribuição Social sobre o Lucro

LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI

MARCELA VERGNA BARCELLOS SILVEIRA

O artigo 8º da Lei nº 9.718, publicada no Diário Oficial da União de 28 de novembro de 1998, elevou para 3% a alíquota da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, incidente sobre o faturamento das empresas com fundamento no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Desde a sua instituição, em 31 de dezembro de 1991, a alíquota da Cofins é de 2%. Em função do princípio da anterioridade nonagesimal, aplicável às contribuições sociais¹, a alteração introduzida pela Lei nº 9.718/98 produz efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999².

Nos termos do § 1º do referido artigo 8º da Lei nº 9.718/98, “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.”

O § 2º do mesmo dispositivo limita a compensação autorizada pelo § 1º à “Cofins correspondente a mês compreendido no período de apuração da CSLL a ser compensada, limitada ao valor desta;”. E o § 3º vem confirmar esta impossibilidade de realização da compensação autorizada pelo *caput* do artigo 8º, em períodos posteriores ao de apuração das mesmas contribuições, dispondo que “Da aplicação do disposto neste artigo não decorrerá, em nenhuma hipótese, saldo de Cofins ou CSLL a restituir ou a compensar com o devido em períodos de apuração subseqüentes.”

A limitação à compensação da majoração da alíquota da Cofins à existência de lucro no mesmo período de apuração daquela

¹ Constituição Federal de 1988, artigo 195, § 6º.

² Lei nº 9.718/98, art. 17, I.

contribuição, gera automaticamente uma sensação de injustiça. De imediato, a questão que se coloca é: é justo que a carga tributária seja menor para aqueles que têm lucro? Ou ainda: o princípio da igualdade e seu corolário em matéria fiscal, a capacidade contributiva, vetores fundamentais do sistema tributário, serão respeitados caso a limitação à compensação instituída pelos §§ do artigo 8º da Lei nº 9.718/98 seja mantida?

Num exame preliminar do problema, as respostas a estas questões parecem não se adequar aos critérios tradicionais de análise da necessária compatibilidade entre a legislação ordinária que dispõe sobre tributos e os princípios basilares do ordenamento jurídico constitucional. Isto porque, analisando-se em separado a incidência da Cofins ou da Contribuição Social sobre o Lucro, parece não haver qualquer problema em instituir a referida compensação, embora o sentimento de injustiça, acima referido, permaneça.

Ao encararmos o sistema tributário como um todo homogêneo, entretanto, no qual a análise da somatória dos tributos previstos é o único meio hábil de verificação da adequação do "conglomerado"³ de impostos contidos no sistema com os demais princípios fundamentadores do mesmo sistema, parece-nos que a verificação da incidência em conjunto da Cofins e da Contribuição Social sobre o Lucro leva à inconstitucionalidade da limitação à compensação instituída pela Lei nº 9.718/98, artigo 8º e §§. Este é um dos ângulos pelos quais procuramos encaminhar o desenvolvimento do presente trabalho.

Além disso, também buscamos analisar a compensação instituída pelos § 1º e seguintes do artigo 8º da Lei nº 9.718/98 enquanto subvenção concedida pelos Poderes Públicos aos contribuintes que recolheram a Cofins através da aplicação da alíquota de 3%. Neste sentido, esta norma deverá se adequar aos princípios que regem o sistema financeiro no país.

O último ângulo pelo qual tentamos examinar a questão é através de sua caracterização como antecipação da Contribuição Social sobre o Lucro que, caso se revele indevida, deverá ser obrigatoriamente restituída.

³ A expressão é de Klaus Tipke e utilizada em artigo intitulado "Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária", tradução de Luís Eduardo Schoueri, in "Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado", coordenação de Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti, São Paulo: Dialética, 1998, p. 69.

Ressaltamos, desde o presente momento, que os diferentes enfoques adotados não impedem a identidade das conclusões alcançadas, conforme trataremos a seguir.

I - O Princípio da Igualdade como Fundamento de um Sistema Tributário Coerente

Inicialmente, analisamos a compensação instituída pelo artigo 8º, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.718/99 sob a ótica da unidade do sistema tributário, ou seja, a partir da análise conjunta da incidência da Cofins e da Contribuição Social sobre o Lucro.

Justifica-se este ângulo de análise porque, ao examinarmos separadamente cada um dos tributos envolvidos na compensação instituída pelos dispositivos legais acima mencionados, parece-nos que a subordinação da compensação do montante recolhido a título da Cofins através da aplicação de alíquota majorada da Cofins, à existência de lucro e, conseqüentemente, Contribuição Social a pagar no mesmo período de apuração daquela contribuição, parece adequar-se ao sistema constitucional-tributário vigente.

Especificamente com relação à Cofins, a situação é a seguinte:

- (i) todas as pessoas jurídicas de direito privado recolherão esta exação através da aplicação da alíquota de 3%⁴ sobre o faturamento, definido como toda a receita da pessoa jurídica⁵;
- (ii) as pessoas jurídicas que efetivamente recolheram Cofins utilizando-se do percentual majorado, podem compensar até um terço da contribuição paga nestes termos;
- (iii) a realização da compensação é condicionada à existência de lucro e, em conseqüência, Contribuição Social a pagar, no mesmo período de apuração da Cofins compensável.

Não há qualquer problema na elevação da carga tributária de todos os contribuintes em decorrência de aumento da alíquota da Cofins. Da mesma forma, parece igualmente legítimo o condicionamento da compensação à existência de lucro, ou ainda, permitir que

⁴ Lei nº 9.718/98, artigo 8º.

⁵ Lei nº 9.718/98, artigos 2º e 3º.

apenas aqueles que têm lucro possam compensar um terço da Cofins majorada, na medida que a carga tributária decorrente do recolhimento deste tributo está sendo observada de forma isolada. A existência ou a inexistência de lucro para efeito de compensação escapa a esta análise, por referir-se a outro fato gerador, a outra base de cálculo, em suma, a outro tributo.

Ainda sob este ponto de vista, o exame da carga tributária exclusivamente resultante do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro impede que se conclua pela infringência da compensação instituída pelo artigo 8º e §§ da Lei nº 9.718/98 a qualquer princípio de nosso ordenamento jurídico.

Isto porque a sistemática de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro, que permanece incidindo sobre o lucro das pessoas jurídicas, nos termos do artigo 195, I, "c", da Constituição Federal de 1988, não sofreu qualquer alteração em decorrência da instituição da compensação acima referida. Da mesma forma, nenhum princípio fundamental do sistema tributário foi desrespeitado, lembrando sempre que estas afirmações dizem respeito unicamente à análise isolada da Contribuição Social sobre o Lucro dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Mantendo este enfoque, o fato de a compensação decorrente do pagamento da Cofins calculada através da aplicação da alíquota de 3% resultar em diminuição do montante recolhido a título de Contribuição Social sobre o Lucro, não implica afronta à capacidade contributiva, por diminuir a carga daqueles que têm maior lucro.

Para que se admita conclusão em sentido contrário, ou seja, para que se afirme que a diminuição da carga tributária daqueles que têm maior lucro em função da compensação do percentual recolhido a título da Cofins calculada através da aplicação de alíquota majorada, implica desrespeito à capacidade contributiva, seria necessário admitir também que o princípio da capacidade contributiva poderia ser entendido de forma positiva.

Observar-se-ia uma aplicação "positiva" do princípio da capacidade contributiva caso se entendesse obrigatório o aumento da tributação para aqueles cuja disponibilidade econômica é maior. Neste sentido, seria vedado reduzir, em função da compensação da Cofins calculada através da aplicação da alíquota majorada, a carga tributária daqueles que dispõem de maior lucro.

Entendemos, entretanto, que o princípio da capacidade contributiva, enquanto vetor de tributação endereçado ao legislador ordinário pela Constituição Federal, deve ser entendido e aplicado de forma "negativa", a fim de tão-somente proibir que aqueles que tenham pouca ou nenhuma disponibilidade econômica para o pagamento de tributos, não sejam excessivamente tributados. É o que dispõe o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, ao vedar a instituição de tributo com efeito de confisco.

Em consequência, concluímos que o legislador pode reduzir a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro para aqueles cujo lucro é elevado. É igualmente legítimo, portanto, que esta redução se dê através da compensação do percentual majorado da alíquota da Cofins, lembrando sempre que estamos analisando a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro isoladamente.

Outra é a conclusão a que chegamos quando partimos do princípio segundo o qual a justiça alcançada através do respeito aos princípios embaixadores do sistema tributário somente será implementada se o mesmo sistema for encarado como um todo homogêneo.

Klaus Tipke afirma que a expressão "unidade da ordem jurídica" pressupõe que a matéria jurídica seja ordenada com base em princípios formais ou materiais derivados de um único tronco comum, a justiça. Para o mesmo autor, é somente a partir da vinculação exclusiva a princípios fundamentais que se livra o direito de lacunas e contradições axiológicas, violadoras do princípio da igualdade⁶.

Tipke define sistema da seguinte forma: "Diz-se que um assunto jurídico é sistemático quando é ordenado com base em princípios de tal maneira, que a disciplina toda representa uma unidade coerente de pensamento, livre de lacunas, de intersecções e de contradições."⁷

O direito tributário deve, portanto, ser encarado como um todo⁸, sob pena de descaracterização de sua unidade como sistema e, conseqüentemente, desrespeito ao ideal de justiça como rigorosa aplicação do princípio da igualdade⁹.

⁶ Ob. cit., nota 3, p. 60.

⁷ Ob. cit., p. 520.

⁸ Klaus Tipke, ob. cit., nota 3, p. 63.

⁹ Klaus Tipke, ob. cit., nota 12, p. 520. Vale lembrar que, no direito brasileiro, o princípio da igualdade é positivado para todo o ordenamento jurídico pelo artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988 e especificado em matéria tributária pelo artigo 150, I, da mesma Carta.

Com base nesta lição do celebrado mestre alemão, entendemos que somente se considerarmos em conjunto a incidência de todos os tributos, poderemos concluir pelo respeito ou não ao princípio da igualdade em matéria tributária. Simplificando para centralizar nossas considerações ao objeto do presente trabalho, analisamos apenas a somatória da incidência da Cofins e da Contribuição Social sobre o Lucro, para tentarmos averiguar a adequação da limitação à compensação da majoração da alíquota daquele primeiro tributo aos princípios fundamentais de nosso ordenamento jurídico tributário.

Destacamos as palavras de Tipke: "Por muito tempo, a tarefa dos cientistas do direito tributário consistiu apenas em reunir os vários impostos segundo determinados critérios ou classificá-los. Assim se diferenciam ainda hoje - pelo menos na Europa continental - os impostos diretos dos indiretos, os reais dos pessoais, os objetivos dos subjetivos, os sobre rendimento dos sobre a substância, os gerais dos especiais, os periódicos dos não-periódicos, os proporcionais dos progressivos. No entanto, uma tal classificação apenas registra e ordena os impostos segundo diferenças técnicas ou não-técnicas. Ela não questiona, outrossim, se e até que ponto tal multiplicidade de impostos é compatível com o princípio da 'unidade da ordem jurídica tributária'; principalmente se os impostos diversos se baseiam homogeneamente no princípio da capacidade contributiva."¹⁰

Neste ponto, é importante fixar as duas premissas do raciocínio ora desenvolvido:

- (i) a ordem jurídica tributária deve ser entendida como sistema necessariamente fundamentado num princípio comum, sendo que apenas o princípio da igualdade satisfará o ideal de justiça desta mesma ordem jurídica;
- (ii) em função desta necessária unidade do sistema jurídico, o respeito aos fundamentos embasadores deste mesmo sistema somente poderá ser apurado se analisarmos a somatória de todos os tributos previstos.

Isto posto, voltamos à questão do princípio da igualdade como fundamento da ordem jurídica considerada nos termos acima. Neste sentido, Tipke afirma, como conteúdo do princípio da igualdade, que esta, "que se distingue da identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico. O princípio de que o igual deve

¹⁰ Klaus Tipke, *ob. cit.*, nota 3, p. 62.

ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual."¹¹

Não existem dois seres absolutamente idênticos no mundo. A única forma de verificação de uma relação de igualdade para efeito de tributação é a fixação de um critério de comparação entre determinados contribuintes, ou seja, de um parâmetro que permita extrair a relação de igualdade entre os entes comparados, estando esta, entretanto, baseada exclusivamente *no mesmo parâmetro ou critério de comparação adotado*. A partir desta noção, diz-se que dois ou mais contribuintes são iguais com relação ao parâmetro de comparação eleito, devendo em consequência ser tributados de igual forma *com relação a este critério*, mesmo que diferentes em todo o mais.

Para Tipke, "... o princípio da capacidade contributiva é o único princípio justo no âmbito tributário; e portanto o único parâmetro justo de comparação para a aplicação do princípio da igualdade"¹².

A fim de que a observância ao princípio da igualdade baseada em critérios de comparação possa ocorrer da forma mais justa possível, é imprescindível a eleição de critérios de discriminação, exatamente baseados nas diferenças apuradas em razão da comparação. Trata-se da tradicional máxima segundo a qual a igualdade pressupõe o tratamento igual aos iguais, mas desigual aos desiguais, na exata medida de sua desigualdade.

Isto posto, uma terceira premissa de raciocínio agrega-se àquelas já definidas acima: o respeito ao princípio da igualdade em que baseado um sistema jurídico entendido nos termos acima apresentados, pressupõe a necessária eleição de critérios de discriminação que, conseqüentemente, também deverão estar fundamentados nos mesmos princípios informadores do sistema em que inseridos.

Consolidados estes pontos, resta examinar de que forma a eleição de critérios de discriminação não contraria o princípio da igualdade.

II - Os Critérios de Equiparação e Discriminação

Para Manoel Gonçalves Ferreira Filho, "esse princípio (igualdade) não é, todavia, absoluto. As próprias constituições ao consa-

¹¹ "Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário", tradução de Brandão Machado, *in* "Direito Tributário - Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira", coordenação de Brandão Machado, São Paulo: Ed. Saraiva, 1984, p. 519.

¹² Klaus Tipke, *ob. cit.*, nota 3, pp. 63-64.

grá-lo nem por isso renegam outras disposições que estabelecem desigualdade. Assim, não é dado invocá-lo 'onde a Constituição, explícita ou implicitamente, permite a desigualdade' (Pontes de Miranda, *Comentários*, cit.). Ele probe as distinções arbitrárias, ou seja, destituídas de fundamento objetivo, racionalmente justificável.¹³

Celso Antônio Bandeira de Mello situa o problema da necessária compatibilidade entre a eleição de critérios de discriminação e o princípio da igualdade, dividindo-o em duas questões. "A primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação. A segunda reporta-se à correlação existente entre fator erigido em critério de discriminação e a disparidade estabelecida no tratamento. Esclarecendo melhor, tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é erigido em critério discriminatório e, de outro lado, se há justificativa para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada"¹⁴.

As limitações relativas ao fator de discriminação propriamente dito são definidas por Bandeira de Mello¹⁵ como: (i) impossibilidade de se buscar um traço tão específico que singularize o sujeito colhido pelo regime peculiar; (ii) impossibilidade de adoção de um fator tido como insuscetível de autorizar discriminações - favoráveis ou desfavoráveis.

Com relação ao segundo ponto - necessária correlação entre o critério de discriminação e o tratamento jurídico diferenciado -, Bandeira de Mello aponta como princípios limitadores à definição do *discrímen*¹⁶: (i) necessária existência da mesma correlação; (ii) impossibilidade de eleição de critério desconforme aos demais princípios do ordenamento jurídico; (iii) a lei deve necessariamente "assumir" o fator desequiparador.

Para Celso Bastos, o problema resolve-se "... a partir da consideração do binômio elemento discriminador - finalidade da norma. Com relação a este último elemento - finalidade da norma - podemos concluir que qualquer texto legal se situará perante a Constituição em uma dessas três posições: a) adaptado às finalidades encampadas pelo

Texto Maior, implícitas ou explícitas; b) antagônico aos referidos objetivos; c) neutro, nessas hipóteses em que o Texto Constitucional não trata da teleologia visada pela norma, quer para recolhê-la, quer para rejeitá-la. Nos dois primeiros casos, a solução é curial, constitucional na letra *a* e inconstitucional na letra *b*.¹⁷

O critério de diferenciação eleito pela Lei 9.718/98 a fim de determinar a menor ou maior carga tributária decorrente da incidência, somada, da Cofins e da Contribuição Social sobre o Lucro é, conforme já comentado, a existência de lucro no mesmo período de apuração da Cofins a pagar. Parece-nos que este fator de diferenciação é incompatível com os demais princípios informadores de nosso ordenamento jurídico, ferindo em consequência o princípio da igualdade.

Num primeiro momento, porque o fator eleito como *discrímen* - existência de lucro no mesmo período de apuração da Cofins a ser compensada -, não possui qualquer vinculação com os únicos elementos através dos quais se poderia aferir a relação de igualdade entre os contribuintes, qual seja, a maior ou menor capacidade contributiva daqueles que pagam ambos os tributos.

Aplicando-se à questão objeto da presente análise as noções acima expostas com relação à relatividade do princípio da igualdade, no sentido de que a verificação da igualdade somente pode se dar *com relação a algum parâmetro de comparação*, a única forma de se verificar se dois contribuintes são ou não iguais para efeito de definir a carga tributária que recairá sobre eles em função do recolhimento da Cofins e da Contribuição Social sobre o Lucro é apurar se ambos dispõem de igual capacidade contributiva. Qualquer outro elemento de discriminação não pode servir como critério neste caso, dada a ausência de *correlação lógica* entre sua eleição e a situação discriminada.

Ainda que se superasse esta limitação à adoção do lucro como critério de discriminação, argumentando-se de forma até mesmo simplista que a situação dos contribuintes com relação à condição à compensação de um terço da Cofins majorada é diversa: alguns têm lucro, outros não, esta condição à compensação instituída pelo legislador esbarraria no segundo critério de verificação da adequação do

¹³ *in* "Curso de Direito Constitucional", São Paulo: Ed. Saraiva, 1986, p. 226.

¹⁴ "Vantagens Pessoais e Vantagens de Carreira", *in* "Revista de Direito Público", vol. 18, out./dez., Rio de Janeiro: Ed. Revista dos Tribunais, 1971, pp. 107-115.

¹⁵ *Ob. e p. cit.*

¹⁶ *Ob. e p. cit.*

¹⁷ *in* "Comentários à Constituição do Brasil", 2º vol., São Paulo: Ed. Saraiva, 1989, pp. 7 e seguintes.

elemento de discriminação ao princípio da igualdade - a compatibilidade com os demais princípios constitucionais vigentes -, em razão dos mesmos fundamentos pelos quais se demonstrou acima a ausência de correlação lógica entre o *discrimen* e a situação diferenciada.

Deve-se então voltar às noções de sistema acima expostas, sobretudo no que concerne aos princípios que o fundamentam e dão coerência. O enunciado do princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade, é: "Todo cidadão deve pagar impostos em conformidade com o montante de sua renda disponível para o pagamento de impostos; toda empresa deve pagar impostos de acordo com o montante de seu lucro."¹⁸ Condicionar a concessão do crédito correspondente a um terço da Cofins calculada através da aplicação da alíquota de 3% para efeito de compensação com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido implica inversão do princípio da capacidade contributiva, uma vez que aquele que tem maior lucro e, portanto, maior capacidade contributiva e conseqüente disponibilidade para recolher tributos, paga menos Cofins, entendendo-se sempre o sistema tributário de forma global.

III - O Regime Jurídico das Subvenções - a Necessária Presença do Interesse Público e o Necessário Respeito ao Princípio da Igualdade

A compensação introduzida pelo artigo 8º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, também pode ser analisada sob a ótica do direito financeiro, na medida que caracterizada como subvenção outorgada pelo Poder Público às pessoas jurídicas que recolheram a Cofins através da aplicação da alíquota de 3%.

O ponto de partida desta análise é o seguinte raciocínio:

- (i) a existência de crédito compensável é elemento essencial à compensação¹⁹;
- (ii) a Lei nº 9.718/98 é expressa ao falar em "compensação de um terço da Cofins efetivamente paga",
- (iii) conseqüentemente, o legislador atribuiu aos contribuintes que efetivamente pagaram a Cofins através da aplicação da alíquota de 3% um "crédito" correspondente a um

terço da Cofins majorada, passível, portanto, de restituição na via da compensação.

Posta a premissa segundo a qual os contribuintes dispõem de um "crédito" correspondente a um terço da Cofins efetivamente paga através da aplicação da alíquota de 3%, o próximo passo é constatar que este "crédito" não é, entretanto, atribuído de forma incondicional a todos os contribuintes que recolheram regularmente o tributo, subordinando-se à apuração, no mesmo período, do lucro sobre o qual incide a Contribuição Social com o qual ele será compensado.

A condição instituída pela Lei nº 9.718/98 para a realização da compensação, revela-se na prática da seguinte forma: os contribuintes que têm lucro, dispõem de um crédito correspondente a um terço da Cofins calculada com base na aplicação da alíquota de 3%; os que não têm lucro, também não têm o mesmo crédito.

Constatado que a compensação do crédito decorrente do recolhimento da Cofins através da aplicação da alíquota de 3% é condicionada à existência de lucro no mesmo período de apuração daquela contribuição social, passamos ao exame de sua natureza jurídica. O "crédito" concedido pela Lei nº 9.718/98 não decorre, por óbvio, de recolhimento indevido ou a maior de tributo - já que, nos termos do artigo 8º, *caput*, da mesma Lei, a alíquota da Cofins é legalmente elevada a 3% -, parecendo caracterizar-se na realidade como "auxílio" ou "prêmio" concedido pelos poderes públicos aos contribuintes que efetivamente pagaram a Cofins através da aplicação desta alíquota.

Gaston Jèze elenca entre as despesas públicas as subvenções, prêmios e assistência (socorro), as quais sempre deverão estar inseridas dentro de uma política econômica, social e financeira²⁰.

Define-se subvenção como "auxílio pecuniário, ajuda, contribuição. O termo é empregado com muita freqüência para designar auxílio pecuniário concedido por órgão público a instituições privadas, a particulares ou a outros órgãos públicos.

Na terminologia do direito financeiro subvenção é espécie de despesa corrente, do tipo transferência corrente, destinada a cobrir despesas de custeio de entidades beneficiadas, distinguindo-se como subvenções sociais aquelas destinadas a instituições públicas ou pri-

¹⁸ Klaus Tipke, ob. cit., nota 3, p. 64.

¹⁹ Código Civil Brasileiro, artigo 1009.

²⁰ in "Cours de Science des Finances et de Législation Financière Française", Paris: Ed. Marcel Giard, 1922, p. 189.

vadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; subvenções econômicas, as que se destinam a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril (Lei nº 4320, de 17-3-1964, art. 12).²¹

Jêze ainda diferencia as subvenções entre privadas e públicas, de acordo com o destinatário do auxílio recebido do poder público²².

Afirmou-se acima que o legislador outorgou um crédito ao contribuinte, não resultante, entretanto, de recolhimento indevido ou a maior de tributo. Parece caracterizar-se como auxílio concedido pelo poder público aos contribuintes que, neste sentido, enquadra-se no conceito de subvenção acima exposto.

As regras aplicáveis às despesas públicas aplicam-se à outorga de subvenções. Estas devem ser informadas, portanto, por critérios de utilidade, possibilidade contributiva do povo, discussão popular, oportunidade, legitimidade e legalidade²³. Além disso, devem estar baseadas em um interesse público²⁴.

Jêze questiona mesmo se as subvenções outorgadas a particulares não afrontariam a regra geral segundo a qual o único objetivo da despesa pública é o interesse público. Para o mesmo autor, a questão é solucionada sempre que se vislumbrar que o auxílio a particulares também pode ser de interesse público, desde que justificado²⁵.

Voltando ao objeto da presente análise, a questão que se coloca é a natureza do interesse público a ser protegido ou incentivado quando da outorga do crédito correspondente a um terço da Cofins calculada através da aplicação da alíquota de 3%.

A norma de subvenção instituída pelo artigo 8º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 será válida apenas se a diminuição da carga tributária dos contribuintes da Cofins, já sobremaneira onerados pela elevação da alíquota deste tributo, for o interesse público cuja proteção é o seu objetivo. Neste caso, a subvenção outorgada na forma de compensação de um terço da Cofins majorada somente será legítima, de acordo com o exposto no presente tópico, em duas hipóteses:

²¹ Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 71, São Paulo: Ed. Saraiva, p. 121, 1982, verbete da Comissão de Redação.

²² Ob. e p. cit.

²³ Alberto Deodato, "Manual de Ciência das Finanças", São Paulo: Ed. Saraiva, 1954, p. 36.

²⁴ Gaston Jêze, ob. cit., p. 37.

²⁵ Ob. cit., p. 37.

(i) se operar igualmente para todos os contribuintes, ou seja, caso todos possam compensar um terço do montante recolhido a título da Cofins calculada através da aplicação da alíquota de 3%, hipótese em que a proteção do interesse público não fere o princípio da igualdade;

(ii) se houver algum fator de desequiparação que justifique o tratamento mais benéfico àqueles que dispõem de maior capacidade contributiva, ou seja, maior lucro²⁶.

Para Klaus Tipke, "Quando se examina se o princípio de igualdade foi violado por uma norma de subvenção, destinada a dirigir a economia, deve-se partir do motivo da subvenção como critério de comparação e verificar se esse motivo foi coerentemente observado. A subvenção é justificada quando, recomendada pelo bem público, é adequada para realizar o motivo que a tenha inspirado."²⁷

Conseqüentemente, a norma de subvenção será inválida, quando:

- (i) não houver nenhum interesse público que a inspire;
- (ii) não houver justificativa, decorrente deste mesmo interesse público, que fundamente sua concessão a alguns em detrimento de outros em mesma situação.

Considerando, conforme já acima tratado, que o único interesse público a ser resguardado pela compensação instituída pelo artigo 8º, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.718/98, é a diminuição da carga tributária dos contribuintes submetidos à elevação da alíquota da Cofins a 3%, bem como que, em assim sendo, ele somente será integralmente aplicado caso a norma de subvenção abranja todos os contribuintes que pagaram aquela exação através da utilização da alíquota majorada, o condicionamento da compensação à apuração de lucro no mesmo período contraria a natureza e a finalidade da norma de subvenção instituída.

IV - A Elevação da Alíquota da Cofins como Antecipação da Contribuição Social a pagar

O terceiro enfoque adotado para a análise da regra contida no artigo 8º e §§ da Lei nº 9.718/98, é considerá-la como antecipação

²⁶ V. supra, nota 10, onde citamos Klaus Tipke, afirmando que a capacidade contributiva é o parâmetro de comparação para respeito ao princípio da igualdade em matéria tributária.

²⁷ Ob. cit., nota 11, p. 526.

obrigatória da Contribuição Social sobre o Lucro devida. Considerando, conforme já comentado, que a condição para a realização da compensação instituída é a existência de lucro no mesmo período de apuração da Cofins compensável, poder-se-ia afirmar que a natureza jurídica do “crédito” outorgado pelo legislador para efeito de compensação de um terço da Cofins majorada, é de antecipação da Contribuição Social sobre o Lucro a pagar.

A se entender desta forma, a alíquota da Cofins seria de 2% para todos os contribuintes, sendo que o percentual majorado - e equivocadamente chamado de Cofins - seria antecipação da Contribuição Social sobre o Lucro a pagar, dedutível do montante efetivamente devido quando se verificou a exigência do recolhimento desta última contribuição.

Esta afirmativa deve ser encarada à luz das disposições do artigo 4º do Código Tributário Nacional, segundo o qual “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

A sustentar este entendimento, poderíamos destacar o § 4º do mesmo artigo 8º da Lei nº 9.718/98, que dispõe que “A parcela da Cofins compensada na forma deste artigo não será dedutível para fins de determinação do lucro real.”

Ao impossibilitar a dedutibilidade da Cofins compensada nos termos do artigo 8º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, o § 4º do mesmo dispositivo legal dá ao percentual majorado o mesmo destino da Contribuição Social sobre o Lucro, impossibilitando a sua dedução. Caracteriza, conseqüentemente, o montante recolhido a título da Cofins calculada através da aplicação da alíquota majorada como parte do lucro tributável, ou, em outros termos, dá-lhe a mesma natureza jurídica da Contribuição Social sobre o Lucro.

A se pensar desta forma, o montante antecipado a título da Contribuição Social sobre Lucro nomeada “um terço da Cofins majorada” deve obrigatoriamente ser restituído, independentemente da existência de lucro e, conseqüentemente, Contribuição Social a pagar no mesmo período de apuração da antecipação, sob pena de se estar tributando um lucro que não existe.

V - Conclusões - a Inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do Artigo 8º da Lei nº 9.718/98

As considerações apresentadas nos tópicos anteriores apontam para a inconstitucionalidade do critério de discriminação erigido pela Lei nº 9.718, artigo 8º, §§ 1º, 2º e 3º, para efeito de possibilitar a compensação de até um terço da Cofins efetivamente paga através da aplicação da alíquota de 3%. A suposta contrariedade à Constituição não reside na compensação propriamente dita, mas em condicioná-la à existência de lucro no mesmo período de apuração do crédito compensável, o que fere os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Baseados na lição de Paulo de Barros Carvalho²⁸, para quem “De fato, o discurso produzido pelo legislador (em sentido amplo) é, todo ele, redutível a regras jurídicas, cuja composição sintática é absolutamente constante: um juízo condicional, em que se associa uma conseqüência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente”, apuramos as seguintes proposições, contidas na redação do artigo 8º e §§ da Lei nº 9.718/98:

- (i) a Cofins incide sobre o faturamento da pessoa jurídica através da aplicação da alíquota de 3%;
- (ii) é facultado à pessoa jurídica compensar um terço da Cofins majorada;
- (iii) a compensação deverá ser efetuada com a Contribuição Social sobre o Lucro devida no mesmo período de apuração da Cofins compensada;
- (iv) é vedada a restituição ou compensação de Cofins ou Contribuição Social sobre o Lucro apuradas em períodos subseqüentes.

De acordo com o que expusemos neste trabalho, os itens (i) e (ii), supra, são normas válidas, vigorando para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999²⁹. A incompatibilidade com os demais princípios do ordenamento jurídico reside unicamente nos itens (iii) e (iv), na medida que o condicionamento da compensação à existência de lucro no mesmo período de apuração da Cofins paga é elemento de discriminação incompatível com o princípio da igualdade e seu corolário, a capacidade contributiva.

²⁸ “Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária”, São Paulo: USP, 1996, p. 24.

²⁹ Lei nº 9.718/98, artigo 17, I.

O artigo 8º e §§ da Lei nº 9.718/98 somente será válido se lido sem a restrição da existência de lucro no mesmo período de apuração da Cofins a ser compensada, devendo conseqüentemente ter a seguinte redação, que suprime exclusivamente o comando inconstitucional: “§ 1º. A pessoa jurídica poderá compensar (...) até um terço da Cofins efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo.”

Resta então analisar, suprimido o lucro como critério de discriminação entre aqueles que podem e os que não podem compensar um terço da Cofins paga através da aplicação da alíquota de 3%, a forma pela qual a mesma compensação deverá ocorrer.

Afastada a hipótese de o Poder Judiciário eleger novo critério de discriminação, o que implicaria “legislação positiva” vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, bem como considerando que a faculdade de compensação é norma válida, apenas o condicionamento ao lucro, não o é, o “crédito” outorgado pela Lei nº 9.718, § 1º aos contribuintes que pagaram a Cofins através da aplicação da alíquota de 3% deve ser compensado nos termos da Lei nº 9.430/96 que, em seu artigo 74, prevê: “Art. 74 - Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de *créditos* a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.” (g.n.)