

PUC-COGAE – DIREITO TRIBUTÁRIO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

CAMILA AKEMI PONTES

**A INCLUSÃO DAS RECEITAS NÃO DECORRENTES DA VENDA DE
MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA BASE DE CÁLCULO DA
COFINS PARA AS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.**

SÃO PAULO

2009

PUC-COGAE – DIREITO TRIBUTÁRIO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

CAMILA AKEMI PONTES

**A INCLUSÃO DAS RECEITAS NÃO DECORRENTES DA VENDA DE
MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA BASE DE CÁLCULO DA
COFINS PARA AS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.**

Trabalho apresentado a Pontifícia
Universidade Católica – PUC – Cogae,
como requisito parcial para obtenção do
título de especialista em Direito Tributário

SÃO PAULO

2009

ÍNDICE

1.INTRODUÇÃO.....	3
2.HISTÓRICO.....	4
3. BASE DE CÁLCULO DA COFINS – SIGNIFICÂNCIA DO TERMO FATURAMENTO	
3.1 <i>Regra Matriz de Incidência Tributária – determinação do critério quantitativo</i>	6
3.2 – <i>Conceituação legal e jurisprudencial conferida à Base de Cálculo da COFINS</i>	9
3.3 – <i>Conceituação do Vocábulo ‘Faturamento’</i>	17
4. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUIR NO CONCEITO DE FATURAMENTO, AS RECEITAS FINANCEIRAS.....	19
5. PARECER PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL	25
6. OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA	26
7.CONCLUSÃO.....	29
8. BIBLIOGRAFIA.....	30

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho consiste no estudo da inclusão das receitas não decorrentes da venda de mercadorias e prestação de serviços na base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, para, em especial, às instituições financeiras.

Faz-se oportuno, dessa forma, a análise histórica da contribuição em comento, para uma melhor compreensão dos exatos elementos que compõe sua base de cálculo, de modo a analisar a possibilidade de incluir valores que não correspondem ao faturamento da empresa, em sua base de cálculo.

Assim, será necessário construir a Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT da COFINS, com maior ênfase no tange ao elemento quantitativo da norma.

Por outro lado, faz-se necessário tecer considerações a respeito do conceito de faturamento já definido pelo Supremo Tribunal Federal, o qual por não incluir as receitas não decorrentes da prestação de serviços e venda de mercadorias na base de cálculo, está sendo questionado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e por alguns Magistrados.

Ademais, serão analisados ainda os princípios constitucionais infringidos em razão da possibilidade da inclusão das receitas financeiras para a composição da base de cálculo da exação em comento, tais como, o princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Finalmente e tendo em vista que o presente encontra-se em debate pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em especial pelo pedido de vista do Ministro Marco Aurélio, será dado enfoque ao posicionamento dos tribunais pátrios a respeito da matéria em destaque.

2. HISTÓRICO

Antes de analisar o histórico da COFINS propriamente dita, é necessário observar a exação em tela sobreveio com o advento do Decreto-Lei nº 1.940/1982, o FINSOCIAL.

Referido Decreto determinava o cálculo da contribuição ao FINSOCIAL da seguinte forma: (i) na alínea “a” estava prevista a base de cálculo aplicável às pessoas jurídicas em geral, composta pela receita bruta oriunda da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços; (ii) a alínea “b” era aplicável às instituições financeiras, para as quais o cálculo seria feito sobre as rendas e receitas operacionais; e (iii) a alínea “c”, aplicável às sociedades seguradoras e a elas equiparadas, determinava o cálculo do FINSOCIAL sobre as receitas patrimoniais e operacionais.

Vale ressaltar que a contribuição instituída pelo referido Decreto-Lei foi recepcionada pelo artigo 56 do ADCT como imposto inominado¹, tendo sido garantida a constitucionalidade da sua arrecadação até que sobreviesse nova legislação dispondo sobre a contribuição prevista no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Assim sendo, foi editada a Lei Complementar nº 70/91, que, além de revogar o Decreto-Lei nº 1.940/82, e instituir a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, isentou as instituições financeiras, bem como as sociedades seguradoras, do pagamento dessa nova contribuição.

Ou seja, após o advento da Lei Complementar nº 70/91 a exação em tela passou a incidir tão somente sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, remanescendo, desta forma, somente a base de cálculo então prevista pelo artigo 1º, alínea “a”, do revogado DL nº 1.940/82.

¹ADCT: “Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto nº 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.”

Nessa linha, a Corte Suprema fixou o entendimento no sentido de que o faturamento é somente aquele decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços.

Atualmente, no entanto, tendo em vista a existência de empresas cuja atividade empresarial não é aquela decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços, foi novamente suscitada a questão, a qual aguarda julgamento pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal.

Após esse breve apanhado histórico relativo ao nascimento e posteriores alterações da COFINS, torna-se possível prosseguir com o presente estudo.

3. BASE DE CÁLCULO DA COFINS – SIGNIFICÂNCIA DO TERMO FATURAMENTO

3.1 – *Regra Matriz de Incidência Tributária – determinação do critério quantitativo*

Como forma de nortear o presente estudo, convém tecer alguns comentários a respeito da regra-matriz de incidência tributária da exação em questão, antes de adentrar a questão referente ao efetivo conceito da base de cálculo da COFINS.

Para o Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho² *‘a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições previdenciárias.*

A idéia em se realizar a esquematização formal da regra-matriz de incidência tributária é, justamente, para identificar de forma abrangente todos os aspectos da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária.

E assim ocorre, pois, por meio da construção de tal norma é possível identificar todos os aspectos do tributo e definir seus elementos constituidores, tal qual, a base de cálculo da exação em questão.

De tal forma que, em relação à hipótese, ou suposto antecedente do tributo, em que existirá a previsão de um fato, a COFINS poderá ser assim identificada:

(i) Critério material: auferir receita ou faturamento

(ii) Critério espacial: território nacional

(iii) Critério temporal: concretização do negócio jurídico, ou seja, da emissão da nota fiscal e do comprometimento do comprador em pagar o preço ajustado pelo bem ou serviço.

² Curso de Direito Tributário, 17ª ed., p. 347, Ed.Saraiva

Por outro lado, em relação ao conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, onde é prescrito os efeitos jurídicos que serão propagados em razão da ocorrência do acontecimento previsto no antecedente irá propagar, podemos obter os seguintes critérios:

(i) Critério pessoal:

- ✓ Sujeito Ativo: Fazenda Nacional
- ✓ Sujeito Passivo: pessoa jurídica que auferir receita ou faturamento

(ii) Critério quantitativo

- ✓ Alíquota: 3% e, nos casos em que o contribuinte está submetido à sistemática da não-cumulatividade, 7,6%
- ✓ Base de Cálculo: inicialmente, o faturamento da empresa assim entendido como as receitas decorrentes da venda de mercadorias e prestação de serviços e, após a EC nº 20/1998, a totalidade das receitas auferidas pela empresa.

Assim, desenhado os elementos constituidores da COFINS, importa destacar que a base de cálculo, nos dizeres do Ilustre Professor Paulo de Barros³, *'é grandeza instituída na conseqüência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.'*

Nesse sentido, de acordo com seus ensinamentos, são funções da base de cálculo: a) medir proporções reais do fato, b) compor a específica determinação da dívida e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

No que se refere à primeira função, cabe destacar que será por meio dela que se anunciará a grandeza efetiva do acontecimento previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

³ Curso de Direito Tributário, 17ª Ed., São Paulo: Saraiva, p.324

Por sua vez, a determinação específica da dívida é necessária para a mensuração do *quantum* da prestação que pode ser exigida pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

E, a terceira função, representará a variante definidora da espécie tributária e, mesmo se contraposta à hipótese de incidência, haverá de prevalecer.

De tal maneira que, da concepção dos conceitos acima postos, tem-se que a base de cálculo tem como uma de suas principais funções medir as proporções reais do fato.

Assim, a base de cálculo, sempre deverá ser observada para a classificação de uma espécie tributária, mesmo na situação em que for totalmente contraposto a sua hipótese de incidência.

No que tange à relação da base de cálculo com o fato jurídico tributado, tem-se que aquela é a perspectiva mensurável daquele. Assim é necessário que haja uma identidade entre o fato jurídico da base de cálculo e o fato jurídico tributado.

Nesse aspecto, o mestre Geraldo Ataliba⁴, corrobora:

“Base impositiva é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur. A base impositiva é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita da h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.) É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua.”

Os esclarecimentos foram articulados para que se possa demonstrar que a base de cálculo da COFINS, seja em se tratado de faturamento ou da totalidade das receitas auferidas pela empresa, jamais poderá englobar o que não seja faturamento, sob pena de desvirtuar a estrutura fenomênica da exação.

⁴ Hipótese da Incidência Tributária, 6ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p.108

3.2 – Conceituação legal e jurisprudencial conferida à Base de Cálculo da COFINS

Nesse passo, importa fazer breve relato do histórico legal da exação em tela, com ênfase a conceituação de sua base de cálculo, iniciando-se, com o texto constitucional, que preconiza em sua edição atual:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

Depreende-se que a Constituição da República, dentre as demais previsões (incisos II e III do artigo 195), enumerou como fonte de custeio da Seguridade Social as contribuições sociais devidas pelos empregadores incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, reservando, em seu § 4º, a possibilidade de instituição de novas fontes de manutenção e expansão, desde que observadas as prescrições contidas no artigo 154, inciso I.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 70/91, ao instituir a cobrança da COFINS, objeto do presente estudo, estabeleceu sua base de cálculo em perfeita harmonia com o desenho constitucional delineado para tal contribuição, nos seguintes termos:

“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.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.”

Posteriormente, os artigos 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98 elegeram o faturamento, igualando-o à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, como base de cálculo da COFINS:

“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.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.”

O Supremo Tribunal Federal, no entanto, declarou a inconstitucionalidade da base de cálculo da COFINS veiculada com base no artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei 9.718/98, fixando o entendimento de que a receita bruta, compreendida como faturamento, **seria somente aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços.**

Com efeito, este foi o entendimento firmado pelos Ministros Marco Aurélio de Mello, Cezar Peluso, Carlos Velloso, Celso de Mello e pelos Ministros Sepúlveda Pertence e Carlos Ayres Britto, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, conforme se verifica na ementa abaixo, *in verbis*:

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998.

O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO.

A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98.

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”

(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, **Tribunal Pleno**, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Visando a elucidar o acima exposto, mister trazer à baila o voto do Ilustríssimo Sr. Ministro Marco Aurélio, in verbis:

“(…) Em síntese, o legislador ordinário (logicamente não no sentido vulgar, mas técnico-legislativo) acabou por criar uma fonte de custeio da seguridade à margem do disposto no artigo 195, com redação vigente à época, e sem ter presente a regra do § 4º nele contido, isto é, a necessidade de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social pautar-se pela regra do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, que é explícito quanto à exigência de lei complementar.

Antecipou-se a própria Emenda Constitucional nº 20, no que, dando nova redação ao artigo 195 da Constituição Federal, versou a incidência da contribuição sobre a receita ou o faturamento. A disjuntiva ‘ou’ – alteração de algo que, de início, é perene e estável, ou seja, da Carta da República – bem revela que não se tem a confusão entre o gênero ‘receita’ e a espécie ‘faturamento’.

Repita-se, antes da Emenda Constitucional nº 20/98, posterior à Lei ora em exame, a Lei nº 9.718/98, tinha-se apenas a previsão de incidência da contribuição sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros. Com a citada emenda, passou-se não só a se ter a abrangência quanto à primeira base de incidência, folha de salários, apanhando-se de forma linear os rendimentos do trabalho pago ou creditados a quaisquer títulos, mesmo sem vínculo empregatício, como também a inserção, considerado o que surgiu como alínea ‘b’ do inciso I do artigo 195, da base de incidência, que é a receita.

Como, então, dizer-se, a esta altura, que houve simples explicitação do que já previsto na Carta? É admitir-se a vinda à balha (sic) de emenda constitucional sem conteúdo normativo.

É admitir-se que o legislador ordinário possa, até mesmo, modificar enfoque pacificado mediante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no que haja atuado, à luz das balizas constitucionais, como guardião da Lei Fundamental.

Descabe, também, partir para o que seria a repristinação, a constitucionalização de diploma que, ao nascer, mostrou-se em conflito com a Constituição Federal.

Admita-se a inconstitucionalidade progressiva. No entanto, a constitucionalidade posterior contraria a ordem natural das coisas.

A hierarquia das fontes legais, a rigidez da Carta, a revelá-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmutá-la, com nefasta inversão de valores.

Ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, e aí afigura-se írrita, não sendo possível o aproveitamento, considerado texto constitucional que à época não existia. Está consagrado que o vício da constitucionalidade há de ser assinalado em face dos parâmetros maiores, dos parâmetros da Lei Fundamental existentes no momento em que aperfeiçoado o ato normativo.

A constitucionalização deve se fazer em vista da ordem jurídica vigente, da jurisprudência, não contemplando superveniência de novo diploma.

Daí a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o pedido formulado na inicial, referente à base de cálculo da contribuição, ou seja, para que se entenda, como receita bruta ou faturamento, o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa (...)” (REs nº 357.950-9/RS, nº 390.840-5/MG e 358.273-9/RS, Sessão Plenária do Supremo Tribunal Federal de 18/05/2005, Voto do Min. Marco Aurélio) (negritamos).

No mesmo sentido, cumpre destacar o esclarecedor voto do Excelentíssimo Sr. Ministro Celso de Mello, a seguir transcrito em parte:

“Cabe registrar, de outro lado, Senhora Presidente, considera a modificação introduzida no conteúdo primitivo do art. 195, I, da constituição, que não se revela aceitável nem acolhível para os fins postulados pela União Federal, o recolhimento de que a EC 20/98 poderia revestir-se de eficácia convalidante, pois – como ninguém ignora – as normas legais que se mostram originalmente inconciliáveis com a Lei Fundamental não se convalidam pelo fato de emenda à Constituição, promulgada em momento posterior, havê-la tornando compatível com o texto da Carta Política.

Se o poder Público quiser proceder de acordo com o teor de superveniente emenda à Constituição, deverá produzir nova legislação compatível com o conteúdo resultante do processo de reforma constitucional, não se viabilizando, em consequência, a convalidação de diploma legislativo originariamente inconstitucional.

Cumprе advertir, por isso mesmo, que a superveniência de emenda à Constituição, deriva do exercício, pelo Congresso Nacional, do poder de reforma, não tem o condão de validar legislação comum anterior, até então incompatível com o modelo positivado no texto da Carta Política.

(...) Irrepreensível, sob todos os aspectos, esse douto pronunciamento, pois a pretendida convalidação da Lei nº 9.718/98, se admitida fosse, importaria em inaceitável subversão de um postulado básico que não pode ser ignorado pelo Poder Público, notadamente quando atua em sede tributária.

É preciso enfatizar, Senhora Presidente, tal como assinalei em passagem precedente de meu voto, que a superveniência de emenda à Constituição não tem, nem pode ter, o condão de convalidar legislação comum anterior, até então incompatível com o modelo positivado no texto da Carta Política. Sabemos que a supremacia da ordem constitucional traduz princípio essencial que deriva, em nosso sistema de direito positivo, do caráter eminentemente rígido de que se revestem as normas inscritas no estatuto fundamental.

Nesse contexto, em que a autoridade normativa da Constituição assume decisivo poder de ordenação e de conformação da atividade estatal – que nela passa a ter o fundamento de sua própria existência, validade e eficácia – nenhum ato de Governo (Legislativo, Executivo e Judiciário) poderá contrariar-lhe os princípios ou transgredir-lhe os preceitos, sob pena de o comportamento dos órgãos do Estado incidir em absoluta desvalia jurídica.” (Recurso Extraordinário nº 346.084-6/PR, Voto do Ministro Celso de Mello) (negritamos).

Ou seja, conforme o demonstrado e em diversas ocasiões (Recurso Extraordinário nº 150.755-1; Recurso Extraordinário nº 150.764 e Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF), o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que a receita bruta, compreendida como faturamento, **seria somente aquela decorrente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e da prestação de serviços.**

Deveras, nos precedentes supramencionados, consignou-se a identidade conceitual entre faturamento e receita bruta decorrente da venda de mercadorias e serviços prestados. O ínclito Ministro Moreira Alves, no voto proferido na Ação Direta de Constitucionalidade nº 1-1/DF, tece as seguintes considerações:

“Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar faturamento como “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza” nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta de vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços ‘coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36)’” (in “RDDT” nº 1; pág. 95)

Desta forma, o faturamento para efeito de tributação foi claramente delimitado pelo Supremo Tribunal Federal, como sendo produto de todas as vendas de bens e serviços.

No entanto, ao julgar os embargos de declaração no Recurso Extraordinário 444.601, opostos por uma entidade de previdência privada, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se de forma contraditória quanto aos efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade do §1º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que tange às instituições financeiras e demais sociedades equiparadas, por entender que o conceito de receita bruta, sujeita à incidência da COFINS, envolve não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas também a soma das receitas oriundas do exercício de outras atividades empresariais.

Atualmente, a questão é objeto de apreciação pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, nos autos dos Embargos Declaratórios opostos no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 400.479, cujo julgamento foi interrompido em razão do pedido de vista do Ministro Marco Aurélio.

3.3 – Conceituação do Vocábulo ‘Faturamento’

Nesse passo, importa destacar a significância do vocábulo receita. Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel⁵, ao conceituar receita, lecionaram: *‘concluimos, pois, que a receita é a entrada, para o ativo, de elementos que podem ser representados por espécie pecuniária ou direitos a receber, incluindo-se nesse rol até mesmo os juros bancários ou outros ganhos eventuais’*

Quanto ao conceito de faturamento, o doutorando Octávio Campos Fischer⁶, consignou: *‘Assim, para efeitos tributários, o ‘conceito de faturamento’, antes da Emenda Constitucional nº 20/98, abrangia o conjunto de vendas e prestações de serviços realizados em determinado período (mensal). Nele não se incluem outras receitas, ainda que operacionais, como é o caso das receitas financeiras.’*

⁵ IRPJ: Teoria e Prática Jurídica, 2ª Ed., São Paulo: Dialética, 2000, p. 127

Igualmente é posicionamento do Professor Aires Barreto⁷: *'Consiste a base de cálculo na descrição de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades de que se pretende medir.'*

Da mesma forma, cumpre esclarecer que 'faturamento' é vocábulo designador de emissão de faturas, que, por sua vez, espelha a venda mercantil. De Plácido e Silva fornece a definição⁸: *"FATURAR. Derivado de "fatura", quer significar o ato de se proceder à extração ou formação da fatura, a que se diz propriamente faturamento."*

Assim se vê, portanto, que a designação genérica do vocábulo "faturamento" consiste na emissão de faturas, no ato de faturar (serviço e mercadoria), compreendendo o montante percebido nestas operações.

Diante disso, assentado o exato conceito de faturamento, que não poderá ser alterado sob pena de afronta ao texto constitucional e legal, conclui-se que, não representando as receitas financeiras materialidade da COFINS, tem-se que aquele não poderá formar a base de cálculo desta.

Ressalte-se, nesse aspecto, que o art. 110, do Código Tributário Nacional - CTN, dispõe sobre a impossibilidade de alteração, pela lei tributária, do conteúdo e alcance dos conceitos de direito privado, utilizados pela Constituição Federal, para fins de definição ou limitação das competências tributárias:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

⁶ A Contribuição ao PIS, São Paulo: Diatética, 1999, p. 158

⁷ Base de Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais, São Paulo, RT, 1986, p.38

Quer dizer, por meio do dispositivo supra, não pode o legislador tributário alterar os institutos já existentes no mundo jurídico, sob pena de infringir e violar a segurança jurídica de todo um sistema, como gênero, e do contribuinte, em particular.

Por derradeiro, ao se exigir a inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da COFINS, o Fisco está por extravasar não só o disposto na Lei Complementar nº 70/91, como também o conceito de faturamento e receitas estabelecidos no próprio texto constitucional.

Assim, estabelecido os conceitos dos vocábulos eleitos, tanto na Constituição Federal, quanto na legislação infraconstitucional, para a base de cálculo da exação em comento, conclui-se pela patente inconstitucionalidade da exigência da COFINS, com a inclusão das receitas não decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços e, em especial, no presente estudo, das receitas financeiras para as instituições financeiras.

⁸ Vocabulário Jurídico, 2003, vol. II, página 682.

4. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUIR NO CONCEITO DE FATURAMENTO, AS RECEITAS FINANCEIRAS

Deveras, o faturamento, compreendido como a receita bruta da venda de mercadorias e prestação de serviços, jamais poderá ser visto com a inclusão das receitas financeiras, sob pena de ocorrer indevida e inconstitucional extensão de seu conceito.

Ora, o Estado Democrático de Direito tem no Princípio da estrita legalidade o seu ponto norteador, não sendo plausível desvirtuar a legislação em vigor visando a legitimar uma cobrança absolutamente inconstitucional, mormente considerando que a matéria já foi amplamente debatida pelo Poder Judiciário, culminando na inconstitucionalidade do normativo que propiciou o elastério combatido na base de cálculo da COFINS.

Ademais, não obstante haver historicamente um tratamento diferenciado em relação às instituições financeiras para fins de incidência das contribuições em tela, nota-se que, atualmente, as suas bases de cálculo encontram-se lastreadas no entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal de acordo com a legislação em vigor.

Em outras palavras, nota-se que já há um sentido preciso de qual é a base de cálculo da COFINS, de acordo com a legislação em regência e com o que fora estabelecido após amplo debate doutrinário e jurisprudencial.

Nesse passo, salienta-se mais uma vez que a matéria em estame se encontra pacificada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade da base de cálculo da COFINS, veiculada com base no artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei 9.718/98 consignando o entendimento de que o faturamento, inclusive o das instituições financeiras, seria aquele decorrente da prestação de serviços.

Tal posicionamento, inclusive, foi crucial para a declaração da constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, notadamente no que tange à base de cálculo prevista em seu artigo 2º que estabeleceu uma equivalência entre o faturamento e a receita bruta decorrente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. O voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão na mencionada ADC nº 1-1/DF, arremata com clareza esta questão:

“Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2º da LC 70/91, com o disposto no art. 195, I, da CF/88, ao definir ‘faturamento’ como a ‘receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza’.

De efeito, o conceito de ‘receita bruta’ não discrepa do ‘faturamento’, na acepção que esse termo é utilizado para efeitos fiscais, seja o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, ou seja, aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei nº 187/68), em que a emissão de uma “fatura” constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata. Entendimento nesse sentido, aliás, ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755.”

Ou seja, o E. Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que a receita bruta, compreendida como faturamento, seria somente aquela decorrente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e da prestação de serviços.

Contudo, a Lei nº 9.718/98, publicada sob a égide da redação original do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988⁹, tentou fazer com que a COFINS incidisse também sobre as bases então previstas pelas alíneas “b” e “c” do artigo 1º do já citado Decreto-Lei, o que foi rechaçado pelo E. Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084.

⁹ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,

Desta forma, conclui-se que ao elegerem como base de cálculo da contribuição em apreço a “totalidade das receitas”, os artigos 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98, não se adequaram ao arquétipo constitucional “faturamento” delimitado no inciso I, do artigo 195 da Constituição Federal, violando, inclusive, a repartição de competências fixada na Constituição Federal.

Ou seja, o precípua objeto da decisão do Supremo Tribunal Federal foi a de que o conceito de faturamento veiculado pela Lei nº 9.718/98 e que se adequa à competência tributária outorgada pela Constituição Federal, é a receita incidente sobre prestação de serviços e mercadorias. Isto porque existe um conceito pressuposto de faturamento, o que foi confirmado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Dessa forma, para que se compatibilize o artigo 3º da Lei nº 9.718/98 com o artigo 195 do texto constitucional, a exigência da COFINS deve recair somente sobre as receitas advindas da prestação de serviços, afastando, desta forma, as outras receitas auferidas pelo contribuinte que extrapolam aquelas restritas ao faturamento, tais como receitas financeiras, incluindo variações monetárias ativas e receitas de juros etc.

Ademais, segundo entendimento do Ilmo. Professor Marco Aurélio Greco, “(...) o conceito de faturamento tem seus requisitos e elementos determinados no plano objetivo à luz da relação subjacente da qual resulta (emanada no âmbito de uma atividade econômica e expressa em certo tipo de negócio jurídico), independente da pessoa que o esteja auferindo (...)” (Resposta a Consulta da Federação Brasileira de Bancos - FEBRABAN e Confederação Nacional do Sistema Financeiro – CONSIF)

Ou seja, faturamento é um conceito determinado objetivamente (qualidades da realidade) e não subjetivamente (qualidades da pessoa). Assim, na medida em que este elemento objetivo da competência se reporta diretamente à realidade (sem passar por um filtro subjetivo da pessoa que o auferir), implica reconhecer que a amplitude deste conceito não varia por razões ligadas à pessoa que auferir.

e das seguintes contribuições sociais: I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o

Nesse sentido, da impossibilidade da inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da COFINS, deve ser ressaltado o entendimento do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

“PRESCRIÇÃO. LC Nº 118/2005. PIS. COFINS. ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS. LEI 9.718/98.

O disposto no artigo 3º da LC nº 118/2005 se aplica tão-somente às ações ajuizadas a partir de 09 de junho de 2005, já que não pode ser considerado interpretativo, mas, ao contrário, vai de encontro à construção jurisprudencial pacífica sobre o tema da prescrição havida até a publicação desse normativo. Tendo a ação sido ajuizada em 12 de julho de 2005, posteriormente à entrada em vigor da Lei Complementar nº 118/2005, restam prescritas as parcelas anteriores a 12 de julho de 2000.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, alterando as Leis Complementares nºs 07 e 70, ampliou a base de cálculo das contribuições criando nova fonte de custeio da seguridade, o que somente pode ser feito por meio de lei complementar, nos termos do parágrafo 4º do artigo 195 do texto constitucional.

O conceito de receita bruta ou faturamento deve ser entendido como o que decorrer da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços ou da venda de serviços. Logo, receitas de naturezas diversas, como é o caso dos juros sobre capital próprio, não podem integrar a base de cálculo das contribuições em comento.

A edição da emenda constitucional nº 20 não convalidou a Lei nº 9.718/98, por vício de origem.”

(AMS nº 2005.71.00.023649-6, Primeira Turma – TRF 4ª Região, Rel. Dês. Fed. Vilson Darós, Recorrente: **BANCO SANTANDER MERIDIONAL S/A**, julgado em 04/07/07 – negritamos e sublinhamos)

TRIBUTÁRIO. COFINS. PRESCRIÇÃO. LC Nº 118/2005. LC Nº 70/91. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E DE CRÉDITO. ISENÇÃO. (ART. 11 § ÚNICO).

REVOGAÇÃO PELA LEI 9.718/98. ART. 3º, § 1º DA LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. INAPLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/98, ART. 3º, CAPUT, E §§ 5º E 6º. COMPENSAÇÃO. LEI Nº 9.430/9.

1 - Nas ações ajuizadas anteriormente à vigência da LC 118/05, considera-se o prazo para repetição ou compensação de indébito como sendo de 10 anos (5 + 5); nas ações posteriores, o prazo de apenas 5 anos do recolhimento indevido. Precedentes desta Corte. 2 - Sendo a COFINS contribuição de seguridade social com suporte no inciso I do art. 195 da CRFB/88, não é necessária lei complementar para sua disciplina.

3 - A LC nº 70/91 é materialmente ordinária, possuindo status de lei complementar apenas em sua acepção formal. Portanto, a Lei nº 9.718/98 revogou validamente a isenção prevista no art. 11 § único da LC 70/91, vez que este dispositivo restou incompatível com o § 5º do artigo 3º daquela lei ordinária.

4 - O STF declarou a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

5 - As Leis 10.637/02 e 10.833/03 excluem expressamente do âmbito de sua incidência as instituições financeiras e de crédito.

6 - Tratando-se de instituição financeira - sociedade de crédito -, a base de cálculo das contribuições sociais devidas a partir da vigência da Lei nº 9.718/98, é calculada mediante aplicação do disposto no seu art. 3º, caput, e parágrafos 5º e 6º.

7 - Efetiva-se a compensação na forma da Lei nº 9.430/96, artigo 74, com a redação dada pelo artigo 49 da Lei nº 10.637/2002.

(Processo: 2005.70.00.015848-3; RECORRENTE: **BANCO VOLVO BRASIL S/A** UF: PR; Data da Decisão: 04/08/2009; Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA; Fonte D.E. 09/09/2009; Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH; Relator p/ Acórdão ELOY BERNST JUSTO) (negritamos)

Por oportuno, cumpre destacar o voto da Excelentíssima Desembargadora Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch proferido nos autos do processo nº 2005.70.0.015848-3, reconhecendo pela impossibilidade da inclusão da receita financeira na base de cálculo do PIS e da COFINS:

“A Lei 9.718/98, portanto, incorreu em evidente inadequação aos dispositivos da Constituição Federal de 1988 relativamente à alteração da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Cabe analisar, pois, apenas, se as receitas da Impetrante enquadram-se no conceito de faturamento ou não.

Tomado o faturamento como o produto da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, tem-se que os bancos, por certo, auferem valores que se enquadram em tal conceito, porquanto são, também, prestadores de serviços.

Neste sentido, aliás, é ilustrativa a referência à posição nº 15 da lista anexa à LC 116, em que arrolados diversos serviços bancários, como a administração de fundos, abertura de contas, fornecimento ou emissão de atestados, acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral etc.

Também esclarecedor é o art. 2º da mesma LC 116 ao dispor no sentido de que o imposto sobre serviços não incide sobre "o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras". É que, embora sob a denominação de não-incidência, não se trata de prestação de serviços, de modo que não pode ser tributado a título de ISS, tampouco a receita correspondente poderia ser considerada como receita da prestação de serviços.

Efetivamente, as receitas financeiras não se enquadram no conceito de faturamento.” (negritamos e sublinhamos)

Desta feita, declarada a inconstitucionalidade da exigibilidade da COFINS nos moldes veiculados pela Lei nº 9.718/98, e consequentemente, fixado o conceito de faturamento, inegável a impossibilidade da inclusão das receitas financeiras na sua base de cálculo.

5. PARECER PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional, por sua vez, tendo em vista a quase efetiva vitória do contribuinte em relação a não inclusão das receitas não oriundas da venda de mercadorias e da prestação de serviços na base de cálculo da COFINS, em uma atitude ultimada, elaborou um parecer, a qual encaminhou à Secretaria da Receita Federal e as suas projeções, para que haja uma insurgência contra todas as atitudes tendentes à exclusão das receitas operacionais das empresas na base de cálculo da COFINS.

Seu argumento é no sentido de que o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que o conceito de renda bruta envolve não só aquelas receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços em sentido estrito, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresárias (operacionais).

O fundamento utilizado é de que o termo “faturamento”, principalmente para as instituições financeiras e equiparadas, não se restringe às receitas advindas somente de prestação de serviços e venda de mercadorias, devendo abarcar também todas as receitas decorrentes das atividades empresárias precípua das empresas, em outras palavras, as demais receitas operacionais, delimitadas por seu objeto social.

Contudo, é certo que tal entendimento está claramente contraditório ao quanto decidido pelo STF, que se afirmou que o conceito de ‘faturamento’ é aquele decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços.

Dessa forma, em que pese a posição adotada pela Fazenda Nacional, com o intuito reverter o quadro atual sobre o assunto em tela, que se encontra favorável à tese dos contribuintes, é certo que a ação fazendária possui argumentos frágeis e se baseia em proposições já analisadas pelo STF de forma desfavorável ao Fisco, razão pela qual seu entendimento não deverá, pelo menos é o que se espera, impactar no quadro atual.

6. OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA

Com base no entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal no sentido de que as expressões receita bruta e faturamento são sinônimas, jungindo-as receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, não há que se falar em inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da COFINS sob pena de ofensa aos princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica.

Deveras, a atividade de lançamento do tributo necessita estar sempre adstrita aos parâmetros pela lei definida, não podendo o ente fiscalizador, em hipótese alguma, criar uma obrigação, seja positiva (dar ou fazer) ou negativa (não fazer), que já não esteja contemplada na norma legal sob pena de violação à tipicidade de lei tributária.

Imbricado ao princípio da legalidade, encontra-se o princípio da tipicidade fechada no âmbito tributário, vedando ao ente fiscalizador utilizar-se de critérios subjetivos no momento de traçar a descrição do fato que fará nascer a obrigação tributária.

Neste sentido, é a lição do professor Roque Carrazza¹⁰:

“Na tributação, tais objetivos são alcançados quando a lei, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos e cambiantes da Fazenda Pública, traça uma *ação-tipo* (abstrata) que descreve o fato que, acontecido no mundo fenomênico, fará nascer o tributo.

Ora, é indiscutível que a lei que cria *in abstracto* o tributo deve descrever, pormenorizadamente, todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, máxime a hipótese de incidência, com os critérios que a informam. Esta é uma exigência do princípio da tipicidade tributária, tão bem estudado por Alberto Xavier. Para o mestre português, ‘a tipicidade do fato tributário pressupõe (...) uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção de efeitos’

(...) Mas, a lei tributária, além de descrever minuciosamente a *hipótese de incidência* do tributo, precisa prescrever as ações concretas que o Fisco deverá realizar para arrecadá-lo.

À vista do exposto, a lei ordinária (federal, estadual, municipal ou distrital), que se ocupa com o fenômeno da tributação, **deve não só prescrever a conduta da Fazenda Pública, como dar-lhe diretrizes seguras, a partir das quais ela possa decidir cada caso concreto que seja levado à sua apreciação. Deseja-se, pois, que a autoridade fiscal, sem qualquer subjetivismo, subsuma o fato à norma ou, em termos mais técnicos, como predica Karl Engish, o *conceito* (a representação mental) do fato ao *conceito* da norma.**

Portanto, não querendo insistir no óbvio, temos que, para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente a figura delineada na lei (*Tatbestand*), o que implica tipicidade (*Typizität*).

Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (*hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo*), como tivemos a oportunidade de verificar, devem ser previstos abstratamente na lei. Ademais, **cada ato concreto da Fazenda Pública que reconheça a existência de um tributo (*lançamento*) ou que leve à sua efetiva arrecadação (*cobrança tributária*) deve encontrar respaldo numa lei.**

Ou seja, a descrição de todos os elementos da relação tributária devem estar previstos detalhadamente na norma, evitando-se, desta forma, eventuais interpretações e avaliações pessoais pelo aplicador da lei.

Em face dos princípios da legalidade e tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, a Administração somente pode impor ao contribuinte o ônus da exação quando houver estrita adequação entre o fato e a hipótese legal de incidência do tributo, ou seja, sua descrição típica.

Para Roque Antonio Carrazza¹¹, “o princípio da tipicidade contribui, pois, para a realização da segurança jurídica do contribuinte. ***Segurança Jurídica que se pulveriza quando a própria Fazenda Pública elege os critérios que reputa razoáveis para a quantificação do tributo. Melhor dizendo, a segurança jurídica, com o seu colorário de proteção da confiança, leva, em matéria tributária, ao princípio da tipicidade fechada, com a correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária.***” (negritamos)

¹⁰ Curso de Direito Constitucional Tributário, 10ª Ed., São Paulo, Malheiros, 1997, pág. 268/269.

¹¹ in, obra citada, 10ª Ed., São Paulo, Malheiros, 1997, pág. 270.

Assim, podemos concluir que aos tipos tributários cumpre fechar a realidade tributária, não podendo haver, por parte do ente fiscalizador, o alargamento daquela. Inadmissível que o agente fiscal “abra” aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou.

Deveras, o desejo de se evitar o não pagamento de determinado tributo não autoriza a utilização do arbítrio ou mesmo de analogias para criar a obrigação tributária. Não pode o ente fiscalizador converter-se em legislador e complementar a norma que, no seu entender, afigura-se incompleta ou injusta, criando novas figuras tributárias, sob pena de ofensa também ao princípio da segurança jurídica.

Desta forma, totalmente desarrazoado o entendimento de que a base de cálculo da COFINS não é somente aquela decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços, vez que o conceito de faturamento, critério material da COFINS, além de estar delimitado constitucionalmente, já foi definitivamente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal.

Diante de tais considerações, conclui-se que a inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da COFINS afronta o princípio da legalidade tributária e da segurança jurídica.

7. CONCLUSÃO

O objetivo principal desse trabalho foi o estudo da ilegalidade e inconstitucionalidade da inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da COFINS nas instituições financeiras, conforme vem sendo o entendimento de alguns Magistrados e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Diante de todo exposto, conclui-se tal inclusão, objeto deste estudo, é veementemente ilegal e inconstitucional em razão da incompatibilidade de identidade entre os conceitos de faturamento e receitas operacionais, no caso, receitas financeiras.

Tais inclusões, tratam-se, na verdade, de uma das muitas manobras do Fisco para aumentar a carga tributária, frente a sua conhecida ânsia arrecadatória, impondo, em contrapartida, aos contribuintes, uma indevida majoração dos valores a serem recolhidos aos cofres públicos.

A inconstitucionalidade da composição da base de cálculo da COFINS por meio da inclusão das receitas não decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços, no entanto, é evidente.

Dessa forma, em que pese a efetiva influencia política a que os Tribunais Excepcionais estão submetidas, aguarda-se que o presente tema seja, definitivamente, julgado a favor dos interesses do contribuintes e, por via de consequência, em consonância com o ordenamento jurídico brasileiro.

8. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *Elementos de Direito Tributário*. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1978.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 1986.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. "COFINS - A Lei nº 9.718/98 e a Emenda Constitucional nº 20/98". *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 75, p. 184, 1999.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, falta o ano.

FISCHER, Marcelo Magalhães Peixoto Octavio Campos (Coord.). *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.

MURGEL, Maria Inês – *IRPJ: Teoria e Prática Jurídica*, 2ª Ed., São Paulo: Dialética, 2000.

SILVA, De Plácido – *Base de Cálculo, alíquotas e Princípios Constitucionais*, São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1986.