



**Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro**

**A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS**

**João Paulo de Souza Carregal**

**Rio de Janeiro  
2009**

JOÃO PAULO DE SOUZA CARREGAL

A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS

Monografia apresentada à Escola de  
Magistratura do Estado do Rio de Janeiro,  
como exigência para obtenção do título de  
Pós-Graduação.

Orientadores: Prof<sup>ª</sup>. Néli Luiza Cavaliéri  
Fetzner e Desembargador Federal Poul Erik  
Dyrlund

Rio de Janeiro  
2009

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA.....	11
2. COFINS.....	13
3. HISTÓRICO E FINALIDADE DA COFINS.....	22
4. LEI COMPLEMENTAR 70/1991 E SUJEITO PASSIVO DA COFINS.....	26
5. BASE DE CÁLCULO DA COFINS.....	31
6. A LEI 9.718/98 E A ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.....	43
7. A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.....	53
CONCLUSÃO.....	65
REFERÊNCIAS.....	67

## INTRODUÇÃO

Com o objetivo de dar cumprimento ao dispositivo constitucional insculpido no art. 195, I, “b” (com a redação dada pela EC 20/98) da CRFB de 1988, o legislador infraconstitucional exercendo seu poder de conformação editou a LC 70/1991 instituindo a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, cujo objetivo, da própria nomenclatura da exação se intui, qual seja, financiar a Seguridade.

Referida exação veio suceder a contribuição denominada FINSOCIAL, prevista no DL 1.940/1982, posteriormente alterado pela Lei 7.738/1989, tendo sido inicialmente cobrada até sua extinção, e posterior substituição pela COFINS em 1991.

Desde o início da sua vigência, o tributo provocou polêmica nos meios jurídico e social. A começar pela indefinição legal do que na verdade traduziria o termo “faturamento”, contida na regra constitucional, se tal conceito acarretaria um *bis in idem* por incidir sobre a mesma base imponible do PIS; se seria possível sua cobrança e arrecadação pela Procuradoria da Fazenda Nacional, ao invés do INSS; e se haveria, ou não violação ao Princípio da Anterioridade Tributária, já que o DOU de 31/12/1991 só circulou em 02/01/1992.

Todos esses questionamentos deram ensejo à primeira ADC, ajuizada pelo Presidente da República representado pela AGU e apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, restando superadas todas as argumentações em sentido contrário e declarada a constitucionalidade da referida exação.

Com o advento da Lei 9.718/1998, que entre outras medidas tributárias alargou a base de cálculo da COFINS, e alterou a alíquota sobre a referida contribuição, novos embates foram travados no seio doutrinário, e jurisprudencial, sobressaindo dessas controvérsias três temáticas: a possibilidade, ou não de Lei Ordinária alterar conteúdo de Lei Complementar; a

possível afronta da lei ao ordenamento constitucional em alterar a base de cálculo da contribuição sem respeitar o § 4º do art. 195 desta, e se seria possível a Emenda Constitucional 20/1998 convalidar, eventual inconstitucionalidade.

Ainda no que tange à base de cálculo da COFINS, encontra-se atualmente em discussão no STF a questão da possibilidade de inclusão ou não do ICMS na base impositiva da referida contribuição.

Tal discussão apresenta, de um lado, o setor empresarial, pugnando pela inconstitucionalidade da dita inclusão, com o argumento central de que tal quantia recolhida na verdade não integraria o conceito de faturamento ou receita bruta, pois sua arrecadação estaria vinculada ao repasse para o Estado-membro da Federação sujeito ativo do imposto, e de outro, a União alegando que tais valores ao ingressarem no caixa das empresas se encaixariam no conceito de faturamento ou receita bruta, resultando assim no oferecimento da ADC de nº 18, ainda sem pronunciamento definitivo do STF, porém, com decisão proferida em medida cautelar, suspendendo os processos em andamento envolvendo tal controvérsia, publicada no DJ em 23/10/2008.

A solução de tal embate jurídico é de grande relevância não só para o mundo jurídico como também para a economia do País, já que em se adotando um ou outro posicionamento haverá um dispêndio de recursos financeiros que passam a casa dos bilhões de reais, verba que pode ser investida tanto no setor empresarial, como também integrando os cofres públicos na aplicação de setores da Seguridade, como saúde, previdência e assistência social.

O presente trabalho adota a metodologia de pesquisa qualitativa, parcialmente exploratória e bibliográfica.

É abordada em seu primeiro capítulo a definição dos conceitos de competência tributária, capacidade tributária ativa, e a diferenciação entre uma e outra.

Do segundo ao sexto capítulos são definidos o conceito, o histórico e a finalidade da COFINS; os sujeitos passivos da referida contribuição, sua natureza jurídica, sua base de cálculo e a mutação do conceito de faturamento operado por via legal e jurisprudencial; a constitucionalidade do alargamento da base de cálculo com o advento da Lei 9.718/1998, a problemática da alteração de lei complementar por lei ordinária, o posicionamento do STF sobre tais questões, e a possibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Por fim, é feita uma análise da composição da base de cálculo da COFINS, culminando com a conclusão dos temas expostos.

## 1. COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

Competência tributária é a atribuição ou poder, diretamente haurido da Constituição, para editar leis que abstratamente instituem tributos. Nesse sentido, importa realçar que a Constituição da República não institui tributo, apenas define as competências para que os Entes autorizados possam por meio de lei instituir os tributos que lhes foram designados constitucionalmente.

Somente possuem competência tributária as pessoas que possuem capacidade para legislar, ou seja, as pessoas, ou Entes políticos federados: União, Estados-membros, DF e Municípios.

Competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa, pois sendo aquela indelegável, esta pode ser delegável, definindo-se como a aptidão para integrar a relação jurídica obrigacional tributária no pólo ativo, como sujeito da relação.

Assim, nada impede que por meio de lei, ou da própria Constituição a capacidade tributária ativa, ou seja, a possibilidade de arrecadar e fiscalizar tributos, seja delegada a outra pessoa jurídica de direito público, como uma autarquia, nos termos do art. 7º do CTN.

No que tange a competência para a instituição de contribuições, a CRFB em seu art. 149 atribuiu expressamente à União a competência exclusiva para instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, ressalvando no parágrafo primeiro do referido artigo a competência dos Estados-membros, do DF e dos Municípios para instituição de contribuição a ser cobrada de seus servidores para custeio em benefício destes, do regime previdenciário do servidor público do respectivo Ente Federativo.

Em relação aos impostos, a CRFB de 1988, definiu expressa e taxativamente as hipóteses em que autoriza a União, os Estados-membros, os Municípios e o DF a instituírem seus impostos, também relegando à União competência residual para instituição de novos impostos, conforme prevê o art. 154, I e impostos extraordinários de guerra, como dispõe o art. 154, II.

## 2. COFINS

Para se entender a extensão de um tributo, e a sua compatibilidade com o ordenamento jurídico é necessário, em primeiro lugar, conceituá-lo.

Em síntese pode-se dizer que a COFINS é a contribuição social instituída para o financiamento da Seguridade Social, cuja incidência recai sobre o faturamento/receita do empregador, empresa, ou entidade a ela equiparada na forma da lei.

O doutrinador Leandro Paulsen ensina que:

A contribuição PIS/PASEP e a COFINS, por incidirem ambas sobre o faturamento/receita, passaram a receber tratamento legislativo conjunto no que diz respeito a seus fatos geradores e bases de cálculo, o que se deu através da lei 9.718/1998 e 10.833/03.<sup>1</sup>

Importante ressaltar que resta pacífico na jurisprudência do Supremo a natureza tributária das contribuições para a Seguridade, incluindo a exação em comento, como anota o seguinte aresto colacionado do Pleno do STF da Relatoria, do atual Presidente, Min. Gilmar Mendes:

Ementa: prescrição e decadência tributárias. Matérias reservadas a lei complementar. Disciplina no código tributário nacional. Natureza tributária das contribuições para a seguridade social. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da lei 8.212/91 e do parágrafo único do art. 5º do decreto-lei 1.569/77. Recurso extraordinário não provido. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. I. Prescrição e decadência tributárias. Reserva de lei complementar. III. Natureza tributária das contribuições. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV.

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro. *Contribuições e Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2007.p.174

Recurso extraordinário não provido. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. Modulação dos efeitos da decisão. Re 556664 / RS - Rio Grande do Sul recurso extraordinário Relator(a): Min. Gilmar Mendes Julgamento: 12/06/2008 . Órgão Julgador: Tribunal Pleno <sup>2</sup>

No que tange a sua autonomia como espécie tributária, há quem sustente que embora se trate de tributo, não seria uma categoria autônoma, defendendo a exaustividade do rol formado por impostos, taxas e contribuição de melhoria, enunciado pelo art. 145 da CRFB. Na verdade, para esses autores, não passariam as contribuições de impostos ou taxas com outro nome, caracterizados pelo fato de serem destinados a finalidades específicas. É o que escreve Paulo de Barros Carvalho, para quem “as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou taxas”<sup>3</sup>.

Roque A. Carrazza<sup>4</sup>, igualmente afirma que as contribuições são tributos que, embora estejam qualificados por uma finalidade, podem “revestir natureza de imposto ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem”.

Contudo, considerando que a Constituição confere um tratamento jurídico peculiar às contribuições e também aos empréstimos compulsórios, pode-se afirmar que o Constituinte Originário já os definiu como espécies distintas dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria. Esse parece ser o entendimento do próprio Supremo que, inclusive, chega a mencionar em seus acórdãos que tal exação não se confunde com imposto, como no RE-AgR 415188 / PR, DJ 23/04/2004.

---

<sup>2</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 556664/RS. Relator: Min. Gilmar Mendes. Publicado no DOU de 12/06/2008.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 12 ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 4.

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque A.. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 17 ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p.510.

Desta forma, não se confunde com taxa, pois enquanto essa possui como fato gerador a prestação específica e divisível de um serviço público, ou, o exercício do poder de polícia, a Contribuição não necessariamente terá como fato gerador a prestação de um serviço público específico e divisível, pois inspirada pelo Princípio da Solidariedade pelo qual todos na medida do possível devem participar do financiamento, e custeio de uma atividade prestada pelo Estado sem necessariamente fruir dos benefícios que custeará.

Nesse diapasão, pelo simples fato de viver inserido em tal Sociedade acaba sendo beneficiado indiretamente ao participar de uma coletividade mais justa, equânime, de melhor qualidade de vida, beneficiando-se de modo a viver em um ambiente social mais sadio e equilibrado.

Assim, a contribuição é exação que tem por essência uma determinada atividade estatal indireta relativa ao obrigado, já na taxa de serviço público a atividade estatal é direta ao contribuinte, atividade esta de caráter material e objetivamente aferível.

Não se confunde com o fato gerador da taxa de poder de polícia, pois, nessa a validação é causal, e deve o contribuinte recolher tributo, porque ocorreu exercício de poder de polícia.

Já nas contribuições interventivas a validação é finalística, o tributo é recolhido para que a intervenção se realize. A taxa seria uma retribuição das diligências do Poder Público para o ato do poder de polícia, enquanto as contribuições podem, ou não se destinar ao custeio da atividade estatal, não servindo de instrumento apenas para a manutenção da máquina estatal. Nas taxas a atuação da Administração consiste num ato individual e concreto, já nas contribuições pode consistir tanto na edição de normas gerais para financiar grupos sociais, ou na prática de atos concretos para intervenção em áreas determinadas constitucionalmente, como a Seguridade Social, e a Economia.

Ademais, outra peculiaridade que caracteriza o fato gerador das contribuições se encontra descrito no próprio artigo 149 da CRFB, que dispõe que referidas contribuições servirão de instrumento de atuação da União em determinadas áreas e setores delineados pelo próprio Constituinte Originário, perfazendo assim, natureza de instrumentalidade do Poder Público em dadas áreas de sua atuação.

Nesse sentido, embora sejam semelhantes, podendo ser idênticos, os fatos geradores de imposto, e contribuição, os dois tributos não se confundem, se diferenciado pela destinação dos recursos arrecadados pelas referidas exações, pois enquanto o fato gerador de imposto, como reza o art. 16 do CTN, é uma situação independente de qualquer atividade específica do Estado relativa ao contribuinte, os valores arrecadados por tal exação não se vinculam, via de regra, ao custeio de determinada atividade. Já as contribuições, se caracterizam por custear de modo direto, ou indireto um certo grupo de pessoas que se encontram em uma dada situação específica que mereça atuação direta ou indireta do Estado para regulação, ou proteção deste referido grupo.

A Contribuição possui uma finalidade específica e, via de regra, os valores recolhidos são voltados para o custeio de um dado grupo, diversamente dos impostos cuja regra é justamente a não afetação de receitas a qualquer atividade, como dispõe o inc. IV do art. 167 da CRFB de 1988.

Os impostos se prestam ao financiamento das necessidades estatais gerais, e são arrecadadas da coletividade dos contribuintes, já as contribuições são arrecadadas para o financiamento de tarefas especiais de determinados grupos de cidadãos, e destinadas a fundos específicos ao invés de integrarem o orçamento fiscal do Estado (art. 165, § 5º, I, II e III da CRFB).

Ainda que o art. 195 CRFB, disponha que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade para o custeio de uma atividade estatal referida, essa circunstância apenas

aproxima mais essas contribuições dos impostos, razão pela qual a própria Constituição fez com que suas bases imponíveis fossem definidas no corpo da CRFB, por conta da menor vinculação entre a atividade e os contribuintes.

Continua havendo referibilidade entre o fato que motiva o pagamento da contribuição, e uma atividade estatal, tanto que deve haver equivalência entre as fontes de custeio e os benefícios oferecidos (art. 195, §5º, CR) embora mitigada pelo Princípio da Solidariedade, que em se tratando de contribuições possui destaque acentuado.

A contribuição é ainda um instrumento para a consecução de determinadas finalidades constitucionalmente definidas e, segundo o doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo<sup>5</sup> em sua obra *Contribuições e Federalismo*, acentua que tais finalidades estão ligadas ao prestígio de direitos fundamentais de segunda ou terceira dimensões, e que é exigida de contribuintes situados em grupo relacionados com essa finalidade, tendo suporte fático, situação também a ela indiretamente vinculada.

Seguindo as lições do referido autor, as contribuições seriam tributos vinculados a uma atividade estatal, situadas, porém, em posição intermediária entre impostos e taxas, bem mais próximas dos impostos, completa desvinculação, que das taxas, vinculação direta. Não pressupõem uma atuação estatal específica e divisível relativa ao contribuinte, taxas, mas também não incidem sobre um fato desvinculado de qualquer atuação estatal relativa ao contribuinte, impostos: há uma referibilidade indireta, de uma atuação estatal relativa a um grupo determinado; o fato gerador pode até ser idêntico ao dos impostos, mas só estará completo diante de uma atuação estatal relativa ao grupo no qual se encontra o contribuinte, traço diferenciador das contribuições.

---

<sup>5</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Contribuições e Federalismo*, São Paulo: Dialética, 2005, p. 97.

Assim, adota-se a teoria quinquipartite que define serem cinco as espécies tributárias: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Sociais Gerais. Dentro desta última categoria se subdividem outras subespécies de contribuição: as Previdenciárias, as de Seguridade Social, as Sociais estrito senso, as Sindicais (art. 8º, IV, *in fine* da CR), as dos Interesses de Categorias Profissionais ou Econômicas e as de Intervenção Econômica.

Ainda que se adote tal teoria quinquipartite, não se olvida, atualmente, que tal classificação tenha sido revista pelo Supremo Tribunal Federal, ao conferir à Contribuição de Iluminação Pública (COSIP) fruto do Poder Constituinte Derivado (EC 39/2002), natureza de tributo autônomo de competência dos Municípios, como se extrai do acórdão no RE 573.675, DJ 21/05/2009, de relatoria do Min. Ricardo Lewandoswki, aproximando-se da adoção de uma teoria sextipartite ou hexapartite.

Não se olvida do disposto no art. 4º, II, CTN (Lei 5.172/1966) que dispõe que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a destinação legal do produto da sua arrecadação, todavia, o texto é anterior a CRFB de 1988, e essa dispôs de maneira a incluir os Empréstimos Compulsórios, e as Contribuições no Título V “Da Tributação e do Orçamento”, inseridos em seu primeiro capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”.

Ademais, interpreta-se a lei de acordo com a Constituição, e não a Constituição de acordo com a lei, não sendo demais repisar que esta busca seu fundamento de validade naquela, e não o oposto.

Reconhecida a natureza tributária, e autônoma das contribuições, mais particularmente as do art. 195 da CRFB, cabe esclarecer que assim considerada, estão sujeitas à sistemática própria, e recebem eficácia irradiante de princípios peculiares como o da Solidariedade (art.

3º, I c/c art. 195 ambos da CRFB), da Diversidade da Base de Financiamento (art. 194, VI, CR), e o da Previsão prévia da Fonte de custeio total (art. 195, § 5º da CRFB).

Assim sendo, tais princípios ganham enorme destaque na interpretação, e aplicação das normas que instituem as referidas contribuições, sem deixar de se aplicar os demais princípios tributários como realça o art. 149 da CR ao fazer indicação expressa da submissão das contribuições aos Princípios da Legalidade (art. 150, I CR), da Irretroatividade (art. 150, III, CR) e, no que diz respeito às contribuições da Seguridade, a submissão ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal (art. 195, § 6º da CR).

Sobre a necessidade de Lei Complementar instituir, ou majorar contribuições sociais, jurisprudência solidificada do STF entende pela sua desnecessidade, salvo se for para dar cumprimento ao art. 195 § 4º da CRFB de 1988, pois para as que já estão arroladas no art. 195 bastaria a edição de lei ordinária, já que o art. 146, III “a” c/c art. 149, ambos da CRFB expressamente dispõe que só haverá necessidade de LC, para a previsão de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes em relação aos impostos discriminados na CRFB não exigindo a edição de Lei Complementar em relação às Contribuições do art. 195 da CRFB.

Ressalte-se que o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu pela desnecessidade de edição de lei complementar para majorar a alíquota da COFINS reafirmando a constitucionalidade do art. 8º da Lei 9.718/1998, que alterando o dispositivo do art. 2º da LC 70/1991, alterou a alíquota da contribuição, de 2% para 3% sobre o faturamento, no RE 527.602, Min. Eros Grau, relator para o acórdão Min. Marco Aurélio.

Seguindo o mesmo entendimento, o Plenário do Supremo decidiu pela constitucionalidade da revogação da isenção do recolhimento da COFINS sobre as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, prevista no art. 6º, II da LC 70/1991, pelo art. 56 da Lei 9.430/1996 (“Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social

com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.”).

Considerou-se a orientação fixada pelo STF no julgamento da ADC 1/DF (DJU 16.06.1995) no sentido de: a) inexistência de hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária, espécies normativas formalmente distintas exclusivamente tendo em vista a matéria eventualmente reservada à primeira pela própria CRFB; b) inexigibilidade de lei complementar para a disciplina dos elementos próprios à hipótese de incidência das contribuições desde logo previstas no texto da Constituição.

Com base nisso, afirmou o Supremo que o conflito aparente entre o art. 56 da Lei 9.430/1996 e o art. 6º, II da LC 70/1991, não se resolveria por critérios hierárquicos, mas, sim, pelo critério da Especialidade, quanto à materialidade própria a cada uma dessas espécies normativas.

Ressaltou ainda o Supremo, que o art. 56 da Lei 9.430/1996 é dispositivo legitimamente veiculado por legislação ordinária (CRFB, art. 146, III, b, a contrario sensu, e art. 150, § 6º) que importou na revogação de dispositivo inserto em norma materialmente ordinária (art. 6º, II, LC 70/1991), conforme leading case RE 377.457, DJ 18/12/2008, e RE 381.964, DJ 18/12/2008, ambos de relatoria do Min. Gilmar Mendes.

Nesse sentido, as contribuições se submetem às regras gerais estatuídas no CTN, e caso a lei da contribuição vier a dispor de maneira diversa sobre matérias que o art. 146 inc. III da CRFB exige lei complementar, como decadência, prescrição, lançamento, obrigação e crédito tributário, somente por via de lei complementar o poderá, mas anote-se, que somente se desejar dispor de maneira diversa do que está no CTN (RE 556.664/RS, DJ 13/11/2008).

Assim, para encerrar o tema de Lei Complementar, o Supremo Tribunal Federal contrariamente ao que vinha decidindo o STJ definiu não existir hierarquia entre lei complementar, e lei ordinária e sim, questão exclusivamente constitucional, solucionada pela

aplicação do critério da Especialidade, relacionada à distribuição material de competência entre as espécies legais. Nesse sentido, nada impediria de uma lei formalmente complementar, aquelas em que a CRFB não exige sua edição para regulamentar certa matéria, fosse revogada por lei ordinária, como ocorreu no caso da LC 70/1991 que teve dispositivo revogado por lei ordinária, entendendo o STF pela constitucionalidade de tal medida com base nesses argumentos expostos. (RE nº 377.457, DJ 18/12/2008 e 381.964, DJ 18/12/2008 ).

### 3. HISTÓRICO E FINALIDADE DA COFINS

Analisadas a natureza, e a autonomia das contribuições passa-se a finalidade da COFINS, cuja própria denominação dá uma idéia sobre sua finalidade, em que pese o art. 4º, I do CTN afirmar que a natureza jurídica específica do tributo será determinada pelo seu fato gerador, sendo irrelevante para qualificá-las a denominação, e demais características formais adotadas pela lei.

Sua finalidade é custear a Seguridade Social, sendo esta definida pela própria CRFB em seu art. 194, como conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da Sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

As verbas arrecadadas a título de COFINS integrarão receita do Orçamento da Seguridade Social compreendida na Lei Orçamentária Anual da União, como dispõe o inc. III, § 5º do art. 165 da CRFB de 1988, e como reafirma o art. 1º da LC 70/1991 *in fine*, ao asseverar que a arrecadação da exação está vinculada ao financiamento das atividades-fim de saúde, assistência social e previdência.

Visto sua finalidade, a abordagem será no sentido de delinear uma noção histórica da referida contribuição da seguridade social em comento.

A COFINS instituída pela LC 70/1991 veio substituir o FINSOCIAL, previsto no DL 1.940/1982 e alterado pela Lei 7.738/1989, tendo o art. 13 da referida LC vinculado a cobrança da COFINS à cessação do FINSOCIAL.

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, conforme o art. 195, I, da Constituição Federal, alterado posteriormente pela EC 20/1998, tendo sido acrescido a alínea “b”, ficando revogada a contribuição prevista no art. 23, I, da Lei n. 8.212/91.

Até a Constituição de 1988, ainda sob a égide da Constituição de 1967, a doutrina discutia se as contribuições sociais possuíam, ou não natureza tributária. Hoje, o artigo 149 - presente no capítulo do Sistema Tributário Nacional – combinado com o art.195, § 6º, da CF/88 dissiparam tais dúvidas.

Importante mencionar parte do aresto do Min. Ari Pargendler, do E. STJ, em decisão de EREsp 78301/BA, Embargos de Divergência no Resp 1996/0034948-7, DJ 28/04/1997, que afirma em seu voto acompanhado pela maioria dos Ministros, "a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins foi criada em substituição à Contribuição para o Finsocial, com as mesmas características desta. Ambas são da mesma espécie tributária nos termos do artigo 66 da Lei n. 8.383, de 1991. Agora, essa conclusão não vale para a Contribuição Social sobre o Lucro (outro fato gerador), para as Contribuições Previdenciárias (fato gerador diverso), para a Contribuição para o PIS (destinação diferente) e, muito menos, para os impostos"<sup>6</sup>.

O FINSOCIAL foi recepcionado como contribuição destinada à Seguridade Social a partir de 1988, com a Constituição Federal, conforme o art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O FINSOCIAL (Decreto-lei n.º 1.940/82) foi instituído com a alíquota de 0,5% determinado a financiar investimentos como educação, habitação popular, saúde e amparo ao pequeno agricultor (RE 226.554/MG DJ 17/03/2000).

---

<sup>6</sup> material colhido na Internet, Revista Teia Jurídica, em <http://www.teiajuridica.com/res78301.htm>. Julgamento ocorrido em 11 de dezembro de 1996, acessado em 10 de junho de 2009.

No RE 150.775-1/PE, DJ 20/08/1993, o STF firmou o entendimento da constitucionalidade do art. 28 da Lei 7738/1989 que dispunha que as empresas públicas e privadas que realizassem exclusivamente venda de serviços calculariam a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta, contudo para dar uma interpretação conforme a Constituição já que o art. 195, I da CR de 1988 em sua redação originária previa apenas como base impositiva o faturamento, entendeu que a expressão receita bruta deveria ser lida como faturamento, assim, segue um trecho do acórdão ora estudado:

Contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CRFB e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no art. 28 da l. 7.738/89, a alusão a “receita bruta”, como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da constituição, há de ser entendida segundo a definição do DL. 2.397/87, que é equiparável a noção corrente de "faturamento" das empresas de serviço.

Importante verificar que o Supremo delineou seu entendimento no sentido de que receita bruta deveria ser lida como faturamento sob pena de afronta ao texto da CRFB que, na época só se referia à possibilidade de se tributar o faturamento, ademais, nesse acórdão expressou seu entendimento de que não haveria necessidade de Lei Complementar para instituir as contribuições previstas no art. 195 da CRFB, salvo se se tratassem de novas fontes de custeio.

Assim, o Supremo no julgamento do RE 187.436/RS, DJ 31/10/1997 e RE 189.615/SC, DJ 19/04/1996, refutou a alegação de inconstitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738/1989, vez que esse dispositivo visou tão-somente abolir a situação anti-isonômica de privilégio, em que a Lei 7.689/88 situara as empresas de serviço, quando, de um lado, universalizou a incidência da contribuição sobre o lucro, que antes só a elas onerava, mas, de outro, não as incluiu no raio de incidência da contribuição sobre faturamento, exigível de todas as demais categorias empresariais, ressalvando, entretanto, o direito de a Fazenda

Nacional cobrar dessas empresas o FINSOCIAL, à razão de 0,5%, até a entrada em vigor da Lei Complementar nº 70/1991.

#### **4. LEI COMPLEMENTAR 70/1991 E SUJEITO PASSIVO DA COFINS**

A CRFB de 1988 em seu inciso I do art. 195 estabelece que os sujeito passivo das contribuições ali previstas serão o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada, na forma da lei.

Quanto à definição de empregador, ainda que pese a reconhecida autonomia do Direito Tributário frente às outras disciplinas, é razoável intuir-se que o legislador, e o Constituinte, ao definirem os sujeitos passivos, o façam com base na noção corrente de definições estabelecidas pela lei que regula o assunto em espécie, pois, se assim não o fosse, a legislação tributária ao invés de apenas definir o sujeito passivo, o conceituaria para delimitar o pólo passivo da relação jurídico tributária.

Nesse sentido, em havendo intenção do legislador tributário em alterar conceitos já definidos por outras legislações o faria expressamente, assim, se objetiva definir empregador para fins tributários a lei conceituaria o que seria empregador para o fim de tributação e não apenas faria menção a empregador, já definido pela legislação específica, no caso a CLT.

Para esclarecer, se a lei tributária quer dar conteúdo diverso a empregador, e nada haveria de ilegal, ou inconstitucional, pois utilizaria de sua autonomia, ela conceituaria o que seria empregador para fins de tributação, e se assim não faz é porque utiliza a definição já delineada pela CLT.

Assim, o art. 2º da CLT, considera como empregador a empresa individual ou coletiva que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços, e em seguida no seu § 1º, equipara a empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, entre outros, os profissionais liberais, instituições de beneficência, que admitem trabalhadores como empregados.

No que tange à empresa, essa deve ser considerada, em seu sentido subjetivo, como sujeito de direitos, e não em seu sentido técnico-funcional, como objeto de direito, atividade exercida por empresários e sociedades empresárias, esses sim contribuintes da COFINS.

Assim, pelo texto da norma constitucional permanece fora de incidência da contribuição a pessoa física que não seja empregadora, empresária ou sociedade empresária, reforçando que não será a empresa (atividade) o sujeito passivo da exação, mas sim a pessoa física ou jurídica que a exercê-la.

A CRFB permite ainda que a lei equipare outras entidades à empresa e nada impediria que a lei ordinária redefinisse a norma jurídica de incidência para incluir qualquer empresa ou entidade a ela equiparada. Todavia, o doutrinador Tarsis Nametala Sarlo Jorge em sua obra *O Custeio da Seguridade Social*<sup>7</sup>, discorre no sentido de que tal liberdade conformadora a ser exercida pelo legislador não é tão ampla quanto o Texto Constitucional possa parecer.

Isso porque, em seu entendimento, no que diz respeito à equiparação de qualquer outra entidade tal deve ser na forma da lei civil ou empresarial, e não simplesmente na tributária em virtude do disposto no art. 110 do CTN, e em razão de uma interpretação sistemática do texto da lei tributária com os da lei civil e empresarial.

---

<sup>7</sup> JORGE, Tarsis Nametala Sarlo. *O Custeio da Seguridade Social*, 2 ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007 p.374.

Não se olvida a crítica de parte da doutrina sobre a aplicação do art. 110 do CTN, sob o argumento de não recepcionada pela CRFB de 1988, já que numa perspectiva histórica sua vigência formal remonta a outubro de 1966, período em que o Direito Constitucional brasileiro atravessava uma fase de transição para se tornar ainda um direito respeitado, e fortalecido, fato esse ocorrido com o fortalecimento do Direito Constitucional, principalmente com o advento da CRFB de 1988, passando a ocupar posição de respeito, e destaque na doutrina e jurisprudência pátria, tendo o período de Legalidade do Direito sido superado atualmente pelo período de Constitucionalidade do Direito.

Ademais, outro argumento que denotaria a caducidade da norma em questão em seu viés hermenêutico se apóia na idéia de autonomia do Poder Constituinte Originário que na sua função de inaugurador da nova ordem jurídica conforma os demais ramos do direito e não os ramos do direito conformariam as definições do Poder Constituinte. Assim, os conceitos de faturamento e propriedade não se sujeitariam ao que o Direito Civil diz o que é ou o que não é, pois tal ramo não tem precedência sobre o Direito Tributário, e muito menos teria sobre a Constituição. Esta delimita competências e conceitos, e caberia ao legislador exercer seu poder de conformação.

Defendem ainda que a lei deve ser editada e interpretada de acordo com a CRFB e não esta com a lei, sob pena de se criar uma subordinação do Direito Tributário aos outros ramos do direito, afrontando sua autonomia e o hierarquizando a outras legislações específicas, e não à Constituição como deve se dar, já que esta é a força normativa estruturante do ordenamento jurídico.

Em defesa da higidez do art. 110 CTN afirma-se a presunção de constitucionalidade das leis, e também numa forma do legislador resguardar o contribuinte contra eventuais abusos da Administração Fazendária em ao interpretar a lei tributária não desvirtuar institutos consagrados tradicionalmente no Direito Pátrio protegendo também o contribuinte contra

eventuais abusos do próprio legislador em definir o preto como branco, e assim fazer valer a segurança jurídica das relações entre Fisco e contribuinte.

Analisado o sujeito passivo da exação, e definido o sujeito ativo como sendo a União, inclusive como sendo a competente para legislar sobre qualquer assunto referente a COFINS, serão analisadas algumas questões sobre a LC 70/1991.

A cobrança da COFINS passou a se efetuar a partir de março de 1992, sendo alvo da primeira ADC ajuizada pelo Presidente da República, representado pela AGU tendo em vista as controvérsias que sua instituição gerou, sendo os principais pontos de contestação: a alegação de que haveria *bis in idem* por incidir sobre a mesma base imponible do PIS; não respeitar a não-cumulatividade; não poder ser cobrada e arrecadada pela Receita Federal e pela PGFN, e sim pelo INSS; se tratar na verdade de imposto residual de competência da União; e violar o princípio da Anterioridade Nonagesimal por ser publicada no DOU de 31/12/1991 tendo porém sua circulação em 02/01/1992.

Todos os argumentos contrários foram rechaçados pelo Pleno do STF, e a ADC foi julgada procedente confirmando a constitucionalidade da LC 70/1991, sobressaindo as teses de que não houve *bis in idem*, pois tanto a COFINS como o PIS foram expressamente previstas na CRFB em sua originalidade, não tendo que se falar em inconstitucionalidade de normas constitucionais oriundas do Poder Constituinte Originário.

Em relação a não-cumulatividade, esta seria exigida apenas das contribuições e impostos de competência residual da União o que não foi o caso, já que se trata de contribuição do rol do art. 195 da CRFB.

Determinou-se não haver vedação de cobrança e arrecadação pela própria União das contribuições já que o que se exige é o respeito a destinação específica dos valores recolhidos, que no caso da COFINS se dirigem ao financiamento da Seguridade, ou seja o repasse à este setor.

Por fim, não houve violação à Anterioridade Nonagesimal, pois, o que se exige para o cômputo do prazo é a data da publicação da Lei e não o da circulação do DOU.

## 5. BASE DE CÁLCULO DA COFINS

O art. 2º da LC 70/1991 dispõe sobre a base de cálculo da COFINS, e em seu parágrafo único, alíneas “a” e “b”, estabelece uma delimitação negativa da base imponible, excluindo alguns valores do cálculo para recolhimento da exação.

Apenas para fins didáticos, o conceito de base de cálculo, está jungido à grandeza econômica, sobre a qual se aplica a alíquota para o cálculo do valor a pagar. Trata-se de base para o cálculo do tributo, e o Supremo já decidiu que a base imponible de contribuição pode ser semelhante à de impostos, sem isso ensejar inconstitucionalidade, no RE 194.106-5/RS e RE 228.321/RS, DJ 30/05/2003.

Retornando ao art. 2º da LC 70/1991, em seu *caput* estipulava que a COFINS seria de 2% sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, mercadorias e serviços e prestação de serviço de qualquer natureza.

Em seu parágrafo único estabelecia que não integraria a receita de que trata esse artigo, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor: a) do IPI quando destacado em separado no documento fiscal; b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

O conceito de faturamento na doutrina é bastante antigo, e a princípio significava simplesmente a atividade de emitir fatura, que era utilizada nas vendas por atacado. É o conceito que constava no artigo 219 do Código Comercial.

Com o surgimento da obrigação de emitir nota fiscal, a fatura caiu um pouco em desuso, e depois a Lei 5.474/1968, que veio disciplinar as duplicatas, tornou obrigatória a emissão das faturas nas vendas a prazo entre comerciantes.

Faturamento passou então a significar o somatório das vendas de mercadorias com prazo de pagamento superior a 30 dias. Muitas empresas acabaram, por uma questão de

padronização de suas operações, emitindo faturas para todas as operações, com a nota fiscal já incluída no mesmo documento. E a fatura passou também a ser utilizada para prestação de serviço. Então se generalizou o conceito de faturamento como a totalização das vendas ou das prestações de serviço em determinado período.

Nesse sentido, é defensável o argumento de que acompanhou bem o legislador ao definir faturamento como receita bruta oriunda da venda de mercadorias, prestação de serviços e ambos combinados, pois argumentam que segundo o art. 110 do CTN, a lei tributária não deve alterar definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela CRFB, pelas Constituições Estaduais, ou pelas LOM ou LODF, para definir ou limitar competências.

Segundo essa linha de entendimento, a intenção da norma em comento vai além de se garantir a segurança jurídica e a estabilidade das relações com o Fisco restando a arbitrariedade do Poder Legislativo em escolher aleatoriamente o que tributar e como o fazer sem respeitar as garantias dos contribuintes.

A *mens legis*, nesse caso, visaria mais do que efetivar o Princípio do não-confisco (art. 150, IV da CRFB de 1988) e proteger a Capacidade Contributiva do contribuinte (art. 145, §1º da CRFB), antes objetiva, a garantir a não invasão de competência de um Ente sobre outro, protegendo o pacto federativo para que um não institua tributo com o mesmo fato gerador, e base de cálculo do outro, quando a CRFB vedar tal investida, principalmente no caso de impostos, além de resguardar o contribuinte contra uma bitributação que violasse por via oblíqua as normas de competência delimitadas na CRFB.

Ademais, desrespeitar o art. 110 do CTN seria permitir que o legislador ordinário pudesse alterar a CRFB violando de forma transversa o procedimento de modificação da Constituição por Emenda Constitucional, redefinindo os conceitos estatuídos por esta, o que seria flagrante absurdo.

Faturamento é, na acepção comum, o ato ou efeito de faturar. Na acepção jurídico-tributária, corresponde, segundo jurisprudência do Supremo, a uma fração específica da receita: a receita bruta decorrente de venda de mercadorias e prestação de serviços. Não se olvida do caso em que o STF reputou legítima a equiparação entre faturamento e receita, desde que o signo receita fosse compreendido no conceito de faturamento (RE 150.775-PE DJ 20/08/1993, RE 150.764/PE, DJ 02/04/1993, e ADC 1, DJ 01/12/1993).

Há entre faturamento, e receita uma relação de continente e conteúdo, assim a receita engloba de forma integral o faturamento, mas esse não a abrange. Assim, há receitas que integram o faturamento, outras não, tais como, receitas operacionais ligadas as atividades principais da empresa, receitas financeiras, variações cambiais e monetárias, e as receitas não operacionais, não ligadas as atividades principais da empresa, porém todo o faturamento está compreendido na receita.

Apenas a título ilustrativo, o termo “receita” também é definido pelo direito das finanças, e, segundo Aliomar Baleeiro<sup>8</sup> em sua obra *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, entende-se como a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo. Já ingressos seriam todas as quantias recebidas pelos cofres públicos, abrangendo os denominados “movimentos de fundo” e as “entradas de caixa”, que não incrementam o patrimônio público. As receitas seriam espécies de ingressos, numa relação gênero espécie.

---

<sup>8</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16 ed., Rio de Janeiro: Forense. 2002, p.164.

Numa análise da definição que o legislador da LC 70/1991 utilizou no seu art. 2º *caput* há a adoção de tais conceitos delineados em linhas acima para caracterizar faturamento e em seu parágrafo único quando exclui da base de cálculo as hipóteses ali arroladas, poderiam ser claramente visualizadas como mero ingresso no caixa das pessoas jurídicas passivas de tributação para COFINS, já que tais valores não incrementam o patrimônio do particular, sendo meras entradas de caixa.

Em decisão recente, veiculada no Informativo 556, em julgamento do RE 400479 ED-AgR/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 19.8.2009 (RE-400479), atualmente com pedido de vista dos autos pelo Min. Marco Aurélio, o Min. Cezar Peluso se manifestou no sentido de definir o conceito de faturamento e decidir pela inclusão das receitas de prêmios de seguro na base de cálculo da COFINS.

Em seu voto, asseverou que a palavra faturamento teria um conceito histórico, e, demonstrando o confronto entre a teoria que entende faturamento como sinônimo de receita de venda de bens e serviços daquela que o considera resultado das atividades empresariais, reputou a segunda mais conforme ao sentido jurídico-constitucional, e à realidade da moderna vida empresarial. Explicou que a expressão teria se originado da prática comercial, correspondendo à receita decorrente da emissão de faturas nos termos da legislação comercial, mas que, ao longo do tempo, com o desenvolvimento das atividades comerciais e sua correlata expansão semiológica, ter-se-ia reconhecido a inaplicabilidade desse conceito primitivo, historicamente situado, e extremamente restrito.

Salientou que a palavra faturamento nunca teve no contexto da Constituição Federal o significado de vendas correspondentes à emissão de faturas, e que a adoção de faturamento do corpo constitucional não se reduziria a essa definição antiquada, e em franco desuso de vendas acompanhadas de faturas.

Para o relator, traçando um panorama diacrônico da conotação do termo faturamento, ter-se-ia que, assim como houvera superação do seu conceito como receita decorrente de vendas mercantis formalizadas mediante fatura em favor daquele outro que o toma no sentido de receita advinda de operações de vendas de mercadorias e serviços, seria necessário atualizar essa definição à luz das práticas atuais e empresariais, considerada a multiplicidade das atividades que ora compreenderia.

Para o Ministro, tendo em conta que a doutrina comercialista mais acatada reconhece há tempos a relevância da chamada teoria da empresa, e que o conceito básico do moderno direito comercial seria o de atividade empresarial, substituindo a velha noção de ato de comércio, assentou que se deveria formular a idéia de faturamento sob a perspectiva da natureza, e das finalidades da atividade empresarial.

Ressaltou que o equívoco dos que querem furtar-se ao regulamento das contribuições, alegando não comercializar bens nem serviços, decorreria da não percepção da idéia mais abrangente de atividade empresarial. Disse que, embora se use definir empresa com base na noção de empresário, entendido como quem exerce profissionalmente atividade organizada para a produção e circulação de bens e serviços, obviamente não haveria nem por onde resumir a idéia da atividade empresarial à de venda de bens e serviços, nem tampouco interpretar restritivamente o sentido da referência a esses bens e serviços. A noção seria ampla e abarcaria o conjunto das atividades empresariais, pouco importando o ramo a que pertençam.

Seguindo essa linha de raciocínio, não seria possível deixar de correlacionar atualmente a noção jurídica de faturamento com a de atividade empresarial. Realçou que, se nem todas as receitas constituem faturamento, seria preciso reconhecer, por outro lado, que as receitas que o compõem não se exauririam na rubrica das oriundas de vendas de bens e serviços. Não seria lícito, portanto, invocar a concepção curtíssima de mercadorias ou serviços para limitar a

noção de faturamento, não procedendo a argumentação quer da seguradora quer das instituições financeiras de que, por não venderem mercadorias nem prestarem serviços, estariam livres da incidência da contribuição sobre o faturamento. Aduziu que a atividade econômica se expressaria das mais variadas formas e o fato de certos ramos não se dedicarem à produção de mercadorias nem à prestação de serviço *stricto sensu*, não lhes retiraria nem esmaeceria o caráter empresarial que estaria indissociavelmente ligado ao pressuposto do fato autorizador do PIS e da COFINS.

Ressaltou<sup>9</sup> que, apesar de faturamento não traduzir conceito contábil preciso, existiria uma noção que poderia auxiliar a exprimir com precisão o significado suposto pela Constituição, qual seja, a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T.3.3, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 686/90, que dispõe que “3.3.2.3 – A demonstração do resultado evidenciará, no mínimo, e de forma ordenada: a) as receitas decorrentes da exploração das atividades-fim”. Esclareceu que, conquanto não vincule à interpretação constitucional, tal definição ofereceria um ponto sustentável de partida metodológica para compreender faturamento como expressão da receita advinda da realização da finalidade da empresa ou do seu objeto social.

Afirmou que a natureza ou finalidade específica de cada atividade empresarial que se considere seria indissociável da idéia jurídica tributária de faturamento enquanto representação pecuniária do seu produto e que, por isso, seria preciso cotejar a modalidade da receita auferida com o tipo de empresa que a produz para se determinar se aquela integraria o faturamento desta por conta da correlação com seus objetos sociais.

---

<sup>9</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 400479 ED-AgR/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, publicado em 19.8.2009 (RE-400479)

Assim, extirpando-se a menção às atividades acessórias, bem como o falso pressuposto de que a atividade empresarial só poderia ter por objeto a venda de mercadorias ou prestação de serviços, ter-se-ia a correta compreensão de faturamento, ou seja, não só as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços, que seria exatamente o conceito restrito de faturamento, mas também aquelas que, não decorrendo disso, proviriam de outras atividades que integrassem o objeto social da empresa.

Observou que ninguém que defina faturamento como receita das atividades principais da pessoa jurídica partiria da equivocada suposição de que todas as pessoas jurídicas de direito privado com fins lucrativos possuiriam como atividade principal a venda de mercadorias ou prestação de serviços, e que não seria preciso sequer tentar enquadrar à força o objeto das atividades bancárias e securitárias nas categorias estreitíssimas de mercadorias ou de serviços para que as respectivas empresas fossem tributas por PIS e COFINS, haja vista que, para figurar faturamento, bastaria que as receitas decorressem do exercício das atividades sociais típicas desses modelos de negócios.

Acentuou que a noção defeituosa de faturamento que se quer estática como produto da venda de mercadorias e prestação de serviços estaria, na prática, automaticamente absorvida pelo conceito ora proposto.

O Ministro Relator registrou não lhe escapar, entretanto, a aparente dificuldade de se estabelecerem critérios para identificar quais seriam as atividades empresariais típicas de cada empresa, isto é, a separação das atividades-fim das atividades-meio para efeito de tributação. No ponto, afirmou que as atividades-fim não deveriam ser entendidas em simples oposição às atividades-meio, senão como sinônimos, ou significantes de objeto das específicas atividades empresariais desenvolvidas enquanto finalidade perseguida pela atuação empreendedora. Afastou, ainda, a alegação de que as empresas poderiam tentar dissimular os contratos sociais para descaracterizar suas verdadeiras atividades básicas, ao fundamento de que tais

subterfúgios não aproveitariam aos empresários para excluir do âmbito de incidência das contribuições as atividades efetivamente exercidas, pois o confronto entre as teorias objetiva, baseada nas atividades efetivamente desenvolvidas, e subjetiva, fundada no teor dos atos constitutivos, para tipificação de faturamento, seria resolvida em favor da primeira.

Prosseguindo, o Relator salientou ser óbvio que as seguradoras ou os bancos não emitem faturas, e que a emissão dessas não constituiria critério válido suficiente para configurar faturamento. Esse fato, consistente em emitir faturas, seria mera decorrência de outro acontecimento, este sim economicamente importante e correspondente à realização de operações ou atividades da qual esse faturamento adviria. Reconheceu, também, ser evidente que as atividades desempenhadas pelas empresas desses dois setores não envolveriam, via de regra, venda de mercadorias. Por outro lado, embora discutível se prestariam serviços, julgou que perder-se em discussões sobre a conceituação de serviços não conviria ao caso, já que, ainda sem atender aos critérios de uma definição restritiva de serviços e sem vender mercadorias, certos tipos de receitas auferidas por instituições bancárias e seguradoras integrariam seu faturamento.

Segundo o Relator, o erro estaria em supor que faturamento se comporia somente de receitas oriundas de venda de mercadorias ou prestação de serviços. Entendeu que, ainda que bancos, ou seguradoras não vendam mercadorias, nem sua atividade principal configure serviços, a incidência das contribuições sobre o respectivo faturamento, consistente em receitas de intermediação financeira e de prêmios de seguro, seria de rigor, porque integrantes do conjunto dos negócios ou operações desenvolvidas por essas empresas no desempenho de suas atividades econômicas peculiares. Assim, para o Ministro, as receitas decorrentes de prêmios de seguro ou de intermediação financeira seriam passíveis de tributação por PIS e COFINS por se conterem no âmbito do exato conceito de faturamento que ele extrairia do texto constitucional.

Observou que, ao elaborar suas demonstrações de resultado, as instituições financeiras partiriam, para chegar à conta de resultado operacional, da rubrica receitas da intermediação financeira, que seria precisamente o seu ramo de atuação principal. Do mesmo modo, as seguradoras aufeririam receitas provenientes diretamente do seu modelo de negócio, constituindo faturamento.

Assim, não teria cabimento a alegação de que prêmios de seguro, porque preordenados à recomposição patrimonial do segurado em caso de sinistro, não integrariam o faturamento da seguradora. Enfatizou que a natureza particular do contrato que mantém com os clientes, os segurados, não desnaturaria o caráter nitidamente empresarial de sua atuação nesse caso. Asseverou que a razão evidente seria porque a lógica empresarial, a razão comercial da existência das seguradoras, bem como a dos bancos, seria obter lucros.

Acrescentou que, embora guardem inegável relevância e sejam imprescindíveis ao funcionamento da sociedade, não se trataria de atividades benemerentes ou de caridade, mas patentemente empresariais, e, como tais, exercidas com o manifesto intuito de obter faturamento como um passo necessário, mas nem sempre suficiente, para obtenção de lucro. Nesse sentido, revelou, relativamente às seguradoras, com base em dados estatísticos oficiais, publicados pela superintendência de seguros privados, a abissal diferença entre o valor dos prêmios captados e o valor dos sinistros ocorridos.

Concluiu o Relator que a proposta que submetia à Corte seria a de reconhecer que se devesse tributar tão-somente e de modo preciso aquilo que cada empresa auferisse em razão do exercício das atividades que lhe fossem próprias e típicas enquanto conferissem o seu propósito e a sua razão de ser. Dessa forma, escapariam à incidência do tributo as chamadas receitas não operacionais em geral, as receitas financeiras atípicas e outras do mesmo gênero, desde que, não constituíssem elemento principal da atividade.

Não fugiriam à noção de faturamento, pois, as receitas tipicamente empresariais colhidas por bancos, seguradoras e demais empresas, que, pela peculiaridade do ramo de atuação, não se devotassem, contratual e estritamente, à venda de mercadorias ou à prestação de serviço. Salientou, por fim, não ser necessário desenvolver um rol exaustivo que correlacionasse todas as espécies possíveis de receitas aos variados tipos de atividades e objetos sociais e empresariais, bastando que se estabelecesse, com segurança, o critério jurídico, afirmando-se a tese de que a expressão faturamento corresponderia à soma das receitas oriundas das atividades empresariais típicas. Esta grandeza compreenderia, além das receitas de venda de mercadorias e serviços, as receitas decorrentes do exercício efetivo do objeto social da empresa, independentemente do seu ramo de atividade, sendo que tudo o que desbordasse dessa definição específica não poderia ser tributado.

Destarte, em se seguindo o entendimento do Ministro Cezar Peluso, a noção de faturamento, ou receita bruta seguiria a classificação contábil das receitas oriundas de atividades típicas do objeto social da empresa, essas sim, integrantes da base de cálculo para o recolhimento da COFINS, e em contrapartida, excluídas da base de cálculo toda receita oriunda de atividades atípicas da empresa.

Para exemplificar, uma empresa do ramo de seguros teria como receita oriunda da atividade típica de sua atuação os valores recebidos à título de prêmios de seguro recebidos dos seus segurados, estas integrariam a noção de faturamento do Ministro e seriam incluídas na base de cálculo para recolhimento da referida contribuição. Todavia, ingressos advindos da locação de um imóvel ou de doação de terceiros não se tratariam de atividades típicas da dita empresa de seguros e sim atípicas, e com isso não integrariam a base de cálculo para o recolhimento da COFINS por não se tratar de faturamento ou receita bruta segundo o entendimento do Ministro Cezar Peluso.

Contudo, tal tese ainda não foi encampada pelo Pleno do Supremo, estando os autos com pedido de vistas do Ministro Marco Aurélio, não se podendo ainda afirmar que tal conceito de faturamento foi definido pela Corte.

Seguindo na linha acima do voto do Min. Cezar Peluzo do Supremo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no RESP 929521/SP, DJ 13/10/2009, pacificou recentemente o entendimento pela incidência da COFINS sobre as receitas auferidas com as operações de locação de bem móvel.

Acompanhando o voto do relator, Ministro Luiz Fux<sup>10</sup>, RESP 929521/SP, a Seção reiterou que a COFINS incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis, já que o conceito de receita bruta sujeita à execução tributária envolveria não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas também a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

No caso, uma empresa de locação de veículos ajuizou ação ordinária com pedido de antecipação de tutela jurisdicional contra a União, pedindo a declaração de inexigibilidade da COFINS incidente sobre as receitas de locação de bens móveis (na vigência da Lei Complementar 70/91), bem como o afastamento das normas inseridas na Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, tendo sido indeferido o pedido de antecipação da tutela.

Em primeira instância, o pedido foi julgado improcedente ao fundamento de que o produto da locação de móveis ou imóveis compõe o faturamento das empresas de locação e de que se revelam hígidas as alterações promovidas pela Lei n. 9.718/98.

---

10 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP 929521/SP. Relator: Min. Luiz Fux. Publicado no Diário Eletrônico do STJ em: 23/09/2009

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) na AMS 2004.61.26.006572-4, DJ 19/02/2009, manteve a sentença por entender que a locação de coisas se resume em cessão de uso a título oneroso, seja bem móvel ou imóvel. Por isso, torna-se evidente a prestação de serviços ínsita à locação de bens móveis, na medida em que existe a venda de um bem imaterial (venda do direito de uso e gozo da coisa, fato que constitui serviço). Para o TRF 3, a locação de bens móveis, diante de suas características e especificidades, evidencia-se como prestação de serviços de seu gênero próprio.

Em sua defesa, a empresa sustentou inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS praticada pela Lei n. 9.718/98. Alegou, ainda, violação da Lei Complementar 70/91, ao determinar que a locação de bens móveis seria uma cessão de uso e gozo de coisa a título oneroso, trazendo em si uma prestação de serviços, já que está sujeita à incidência da COFINS. Por fim, argumentou que a decisão violou artigos do Código Civil, tendo em vista a contrariedade à definição do que seja locação de bens móveis e prestação de serviços.

Ao decidir, a Primeira Seção destacou que a base da incidência da COFINS é o faturamento, assim entendido o conjunto de receitas decorrentes da execução da atividade empresarial e, no conceito de mercadoria da Lei Complementar 70/91, estão compreendidos até mesmo os bens imóveis, por essa razão há de se reconhecer a sujeição das receitas auferidas com as operações de locação de bens móveis à mencionada contribuição.

A Seção estabeleceu também que a definição de faturamento/receita bruta engloba as receitas advindas das operações de locação de bens móveis, que constituem resultado mesmo da atividade econômica da empresa.

## **6. A LEI 9.718/98 E A ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS**

Em 1998 foi editada a Lei de nº 9.718, que entre outras medidas tributárias, uniformizou o tratamento da COFINS, e do PIS, tendo em seus art. 2º e 3º alargado o conceito de faturamento alterando a base de cálculo da que ora tinha sido definida pela LC 70/1991.

Assim, o novel diploma em seu artigo 2º passa a dispor que as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, seriam calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei, e arremata no art. 3º e em seu § 1º que faturamento a que se refere o artigo anterior corresponderia à receita bruta da pessoa jurídica, entendendo 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.

Claramente houve um alargamento em demasia da base de cálculo, pois antes o faturamento estava restrito às receitas oriundas de vendas de mercadorias, valores percebidos pela prestação de serviços e de ambos combinados, e com a nova redação qualquer receita auferida integraria a base impositiva para ser tributada pela COFINS.

Ocorreu verdadeira corrida ao Judiciário para fulminar a validade de tal alargamento, sob três fundamentos principais por parte dos contribuintes: o conceito estabelecido pela lei ordinária extrapolava o permissivo constitucional que apenas definia o faturamento, e não receita bruta como base impositiva para a cobrança da COFINS; não poderia a lei ordinária revogar ainda que parcialmente a lei complementar, sob pena de violação ao princípio da hierarquia das leis; e, por fim, entendiam estar diante de nova contribuição, pois se trataria de nova fonte de custeio e com isso haveria flagrante desrespeito ao § 4º do art. 195 da CRFB que cuida do exercício da competência residual da União para instituir novas fontes de custeio, que entre outros requisitos exigiria lei complementar.

A lei ordinária de forma expressa incluiu receitas tradicionalmente estranhas ao conceito de faturamento, infringindo de acordo com parcela considerável da doutrina e da jurisprudência o art. 110 do CTN. Tendo sido editada ainda quando vigia dispositivo constitucional que atribuía como fato gerador da COFINS apenas o faturamento enquanto receita bruta da venda de mercadorias e prestação de serviços (anterior à EC 20/1998), se mostrando indevida a ampliação do conceito de faturamento pelo §1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, tendo por faturamento a receita bruta sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica qualquer que fosse sua atividade ou classificação contábil.

Posteriormente, ao final do ano de 1998, veio a lume a Emenda Constitucional de nº 20 de 1998, alterando o art. 195 da CRFB, incluindo a possibilidade da COFINS incidir sobre a receita, ou o faturamento como dispõe a atual alínea 'b', do inciso I do art. 195 da CRFB de 1988. Entretanto, a Lei 9.718 é de 27 de novembro de 1998, e a EC é de 16 de dezembro de 1998.

O conceito de faturamento vinha delineado no Código Comercial de 1850 em seu art. 219, como sendo ao documento referente à compra e venda mercantil, significando faturamento como a soma resultante do ato de faturar, ou seja, o conjunto de emissão de faturas.

Posteriormente a Lei 5.474/1968, ao tratar das Duplicatas em seu art. 1º conceituou no mesmo sentido do que o Código de 1850, e tendo sido superada a Teoria dos Atos de Comércio, outrora acolhida pelo Código Comercial, pela Teoria da Empresa, deve-se rever o conceito de faturamento para além dos estreitos limites anteriores significando atualmente o resultado econômico das operações empresariais típicas (art. 966, NCC).

Ademais, faturamento, e receita não se confundem nos conceitos como já visto e a Lei 6.404/1976 que trata das Sociedades Anônimas em seu art. 187, inc. I, ao determinar que a demonstração do resultado do exercício discriminará a receita bruta das vendas e serviços, as

deduções das vendas, os abatimentos e os impostos, adotou o entendimento de que faturamento compreende apenas os valores oriundos do exercício da atividade econômica da empresa, coincidindo faturamento com tal modalidade de receita, qual seja, a receita bruta de vendas e serviços.

A lei não teve sua inconstitucionalidade sanada com o advento de Emenda Constitucional, pois, via de regra, a inconstitucionalidade é vício insanável aferida quando da edição da lei tendo como parâmetro o texto constitucional então vigente. Emenda Constitucional posterior não convalida lei inconstitucional pretérita, sob pena de fraude ao próprio sistema constitucional vigente. Nesse sentido foi o julgamento do STF reputando inconstitucional este artigo da lei ordinária, conforme acórdão transcrito abaixo:

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 390.840/mg. Relator: Min. Marco Aurélio, DJ: 09.11.2005.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 390840/MG. Relator: Min. Marco Aurelio. Publicado no DOU de 09/11/2005.

O Min. Gilmar Mendes votou pela plena constitucionalidade do art. 3º, §1º da referida Lei, afirmando que já sob a vigência da LC 70/1991 se verificou o abandono do conceito tradicional de faturamento, especialmente na sua tradição comercialista que se referia a venda de mercadorias já concluídas, e registradas em fatura, sendo acompanhado pelo então Min. Maurício Correa, aduzindo que a EC 20/1998 foi somente expletiva de um significado constitucional já implícito.

O Min. Cezar Peluso fazendo referência a ADI 2777/SP, observou que haveria uma necessária correlação lógica e material entre o fato gerador (hipótese de incidência) e o montante sobre o qual será calculado o débito, sob pena de desvio insuportável da competência outorgada pela CRFB. Assim, a base de cálculo seria tão importante na identificação do tributo, que prevaleceria em relação ao fato gerador em caso de conflito.

Asseverou ainda que quando da edição da Lei 9.718/98, o Constituinte Originário no art. 195 em seu inciso I, ao definir a contribuição das empresas sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro, teria apontado para a base de cálculo da contribuição, fixando-lhe, indiretamente, o aspecto material da hipótese de incidência de tal modo que o montante sobre o qual incidirá o tributo seria o valor do faturamento, e o fato gerador seriam as operações que o produzem. E termina seu voto afirmando que tal modificação só poderia ter ocorrido por intermédio de lei complementar, como assegura o § 4º do art. 195, sob pena de inconstitucionalidade formal.

Na QO 585.235-QO, DJ 28/11/2008, Relator Min. Cezar Peluso, o Tribunal resolveu questão de ordem reconhecendo a repercussão geral da questão constitucional, reafirmando a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998.

Em relação ao entendimento consolidado do STF, de inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei 9.718/1998, proferida em sede de controle difuso e, assim, tendo seus efeitos apenas *inter partes*, passariam a ser indevidas as quantias pagas a título de COFINS sobre as

grandezas que não o faturamento propriamente dito excluindo do âmbito de incidência a receita bruta como definida pelo dispositivo acima exposto, de janeiro de 1999 a janeiro de 2004, quando entrou em vigor a Lei 10.833/2003 (válida desde fevereiro de 2004, convalidando os efeitos da MP 135/2003), somente para os que foram abrangidos pela decisão do Supremo, pois como já dito, a inconstitucionalidade foi declarada em controle difuso, e seus efeitos abrangem apenas as partes do processo, ao contrário do efeito *erga omnes* em sede de controle concentrado, o que não ocorreu no caso.

A Lei 11.941/2009, em seu art. 79, inc. XII revogou expressamente o disposto no § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, e com isso contribuintes que não ingressaram no Judiciário ou não obtiveram decisão favorável no sentido da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo pela Lei 9.718, argumentam que haveria um vácuo legislativo, pois, a previsão da base de cálculo trazida para o PIS e para a COFINS, respectivamente com o advento das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, só seriam aplicáveis aos contribuintes que se submetessem à sistemática não-cumulativa, o que acarretaria ainda a aplicação do referido disposto revogado pela recente Lei 11.941/2009 para aqueles que se submetessem à sistemática cumulativa da COFINS.

Nesse sentido, argumentam que como não ingressaram no Judiciário, ou se ingressaram não obtiveram decisão favorável, o dispositivo do § 1º art. 3º da Lei 9.718/1998 continuou em pleno vigor sem solução de continuidade até a edição da Lei 11.941/2009, que em seu art. 79, inc. XII veio a revogá-lo e com esta revogação do parágrafo em questão, deixou de haver na legislação do PIS e da COFINS uma definição legal de "receita bruta".<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> PRIMOS, Luiz Guilherme Gomes. A incidência de Pis e Cofins sobre receitas não-operacionais e as inovações da Lei nº 11.941/2009 . Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2275, 23 set. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13557>>. Acesso em: 10 out. 2009.

Pela relevância do tema expõe-se a construção do raciocínio dos contribuintes que se submetem ao regime cumulativo da COFINS.

Seguindo essa linha de entendimento, a partir da vigência da Lei nº 10.637/2002, foi instituída a cobrança não-cumulativa do PIS, que dispõe: “Art. 1º A contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

O art. 8º da citada lei excetua do regime não-cumulativo uma série de contribuintes, notadamente aqueles sujeitos a regras especiais de tributação, como as instituições financeiras e planos de saúde, as empresas sujeitas à apuração do imposto de renda pelo regime do lucro presumido, os hospitais e clínicas e as empresas optantes pelo Simples.

Com a publicação da Lei nº 10.833/2003, foi instituída também a cobrança não-cumulativa da COFINS, que dispõe: “Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

Tal como acontece com a legislação do PIS, o art. 10 da Lei 10.833/2003 excetua do regime não-cumulativo da COFINS os mesmos contribuintes que já não estavam sujeitos à cobrança não-cumulativa do PIS.

Seguindo ainda esse entendimento, seriam tributadas de acordo com as regras previstas na Lei nº 9.718/1998 as pessoas jurídicas que não estavam sujeitas ao regime não-cumulativo de apuração do PIS e da COFINS. Assim, os contribuintes sujeitos a COFINS cumulativa sofreriam a incidência da Lei 9.718/1998.

Restaria saber, agora, qual seria o efeito prático da revogação do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Como visto, o parágrafo em questão tratava do conceito de receita bruta, definindo-a como 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.

Com a revogação, teria deixado de existir um conceito específico e legal de faturamento para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS das pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo, podendo-se dizer, apenas, que a legislação em questão continua equiparando "faturamento" a "receita bruta".

Ressalte-se que não há que se falar em repristinação tácita para dar novamente vigência ao disposto no art. 2º da LC 70/1991, que estabelecia como faturamento a receita bruta oriunda da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, isto porque, não tendo sido declarada a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 em sede de controle abstrato com eficácia *erga omnes*, sua validade permaneceu hígida para aqueles que não obtiveram do Judiciário em sede de controle concreto a decisão favorável de inconstitucionalidade de tal regramento legal, e, segundo porque o § 3º do art. 2º do DL 4.675/1942 (LICC), estabelece que salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência, e nesse sentido, o disposto na Lei 9.718/1998 revogou o regramento da LC 70/1991 para aqueles que não ingressaram, ou não obtiveram decisão judicial favorável no Judiciário, não tendo este dispositivo voltado a vigor pela revogação daquele por lei posterior, sem que tal lei houvesse estabelecido nesse sentido de forma expressa.

Assim, poderia se argumentar que haveria um vácuo legal na definição de faturamento para os contribuintes que estavam submetidos à incidência do § 1º art. 3º da Lei 9.718/1998 podendo se cogitar na aplicação do inc. I do art. 108 do CTN que dispõe sobre o emprego da analogia, contudo, não se pode olvidar que tal emprego geraria grande polêmica em face do disposto no § 1º do art. 108 do próprio CTN, segundo o qual o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei, e, de fato, utilizar essa analogia parece equivaler a criar mais um fato gerador das contribuições, a ocorrência de receitas não-operacionais, por via oblíqua, ou seja, através da ampliação da base de cálculo, sem previsão específica em lei.

Nesse aspecto, surgiria a possibilidade de utilização do conceito previsto no art. 12 do Decreto-lei 1598/1977, segundo o qual a "receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados", contudo, haveria a mesma dificuldade de se aplicar por analogia tal conceituação de faturamento tendo em vista o CTN vedar a aplicação de analogia para exigir tributo não previsto em lei, no caso das receitas não operacionais.

A maneira de se superar, tais entendimentos em contrário, seria entender que não há que se falar em exigência de tributo não previsto em lei, e assim, não haveria a incidência do CTN no que tange a aplicação de analogia vedada por lei, e isso porque, o tributo está previsto na CRFB, na alínea b do inc. I do art. 195 e instituído em legislação infraconstitucional federal.

Como a revogação em questão não constava do texto original da Medida Provisória nº 449/2009, que foi convertida na Lei 11.941/2009, passou ela a vigorar a partir de 28/05/2009, data a partir da qual as receitas não-operacionais deveriam ser excluídas da base de cálculo das citadas contribuições.

Todavia, não se olvida do entendimento contrário, pela aplicação da previsão da base de cálculo prevista nos dispositivos trazidos ao ordenamento jurídico no §1º do art. 1º da Lei 10.637/2002 (PIS), e no §1º do art. 1º da Lei 10.833/2003 (COFINS), pois, seriam leis posteriores que definiriam o conceito de faturamento para a incidência das referidas contribuições, não havendo que se falar em analogia em tais casos já que tais dispositivos explicitariam o conceito do fato gerador, e base de cálculo para todos os contribuintes em geral das referidas exações, ainda que tais leis tenham vindo à baila para diferenciar a sistemática de apuração dos contribuintes que se submeteriam ao regime cumulativo, e não-cumulativos.

Tais leis, segundo esse entendimento, teriam o escopo de além da diferenciação de regimes como já dito, se amoldar ao conceito constitucional do art. 195, I, b alterado pela EC 20/1998, e assim, a revogação do § 1º art. 3º da Lei 9.718/1998 pelo inc. XII art. 79 da Lei 11.941/2009 teria apenas um caráter expletivo de corroborar com a aplicação dos dispositivos inaugurados pelo advento das leis de 2002 e 2003.

Ademais, outro argumento forte no sentido de aplicação das Leis em comento para todos os contribuintes, seria a preservação do Princípio da Isonomia Tributária com previsão constitucional no inc. II do art. 150 da CRFB de 1988, que objetiva evitar o tratamento desigual de contribuintes que se encontram em situação equivalente, pois se todos são sujeitos passivos da obrigação tributária não haveria que se distinguir o conceito de faturamento em razão de um grupo de contribuintes estar sob o regramento da sistemática cumulativa, e outro da não-cumulativa, sendo tal discrimen irrazoável.

Vale dizer que a questão é polêmica, e somente será solucionada, em definitivo, mediante a disciplina do assunto através de lei, e mediante a obediência da lei por expedição de Instrução Normativa da Receita Federal, da nova interpretação a ser dada à lei 9.718/98, ou seja, sem a adição das receitas financeiras à base de cálculo da COFINS, ou, eventualmente,

pelo posicionamento definitivo de algum dos tribunais superiores a estabelecerem o conceito de faturamento.

## 7. A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS

O ICMS é imposto previsto no art. 155, II da CRFB de 1988 de competência dos Estados-membros e do DF, e incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Trata-se de um imposto denominado “por dentro” contrariamente ao IPI alcunhado de imposto “por fora”, ou seja, chama-se “imposto por dentro” àquele cujo valor imputado ao contribuinte compõe sua própria base de cálculo. Quando isso não acontece, tem-se o chamado “imposto por fora”.

Assim, o valor arrecadado pelo Estado a título de ICMS compõe sua base de cálculo, como determina o inc. I, § 1º do art. 13 da Lei Complementar 87/1996, que assim dispõe: “Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:... § 1º Integra a base de cálculo do imposto: o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”; e no § 2º assevera que “não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos”.

É de se notar que provavelmente o contribuinte de ICMS será também o contribuinte da COFINS, pois, ao fazer circular mercadorias com intuito de lucro ou prestar serviços albergados como fatos geradores do imposto, o contribuinte auferirá vantagem lucrativa com o ingresso em seu patrimônio de receita bruta oriunda de tais prestações, venda ou ambas combinadas, e assim, terá o acréscimo patrimonial independente da classificação contábil adotada para o tipo de receita, sendo provavelmente um empregador, uma empresa ou entidade equiparada a esta.

Desta feita, inicia-se discussão jurídica de relevante projeção econômica possuindo como tema do embate, se tais valores que ingressam na contabilidade das empresas oriundas das vendas e prestações de serviços tributadas pelo ICMS são consideradas receita bruta ou faturamento a comporem a base de cálculo da COFINS, ou se haveria exclusão da base de cálculo dos valores destinados ao recolhimento para o Fisco Estadual a título de ICMS.

De um lado o setor empresarial pugnando pelo afastamento da quantia recolhida a título de ICMS da composição da base de cálculo da COFINS, e de outro a União defendendo a exação com base na incorporação de tais valores ao montante que sofrerá a incidência da alíquota da COFINS.

O setor empresarial, apoiando-se em parte da doutrina, alega que o ICMS é tributo estadual incidente sobre a circulação de mercadorias e serviços e o valor embutido em sua base de cálculo deveria ser descontado da base de cálculo da COFINS, porque, mesmo após a vigência da EC 20/1998, não se pode considerar tal valor faturamento ou receita bruta do contribuinte.

Outro não é o posicionamento dos doutrinadores José Cassiano Borges, e Maria Lúcia Américo dos Reis, em sua obra Curso de Atualização Fiscal, conforme anotam:

Os Tribunais têm decidido que, por estar incluído no preço da mercadoria ou do serviço, sendo calculado por dentro, integraria o valor do ICMS a receita do contribuinte e, por conseguinte, a base de cálculo sujeita à incidência da COFINS. Trata-se, a nosso ver, de argumento esdrúxulo, pois, o fato de o ICMS estar incluído no preço da mercadoria não significa que deixou de ser repassado aos cofres do estado-membro, uma vez que o ICMS incide, não sobre o custo da mercadoria, porém, sobre a operação ou prestação do qual decorre a saída do bem ou do serviço do estabelecimento comercial, industrial, importador ou equiparado e esse preço contém o ICMS calculado por dentro, que é recolhido à unidade federativa.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> BORGES, José Cassiano Borges; REIS, Maria Lúcia Américo dos, em sua obra Curso de Atualização Fiscal, 2 ed, Lumen Juris, 2008, Rio de Janeiro, p.532

O tema passou a ser tão controvertido que o Presidente da República, representado pela AGU ajuizou perante o Supremo Tribunal Federal a ADC de nº 18 para declarar a constitucionalidade do §1º do art. 3º da lei 9.718/1998, e assim legitimar a exação de forma a incluir o ICMS na base de cálculo da COFINS, sendo a repercussão financeira tão elevada que se chegou a afirmar que caso a tese da Fazenda saísse perdedora o prejuízo aos cofres públicos atingiria à casa dos bilhões anuais dos cofres do Tesouro.

Segundo o então Advogado Geral da União, atual Ministro do Supremo, Min. José Antonio Dias Toffoli, se o Supremo Tribunal Federal (STF) retirar o ICMS da base de cálculo da Cofins, o impacto no caixa social do governo seria de R\$ 12 bilhões por ano<sup>14</sup>.

Ainda, segundo o Ministro, existe jurisprudência no STF apontando que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços faz parte do faturamento das empresas. Portanto, acredita Toffoli, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social pode incidir sobre o valor global. “O Supremo sempre entendeu que a discussão sobre faturamento não é matéria constitucional. Quando o tema chegava ao STF, o tribunal entendia que é uma lei infraconstitucional que estabelece o que é faturamento”, lembrou.

O Ministro destacou que a COFINS é uma contribuição com finalidade social, e a extinção da CPMF já provocou grande perda na área social. Sobre a alegação do setor empresarial de que a decisão a favor da União vai pesar no bolso do contribuinte, Toffoli foi taxativo: “Isso é uma falácia. Até porque este valor já é pago pelo contribuinte”.

---

<sup>14</sup> material colhido na Internet, direito2, em <http://www.direito2.com.br/agu/2008/mai/13/toffoli-mudanca-no-calculo-da-confins-pode-retirar-r-12-bi-por> em 13 de maio de 2008. Acesso em: 10 de junho de 2009.

Segundo ele, um parecer da Fundação Getúlio Vargas (FGV) sobre formação de preço deixa claro que a eventual diminuição de custo tributário não teria reflexos no preço final ao consumidor. “Na verdade, o estudo da FGV mostra que os empresários obteriam mais lucro”, observou. Caso a decisão seja desfavorável à União, o Advogado-Geral acredita que o governo procurará algum tipo de solução para repor a arrecadação perdida.

O Ministério da Fazenda acredita que uma, eventual, derrota no STF acarretará um prejuízo muito maior aos cofres públicos, como noticia o sítio da Internet Estadão chegando à casa dos 76 bilhões anuais de prejuízo, como ponderou o Min. Guido Mantega <sup>15</sup>.

Já as empresas contribuintes alegam que tais valores cobrados indevidamente pelo Fisco Federal poderiam ser investidos para o fomento do comércio, barateamentos dos custos, alocação de verbas para contratação de empregados, e menor sobrecarga aos bolsos dos consumidores, além de acarretar uma “fuga” de empresas estrangeiras situadas no País, face ao clima de insegurança a ser instalado na economia pela morosidade do judiciário em decidir tais controvérsias definitivamente, e ao encarecimento dos seus custos pela massificação da cobrança de tributos.

---

<sup>15</sup> material colhido na Internet, Estadão, <http://www.estadao.com.br/economia,0.htm> em 14 de maio de 2008. Acesso em: 10 de junho de 2009.

Tal discussão não é recente, desde a década de 80, contribuintes vêm defendendo que a inclusão do ICM na base de cálculo do PIS e do extinto FINSOCIAL é indevida. Tendo no início da década de 90, chegado, esta verdadeira batalha sem quartel, ao Superior Tribunal de Justiça que, partilhando o entendimento do fisco federal, entendeu pela legalidade da inclusão destes valores na base de cálculo das contribuições ao PIS e ao FINSOCIAL e, sedimentando esse posicionamento ao editar, respectivamente, as Súmulas nº 68 <sup>16</sup>(a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS publicada em 1993) e nº 94 <sup>17</sup>(a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL, publicada em 1994).

Até então o mérito da matéria não havia chegado ao Supremo Tribunal Federal, que se eximia de analisar a questão sob o argumento de que a tese defendida pelos contribuintes possuía índole infraconstitucional devendo, portanto, ser definida pelo STJ, já que o conceito de faturamento estava disposto em lei infraconstitucional. Todavia, para surpresa dos contribuintes e principalmente dos procuradores fazendários, o Recurso Extraordinário nº 240.785, da empresa Auto Americano S/A Distribuidor de Peças, após quase 10 anos de tramitação na Corte, conseguiu ser levado para julgamento no Plenário do STF.

O Plenário do STF composto por 11 ministros, dos quais 6 já votaram de maneira favorável aos contribuintes, ou seja, entenderam que o valor correspondente ao ICMS das vendas não se enquadra no termo "faturamento", pois ninguém fatura ou comercializa tributo e, em consequência disso, não poderia o imposto ser incluído na base de cálculo da COFINS.

---

<sup>16</sup> SÚMULA nº 68. *A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS* publicada em 1993.

<sup>17</sup> SÚMULA nº 94. *A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL*, publicada em 1994.

Não se pode negar que o cenário está favorável aos contribuintes, afinal, de onze Ministros que integram o STF, seis deles já se manifestaram a favor da exclusão, e, ante o placar existente no STF, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, na AMS 2007.61.00.004102-2/SP, DJ 24/04/2008, que julga os processos de empresas localizadas nos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul, concedeu recentemente medida liminar autorizando a empresa "Arch Química" a excluir os valores de ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, estabelecendo, assim, um precedente para os contribuintes localizadas nos mencionados Estados, antes do Supremo deliberar pelo sobrestamento dos feitos envolvendo a matéria até decisão final da ADC 18.

Utilizando esse entendimento já existem decisões aplicando os mesmos argumentos ao Imposto Sobre Serviços -ISS, que também compõe o valor do serviço, e acaba sendo incluído na base de Cálculo do PIS e da COFINS.

Os contribuintes se dividem em duas categorias, ao ingressar no Judiciário para combater tais exações, de um lado os que além de pleitear o direito a esse crédito, também solicitam ao Judiciário para não incluir, desde já, na base de cálculo do PIS e da COFINS os valores de ICMS. De outro, os contribuintes que também questionam os recolhimentos futuros, porém, preferem fazer depósitos judiciais dos valores controversos até que o processo seja definitivamente julgado <sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> material colhido na Internet, jusbrasil, <http://www.jusbrasil.com.br/noticias/142231/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-da-cofins> em 27 de dezembro de 2006. Acesso em: 15 de junho de 2009.

Segundo o doutrinador Nicolau Konkel Jr.<sup>19</sup>, em apoio à tese dos contribuintes, pretender incluir o valor dos impostos incidentes sobre a venda ou sobre a prestação de serviços no valor do faturamento é esgarçar o seu conceito pelo cômputo de parcelas que lhes são estranhas. Ao admitir a demarcação do conceito de faturamento como receita bruta, só é possível entender esta última abrangendo 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, não se incluindo os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor de bens ou prestador dos serviços seria mero depositário.

Esse raciocínio se baseia em que no preço cobrado nas vendas de mercadoria e prestações de serviços integram o valor dos tributos a serem repassados aos Fiscos Estaduais, não integrando a receita bruta da empresa já que tais valores são para o pagamento dos impostos, de repasse às Fazendas. Assim, se a mercadoria vendida foi no preço de R\$ 100,00 esse valor ao ingressar no caixa da empresa terá parte dele comprometida ao recolhimento de tributos. Neste caso, por hipótese, se o ICMS devido for na monta de R\$ 20, 00, a receita bruta ou faturamento só se configuraria na quantia de R\$ 80, 00, já que o restante é de repasse para o recolhimento do Fisco e seria um valor que não pertenceria ao empresário e sim ao Sujeito Ativo do Tributo, no caso o Estado-membro.

---

<sup>19</sup> KONKEL JR., Nicolau. Comentários à Lei de Execução Fiscal. 6 ed. São Paulo: Saraiva, pp.89 e ss.

Ressalta-se que o ICMS é um imposto de repercussão econômica, existindo duas figuras de contribuintes na sua esquemática, de um lado o contribuinte de direito, possuindo relação jurídica direta com o Fisco e responsável pelo recolhimento do ICMS ao Estado-membro competente sempre que realizar o fato gerador, mais comumente a circulação de mercadorias, e de outro o contribuinte de fato, sobre quem realmente repercute o ônus financeiro do tributo, este não possuindo nenhuma relação jurídica com o Sujeito Ativo competente.

Assim, para facilitar a visualização, se uma empresa “A” vende mercadorias para uma empresa “B” compradora de tais bens, a empresa “A” é a contribuinte de direito devendo recolher o valor de ICMS pela prática do fato gerador, no caso, a circulação de mercadorias, contudo, quem realmente arca com o ônus econômico da exação é a empresa “B” que paga o preço da mercadoria incluindo já nesta operação o valor do imposto a ser recolhido por “A”.

Devido se tratar de imposto que recai sobre uma cadeia produtiva, e do fenômeno da repercussão tributária, o Constituinte assegura como princípio norteador de tais impostos a não-cumulatividade, para evitar o encarecimento demasiado da produção, e da circulação e refrear a incidência em cascata do referido imposto, instituindo um sistema de compensação de créditos e débitos.

Seria de causar certa dúvida se atualmente com a autorização constitucional de se tributar pela COFINS a receita bruta, e não mais tão somente o faturamento, haveria a possibilidade de se incluir o ICMS na base de cálculo da COFINS.

Antigo entendimento do STF, a respeito do vetusto Imposto de Indústria e Profissões, atual ISSQN, que apesar de antigo demonstra a sua atualidade face ao tema analisado pela Corte de semelhança com o aqui debatido, apontado na obra já referida do doutrinador Tarsis Namatela Sarlo Jorge<sup>20</sup>, O custeio da Seguridade Social, anota que o Supremo decidiu que “a própria Lei Municipal manda que se calcule sobre a receita bruta do ano civil anterior ao exercício fiscal. Há de se tratar, portanto, de receita, ainda que bruta. Ora, o imposto de consumo que o fabricante recolhe por ocasião da primeira renda e que será pago pelo comprador, onerando, a final, o consumidor é receita da União e não da empresa”.

O Supremo já decidiu pela relevância jurídica, econômica e social do tema ao reconhecer a repercussão geral no RE-RG 574706/PR-PARANÁ, Repercussão Geral no Recurso Extraordinário, DJ 15/05/2008. Atualmente, encontram-se sobrestados os recursos extraordinários sobre a temática até a decisão final a ADC 18, pois em 14 de maio de 2008 o Pleno concluiu pela precedência do controle concentrado sobre o difuso.

Os ministros do Supremo decidiram discutir inicialmente uma ação protocolada pela AGU - ação declaratória de constitucionalidade (ADC) da cobrança - antes de concluir o julgamento de um recurso extraordinário da empresa Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Nesse recurso, iniciado em 1999, a União já perdia por seis votos a um, quando oferecida então a ADC 18. A empresa alega que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo da Cofins. Agora, a discussão sobre o assunto volta ao estágio inicial. Desta vez, a União contará ainda com uma ajuda adicional. O ministro Sepúlveda Pertence, que havia votado contra a Fazenda nessa discussão, aposentou-se. Em seu lugar, entrou o ministro Carlos Alberto Menezes Direito, que ainda não tinha se pronunciado sobre o tema, tendo falecido em 30/08/2009, tendo a vaga sido ocupada pelo Min. José Antônio Dias Toffoli<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> Op. cit., p.383

<sup>21</sup> material colhido na Internet, estado, [http://www.estadao.com.br/economia/not\\_eco172687,0.htm](http://www.estadao.com.br/economia/not_eco172687,0.htm) em 14 de maio de 2008. Acesso em: 15 de junho de 2009.

Em julgamento proferido na data de 04.02.2009, de relatoria do Min. Carlos A. M. Direito ADC 18-QO-MC/DF decidiu o Supremo pelo seu Plenário, a prorrogação do sobrestamento dos feitos envolvendo o caso em debate em acórdão abaixo colacionado:

EMENTA Questão de ordem. Medida cautelar. Ação declaratória de constitucionalidade. Art. 3º, §2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. COFINS e PIS/PASEP. Base de cálculo. Faturamento (art. 195, inciso I, alínea "b", da CF). Exclusão do valor relativo ao ICMS. Prorrogação da vigência da medida cautelar. Em virtude da proximidade do término do prazo de vigência da medida cautelar (art. 21 da Lei nº 9.868/99), nos mesmos moldes do que decidiu esta Corte na ADPF nº 130-QO, da relatoria do Ministro Carlos Britto, resolve-se a questão de ordem para a extensão da eficácia da liminar por mais 180 (cento e oitenta dias), a contar desta data..

A ação da União, protocolada em outubro do ano de 2007, entrou na pauta do plenário do STF no dia 12 de maio de 2008. Por sete votos a três, os ministros decidiram votar primeiro a ADC para depois votar os recursos das empresas. Porém, quando o Ministro Carlos A. Direito, relator da ação, começou a ler seu voto, o Ministro Marco Aurélio Mello pediu vista e o julgamento foi suspenso. De acordo com o regimento interno do tribunal, o ministro que pede vista tem prazo de 30 dias para devolver o processo ao plenário. Mas esse período não é rigorosamente respeitado, e não há qualquer tipo de punição em caso de desrespeito. Por isso, não é possível determinar quando a análise do caso será retomada.

Atualmente as duas teses parecem ainda dividir opiniões dos próprios Ministros, como registrou o Informativo nº 437 no julgamento do RE 240.785 que se encontra sobrestado como já referido em linhas acima. De um lado a tese capitaneada pelo Min. Marco Aurélio, relator, que no mérito, deu provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Entendeu estar configurada a violação ao art. 195, I, da CF, ao fundamento de que a base de cálculo da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da

operação, e não sobre ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento. O Min. Eros Grau, em divergência, negou provimento ao recurso por considerar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS, porque está incluído no faturamento, haja vista que é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria.

Assim, a tese oposta ao contribuinte e levantada pela Fazenda parece ganhar o voto do Min. Eros Grau, no sentido de se considerar que o montante do imposto integra sim a base de cálculo da COFINS, pois, incluída no faturamento da empresa, já que tais valores se agregam ao preço da mercadoria, e ainda por se constituírem em impostos por dentro, o valor do ICMS cobrado integrando a própria base de cálculo do imposto mais ainda integraria a base de cálculo da contribuição.

Apenas para realçar, não se está em debate a exclusão da base de cálculo da COFINS o ICMS recolhido pelo substituto tributário, pois, quando o contribuinte vende a mercadoria, está embutido o ICMS, imposto indireto que foi por ele pago. Sua receita bruta é o total do preço da venda e do ICMS pago, pois já está incluído no preço da mercadoria.

No caso da substituição tributária, quando efetua a venda, o substituto tributário recolhe o ICMS antecipadamente (tanto o seu como o tributo devido pelo substituído), e, já com o ICMS que será pago pelo vendedor, porque o Fisco fixa uma espécie de pauta sobre o valor a incidir, presumindo que a venda será efetuada, e nesta presunção já está incluído o ICMS, que, conseqüentemente, será colocado pelo vendedor, pelo substituído.

Para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, o contribuinte substituto do ICMS pode excluir da receita bruta de vendas o valor do ICMS - substituição tributária paga na aquisição das mercadorias desde que o referido valor possa ser devidamente comprovado pelo contribuinte substituto. A exclusão do valor do ICMS incidente no regime de substituição tributária, da base de cálculo da Cofins, é prevista somente para o contribuinte substituto do referido imposto. (RESP 601.741/CE, DJ 24/10/2005, Rel. Min. José Delgado).

Esse é o sentido da própria Lei 9.718/1998 que em seu art. 3º, § 2º, incs. I, II, IV e V excluem da base de cálculo para a cobrança da COFINS, 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; 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; e, a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Por fim, esclarecedora decisão do STJ no Resp 665.126/SC, DJ 01/10/2007, da relatoria do Min. Luiz Fux, decidindo no caso concreto que o IPI destacado na nota fiscal do contribuinte de direito, no caso, uma fabricante de automóveis, não integra a base de cálculo da COFINS e do PIS por não configurar faturamento nos termos do art. 3º, §1º da Lei 9.718/1998, contudo, no caso do revendedor (varejista), contribuinte de fato, o valor agregado de IPI à mercadoria adquirida e repassada ao consumidor integraria a base de cálculo da COFINS, pois o comando normativo citado somente albergaria o contribuinte de direito que destacar na nota fiscal o valor recolhido à título de IPI. Assim, ainda se tratando de tributo diverso do tema, no caso IPI, vale a transcrição da decisão pela didática do Ministro em expor sua tese.

## CONCLUSÃO

Em conclusão deste trabalho, tem-se, adotado o posicionamento da teoria quinquipartite, sendo a contribuição social considerada espécie autônoma de tributo, a merecer incidência de princípios próprios e interpretação que coadune a sua instituição e aplicação aos fins constitucionalmente assegurados.

Nesse sentido, a COFINS categorizada como contribuição social instituída para o financiamento da Seguridade Social é inspirada por Princípios peculiares às contribuições do art. 195 da CRFB, quais sejam, o Princípio da Solidariedade Social, da Equidade no Custeio, da Diversidade da Base de Financiamento e o da Precedência da fonte de custeio total.

Não se olvida tratar-se de tributo sujeito as regras, e princípios do Direito Tributário, todavia, tais contribuições possuem campo próprio de atuação, merecendo do Constituinte Originário um Título apartado do Sistema Tributário, sendo-lhe reservado o Da Ordem Social, por se tratar de fonte de custeio da Seguridade Social, compondo um tipo de Orçamento que a própria CRFB denomina de Orçamento da Seguridade Social, e por isso merecendo vetores de aplicação e interpretação específicos e orientados por Princípios característicos.

Entretanto, ainda que se busque maximizar o espectro de incidência das contribuições, há de se encontrar um limite na lei, e no mundo dos fatos não podendo a exação subverter a própria ordem natural das coisas, e no caso em deslinde, tributar como faturamento quantia atinente ao recolhimento do ICMS é violentar a realidade econômica do empresariado brasileiro, e fazer soçobrar conceitos atinentes ao campo do direito civil, do empresarial e do financeiro, tributando como faturamento aquilo que na realidade sabe não o ser.

Não se olvida que a aplicação do art. 166 do CTN garantiria que o encargo financeiro do ICMS por se tratar de tributo indireto fosse repassado ao contribuinte de fato, sofrendo este a repercussão financeira da arrecadação do tributo pelo contribuinte de direito.

Todavia, é princípio comezinho de hermenêutica que a interpretação da lei não pode levar ao absurdo.

Não se ignora a situação econômica que eventual derrota trará aos cofres públicos, entretanto, a modulação dos efeitos nas decisões do STF, nos moldes do art. 27 da Lei 9868/1999 (Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.), tem como objetivo o resguardo do interesse público.

Assim, ainda que se entenda faturamento como resultado das vendas de mercadoria, de serviços e de ambos combinados, como o ato de faturar, como resultado financeiro do exercício das atividades empresariais ou como receita advinda da exploração de atividades típicas do empresário, aquela constante do contrato social objeto da empresa, não há como se extrair de qualquer uma dessas noções que o valor do custo do tributo a ser pago de ICMS componha o conceito de faturamento, já que constitui ônus fiscal do empresário e tal quantia não se agrega ao seu patrimônio, pois deve ser recolhido aos cofres estaduais.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 6 ed. 8ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia dos. *Curso de Atualização Fiscal*, 2 ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CARRAZZA, Roque A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 17 ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 12 ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

Estadão. Disponível em <http://www.estadao.com.br/economia>. Acesso em: 10 jun. 2009

Estadão. Disponível em [http://www.estadao.com.br/economia/not\\_eco172687,0.htm](http://www.estadao.com.br/economia/not_eco172687,0.htm). Acesso em: 15 jun. 2009

IBRAHIM, Fabio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*, 10 ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

Jusbrasil. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/noticias/142231/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-da-cofins>. Acesso em: 15 jun. 2009.

KONKEL JR., Nicolau. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Contribuições e Custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PRIMOS, Luiz Guilherme Gomes. A incidência de Pis e Cofins sobre receitas não-operacionais e as inovações da Lei nº 11.941/2009. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, n. 2275, 23 set. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13557>>. Acesso em: 10 out. 2009.

Revista Teia Jurídica. Disponível em <http://www.teiajuridica.com/res78301.htm> Julgamento ocorrido em 11 de dezembro de 1996. Acesso em: 10 jun. 2009.

SARLO, Jorge Tarsis Namatela. *O Custeio da Seguridade Social*, 2 ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Contribuições e Federalismo*, São Paulo: Dialética, 2005.

SÚMULA nº 68. *A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS publicada em 1993.*

SÚMULA nº 94. *A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL, publicada em 1994.*