



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
 TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo nº** 10283.004455/2004-61  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3102-001.765 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de fevereiro de 2013  
**Matéria** Auto de Infração - Cofins  
**Recorrente** CONDOMÍNIO AMAZONAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003, 2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIOS. INCORREÇÕES. FALTA DE EMISSÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil. A ocorrência de vícios, incorreções ou omissões não acarretam nulidade do auto de infração lavrado por autoridade que, nos termos da Lei, possui competência para tanto. Tampouco a instauração do procedimento sem prévia emissão do Mandado trará esse tipo de consequência.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2003, 2004

BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. LEI 9.718/98, ART. 3º § 1º. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em Regime de Repercussão Geral, sistemática prevista no artigo 543B do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte. Artigo 62A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins incide apenas sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta decorrente das atividades operacionais típicas da pessoa jurídica.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do Relatório e Votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Relator, e Nanci Gama, que acolhiam a preliminar de vício formal em vista das irregularidades observadas no Mandado de Procedimento Fiscal MPF e, no mérito, davam parcial provimento ao Recurso, para admitir exclusivamente a tributação de receitas de aluguéis a partir do início da vigência da Lei nº 10.833 de 2006. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

  
Ricardo Paulo Rosa – Presidente em exercício e Redator Designado

Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho Relator.

EDITADO EM: 27/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro (Presidente), Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Winderley Moraes Pereira. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Jacques Maurício Veloso.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário visando a reforma do acórdão nº 019080 da 2ª Turma da DRJ/BEL, que julgou procedente o lançamento.

De acordo com o relatório da decisão recorrida se pode observar que:

*Trata o processo de lançamento de Cofins, no montante de R\$ 1.744.749,39, nestes incluídos a multa de ofício de 75% e os juros de mora calculados até 30/07/2004.*

*2. Fundamentou-se a imputação na constatação de falta de recolhimento da Contribuição, de receitas decorrentes de aluguéis de imóveis comerciais, escriturados, mas não declarados, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 367/480. Constatou-se, em resumo:*

*a) A atuada (Condomínio Amazonas CNPJ 63.692.057/000119) escritura em nome próprio receitas de aluguéis, luvas e outros valores previstos nos contratos de locação (como exemplo o que foi firmado pela atuada com a Lully's Atelier e Armazinhos, cláusula 5.0), juntamente com as respectivas despesas efetuadas no auferimento desses aluguéis. São também escrituradas em nome do Condomínio Amazonas as receitas e despesas relativas ao Fundo de Promoção e Propaganda, previstas nos contratos de locação (como exemplo, o que foi firmado com a Lully's Atelier e Armazinhos, cláusula 8.0,*

*b) Apesar de se ter constituído indevidamente como "condomínio de edificações", o Condomínio Amazonas CNPJ 63.692.057/0001-19 é sujeito passivo decorrente da prática de*



*atividade econômica, possuindo capacidade tributária passiva, nos termos do art. 126, III, do CTN, para figurar como contribuinte dos respectivos tributos devidos em consequência de sua atividade econômica, qual seja, exploração de aluguéis de salas comerciais existentes no Amazonas Shopping Center.*

3. A interessada apresentou impugnação (fls. 505/527), em que alega que:

a) O Agente Fiscal equivocou-se na fundamentação legal, cometendo grave erro, eivando o ato administrativo de vício insanável. Utilizou capitulação inexistente de n.10.718/87, não encontrada no ordenamento jurídico.

b) Houve descumprimento do prazo para a execução do MPF 0220100.2001.00126.11. A prorrogação do MPF somente foi cientificada ao representante do Condomínio Amazonas em data, 16/12/2003, bem posterior à expiração do prazo para cumprimento do procedimento fiscal. O MPF citado determina a fiscalização dos períodos de janeiro de 1998 a dezembro de 1998, enquanto que o fiscal atuou os períodos de janeiro de 2003 a junho de 2004. A portaria SRF n. 1.265, de 22 de novembro de 1999, determina que o MPF se extingue pelo decurso do prazo previsto, e em caso de extinção, a autoridade deve determinar a emissão de novo MPF, que por sua vez deve ser executado por Auditor Fiscal diferente do que executou o MPF anteriormente extinto.

c) Questiona a constitucionalidade da Lei 9.718/98, a qual alterou a conceituação da base de cálculo da Cofins estabelecida pela Lei Complementar nº 70/91. Aquela lei ordinária não se aplicaria à entidade condominial, por não ser considerada pessoa jurídica pela legislação aplicável.

d) Teria havido quebra do princípio da legalidade. Não seria possível a tributação de condomínio como pessoa jurídica, por falta de previsão legal. Desta forma teria entendido o Conselho de Contribuintes.

e) O condomínio não seria sociedade empresária, não podendo ser tributado como esta sociedade. Não seria uma pessoa jurídica, mas apenas foi criado através de convenção para a disciplina da propriedade das partes signatárias sobre a fração ideal de terreno, edificações, áreas e instalações comuns, pertinentes às lojas integrantes do AMAZONAS SHOPPING CENTER.

f) Os proprietários do Amazonas Shopping Center são os empreendedores. As receitas e despesas são de titularidade única e exclusiva dos empreendedores — condôminos, segundo previsão da cláusula quarta, item 4.3, da Convenção do Condomínio (fls. 24/25). g) O ato de infração tem potencial falimentar.

h) Protesta por todos os meios de provas.

Após analisar a impugnação da Contribuinte, decidiu a DRJ, por julgar improcedente a manifestação de inconformidade nos termos da ementa abaixo:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2003, 2004*

*NULIDADE INOCORRÊNCIA — MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL — O MPF constituiu-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal*

#### *CONDOMÍNIO*

*Exercendo a própria atividade comercial, que seria dos coproprietários, a impugnante, mesmo nomeando-se condomínio de edifícios, por ter adquirido disponibilidade econômica de renda e auferido lucro líquido e receita, configurou-se como pessoa jurídica contribuinte do Imposto de Renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS e da Cofins.*

#### *Lançamento Procedente*

Em seu recurso voluntário a contribuinte alega em suma, que:

1) É nulo o lançamento por ser baseado em MPF com prazo expirado, já que o prazo para sua execução era até 13/01/2002, enquanto o representante do condomínio apenas tomou ciência do procedimento em 16/12/2003:

2) Nulo também o lançamento já que o MPF estabelece como período fiscalizado o ano de 1998, enquanto o lançamento compreende o período de dezembro de 2002 e junho de 2004.

3) A fiscalização considerou como "receita auferida" os valores recebidos a título de: 1) locação das lojas do shopping; 2) encargos condominiais destinados a custear as despesas das áreas comuns; 3) Fundo de Promoção de Propaganda e divulgação do Shopping Center:

4) Apenas as receitas decorrentes da locação de lojas são destinadas aos proprietários e empreendedores do shopping, as demais são integralmente para custear despesas de áreas comuns e de publicidade do shopping center, as quais são apenas repasses para pagamento de água, energia, segurança, limpeza, manutenção, etc.

5) O Condomínio é um ente despersonalizado, portanto não é sujeito passivo de tributos;

6) O Condomínio não é proprietário de nenhum imóvel localizando no amazonas shopping center, os proprietários são os empreendedores;

7) É inconstitucional a Lei nº 9.718/98 e incompatível com o CTN;

É o relatório.



**Voto Vencido**

Conselheiro Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho

Conheço do presente recurso por ser tempestivo e por tratar de matéria de competência da terceira sessão.

### **Preliminar – Nulidade do Lançamento**

Argui a recorrente a nulidade do lançamento sob argumento de que houve descumprimento do prazo descrito no Mandado de Procedimento Fiscal, como também pelo período do lançamento divergir do período do MPF.

Em 1999 foi disciplinada a utilização dos mandados de procedimento fiscais, para fiscalização dos tributos administrados pela SRF, com o objetivo de estabelecer o controle da programação dos trabalhos fiscais pela contribuinte, cientificando-o dos atos da fiscalização.

Quando do presente lançamento o MPF era disciplinado pelo decreto nº 3.724/2001, com sua redação original, a qual em seu art. 2º § 2º disciplinava que a "a fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)", já o § 5º apresentava os requisitos nos MPF:

*§ 5º Para fins deste artigo, o MPF deverá observar o que se segue:*

*I - a autoridade fiscal competente para expedir o MPF será ocupante do cargo de Coordenador-Geral, Superintendente, Delegado ou Inspetor, integrante da estrutura de cargos e funções da Secretaria da Receita Federal;*

*II - conterá, no mínimo, as seguintes informações:*

*a) a denominação do tributo ou da contribuição objeto do procedimento de fiscalização a ser executado, bem assim o período de apuração correspondente;*

*b) prazo para a realização do procedimento de fiscalização, prorrogável a juízo da autoridade que expediu o MPF;*

*c) nome e matrícula dos Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela execução do MPF;*

*d) nome, número do telefone e endereço funcional do chefe imediato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, a que se refere a alínea anterior;*

*e) nome, matrícula e assinatura da autoridade que expediu o MPF;*

*f) código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento de fiscalização, identificar o MPF. § 6º Não se aplica o exame de que trata o caput ao procedimento de fiscalização referido no inciso IV do § 4º deste artigo.*

Observando a norma acima, percebe-se que a Receita ao emitir o MPF deve atender aos procedimentos descritos, pois qualquer vício poderá invalidar o lançamento. Sobre o tema é oportuno citar as lições de Marcos Vinícios Neder e Maria Teresa Martínez:

"O MPF, contudo, inovou ao dar conhecimento do conteúdo dessas diretrizes internas ao contribuinte. Trata-se de um instrumento que visa permitir ao fiscalizado assegurar-se da autenticidade contra se instaurada, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização. Nasce, a partir da ciência, o direito subjetivo de que esse procedimento seja efetivamente obedecido no curso dos trabalhos. O fato de esse Mandado ter sido instituído por ato administrativo não exige a Administração de cumpri-lo, afinal a Fazenda pode se autolimitar de modo a garantir maior transparência no exercício da função pública. Seria, no mínimo, imoral a Administração emitir um ato em se compromete a realizar determinado agir em benefício do administrado e depois unilateralmente descumprir o que fora prometido."

Corroborando esse posicionamento, Roque Antonio Carrazza sustenta que o Mandado de Procedimento Fiscal é formalidade imprescindível para validade da atuação fiscal. 42 Aduz que "... o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) tem a natureza jurídica de ato administrativo, implicando 'ordem específica' para a instauração, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, dos 'procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF. A partir da criação da figura MPF, em suas várias modalidades, o agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente do MPF, são inválidos e, nesta medida, tizam de irremediável nulidade as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes."<sup>1</sup>

No caso dos autos, resta analisar se omissões do MPF, como a ausência de intimação da prorrogação MPF e a divergência entre o período descrito do procedimento e aquele objeto do lançamento, podem acarretar a nulidade do lançamento. Vejamos.

Através do MPF nº 0220100.2001.001261(fls. 01), foi dado início a fiscalização, sendo cientificado o contribuinte em 03/04/2001, a finalidade do MPF era analisar o IRPJ referente ao período de 001/1998, o prazo inicial seria até 27/07/2001, decorrido tempo o MPF foi reiteradas vezes prorrogado, tendo como natureza da alteração apenas a mudança de prazo, sendo prorrogado pela sétima vez até 27/02/2002, desse último o contribuinte foi noticiado em 16/12/2003.

A partir do mandado complementar nº. 8, teve início a exclusão e inclusão auditores para procederem a fiscalização, no MPFC nº. 10, manteve-se como tributo fiscalizado o IRPJ modificando apenas o período para 01/1999 a 12/2002, já no MPF – C nº. 11, foi incluída CSLL como tributo a ser fiscalizado, referente ao período de 04/1999 a 06/1999 e 01/2000 a 03/2000.

1- NEDER, Marcos Vinicius. Processo administrativo fiscal federal comentado / Marcos Vinicius Neder, Maria Teresa Martínez Lopez - 3 ed. - São Paulo: Dialética, 2010.

Analisando o termo de verificação fiscal (fls.361/480), pode-se aferir as informações acima delineados quanto a objeto do MPF, como a afirmação de que através do MPF nº 02201002001001261 foi realizada a "fiscalização de IRPJ, referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro/1999 a dezembro/2002" demonstra ainda que "incluiu a

*fiscalização da CSLL relativa ao 2. trimestre do ano-calendário de 1999 e o 1º trimestre do ano-calendário de 2000”.*

Apesar do contribuinte não ser intimado da prorrogação do MPF, a fiscalização continuou até a conclusão de seus trabalhos culminando no presente lançamento. Ressalte-se que a intimação referente à prorrogação do MPF apenas ocorreu em 16/12/2003.

Observa-se, portanto, que houve a intimação do MPF, quanto à intimação do MPF C (prorrogação) é necessário analisar o que disciplina a portaria nº 1.265/99:

*Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:*

*I - cento e vinte dias, nos casos de MPFF e de MPFE;*

*II trinta dias, no caso de MPFD.*

*Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, a cada ato, o prazo máximo de trinta dias. (Redação dada pela Portaria SRF nº 407, de 17/04/2001)*

*Parágrafo único. A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão do MPFC.*

*Art. 14. Os prazos a que se referem os arts. 12 e 13 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*Parágrafo único. A contagem do prazo do MPFE far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.*

*Art. 15. O MPF se extingue:*

*I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;*

*II pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13;*

*Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal. Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.*

Observando o texto da portaria, identifica-se que o art. 16 não disciplina sobre os casos emissão do MPF C, e sim sobre a extinção do MPF em razão do decurso do prazo, determinando assim a expedição de novo MPF com outro auditor fiscal como responsável.

Ora, quando não decorrido o prazo regulamentar, cabe a expedição de MPFC, permanecendo o mesmo auditor, não havendo nenhuma exigência na norma quanto a notificação do contribuinte sobre a expedição do MPFC dentro do prazo regulamentar. Sobre o tema este conselho já se posicionou no seguinte sentido:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NULIDADE DO LANÇAMENTO VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A Portaria 1.265/99 estatui a possibilidade de prorrogação do MPF mediante a formalização de MPF C dentro do prazo regulamentar, não se exigindo que a notificação ao contribuinte do MPF C também se faça neste prazo.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NULIDADE CERCAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - Não há que se alegar cercamento de defesa por erro de enquadramento legal no Auto de Infração, quando este está mencionado de forma satisfatória e completa. IRPF GANHO DE CAPITAL. Apurado pela Fiscalização ganho de capital e não havendo nos autos qualquer elemento capaz de descaracterizá-lo, é de ser mantida a exigência. IRPF GANHO DE CAPITAL ISENÇÃO PARA O ÚNICO IMÓVEL A regra isentiva do artigo 23, da Lei nº 9.250/95 somente se aplica quando restar comprovado que o imóvel alienado era o único que o contribuinte possuía, a que não restou demonstrado no caso concreto. IRPF GANHO DE CAPITAL DEDUÇÃO DE CUSTOS COM REFORMAS. Nos termos dos artigos 16, 18 a 22, da Lei nº 7713/88, somente são dedutíveis, da apuração do ganho de capital, os dispêndios efetivamente comprovados. IRPF GANHO DE CAPITAL PERCENTUAL DE REDUÇÃO O percentual de redução para a apuração de ganho de capital, de que trata o artigo 18, da lei nº 7713/88, não pode ser utilizado em imóvel adquirido após 1.º.01.1989, não havendo provas de que o caso concreto se enquadra na hipótese legal. PAF MULTA DE OFÍCIO A multa de lançamento de ofício de 5% tem previsão legal expressa e em vigor (artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Medida Provisória nº 303, de 2.006), não podendo ser afastada com base em mero juízo subjetivo de caráter econômico. JUROS TAXA SELIC A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. (Súmula 1ª CC nº 4) Preliminares rejeitadas. Recurso voluntário negado.<sup>2</sup> (grifo nosso)*

Superada a questão da ausência da notificação, quando ocorrida a prorrogação do MPF, resta saber se a divergência entre o período descrito no MPF e aquele objeto do lançamento acarreta nulidade, como também se a divergência entre o tributo descrito no MPF e o descrito no lançamento, já que o MPF previa apenas IRPJ e CSLL, enquanto o lançamento exige a COFINS.

O art. 2º § 5º da portaria nº 1.265/99, prescrevia em seu II alínea a que o MPF deverá observar a "a) a denominação do tributo ou da contribuição objeto do procedimento de fiscalização a ser executado, bem assim o período de apuração correspondente;".

2 - Primeiro Conselho de Contribuintes. 4ª Câmara. Turma Ordinária Acórdão nº 10422213 do Processo 10166011150200340

Apesar do posicionamento majoritário do CARF, ao entender que a não menção no MPF do tributo descrito no lançamento e de seu período não constituem causa de nulidade, sob argumento de que o MPF é utilizado para disciplinar a execução dos procedimentos fiscais, e assim qualquer falha em sua emissão não atinge a competência dos auditores, ousou discordar e acompanhar a posição hoje minoritária.

Ora, ao serem estabelecidas normas administrativas que definem requisitos para formalização de um procedimento fiscal a ser implementado, tais regras devem ser obedecidas, permitindo ao contribuinte ter prévio conhecimento do tributo e período que será analisado, como também o prazo que perdurará a investigação e quem irá realizar, caracterizando uma investigação com lisura e transparência.

Atender ao MPF, é obedecer às diretrizes do ato administrativo definidas em portaria expedida pela SRF, portanto ao contrariar portaria, estar-se-á definindo que as mesmas de forma irrestritas podem ser violadas, sobre o tema são oportunas as palavras da professora Mary Elbe Queiroz:

*Ou bem as portarias valem e obrigam ou nenhuma portaria vale obriga. Não se pode deixar ao livre critério subjetivo de cada um escolher a portaria que é obrigatória, aplicável e deve ser cumprida ou não. Se nenhuma portaria obriga, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuinte, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e da Secretaria da Receita Federal não obrigam e não valem e podem ser descumpridas por todos.<sup>3</sup>*

Analisando o assunto este conselho, apesar de não ser o posicionamento hoje predominante, já afastou os lançamentos por vícios no MPC:

*Acórdão nº 10194116 – Normas Processuais – Nulidade – Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPFF, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado.*

Pelas razões acima, ao observar que o lançamento tem com objeto a exigência da COFINS referente ao exercício de 2003 e 2004, enquanto o MPF restringiu a 1999/2002, especificamente quanto a IRPJ e CSLL, acolho a preliminar arguida para decretar a nulidade do lançamento.

## MÉRITO

Ultrapassada a preliminar, cabe discutir se os valores recebidos pela recorrente, na qualidade de condomínio que administra um Shopping Center, decorrente da locação de lojas, encargos condominiais destinados a manter as áreas comuns e o fundo de promoção de propaganda e divulgação, são ou não "receitas", e, portanto, devem ser base de cálculo da COFINS.

3 - QUEIROZ, Mary Elbe. Artigo intitulado " O Mandado de Procedimento Fiscal como presuposto de Instauração e Regularidade do Procedimento Fiscal" divulgado no site [www.ceatbrasil.com](http://www.ceatbrasil.com), consulta em 10 de março de 2008.

## CONDOMÍNIO SUJEIÇÃO PASSIVA

Defenda a recorrente que na qualidade de condomínio é um ente despersonalizado, não sendo sujeito passivo de tributos.

O condomínio, nas palavras de Silvio Salvo Venosa, possui personalidade jurídica anômala, e, portanto lhe é conferida a existência formal:

*O condomínio de edifícios possui o que denominamos personificação anômala. Qualificamo-lo como entidade com personificação anômala. O CPC, no art. 12, estabelece como são representadas ativa e passivamente as pessoas jurídicas. O inciso IX da lei adjetiva atribui ao síndico a representação processual do condomínio. Destarte, não se nega sua personificação, fenômeno que supera e extrapola, evidentemente, a simples esfera processual. O condomínio atua na vida negocial como qualquer pessoa jurídica, dentro de seu âmbito de atuação.*

*A realidade não admite outra solução. O condomínio tem, portanto, existência formal (STJ - 4ª T., RE 9.58450, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo, In: Theotônio Negrão, Código de processo civil e legislação processual em vigor, nota 23 ao art. 12). Sua personificação mitigada é inafastável. Sua personalidade jurídica é reconhecida expressamente, por exemplo, na legislação francesa, cuja doutrina o qualifica como uma criação original do legislador.*

Perecebe-se que não há como afastar o condomínio da sujeição ao pólo passivo da obrigação tributária, ressalte-se que com a edição da lei nº 10.833/2003, o condomínio passou a atuar como responsável, sendo sujeito passivo da obrigação tributária.

#### BASE DE CÁLCULO

A Lei nº. 10.833/2003 estabeleceu que a COFINS, com incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, sendo este o total de receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo assim 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 início da vigência da referida lei foi a partir de abril de 2004, respeitado o prazo nonagesimal.

Antes da lei 10.833/2003, pode-se afirmar que o Decreto nº 4.524/2002, que regulamentou a contribuição para o PIS/PASEP e Cofins, em seu art. 10, define com base de cálculo o valor do faturamento, o qual segundo a referida norma corresponde "à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas" tal definição decorre do § 1º do art. 3º da lei nº 9.718/1998.

Acontece que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar recurso Extraordinário nº 346.0846<sup>5</sup>, entendeu que a referida norma fere o art. 195 da Constituição Federal e o art. 110 do Código Tributário Nacional, ao ampliar o conceito de faturamento. Ressalte-se que no RE 585235, o STF reconheceu a repercussão geral da matéria, devendo tal posicionamento ser seguido por este colegiado em atenção ao art. 62A do Regimento Interno do Carf.

4 - VENOSA, Silvio Salvo. Direito Civil. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 290.

Nesse contexto, é possível identificar a base de cálculo da contribuição observando o art. 2º da Lei complementar nº 70/1991, *in verbis*:

*Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim*



*considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.*

Portanto, pode-se afirmar que a base de cálculo da Cofins e Pis, até 31/03/2004, é o faturamento, considerado esse, como a receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviço, a partir daí passou a base de cálculo a ser o faturamento entendido este como o **total de receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo assim 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.**

Como o período do lançamento compreende dezembro de 2002 a junho de 2004 e de acordo com o termo de verificação fiscal (fls. 468) o lançamento decorre de **“receitas de alugueis, luvax e outros valores decorrentes da locação de salas comerciais localizadas no edifício Amazonas Shopping, sem que tais receitas fossem oferecidas regulamentemente à tributação”**, sendo esses “outros valores” provenientes de encargos condominiais destinados a manter as áreas comuns e o fundo de promoção de propaganda e divulgação, desde já afasta-se o lançamento referente ao período de dezembro de 2002 até março de 2004, em atenção ao posicionamento firmado pelo STF acima delineado.

Após o referido período, cabe analisar se os valores decorrentes de dos alugueis das salas comerciais: **das** receitas do FPP – Fundo de Promoção e Propaganda e outro valores decorrentes da locação de salas, são receitas e sujeitas a incidência da Cofins. Em razão da ausência de uma definição legal de shopping center, é oportuno observar o conceito apresentado pela Associação Brasileira de Shopping Center – ABRASCE:

*Centro comercial planejado sob uma administração única, composto de lojas destinadas à exploração comercial e à prestação de serviços, sujeitas a normas contratuais padronizadas, para manter o equilíbrio da oferta e da funcionalidade, assegurando a convivência integrada e pagando um valor de conformidade com o faturamento.*

5 - RE nº 346 0846

*CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE ARTIGO 3º, § 1º, DA LLI 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. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PIS RECEITA BRUTA LOCAÇÃO 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 sinônimos, juntando-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, na 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.*

Perece-se que a relação entre lojistas e shopping é de natureza contratual, quanto a natureza desses contratos há uma grande divergência doutrinária. A primeira sustenta, com base no art. 54<sup>o</sup> da lei nº 8.245/91, que o legislador atribui ao contrato celebrando entre lojas e shopping center a natureza jurídica de contrato de locação convencional. Entretanto, parece acertada a parte da doutrina que defende que esse tipo de locação não corresponde a uma locação “pura”, pois possui diversas relações jurídicas estabelecidas entre as partes.

Analisando quaisquer desses contratos, constatar-se-á que o preço pago pelo lojista não decorre única e exclusivamente do uso do imóvel, esses contratos estabelecem inclusive variações de acordo com o lucro do lojista. No caso em liça, analisando o contrato transcrito no termo de verificação fiscal, verifica-se um aluguel mínimo estipulado, o qual, no mês de dezembro será o dobro, esse mínimo é utilizado quando o "faturamento ou venda bruta mensal" do lojista não atingi-lo.

Também é pago um percentual de 20%(vinte por cento) sobre o aluguel mínimo para custear o Fundo de Promoção e Propaganda do Amazonas Shopping, e, de acordo com item 13.1 do contrato, os lojistas pagam as despesas comuns, as quais serão divididas por todos observando a respectiva área.

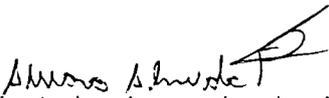
Percebe-se que os valores pagos pelos lojistas para custearem as áreas comuns do condomínio, bem como o fundo promoção de propaganda de divulgação, não integram a base de cálculo da Cofins, pois não são receitas dos mesmo e sim utilizados para custearem despesas e publicidade comum.

#### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI nº 9.718/98.

Quanto ao argumento da recorrente de que a lei nº 9.718/98 seria incompatível com o CTN, e, portanto inconstitucional, basta ratificar o posicionamento deste colegiado quanto a impossibilidade de discutir a inconstitucionalidade das normas, nos termos da súmula nº. 2 do CARF<sup>7</sup>, cabendo apenas observar aplicabilidade da norma ao caso em concreto.

Por todo exposto dou parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a incidência da Cofins sobre os valores pagos pelos lojista para custearem as áreas comuns do condomínio, bem como o fundo promoção de propaganda de divulgação.

Sala de sessões 26 de fevereiro de 2013.

  
Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho - Relator

6 - Lei nº 8.245/1991- Art.54 - Nas relações entre lojistas e empreendedores de shopping center, prevalecerão as condições livremente pactuadas nos contratos de locação respectivos e as disposições procedimentais previstas nesta lei.

7 - Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

#### Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa



Em que pese o elogiável desenvolvimento lógico exposto pelo i. Relator do Processo, apresento a seguir minhas divergências.

No que concerne à preliminar de nulidade por alegada exacerbação dos poderes confiados pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e problemas com a data da conclusão do procedimento, penso que algumas considerações gerais devam preceder as questões mais específicas.

O artigo 59 do Decreto 70.235/72 estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou praticados com preterição do direito de defesa.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Há patente delimitação contida na norma em relação ao universo dos acontecimentos atingidos pela nulidade. De fato, logo a seguir essa reserva é confirmada pela recomendação de que as demais irregularidades, incorreções e omissões sejam sanadas.

Decreto 70.235/72

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Firmado nesta premissa, foco a análise na garantia de defesa e na competência da autoridade que praticou o ato.

No que se refere ao inexpugnável direito que o sujeito passivo tem de defender-se da exigência que lhe é imposta, elementar destacar, desde logo, que a fase litigiosa do procedimento, como ninguém desconhece, inicia-se com a impugnação ao auto de infração.

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Haverão de ser menos prováveis as falhas acontecidas ainda na fase de formalização da exigência que tragam prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, uma vez que, impugnado o auto de infração, tem início a etapa ao longo da qual serão contestadas as acusações contidas no processo, garantindo, justamente, que a parte defenda-se das acusações que lhe são imputadas.

Neste contexto, de ser observar, de início, que, em caráter suplementar às ponderações sobreditas, o Mandado de Procedimento Fiscal não é mais do que um instrumento de controle da atividade fiscal, tal como disposto na legislação que lhe originou, a distante Portaria 1.265, de 22 de novembro de 1999.



Como se depreende do seu texto normativo, o Mandado estava inserido em um conjunto de outras regras que tinham o propósito de consolidar critérios de planejamento e normas para execução do procedimento fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Federal.

O enunciado:

Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Neste desiderato, a Portaria estabeleceu, em seu artigo segundo, que os procedimentos fiscais seriam instaurados mediante ordem específica.

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal - AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. (grifei)

(...)

Trata-se de uma medida inserida dentro de programa de implementação de uma nova metodologia para o planejamento e controle da atividade fiscal. De sublinhar que, a todo rigor, o Mandado de Procedimento Fiscal jamais foi pensado como instrumento garantidor do direito de defesa do administrado.

Haverá de se reconhecer que ele atribui moralidade ao exercício da atividade fiscal e maior segurança nas relações fisco-contribuinte, mas daí até afirmar-se que aspectos relacionados aos poderes nele outorgados e às condições nele especificadas possam acarretar preterição do direito de defesa há uma distância abissal.

Noutro giro, conforme determinação expressa na Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional, que, como se sabe, tem status de Lei Complementar, a competência para constituição do crédito tributário é da autoridade administrativa.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Por sua vez, a Lei nº 10.593/2002, com alterações posteriores, disciplina a investidura no cargo e especifica as competências dentro da Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil.

Art. 3º O ingresso nos cargos das Carreiras disciplinadas nesta Lei far-se-á no primeiro padrão da classe inicial da respectiva tabela de vencimentos, mediante concurso público de provas ou de provas e títulos, exigindo-se curso superior em nível de graduação concluído ou habilitação legal equivalente.

Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil

Art. 5º Fica criada a Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil, composta pelos cargos de nível superior de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil.

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (grifos meus)

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

A conclusão insofismável é que nenhuma omissão, imprecisão ou qualquer outra de falha cometida na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal trará como conseqüência a nulidade do ato praticado. Nem mesmo o fato de a fiscalização ter sido instaurada sem ordem expressa da autoridade competente haverá de ter esse efeito.

Tratam-se de questões de cunho eminentemente administrativo. Desses incidentes não decorre preterição ao direito de defesa, nem subtração da competência do agente responsável pela condução do procedimento.

Passo ao mérito.

A Lei 9.718/98, ninguém desconhece, promoveu o que restou conhecido como o *alargamento na base de cálculo* das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, incluindo na base impositiva toda e qualquer receita, independentemente da classificação contábil adotada.

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

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

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

A inconformidade dos contribuintes alcançados pelo alargamento; contudo, levou o assunto ao Poder Judiciário. A matéria terminou por ser decidida pelo Supremo Tribunal Federal, em Regime de Repereussão Geral, nos seguintes termos.

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.

#### RE 585.235-QO, Min. Cezar Peluso

O artigo 62-A do Regimento Interno deste Conselho, conforme alteração introduzida pela Portaria 586/10 e 545/13, dispõe que as matérias de repercussão geral deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte.

"Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."

A conclusão é de que a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 585.235 é de observação obrigatória nos litígios que versem sobre o assunto.

O que se discute nos autos, e o assunto não é novo, diz respeito ao preciso efeito da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, uma vez que, em nenhum momento, as decisões tomadas no âmbito do Supremo Tribunal Federal estenderam esse juízo à alteração introduzida pelo caput do artigo 3º, assim como por todos os demais critérios de apuração especificados nos parágrafos e artigos subsequentes e na legislação superveniente.

Com efeito, é de sabença que a Suprema Corte do País, na pessoa do Exmo. Sr. Ministro Cezar Peluso, fez expressa menção à constitucionalidade do caput do artigo 3º da Lei 9.718/98, a teor do pronunciamento encontrado, pelo menos, nos Recursos Extraordinários nºs. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Colíns tinha base de cálculo definida na Lei Complementar nº 70/91 como sendo o faturamento decorrente das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Já as Contribuições para o PIS e para o PASEP contavam com fontes de financiamento advindas de diversas origens, conforme Leis Complementares 07 e 08 de 1970<sup>1</sup>, dentre elas o faturamento

<sup>1</sup> A constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - art. 72, inciso V, destinou uma parcela da Contribuição para o PIS devida pelas instituições financeiras ao Fundo Social de Emergência, fixando alíquotas e definindo a base de cálculo como sendo a receita bruta operacional. A Lei 9.701/98 autorizou determinadas exclusões ou deduções dessa base.

das empresas e demais entidades especificadas nas Leis, onde estavam textualmente incluídas as instituições financeiras<sup>2</sup>.

Ao instituir a nova base tributável por meio da Lei 9.718/98, o legislador ordinário, embora tenha mantido o faturamento como definição elementar do fenômeno econômico-contábil gravado pela tributação, especificou-o, conforme dito antes, como sendo toda a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada, conceito que conflitou com o disposto no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal que, antes da Emenda Constitucional nº 20, de 20 de dezembro de 1998, previa o financiamento da seguridade social com base no valor arrecadado pelas contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro<sup>3</sup>, sem nenhuma menção à receita.

É precisamente neste ponto que se encontra a origem de toda a discussão em torno da inconstitucionalidade do conceito insculpido no parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, transbordando as delimitações contidas no texto constitucional na data da entrada em vigor da legislação novel.

Ainda que, para efeitos tributários, já houvesse uma tendência ao reconhecimento de certa equivalência entre o conceito de faturamento e receita (observe-se que, muito antes de se falar na EM 20/98, a própria LC 70/91 já especificava a base de cálculo como sendo a receita), a expansão promovida pelo parágrafo primeiro foi para muito além daquilo que estava e ainda está sedimentado na doutrina e na jurisprudência como sendo o possível conceito de faturamento empresarial para fins de incidência tributária.

De fundamental importância, neste cenário, observar e compreender com precisão o verdadeiro problema identificado pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal ao acolhimento da nova definição de faturamento introduzida pela Lei 9.718/98.

Nos precitados Recursos Extraordinários, tornaram-se de amplo conhecimento as considerações feitas sobre o assunto pelo Ministro Cesar Peluso, estabelecendo os limites da definição possível para o conceito veiculado no (constitucional) caput do artigo 3º da Lei 9.718/98, conforme segue (todos os grifos acrescentados).

<sup>2</sup> § 2.º - As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de recursos próprios de valor idêntico do que for apurado na forma do parágrafo anterior.

<sup>3</sup> O texto antes e depois da EM 20/98.

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

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;  
II - dos trabalhadores;

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:  
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;  
b) a receita ou o faturamento;  
c) o lucro;

Por todo o exposto, julgo inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para "toda e qualquer receita", cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, parágrafo 4º, se considerado para esse efeito de nova fonte de custeio da seguridade social.

Quanto ao caput do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme à Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150755/PE, que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de "receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços", adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

(...)

Sr. Presidente, gostaria de enfatizar meu ponto de vista, para que não fique nenhuma dúvida ao propósito. Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão "receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço", quis significar que tal conceito está ligado à idéia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas. Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnaturaliza a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de "receita bruta igual a faturamento."

(...)

6. (...) Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação. - grifamos.

(...)

Uma vez que o Ministro Cezar Peluso tenha sido parcialmente vencido na decisão da causa, se tem criticado o uso de suas manifestações (e as de outros Ministros que também foram total ou parcialmente vencidos) na fundamentação de decisões envolvendo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98. Quanto a isso, de grande relevo que se situe com clareza a matéria que estava então *sub judice* na Suprema Corte, as considerações que lhes emprestaram não apenas o Ministro Cesar Peluso mas todos os demais integrantes do Tribunal e em que assunto e aspectos, especificamente, uns e outros se viram vencedores ou vencidos.

Analisa-se um dos precedentes apontados no Recurso Extraordinário nº 585.235 que concedeu Regime de Repercussão Geral à questão: RE 346.084-6/PR, da Relatoria do Ministro Ilmar Galvão, Relator para acórdão Ministro Marco Aurélio.

O Relatório do Ministro Ilmar Galvão delimita com rapidez e precisão os liames da lide.

RELATÓRIO

**O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO - (Relator) :** Recurso que, pela letra a do permissivo constitucional, foi interposto contra acórdão que concluiu pela legitimidade da ampliação da base de cálculo da COFINS até então restrita às "vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza" conforme definido pela Lei Complementar n.º 70/91 (art. 2.º), para nela fazer compreender "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", efetuada por meio de lei ordinária (Lei n.º 9.718/98, art. 3.º, § 1.º), alteração que teve por vigente a partir de 1.º de fevereiro de 1999, como estabelecido no art. 17, I, do referido diploma normativo.

Sustenta a recorrente que, ao assim decidir, o acórdão ofendeu o inciso I e o § 1.º do art. 195 e, por conseqüência, o inciso I do art. 15-I, ambos da CF.

Sustenta, ainda, haver a decisão recorrida contrariado, por igual, o § 6.º do mencionado art. 195, por haver considerado que a alteração passou a produzir efeito a partir da edição da primeira medida provisória e não da EC 20, de 15 de dezembro de 1998, que, a seu ver, não poderia constitucionalizar norma editada com ofensa à Constituição.

Regularmente processado, foi o recurso admitido na origem, havendo a douta Procuradoria-Geral da República, em parecer do Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos, opinado pelo não-conhecimento.

É o relatório.

Se bem posso traduzir em poucas palavras o relatório acima transcrito, diria tratar-se de um litígio que se travou em torno da constitucionalidade do alargamento da base de cálculo, *(i)* à luz do conceito de faturamento vigente à época da formulação da exigência fiscal e *(ii)* da possibilidade de que se reconhecesse a constitucionalidade superveniente da Lei 9.718/98 em face da modificação introduzida pela Emenda Constitucional nº 20.

A ementa do *decisum* confirma a circunscrição da lide nos termos em que está acima definida.

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3<sup>º</sup>, § 1<sup>º</sup>, 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 § 1<sup>º</sup> DO ARTIGO 3<sup>º</sup> 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, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1<sup>º</sup> do artigo 3<sup>º</sup> 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.

Uma vez especificado o que havia por decidir no âmbito do Recurso Extraordinário nº 346.084-6, relevante que se observe o conteúdo das decisões parciais proferidas após o Voto de cada um dos Ministros que participaram do processo de formação do Ato Decisório, até o último Extrato de Ata emitido pela Secretaria, em 09 de novembro de 2005.

## PLENÁRIO

### EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 346.084-6

PROCED.: PARANÁ

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. ILMAR GALVÃO

RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. MARCO AURELIO

RECTE.: DIVESA DISTRIBUIDORA CURITIBANA DE VEÍCULOS S/A

ADVDOS.: MARCELO MARQUES MUNHOZ E OUTROS

ADV.(A/S): RODRIGO LEPORACE FARRET E OUTROS

REC'DA.: UNIÃO

ADV.: PEN - RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ilmar Galvão, Relator, conhecendo e provendo parcialmente o extraordinário, para fixar, como termo inicial dos 90 (noventa) dias, 1º de fevereiro de 1999, pediu vista o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela recorrente, o Dr. Helenilson Cunha Pontes, e, pela recorrida, o Dr. Francisco Targino da Rocha Neto, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 12.12.2002.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ilmar Galvão, Relator, conhecendo e provendo parcialmente o extraordinário, para fixar, como termo inicial dos 90 (noventa) dias, 1º de fevereiro de 1999, e dos votos dos Senhores Ministros Gilmar Mendes e Presidente, Ministro Maurício Corrêa, que conheciam do recurso, mas negavam-lhe provimento, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Não participou da votação o Senhor Ministro Carlos Britto por suceder ao Senhor Ministro Ilmar Galvão que proferira voto anteriormente. Plenário, 01.04.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Cezar Peluso, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência, em exercício, do Senhor Ministro Nelson Jobim, Vice-Presidente. Plenário, 13.05.2004.

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Cezar Peluso, Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence, conhecendo e provendo o recurso, nos termos dos seus respectivos votos, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente). Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente). Plenário, 18.05.2005.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Eros Grau, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 15.06.2005.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Ilmar Galvão (Relator), Cezar Peluso e Celso

de Mello e, integralmente, os Senhores Ministros Gilmar Mendes, Maurício Corrêa, Joaquim Barbosa, e o Presidente (Ministro Nelson Jobim). Reformulou parcialmente o voto o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Não participaram da votação os Senhores Ministros Carlos Britto e Eros Grau por serem sucessores dos Senhores Ministros Ilmar Galvão e Maurício Corrêa que proferiram voto. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005.

Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.

Luiz Tomimatsu  
Secretário

Percebe-se acima que, o núcleo da discussão até que o Ministro Cezar Peluso pedisse vista dos autos, girava em torno da constitucionalidade superveniente da Lei 9.718/98 em face da modificação introduzida pela Emenda Constitucional nº 20. Essa circunstância está estampada no excerto a seguir reproduzido, extraído do próprio Voto do Ministro Cezar Peluso.

Admitido o recurso, o relator, Min. **ILMAR GALVÃO**, deu-lhe parcial provimento, para julgar inconstitucional a majoração da base de cálculo da COFINS, na forma do art. 3º da Lei nº 9.718/98, até a edição da EC nº 20/98, que "*veio emprestar-lhe o embasamento constitucional de que carecia, ao dar nova redação ao art. 195 da Carta de 88, para dispor que a COFINS passaria a incidir sobre 'b) a receita ou o faturamento'*".

O Min. **GILMAR MENDES**, em voto-vista, entendeu constitucional a majoração, pelos seguintes fundamentos:

(...)

Este entendimento foi acompanhado pelo Min. **MAURÍCIO CORREA**, que, antecipando voto, julgou constitucional a majoração.

Nessa fase do julgamento, foi, então, justamente o Ministro Cezar Peluso que, como se lê nas transcrições acima, abriu a divergência na decisão que vinha sendo proposta à lide, para externar seu entendimento e decidir pela inconstitucionalidade do "*parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para 'toda e qualquer receita', cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, parágrafo 4º, se considerada para esse efeito de nova fonte de custeio da seguridade social'*".

Ante tais evidências colhidas dos registros feitos ao longo do julgamento, parece-me impróprio minorar a relevância dos fundamentos do Ministro Cesar Peluso na solução da lide. Foi justamente o Ministro que primeiro destoou do entendimento, até então prevalente, de que o alargamento promovido pela Lei 9.718/98 havia sido constitucionalizado pela Emenda Constitucional nº 20, determinando novo rumo ao julgamento e à decisão que ao final haveria de ser proposta. Ainda mais, como adiante se pretenderá demonstrar, foi o Ministro Cezar Peluso quem mais fundo foi no estudo da questão posta, tendo sido citado por quase todos os demais Ministros em seus respectivos votos.

A redação final do Acórdão não permite saber exatamente em que assunto o Ministro Cezar Peluso ficou vencido, mas, sem margem de dúvida, ele não se refere nem à decisão de considerar inconstitucional apenas o parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98, tampouco à dedicada incursão que fez ao significado do vernáculo faturamento<sup>1</sup>. Com efeito, de grande importância sublinhar que, ao longo de todo o julgamento, não se logra êxito em encontrar no corpo do *decisum* qualquer dissonância entre os integrantes da Corte Suprema acerca disponibilidade concedida pela Carta Política ao legislador ordinário para fixação do que deva ser considerado faturamento para fins tributários.

Outrossim, identifica-se ao longo de todo o processo decisório uma única menção, de lavra do Ministro Celso de Mello, propondo a inconstitucionalidade do artigo 3º como um todo. O Ministro, contudo, assim como o Ministro Cezar Peluso, foi, ao final, declarado parcialmente vencido.

É de grande interesse conhecer, da leitura dos excertos que seguem, como os Ministros se manifestaram a respeito do conceito de faturamento para fins tributários, assunto a respeito do qual, repita-se, não há registro de divergência.

#### **Ministro Ilmar Galvão.**

O recorrente considera que tais precedentes não seriam aplicáveis ao caso, haja vista que o STF teria estabelecido sinonímia entre faturamento e receita bruta quando tais expressões designavam receitas oriundas de vendas de bens e/ou serviços.

Tal leitura não é correta. A Corte, ao admitir tal equiparação, em verdade assentou a legitimidade constitucional da atuação do legislador ordinário para densificar uma norma constitucional aberta, não estabelecendo a vinculação pretendida pelo recorrente em relação às operações de venda.

Ao contrário do que pretende o recorrente, a Corte rejeitou qualquer tentativa de constitucionalizar eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional.

O STF jamais disse que havia um específico conceito constitucional de faturamento. Ao contrário, reconheceu que ao legislador caberia fixar tal conceito. E também não disse que eventuais conceitos vinculados a operações de venda seriam os únicos possíveis.

Não fosse assim, teríamos que admitir que a composição legislativa de 1991 possuía um poder extraordinário. Por meio da Lei Complementar nº 71, teriam aqueles legisladores fixado uma interpretação dotada da mesma hierarquia da norma constitucional, interpretação esta que estaria infensa a qualquer alteração, sob pena de inconstitucionalidade.

Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade. Tal perspectiva é sobretudo antidemocrática, uma vez que impõe às gerações futuras uma decisão majoritária adotada em uma circunstância

<sup>1</sup> Interessante observar, inclusive, que o Ministro Carlos Velloso, apontado como vencedor no Acórdão, acompanhou o Ministro Cezar Peluso em sua decisão.

"Concluo o meu voto. Com a vênia do eminente Relator, que já não está aqui, acompanho o voto do Ministro César Peluso. Nos demais recursos extraordinários, com o eminente Ministro-Relator, Ministro Marco Aurélio".

específica, que pode não representar a melhor via de concretização do texto constitucional.

(...)

### Ministro Gilmar Mendes

Nessa breve história legislativa da COFINS percebe-se, desde logo, que já sob o regime da Lei Complementar de 1991 a aceção de faturamento adotada pelo legislador não correspondia àquela usualmente adotada nas relações comerciais.

Ou seja, já sob o império da Lei Complementar nº 70 se verificara o abandono do conceito tradicional de faturamento, especialmente naquela aceção comercialista que se refere, grosso modo, a operações de venda de mercadorias já concluídas e registradas em fatura. Esse conceito técnico-comercial é invocado expressamente pelos recorrentes.

### Precedentes do STF

A discussão quanto à legitimidade dessa perspectiva adotada pelo legislador, de abandono de eventuais pré-concepções da expressão "faturamento", não é estranha para este Tribunal.

No RE 150.755, da relatoria do Ministro Carlos Velloso (redator do acórdão o Min. Sepúlveda Pertence), em que se discutia a constitucionalidade da contribuição do FINSOCIAL, tal como fixada no art. 28 da Lei nº 7.738, de 1989, admitiu-se como legítima a assimilação do conceito de receita bruta ao de faturamento. Nesse precedente, registra a parte final da ementa:

*8. A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF e sua instituição, portanto dispensa a 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 à noção corrente de "faturamento" das empresas de serviço."*

Especificamente sobre a alegação de que o tributo previsto art. 28 da Lei nº 7.738 não se enquadraria na definição constitucional de faturamento, assentou o Ministro Sepúlveda Pertence:

*"(...) 13. Convenci-me, porém, de que a substancial distinção pretendida entre receita bruta e faturamento - cuja procedência teórica não questiono -, não encontra respaldo atual no quadro do direito positivo pertinente à espécie, ao menos, em termos tão inequívocos que induzisse, sem alternativa, à inconstitucionalidade da lei. 41. Baixada para adaptar a legislação do imposto sobre a renda à Lei das Sociedades por Ações, dispusera o DL 1.598, 26.12.77:*

(...)

O recorrente considera que tais precedentes não seriam aplicáveis ao caso, haja vista que o STF teria estabelecido sinonímia entre faturamento e receita bruta quando tais expressões designavam receitas oriundas de vendas de bens e/ou serviços.

Tal leitura não é correta. A Corte, ao admitir tal equiparação, em verdade assentou a legitimidade constitucional da atuação do legislador ordinário para

densificar uma norma constitucional aberta, não estabelecendo a vinculação pretendida pelo recorrente em relação às operações de venda.

### Ministro Eros Grau

“06. No caso, faturamento terá sido tomado como termo de uma das várias noções que existem as noções de faturamento na e com uma de suas significações usuais atualmente. Sabemos de antemão que já não se a toma como atinente ao fato de “emitir faturas”. Nós a tomamos, hoje, em regra, como o resultado econômico das operações empresárias do agente econômico, como “receita bruta das vendas de mercadorias e mercadorias e serviços, de qualquer natureza” [art.22 do decreto-lei n. 2.397/87]. Esse entendimento foi consagrado no RE 150.764, Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, e na ADC n. 1, Relator o Ministro MOREIRA ALVES.

07. Daí porque tudo parece bem claro: em um primeiro momento diremos que faturamento é outro nome dado à receita bruta das vendas e serviços do agente econômico. Essa é uma das significações usuais do vocábulo [i.é., a noção da qual o vocábulo é termo é precisamente esta faturamento é receita bruta das vendas e serviços do agente econômico]. A análise dos precedentes aponta, no entanto - isso é proficientemente indicado em parecer de HUMBERTO ÁVILA no sentido de inversão dos termos: a lei tributária chamou de receita bruta, para efeitos do FINSOCIAL, o que é faturamento; o conceito de receita bruta [ = receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços], na lei, é que coincide com a noção de faturamento, na Constituição.

08 .Ora, o artigo 3º da Lei n. 9.718/98 não diz mais do que isso. Seu § 1º é que vai além, para afirmar que ali e ali não se cogita de faturamento, mas de receita bruta se trata da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

(...)

10. (...) Eis o que aí se tem, nesse § 1º do artigo 3º e da Lei nº 9.718/98, uma definição jurídica de 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 tais receitas.

11 .Cumpre então indagarmos se a lei poderia ter afirmado essa definição de receita bruta.

A Constituição dizia, anteriormente à EC 20/98, que a seguridade social seria financiada, entre outros, mediante recursos provenientes de contribuição social "dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros" art. 195, I).

A EC 20/98 alterou o preceito, para afirmar que essa mesma contribuição incidirá sobre a folha de salários e outros rendimentos do trabalho, sobre "a receita ou o faturamento" e sobre o lucro.

A lei é anterior à EC 20/98, ao tempo em que o artigo 195, I da Constituição afirmava que a contribuição incidiria "sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros".

12. A alteração no texto da Constituição aparentemente, mas não necessariamente, indica alteração do campo de incidência da contribuição. A emenda, ao referir "a receita ou o faturamento", poderia estar a tomar receita como sinônimo de faturamento e faturamento como sinônimo de receita.

Anteriormente à EC 20/98 ela incidia sobre a receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços [= receita bruta], que coincidia, qual afirmou esta Corte, com a noção de faturamento. Após a EC 20/98 ela incide sobre "a receita ou o faturamento".

Ora, se receita bruta [= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços] coincide, qual afirmou esta Corte, com a noção de faturamento, a inserção do termo de um outro conceito "receita" no texto constitucional há de estar referindo outro conceito, que não o que coincide com a noção de faturamento. Para exemplificar, sem qualquer comprometimento com a conclusão: receita como totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante para a determinação dessa totalidade o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

Temos aí receita bruta, termo de um conceito, e receita bruta, termo de outro conceito. No primeiro caso, receita bruta que é enquadrada na noção de faturamento, receita bruta das vendas e serviços do agente econômico, isto é, proveniente das operações do seu objeto social. No segundo, receita bruta que envolve, além da receita bruta das vendas e serviços do agente econômico isto é, das operações do seu objeto social aquela decorrente de operações estranhas a esse objeto. (grifos meus).

Impõe-se então distinguirmos: de um lado teremos receita bruta/faturamento; de outro, a receita bruta que excede a noção de faturamento, introduzida pela EC 20/98, para a determinação de cuja totalidade são irrelevantes o tipo de atividade que dá lugar a sua percepção e a classificação contábil adotada.

13. Dir-se-á que a Constituição, ao não definir faturamento, incorporou noção que dele se tinha à época. Na verdade incorporou uma das noções que dele à época se tinha. A Constituição poderia [sic], mais do que incorporar, poderia ter contemplado uma definição jurídica, de faturamento. Não o tendo feito, prevaleceu um dos entendimentos possíveis, aquele nos termos do qual receita bruta coincide com a noção de faturamento enquanto receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Poderia ter prevalecido outro.

E cumpre aqui dedicar especial atenção à fundamentação do voto do Ministro Relator Marco Aurélio, que, ainda que faça menção ao conceito de faturamento como sendo a receita vinculada à venda de mercadorias, serviços ou ambos, conforme explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 1-1/DF (leitura empregada em data muito anterior à Lei 9.718/98), deixa claro que o problema está no conceito veiculado pelo parágrafo primeiro: *o passo mostrou-se demasiadamente largo, (...) por incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil*. Quer dizer, a norma transgrediu o ordenamento jurídico ao transbordar a noção técnico-jurídica possível de faturamento e não ao defini-lo como sendo resultado de outras operações empresariais típicas.

### Ministro Marco Aurélio (Relator)

Examino, então, a problemática referente à Lei n.º 9.718/98. Aqui há de se perceber o empréstimo de sentido todo próprio ao conceito de faturamento. Eis o teor da lei envolvida na espécie:

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

Tivesse o legislador parado nessa disciplina, aludindo faturamento sem dar-lhe, no campo da ficção jurídica, conotação discrepante da consagrada por doutrina e jurisprudência, ter-se-ia solução idêntica à concernente à Lei n.º 9.715/98. Tomar-se-ia o faturamento tal como veio a ser explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 1-1/DF, ou seja, a envolver o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços. Respeitado estaria o Diploma Maior ao estabelecer, no inciso I do artigo 195, o cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social devida pelo empregador, considerado o faturamento. Em última análise, ter-se-ia a observância da ordem natural das coisas, do conceito do instituto que é o faturamento, caminhando-se para o atendimento da jurisprudência desta Corte.

(...)

Não fosse o § 1.º que se seguiu, ter-se-ia a observância da jurisprudência desta Corte, no que ficara explicitado, na Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 1-1/DF, a sinonímia dos vocábulos "faturamento" e "receita bruta". Todavia, o § 1.º veio a definir esta última de forma toda própria:

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

O passo mostrou-se demasiadamente largo, olvidando-se, por completo, não só a Lei Fundamental como também a interpretação desta já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal. Fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil.

A alteração promovida pela Emenda Constitucional n.º 20/98 teve por escopo justamente permitir que a receita, *lato sensu*, fosse alcançada pelas contribuições para o financiamento da seguridade social. Como foi observado pelo Exmo. Ministro Carlos Britto, a autorização introduzida pela Emenda autoriza, justamente, a incidência sobre as receitas que estariam especificadas no parágrafo primeiro do artigo 3.º da Lei 9.718/98.

A conclusão a que se chega é que depois da Lei 9.718/98 e da declaração da inconstitucionalidade do parágrafo 1.º de seu artigo 3.º, apenas a receita típica da pessoa jurídica e não a totalidade das receitas auferidas por ela poderiam integrar a base de cálculo das Contribuições.

Não se desconhecem os diversos Acórdãos do Supremo Tribunal Federal que, depois da decisão pela inconstitucionalidade do parágrafo primeiro, fazem remissão ao conceito de faturamento que parecia pacificado antes da entrada em vigor da Lei 9.718/98, o da Lei Complementar 70/91.

Sobre o assunto, imperioso pontuar que emerge inequívoco das manifestações colhidas dos votos dos Ministros que participaram dos *leading case* do Recurso Extraordinário 585.235, que é nítido o entendimento de que jamais pretendeu-se "a constitucionalização de preceções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional", nem o reconhecimento de "um específico conceito constitucional de faturamento"<sup>5</sup>. A dedução remissiva ao status anterior da base impositiva encontrada em muitos acórdãos decorre da destinação das decisões onde eles se encontram, em processos nos quais discutia-se o direito do contribuinte de afastar o inconstitucional alargamento da base de

<sup>5</sup> As duas remissões são à manifestação, antes reproduzida, do Exmo. Ministro Ilmar Galvão.

Processo nº 10283.00/1155 2001-61  
Acórdão n.º 3102-001.765

S3-C112  
Fl. 14

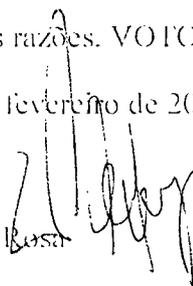
---

cálculo e não a amplitude do conceito de faturamento que, me arrisco dizer, não foi objeto daquelas lides.

Por todas essas razões, VOTO por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Brasília, 26 de fevereiro de 2013.

Ricardo Paulo Rosa



CÓPIA

