



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10930.004166/2003-17  
**Recurso nº** 230.375 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-00.281 – 3ª Turma  
**Sessão de** 23 de outubro de 2009  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** VIAÇÃO GARCIA LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/06/2002 a 31/12/2002

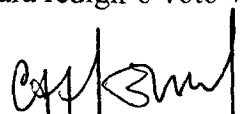
BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. ART. 3º, § 1º, LEI Nº 9.718/98.

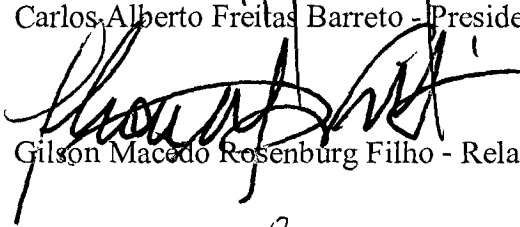
A base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

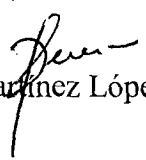
Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (Relator) e José Adão Vitorino de Moraes, que deram provimento. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor.

  
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

  
Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

  
Maria Teresa Martínez López - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Marcos Tranchesi Ortiz, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martinez López, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso da Fazenda Nacional (fls. 1.478/1.487) contra o Acórdão nº 201-80646 da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que deu negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/06/2002 a 31/12/2002*

*Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. IMPUGNAÇÃO. AUTORIDADE REVISORA.*

*Impugnado o lançamento, é a DRJ, autoridade administrativa revisora de primeiro grau, competente para efetuar a sua revisão, mormente constatada a existência de erro de fato no lançamento.*

*COFINS. BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. EFEITOS.*

*Já é do domínio público que o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 (RREE nºs 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 - Inf./STF 408), proclamando que a ampliação da base de cálculo da Cofins por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal. A inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade ex tunc do ato normativo, que, por isso mesmo, já não pode ser considerado para qualquer efeito e, embora tomada em controle difuso, a decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive para o STJ (CPC, art. 481, parágrafo único), e com a força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, arts. 741, parágrafo único; e 475-L, § 1º, com redação da Lei nº 11.232/2005). Afastada a incidência do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliara a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação.*

### *Recursos de ofício negado e voluntário provido*

A Fazenda Nacional alega que a decisão recorrida desrespeitou à legislação tributária quando afastou a aplicação do parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 9.718/98 com

base nos julgamentos dos Recursos Extraordinários nº 357.950, nº 390.840 e nº 358.084, uma vez que “conclusão do STF em um recurso extraordinário só produz efeitos entre as partes do processo correspondente e não faz ela coisa julgada em relação à lei supostamente declarada inconstitucional, porque tribunal ou juiz, em princípio, poderá aplicá-la por entendê-la constitucional, enquanto o Senado Federal, por resolução, não suspender sua executóriedade”.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido pelo despacho nº 201-095/08, (fl. 1.490/1.492).

Foi apresentada contra-razões, fls. 1.497/1.504.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

A questão central da presente lide restringe-se na possibilidade de se afastar a norma contida no parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 9.718/98, sob fundamento de inconstitucionalidade, uma vez que o Supremo Tribunal Federal decidiu esta matéria em sessão plenária nos Recursos Extraordinários nº 357.950, nº 390.840 e nº 358.084.

Cumpre observar, preliminarmente, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso. Da idéia de que o juiz não deve aplicar ao caso concreto, no exercício da jurisdição, uma lei que considere inconstitucional, surgiu o controle difuso. A expressão “difuso” deve-se ao fato de que qualquer órgão do Poder judiciário pode exercê-lo. Há quem prefira denominá-lo como sendo incidental, pois entendem que se trata de um controle realizado sob a forma de incidente ao julgamento da ação respectiva.

O Supremo Tribunal Federal ao decidir o caso concreto poderá, incidentalmente, declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo do Poder Público. A partir deste fato, poderá oficiar ao Senado Federal para que este suspenda a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF. Caso assim o faça, terá efeito *ex nunc* e *erga omnes*.

Todavia, quando for declarada *incider tantum* a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo pelo STF e o Senado Federal não suspender a sua execução, os efeitos estarão reservados às partes que participaram do processo. Neste caso, não há efeitos *erga omnes*.

Sobre esse tema, percuente é a lição de Paulo Bonavides:

*A lei que ofende a Constituição não desaparece assim da ordem jurídica, do corpo ou sistema das leis, podendo ainda ter aplicação noutro feito, a menos que o poder competente a revogue. De modo que o julgamento não ataca a lei em tese ou in abstracto, nem importa o formal cancelamento das suas*

*disposições, cuja aplicação fica unicamente tolhida para a espécie demandada. É a chamada relatividade da coisa julgada. Nada obsta pois a que noutro processo, em caso análogos, perante o mesmo juiz ou perante outro, possa a mesma lei ser eventualmente aplicada.*

Nesta mesma linha, nos ensina Rui Barbosa:

*Que a ação não tenha por objeto diretamente o ato inconstitucional dos Poderes Legislativo ou Executivo, mas se refira à inconstitucionalidade dele apenas como fundamento, e não alvo, do libelo.*

*Que a decisão se circunscreve ao caso em litígio, não decretando em tese a nulificação do ato increpado, mas subtraindo simplesmente à sua autoridade a espécie em questão.*

*Que o julgado não seja exequendo senão entre as partes, dependendo os casos análogos, enquanto o ato não for revogado pelo poder respectivo, de novas ações, processadas cada uma nos termos normais.*

*A inaplicabilidade do ato inconstitucional dos Poderes Executivo ou Legislativo, decide-se, em relação a cada caso particular, por sentença proferida em ação adequada e executável entre as partes. (Rui, Atos Inconstitucionais, ob. Cit., pp. 128/129)*

Uma vez declarado inconstitucional, desfaz-se, desde a sua origem, o ato, juntamente com todas as conseqüências dele derivadas, pois leis inconstitucionais são nulas e, portanto, destituídas de qualquer carga de eficácia jurídica, alcançando a declaração de inconstitucionalidade, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados, efeito *ex tunc*.

No caso em tela, o contribuinte não provou ser protagonista de uma ação incidental de inconstitucionalidade no que tange ao afastamento da norma contida no parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Não há notícias de resolução do senado tratando da matéria, tampouco uma súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal.

Noutro giro, cumpre assinalar que os Órgãos Judicantes do Poder Executivo não tem competência para apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Compete a esses órgãos tão-somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade e/ou invalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse Poder. O Órgão Administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal, passam necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa.

Consoante noção cediça, não se pode olvidar que está encartado no artigo 53 da Portaria nº 147, de 25 de junho de 2007, que “As decisões unânimes, reiteradas e uniformes dos Conselhos serão consubstanciadas em súmulas de aplicação obrigatória pelo respectivo Conselho”.

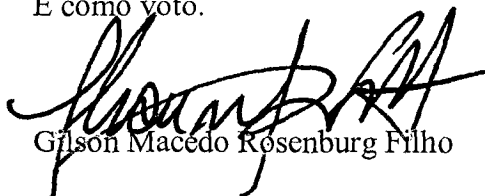
A matéria pertinente a este caso já foi objeto de Súmula pelo Segundo Conselho de Contribuinte, *in verbis*:

*SÚMULA Nº 02*

*O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.*

Por todo exposto, entendo que esse Colegiado não pode afastar a aplicação do parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 9.718/98, de sorte que voto pelo provimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.



Gilson Macedo Rosenberg Filho

**Voto Vencedor**

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Redatora Designada

Ouso discordar do i. Conselheiro.

Com efeito, antes do advento da Lei n. 9.718/98, a Cofins, em razão das disposições da Lei Complementar nº 70/91, incidia sobre o faturamento, assim definido como a receita de venda de mercadorias, prestação de serviços ou venda de mercadorias e prestação de serviços.

Com o advento da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo da referida contribuição foi ampliada, e passou a incidir sobre qualquer receita (receita bruta), mesmo aquelas que não se enquadram no conceito de faturamento:

Lei nº 9.718/98:

*“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."*

Quanto à inclusão na base de cálculo de receitas outras estranhas à atividade da empresa, em razão da sentença proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, entendo serem pertinentes as alegações da contribuinte tanto nas contra-razões ao recurso especial da Fazenda Nacional como nas razões do Recurso Especial que interpôs. Tal entendimento encontra-se referenciado no encerramento do julgamento (RE 390840/MG) proferido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, relativo ao artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, que transitou em julgado em 29/09/2006.

O RE 390840/MG, apreciado na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 09/11/2005, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, foi julgado e decidido consoante a seguinte ementa:

*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.*

Portanto, o art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, ao prever a tributação de receitas que não se enquadram no conceito de faturamento pelo PIS e pela Cofins, contrariou o art. 195, I, da CF/88, que somente autorizava a tributação de receitas que se enquadrassem no conceito de faturamento, isto é, somente aquelas decorrentes da venda de mercadorias, prestação de serviços ou venda de mercadorias e prestação de serviços.

Sobre o assunto, ainda que naquele caso se trate de COFINS – variação monetária Ativa - reproduzo excertos do voto da Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, quando da aplicabilidade da decisão do plenário do STF, proferido no Acórdão nº 202-17539, em 2006:

*Este Conselho de Contribuintes possui larga experiência no trato com lides cujo mérito versava sobre matéria que o plenário do STF julgou inconstitucional, incidenter tantum, e que no aguardo*

*da Resolução do Senado Federal manteve por muito tempo a exigência de tributo já reputado definitivamente inconstitucional ou mesmo ilegal, nos casos julgados pelo STJ.*

*Há que se aprender com a experiência. Não que se possa aqui decidir açodadamente após inaugurais decisões nesse sentido pelas Cortes Constitucional ou Legal. No caso em tela não é esta a circunstância. Trata-se de matéria que há muito vem gerando conflito entre o Fisco e os contribuintes, tendo sido alvo de sentenças judiciais de monta, contrárias aos interesses do Fisco. O volume dessas decisões atingiu seu ápice com a decisão do STF, a qual, publicada, transitou em julgado em 29 de setembro de 2006, sendo enviada pelo Presidente do STF ao Presidente do Senado Federal em 03/10/2006, em cumprimento ao disposto na Constituição Federal.*

*Portanto, entendo que não há a que resistir. O julgador administrativo tem como limite de decidir as normas legais em vigor, não lhe competindo apreciar inconstitucionalidades ou ilegalidades. Ao revés, a inconstitucionalidade do dispositivo fundador da autuação encontra-se declarada por sentença transitada em julgado pelo órgão designado pela Constituição da República, no art. 102, inciso III, alínea "a", a julgar causas decididas quando a decisão recorrida contrariar seus dispositivos ou declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.*

*E, consoante dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, quer regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, nos processos administrativos serão observados, entre outros os critérios de atuação conforme a lei e o Direito, devendo a Administração pública, segundo dispõe o caput, obedecer, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Ademais, também não compete ao julgador administrativo dar seqüência a exigência de crédito tributário que esteja arrimado em norma sabidamente afastada do mundo jurídico, com efeitos ex tunc, pela Corte constitucional. Seria de extremo non sense e mais que isso, ofensivo aos princípios acima citados da Lei nº 9.784/99, manter a exigência tributária, remetendo o contribuinte a duas vertentes possíveis: ou socorrer-se da proteção judicial, levando os cofres públicos a pagarem por essa teimosia irracional de exigir tributo indevido, via ônus da sucumbência ou, extinguindo o crédito tributário exigido, submeter-se à via crasis do solve et repete.*

*Nem uma nem outra. Na sutileza desse momento é que se justifica a existência de um tribunal administrativo. Não pode o julgador administrativo posicionado diante de tal circunstância deixar de enfrentar as vicissitudes de ter de um lado a lei formalmente ainda válida e eficaz, de outro a sentença transitada em julgado, proferida pelo Tribunal Maior do País,*



que mitiga, reduz, apequena o alcance pretendido pela lei no sentido de avançar sobre o patrimônio do particular.

Entendo estar na esfera de competência do julgador administrativo afastar a exigência tributária que se encontra sob sua apreciação, cuja inconstitucionalidade já tenha sido declarada, porém ainda não ampliada para os efeitos erga omnes, o que ocorrerá inexoravelmente por ser conduta formal de outro Poder, cuja atuação nem sempre está sincrônica com o tempo e a necessidade da sociedade, afastando, com isso, as inevitáveis ações judiciais e maiores embaraços para o tesouro nacional e para o contribuinte.

Não bastasse toda a fundamentação argumentativa acima arrazoada, tal entendimento também encontra supedâneo na norma que rege os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária a serem observados pelos órgãos julgadores.

Dispõe o artigo 4º, parágrafo único do Decreto nº 2.346/1997:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

**Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. (negrito inserido).**

Compulsando as regras de redação oficial de atos normativos com o objetivo de perquirir o exato alcance da ordem contida no referido parágrafo único, de vez serem existentes vozes isoladas que entendem estar o citado parágrafo único atrelado ao caput do artigo, ensejando a existência de autorização ou ordem expressa dos órgãos que cita para que os órgãos julgadores da Administração Fazendária se considerem "autorizados" a afastar norma declarada inconstitucional, constata-se comando normativo diametralmente oposto a tal entendimento.

O Decreto nº 4.176, de 28/03/2002, que estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a

*consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, ao regulamentar a Lei Complementar nº 95/1998, determina a forma técnica de redação consoante no art. 23, inciso III, alínea "c", sendo que para a obtenção de ordem lógica os parágrafos deverão expressar os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida, conforme se confere a seguir:*

*Da Redação*

*Art. 23. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observado o seguinte:*

*III - para a obtenção de ordem lógica:*

*c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida.*

*Aplicando a regra ao artigo 4º do Decreto nº 2.346/97 é de imediata compreensão, por qualquer operador do Direito, que o disposto no parágrafo único se constitui em uma exceção à regra estabelecida no caput, pelo simples motivo de o caput referir-se a órgãos diversos dos citados no parágrafo único, sem que exista qualquer liame de subordinação ou mesmo coordenação entre os citados órgãos para aplicação de seus termos.*

*Aliás, quanto à possibilidade de subordinação dos órgãos administrativo julgadores à hierarquia da Administração Pública, válido buscar os ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>1</sup> acerca da matéria:*

*Sendo competência exclusiva, absolutamente exclusiva, isto afasta qualquer possibilidade de controle e o órgão fica praticamente fora da hierarquia da Administração Pública. Eu citaria dois tipos de órgãos que ficam fora da hierarquia administrativa. Em primeiro lugar, os órgãos consultivos (...). Uma autoridade superior não pode obrigar um determinado funcionário encarregado de função consultiva a dar um parecer neste ou naquele sentido...*

*A segunda modalidade de órgãos que estão fora da hierarquia são justamente os órgãos administrativos encarregados do processo administrativo tributário. É verdade que principalmente os órgãos de 1ª Instância exercem outras funções além dessas funções julgadoras, e, nessas outras funções, estão integrados na hierarquia. Mas, no que diz respeito especificamente às decisões no processo administrativo fiscal, não estão integrados na hierarquia; também não obedecem ordens, não seguem instruções; eles têm até uma composição*

<sup>1</sup> Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. Processo Administrativo – Garantia do Administrado. São Paulo: Revista de Direito Tributário nº 58, s.d.

*mista, parte com representantes dos próprios quadros da Administração Pública e parte com representantes da sociedade*

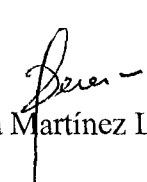
*A matéria em foco – alteração da base de cálculo da COFINS e do PIS pela Lei nº 9.718/98 – foi apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, constituindo-se em decisão definitiva daquele Tribunal, uma vez que proferida pelo Pleno, com a participação e voto de todos os Ministros que o compõe.*

*À época da lavratura do auto de infração outra não podia ter sido a atuação do autuante. Também agora, à época do julgamento, outra não pode ser a posição do julgador que não exonerar a exigência constituída.*

*Desse modo, deve ser afastada a exigência relativa ao PIS contida nos autos, porquanto relativas à variação cambial cujo comando legal que determinava a tributação de tal parcela foi declarado inconstitucional.*

### CONCLUSÃO

Em razão do exposto voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

  
Maria Teresa Martínez López