



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 20 / 10 / 2003
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10380.016295/00-08
Recurso nº : 118.737
Acórdão nº : 201-76.766

Recorrente : KL SERVIÇOS E ENGENHARIA S/C LTDA.
Recorrida : DRJ em Fortaleza - CE

COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXCLUSÃO DE RECEITAS. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 2º, III.

Não se trata exatamente de não-cumulatividade do tributo, mas de exclusão dos valores que concorreram para o faturamento. O que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, autorizou foi a exclusão da base de cálculo daqueles valores que são computados como receita, mas em verdade não compõem o faturamento porque para ele concorrem, sendo em seguida transferidos para outra pessoa jurídica.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
KL SERVIÇOS E ENGENHARIA S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto aos contratos de subemprego, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Serafim Fernandes Corrêa e Josefa Maria Coelho Marques.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2003

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Gilberto Cassali
Gilberto Cassali
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros José Roberto Vieira, Antonio Mario de Abreu Pinto, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.

cl/cf



Processo nº : 10380.016295/00-08

Recurso nº : 118.737

Acórdão nº : 201-76.766

Recorrente : KL SERVIÇOS E ENGENHARIA S/C LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte em epígrafe foi autuada em 05/10/2000, exarando seu ciente em 10/10/2000, conforme o Auto de Infração de fls. 04/07 e anexos, por "FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS", referente a períodos compreendidos entre 03/1996 e 06/2000, sendo lançado o valor do crédito apurado de R\$120.036,28, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional. A atuação afirmou que:

"Quanto as exclusões da Base de Cálculo foram informadas na Planilha fornecida pelo contribuinte, são decorrentes das sub-contratações de serviços feitas pela empresa, portanto, sem previsão legal para serem excluídas das base de cálculo da COFINS para fatos geradores ocorridos antes e após a edição da Lei 9.718/98 (...)".

Inconformada, a empresa apresentou sua impugnação de fls. 299/305, alegando que a Lei nº 9.718/98 permitiu que fossem excluídos da receita bruta, para fim de se apurar a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, "os valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo". Aduz que este dispositivo foi revogado pela MP nº 1991-18/2000. Alega que este comando é auto executável e que a revogação deste comando não retroagiu.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE, às fls. 314/322, julgar procedente o lançamento, conforme a seguinte ementa:

"Ementa: Base de cálculo.

Inadmissível a exclusão de valores concernentes aos repasses feitos pelo contribuinte a outras pessoas jurídicas, relativos a serviços subcontratados, quando baseada em dispositivo de lei que dependia de regulamentação.

Valor Repassado pelas Empreiteiras para outras Pessoas Jurídicas.

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes e após a edição da Lei 9.718/98, o valor pago ou repassado pelas empreiteiras a outras pessoas jurídicas, mesmo que decorrente da subcontratação de obras e serviços, não poderá ser excluído da base de cálculo da Cofins.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

A contribuinte, às fls. 336/354, apresentou recurso voluntário, manifestando sua inconformidade com a decisão atacada, trazendo os mesmos argumentos já alegados em sua impugnação, alegando ainda que a revogação da norma da Lei nº 9.718/98, revogada pela MP já



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10380.016295/00-08

Recurso nº : 118.737

Acórdão nº : 201-76.766

citada, somente poderia produzir efeitos após noventa dias de sua publicação. À fl. 335 há comprovante do depósito recursal.

É o relatório.



Processo nº : 10380.016295/00-08
Recurso nº : 118.737
Acórdão nº : 201-76.766

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é **tempestivo**. Há depósito recursal, cumprindo o que, à época, estabelecia o art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 1.621/1997, reeditada até a MP nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001 (e que vigorou, por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, até a sua conversão, com alterações, na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002). Assim, **conheço do recurso**.

A contribuinte, ora recorrente, foi autuada pela falta de recolhimento da COFINS, em virtude de o Fisco haver entendido serem as exclusões da Base de Cálculo informadas na Planilha fornecida pela contribuinte decorrentes das subcontratações de serviços feitas pela empresa, e, portanto, sem previsão legal para serem excluídas das base de cálculo da COFINS para fatos geradores ocorridos antes e após a edição da Lei nº 9.718/98.

Impugnou o Auto de Infração, arguindo basicamente que a Lei nº 9.718/98 permitiu que fossem excluídos da receita bruta, para fim de se apurar a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, *“os valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”*; alegando ainda que este dispositivo, revogado pela MP nº 1991-18, é auto executável e que a revogação deste comando não retroagiu.

A DRJ julgou procedente o lançamento, ao entender não ser admissível *“a exclusão de valores concernentes aos repasses feitos pelo contribuinte a outras pessoas jurídicas, relativos a serviços subcontratados, quando baseada em dispositivo de lei que dependia de regulamentação”*.

DA EXCLUSÃO DOS VALORES QUE, COMPUTADOS COMO RECEITA,
FORAM TRANSFERIDOS PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA

Com efeito, com o advento da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, ficou disposto que:

***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.

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



Processo nº : 10380.016295/00-08
Recurso nº : 118.737
Acórdão nº : 201-76.766

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

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

III - os valores que, computados como receita, tenha sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo." (grifamos)

Entretanto, essa norma inovadora teve "vida curta", eis que a Medida Provisória nº 1991-18, de 09/06/2000, assim dispôs:

*"Art. 47. Ficam revogados:
(...)*

*IV - a partir da publicação desta Medida Provisória:
(...)*

b) o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998."

Ora, facilmente se entende que, caso não estivesse vigendo, em todos os seus termos, produzindo os legais efeitos, não haveria qualquer necessidade de revogação. Temos, então, como certo, que entre a publicação e o início de vigência do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e a sua revogação através da Medida Provisória 1991-18/2000, os seus dispositivos foram aplicáveis e geraram efeitos, devendo ser respeitada, ainda, a anterioridade tributária.

Assim, com a redação do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, a contar da sua vigência, foi possível a exclusão, da base de cálculo da COFINS (e PIS), dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

A base de cálculo da COFINS, pelo inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, foi reescrita para se limitar ao que se constituísse faturamento próprio.

A contribuinte esclareceu quais foram os valores transferidos para terceira pessoa jurídica no período de vigência do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98. Trata-se de identificar efetivamente quais os valores que, computados como receita, foram transferidos para outra pessoa jurídica e que não compunham faturamento próprio.

P. J. Souza 5



Processo nº : 10380.016295/00-08
Recurso nº : 118.737
Acórdão nº : 201-76.766

O entendimento que firmamos a respeito da matéria é no sentido de que podem ser excluídos os valores relativos ao repasse do montante recebido no mesmo contrato, caso das subempreiteiras e contratos plúrimos.

Assim, não se trata exatamente de não-cumulatividade do tributo, mas de exclusão dos valores que concorreram para o faturamento. O que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, autorizou foi a exclusão da base de cálculo daqueles valores que são computados como receita, mas em verdade não compõem o faturamento porque para ele concorrem, sendo em seguida transferidos para outra pessoa jurídica.

Portanto, os valores que se enquadram neste conceito, no período em que vigeu o comando do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição.

Entretanto, vemos que a revogação trazida pela referida MP em 09/06/2000 implicou em aumento de carga tributária. Por isso, deve ser respeitado o princípio da anterioridade mitigada.

Com relação às normas regulamentares referidas no já citado inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, sabidamente não existiram.

No entanto, nem por isso a norma instituidora da exclusão deixou de existir e produzir seus efeitos, tão logo ocorrido o fato jurídico previsto. Eventual não manifestação da autoridade executiva não pode prejudicar o contribuinte, o qual tem direito a ela desde a publicação e início de vigência da lei.

A razão disso reside no simples fato de que eventual regulamentação proveniente do Executivo não teria alcance sobre a base de cálculo da contribuição, prevista na Lei nº 9.718/98.

A Lei nº 9.718/98, com seu art. 3º, § 2º, III, regularmente, delimitou a base de cálculo para o PIS e a COFINS, não podendo, em hipótese alguma, a regulamentação que se lhe seguisse alterar esta base de cálculo legalmente estabelecida. Da mesma forma como somente lei pode instituir a base de cálculo, sua alteração também à lei pertence. A norma regulamentadora, seja qual for seus termos, não alteraria o definido por lei.

Por esta razão, tem-se que a aplicação do dispositivo contido na Lei nº 9.718/98 ora em análise não poderia depender da edição de outras regras que viessem a ser instituídas pelo Poder Executivo.

Com relação ao período de vigência da norma, vale lembrar o disposto no § 6º do art. 195 da CF/88:

"§ 6º As contribuições de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b." (grifamos)

P.: *ML* 6



Processo nº : 10380.016295/00-08
Recurso nº : 118.737
Acórdão nº : 201-76.766

Para as contribuições sociais e tributos em gerais, vale a norma do art. 150, III, "b", da CF/88 que reza que a anterioridade diz com a instituição ou com o **aumento** da exação. Já para as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, é determinado o respeito à anterioridade independentemente de haver aumento, bastando que tenha ocorrido **modificação**.

Assim, a Lei nº 9.718/98, quando veiculou o direito de os contribuintes excluírem da base de cálculo os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos a terceiros, modificou a base de cálculo do tributo, mas não o aumentou, e sim diminuiu, posto que previu redução do montante da base de cálculo.

Logo, não houve aumento, mas apenas modificação.

Neste caso, aplicando as normas relativas à anterioridade, temos que a COFINS, por estar submissa ao § 6º do art. 195 da CF/88, apenas teve vigência após decorridos noventa dias da publicação da mencionada Lei (que modificou o tributo), ocorrida em 27 de novembro de 1998. Portanto, o direito de exclusão emanado da Lei nº 9.718/98, para a COFINS, teve início em 27 de fevereiro de 1999.

Cabe, agora, verificar o termo final.

Para tanto, é necessário deixar claro que com a revogação do direito de excluir valores da base de cálculo das contribuições em análise, houve evidentemente aumento das exações, segundo dicção contida no art. 97, § 1º, do CTN:

"Art. 97. (omissis)

§ 1º Equipara-se à majoração de tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torna-lo mais oneroso." (grifamos)

In casu, com a impossibilidade de exclusão dos valores transferidos a outras pessoas jurídicas, houve modificação da base de cálculo das contribuições, que as tornaram mais onerosas, de forma que, segundo o artigo supra, houve aumento de tributo.

Assim, a COFINS voltou a ser exigida, sem que se possa excluir da sua base de cálculo os valores transferidos a terceiros, somente a partir de 90 (noventa) dias da publicação da lei que a modificou, que é a Medida Provisória nº 1.991-18, de 09 de junho de 2.000 (Diário Oficial de 10.06.2000).

Vale trazer decisão proferida pelo culto Juiz Federal titular da Vara de Jaraguá do Sul, SC, Dr. João Batista Lazzari, que, ao analisar caso análogo (Ação Ordinária nº 2001.72.09.002656-0 – C.S.M. Componentes, Sistemas e Máquinas para Construção Ltda. X União Federal), assim se manifestou, *verbis*:

"II – FUNDAMENTAÇÃO

A autora visa não se submeter ao recolhimento do PIS e da COFINS sobre valores repassados a outras pessoas jurídicas, decorrente de pagamentos de custos operacionais diretos e indiretos.

P.:

SM



Processo nº : 10380.016295/00-08
Recurso nº : 118.737
Acórdão nº : 201-76.766

(...) omissis

Consoante se depreende da norma ora referida, o legislador estabeleceu um 'benefício' aos contribuintes, no entanto condicionou sua exequoriedade à expedição de normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo (Decreto).

No caso em tela, a norma não chegou a ser regulamentada pelo Poder Executivo, sendo, inclusive, revogada pela Medida Provisória nº 1991-18, de 09/06/2000 e sucessivas reedições. (Grifo nosso)

Todavia, a falta de regulamentação do disposto no art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98, não impede que ele produza seus efeitos. A omissão do Poder Executivo que não regulamentou a lei tributária não auto-aplicável que conferiu uma vantagem ao contribuinte, não pode afrontar a vontade do legislador criador da norma. (Grifo nosso)

O doutrinador Roque Antonio Carraza aborda com precisão a matéria: 'De qualquer modo, a falta de regulamentação da lei tributária não auto-executável não impede que ela produza seus regulares efeitos. Realmente, a inércia do Executivo, para o exercício regulamentar, não despe a lei tributária de sua vigência. Se ela tiver um mínimo de eficácia, deverá ser aplicada assim mesmo. Afinal, a lei tributária não pode se tornar inane pela incúria ou omissão do Chefe do Executivo. Se, porém, ela não reunir a menor condição de sozinha atuar, a questão será resolvida em perdas e danos. (...) O Judiciário, quando provocado, não suprirá a omissão do Executivo, mas determinará que a lei tributária não auto-aplicável seja cumprida, no que for possível. Se ela, porém, à mingua de regulamento, não tiver como produzir efeitos, o prejudicado pela inércia do Executivo terá o direito de ser indenizado.'

Entendo possível a aplicação da norma revogada, mesmo ausente a sua regulamentação, pois implica unicamente na modificação da base de cálculo das contribuições questionadas.

Dessa forma, procede o pedido da Autora, para fins de excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e à COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, no período de vigência do art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98.

(...) omissis

III – DISPOSITIVO

Ante o exposto, JULGO PROCEDENTE O PEDIDO para excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e à COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, no período de vigência do art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98 (1º/2/99 a 10/9/2000). (...) Autorizo a compensação com débitos vincendos de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal. (...)

G.: *PM*



Processo nº : 10380.016295/00-08
Recurso nº : 118.737
Acórdão nº : 201-76.766

Jaraguá do Sul, 27 de julho de 2001.

JOÃO BATISTA LAZZARI

Juiz Federal".

Assim, entendemos que o Auto de Infração deve ser revisto no sentido de que, no período referido em que o comando do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 teve vigência, possam ser excluídos da base de cálculo da COFINS, devida pela contribuinte ora recorrente, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Curvando-nos ao entendimento adotado por esta Câmara, entendemos que deve o valor ser atualizado e corrigido pela Taxa SELIC, nos termos da Norma de Execução nº 08/97.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por dar PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, tudo nos termos da fundamentação.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2003


GILBERTO CASSUL