



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

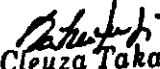
Recorrente : MV ENGENHARIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Recife - PE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 19 / 05 / 06

VISTO 

2º CC-MF
Fl.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20 / 9 / 2005


Cleuza Takaishi
Secretária da Segunda Câmara

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INOCORRÊNCIA.

Nos termos do que dispõe o art. 174 do Código Tributário Nacional, a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data de constituição definitiva do crédito tributário. Neste sentido, estando suspensa a exigibilidade do crédito em decorrência da interposição tempestiva de impugnação, não há que se falar em prescrição intercorrente.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.
Não é nula a decisão que obedeceu aos ritos do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, ainda mais quando não se vislumbra nos autos qualquer prejuízo ao princípio da ampla defesa, que foi plenamente observado pelas autoridades fiscal e julgadora e exercitado plenamente pelo interessado, tanto na peça impugnatória quanto no recurso voluntário. Inocorrência de qualquer violação das disposições do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
É defeso à autoridade administrativa afastar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade, por se tratar de matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário, nos termos da Constituição Federal de 1988.

COFINS. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA E CONTRATOS COM ENTIDADES PÚBLICAS. TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS. REGIME DE CAIXA. NÃO CABIMENTO.

No período objeto de autuação, o regime aplicável na apuração da base de cálculo da Cofins era o de competência, independentemente do tipo de receita considerada. Esta forma de apuração, no caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, perdurou até o advento da Lei nº 9.718, de 27/12/98, que, em seu art. 7º, permitiu o diferimento do pagamento da contribuição, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.

BASE DE CÁLCULO. SUBEMPREITADA. VALORES REPASSADOS. INCIDÊNCIA.

O faturamento integral decorrente de contratos firmados para a realização de obras públicas sujeita-se à incidência da Cofins. A



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

base de cálculo da contribuição é a receita bruta e não o lucro bruto, não havendo previsão legal pra a exclusão dos valores repassados a terceiros, mesmo que em decorrência de contrato de subempreitada.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O recurso voluntário não se presta para pedir compensação de tributo desvinculado do lançamento tributário. Só é admissível examinar compensação em sede do Processo Administrativo Fiscal se realizada antes do lançamento de ofício dos créditos tributários alegados como extintos pelo procedimento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MV ENGENHARIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

Antônio Carlos Atulim
Antônio Carlos Atulim

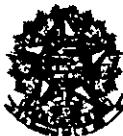
Presidente

Antônio Zomer
Antônio Zomer

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Gustavo Kelly Alencar, Maria Cristina Roza da Costa, Raimar da Silva Aguiar e Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski.

Ausente o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : MV ENGENHARIA LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração decorrente de insuficiência no recolhimento da Contribuição para a Seguridade Social – Cofins (fls. 241/242 e 238), do qual a empresa teve ciência em 29/09/97.

A autuação refere-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 30/06/1992 e 31/12/1996.

Na impugnação de fls. 252/276, relativa a vários processos, com respeito ao presente a empresa alega, em síntese que:

- os fiscais não prestaram atenção ao fato de que, por ter pago a Contribuição para o Finsocial com alíquotas superiores a 0,5%, tem direito à restituição da diferença paga a maior, em valor superior a 104.000 UFIR, conforme elementos contábeis e fiscais acostados aos autos, que deve ser compensado com o que for devido;

- a fiscalização cometeu erro involuntário em vários meses, ao determinar o seu faturamento, que decorre unicamente das receitas de prestação de serviços e incorporação imobiliária, adicionando os impostos redutores da receita, ao invés de diminuí-los;

- contratou serviços de construção especializada com a Embratel, tendo subempreitado tais serviços com a empresa A. S. Manutenções e Construções Ltda., recebendo apenas 17% daquele faturamento, que é passível de tributação, pois a subempreiteira recolheu as contribuições relativas à sua parte;

- a base de cálculo da Cofins sobre prestação de serviços, principalmente a órgãos públicos, é o faturamento bruto menos as subempreitadas contratadas e materiais aplicados, sendo apurada no momento dos recebimentos, que normalmente se efetiva em períodos seguintes;

- esta prática é aplicada para evitar a bitributação, pois a contribuição já foi paga pelos fornecedores e pelos prestadores de serviços, sendo que o princípio da não-cumulatividade da Cofins está presente na IN conjunta SRF/STN/SFC nº 04/97, na hipótese em que as contribuições devidas pelos varejistas de derivados de petróleo e álcool etílico para fins carburantes são recolhidas pelas distribuidoras, como, também, para a tributação dos rendimentos líquidos dos serviços prestados, em seu item 4.10 – Pagamentos a Consórcio;

- o item 4.11 – Refeição-convênio, vale-transporte e vale combustível, da citada IN/Conjunta/SRF/STN/SFC nº 04/97 – traz o conceito de receita bruta pelos serviços prestados, ficando claro que a retenção antecipada da Cofins recai sobre o valor dos serviços e não como adotado pela fiscalização, que tributou inclusive os custos dos materiais empregados nos serviços. Aplicando-se à hipótese da contribuinte o disposto no referido item, por analogia, conclui-se que não tem o menor sentido a exigência da contribuição, no caso de obras de engenharia, sobre os custos para a aquisição de materiais de construção e outros serviços necessários à percepção dos rendimentos, já tributados pelos fornecedores antecipadamente;

- o saneamento da base de cálculo da contribuição deveria ser feito da seguinte forma: abatem-se os impostos reduzidos da receita e as subempreitadas; da resultante haveria um



Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

abatimento de 50% (mesmo critério do ISS), ou, se preferir, o montante dos materiais empregados nas obras, por já ter sofrido a tributação pelo faturamento dos fornecedores;

- segundo o quadro demonstrativo dos valores devidos, calculados por essa metodologia, restaria a pagar um total de R\$ 63.209,23, o que seria compensado com a Contribuição para o Finsocial que pagou a maior;

- deve ser excluída do Auto de Infração a parcela decorrente da receita de incorporações imobiliárias, pois diversas têm sido as manifestações judiciais no sentido de sua constitucionalidade.

Por fim, solicita a aplicação, à multa de ofício, da legislação posterior menos severa, com fundamento no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN.

A DRJ em Recife-PE julgou procedente a ação fiscal, emitindo a Decisão DRJ/RCE nº 748, de 26/07/99, assim ementada:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PROVAS

De acordo com a legislação, a impugnação mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

MULTA DECORRENTE DO LANÇAMENTO DE ORFÍCIO/COFINS

Sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, a autoridade tributária tem o dever de aplicar a Lei em vigor e suas normas complementares, sem levar em conta fatos sem qualquer previsão legal que gere consequências de natureza tributária.

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS:

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da INCONSTITUCIONALIDADE das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhes execução.

COMPENSAÇÃO, COMPETÊNCIA:

Às Delegacias da Receita Federal de julgamento só compete julgar processo de compensação quando já tenha sido julgado, na 1ª instância, pela autoridade da Delegacia da Receita Federal, diante da manifestação de inconformidade do contribuinte.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Não concordando com essa decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, amparado em liminar concedida em 29/09/99, que a dispensou do depósito prévio de 30% do valor do crédito tributário apurado, como previsto no art. 32 da Medida Provisória nº 1.621 e sucessivas reedições.

Nessa peça recursal, a empresa reedita suas razões e, ao final, sob a alegação de que a decisão recorrida teria modificado o critério jurídico de apuração, requer, em preliminar, a nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, a nulidade de todo o procedimento fiscal, vez que destituído das formas e requisitos exigidos pela legislação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Atakushi
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Ao julgar o recurso voluntário, o Segundo Conselho de Contribuintes, em 23/01/2002, exarou o Acórdão de fls. 440/447, no qual foi dado provimento ao recurso para anular o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive.

Desta decisão foi dado ciência à contribuinte, conforme AR de fl. 452, após o que o processo foi encaminhado à DRJ em Recife – PE.

A DRJ, reappreciando a impugnação, concluiu por determinar a realização de diligência, nos termos da Resolução nº 48, de 25/10/2002 (fls. 454/457), para verificar se o contribuinte utilizou créditos de Finsocial como compensação da Cofins em momento anterior à lavratura do auto de infração que se discute, bem como checar a certeza e liquidez destes créditos alegados pela defesa, elaborando quadro demonstrativo das novas bases de cálculo e da contribuição devida, se for o caso.

À fl. 464, consta informação da Delegacia da Receita Federal em João Pessoa-PB, nos seguintes termos:

- *não foi localizado, nesta Delegacia, nenhum valor relativo a crédito de FINSOCIAL utilizado pelo contribuinte como compensação da COFINS até 31/12/1997, conforme comprovam os documentos de consultas efetuadas no sistema SIAFI, às fls. 458 a 462;*
- *a confirmação de pagamento do FINSOCIAL já foi efetuada pela SACAT, desta Delegacia, conforme consta de fls. 386 a 396;*
- *os valores das bases de cálculo e da COFINS são aqueles constantes do "Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social" de fls. 220 a 227;*

À vista dessas informações, a DRJ em Recife-PE determinou a realização de nova diligência, com a expedição da Resolução nº 121, em 12/09/2003 (fls. 466/471), com os seguintes objetivos:

- 1) *com respeito aos pagamentos a maior de FINSOCIAL efetuados pela contribuinte e que já foi objeto de diligência pela DRF com informação presente à fl. 464, comprovar se a contribuinte já efetuou dita compensação em seus livros contábeis, antes do inicio da fiscalização, em caso positivo, elaborar demonstrativo da contribuição devida levando-se em conta os valores compensados;*
- 2) *seja verificado se houve retenção na fonte por órgãos de serviços públicos e se essas retenções influenciaram a base de cálculo apurada;*
- 3) *seja verificada a repercussão dos serviços prestados a órgãos públicos com relação ao regime de caixa se houver.*
- 4) *seja elaborado um "Quadro Demonstrativo Conclusivo" por período mensal onde estejam perfeitamente identificadas as bases de cálculo que decorram de alteração ocorrida na diligência efetuada com a determinação da contribuição devida;*
- 5) *demais providências que, a seu critério, possam subsidiar na solução da lide;*
- 6) *seja dada ciência à contribuinte do resultado desta Diligência bem como da Diligência anterior, conforme fl. 455, não cumprida, com reabertura de prazo para se pronunciar sobre as diligências efetuadas, se o desejar, nos termos do que dispõe o Decreto 70.235/72 e alterações posteriores.*

J *J.A.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Patrícia Teixeira Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

A autoridade fiscal responsável pela realização da diligência informa, às fls. 478/479, que examinou a escrita fiscal da empresa e constatou que:

- os valores relativos à prestação de serviços a órgãos públicos estão incluídos na receita bruta tributada. Parte dessa receita foi recebida no mês seguinte ao do faturamento e parte no próprio mês faturado;
- não localizou registro de compensação do Finsocial nos livros da empresa;
- também não localizou registro nos livros contábeis e fiscais de que tenha havido retenção na fonte por órgão público;
- a sua escrituração comercial e as declarações do imposto de renda demonstram que o regime adotado pela empresa foi o de competência; e
- revisou os valores da receita bruta operacional constante nos livros e nas declarações do imposto de renda da empresa, elaborando as planilhas de fls. 480/487, que retificam aquelas constantes do Auto de Infração.

Cientificada do resultado das duas diligências, a empresa reiterou o pedido de apreciação de todos os itens de sua defesa inicial.

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Recife-PE, reapreciando a impugnação, desta feita julgou o lançamento parcialmente procedente, em Acórdão assim entendido (fls. 491/503):

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

Período de apuração: 01/06/1992 a 31/12/1992, 01/03/1993 a 30/08/1993, 01/12/1993 a 31/07/1995, 01/11/1995 a 30/11/1995, 01/05/1996 a 31/12/1996

Ementa: COMPENSAÇÃO COM PRETENSOS CRÉDITOS. DESCABIMENTO. É indevida a requerida compensação em fase de impugnação, de débitos apurados em procedimento fiscal, com alegados créditos de FINSOCIAL da contribuinte quando estes não forem comprovadamente líquidos e certos.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. Na determinação da base de cálculo da COFINS as exclusões admitidas são aquelas previstas na legislação que a regulamenta.

Lançamento Procedente em Parte".

Em seu recurso, citando entrevista do Titular da PGFN, publicada na Gazeta Mercantil de 16/08/2004, requer, preliminarmente, o reconhecimento da prescrição intercorrente, pelo não julgamento da lide no prazo do art. 174 do CTN.

No mérito, reitera seu direito de compensação do que pagou a maior, a título de Finsocial, alegando que a Cofins, objeto do lançamento, deixou de ser recolhida por orientação verbal do plantão fiscal da DRF em João Pessoa - PB, que teria dito que assim que a fiscalização comparecesse ao seu estabelecimento procederia à compensação.

Cita ementa do Acórdão nº 101-91.225, de 19/08/97, que reconheceu a prevalência da alíquota de 0,5% para pagamento do Finsocial.

J *J*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Alega que os fiscais, embora alertados pelo contador da recorrente, não levaram em conta que ela estava procedendo a compensação espontaneamente, deixando de conferir e descontar o seu crédito, como vinha fazendo em casos semelhantes.

Insurge-se também contra a manutenção, pela decisão recorrida, do critério de apuração das bases de cálculo segundo o regime de competência e não pelo de caixa, como seria de direito, conforme decidiu o Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 101-91.270, de 20/08/97.

Insiste na decretação de nulidade da decisão recorrida, nos termos dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, porque não teria examinado as provas acostadas aos autos.

Segundo a recorrente, o crédito tributário total por ela devido, conforme demonstrado na impugnação, é de R\$ 63.209,23, que é totalmente absorvido pela compensação dos valores pagos a maior, pela elevação da alíquota do Finsocial, conforme DARFs e Demonstrativo juntados aos autos.

A respeito da não aceitação da compensação, contesta a decisão recorrida, dizendo que o seu direito não pode depender do fato de não ter sido a mesma anotada na escrita. Em seu amparo, transcreve ementa do Acórdão nº 101-91.160, de 12/06/97.

Insiste na exclusão da base de cálculo do faturamento decorrente de incorporação imobiliária, sob a alegação de que o Poder Judiciário, por diversas vezes, manifestou-se pela inconstitucionalidade da cobrança da Cofins sobre a venda de imóveis.

Apresenta quadro demonstrativo da receita oriunda dessa atividade, exercida no período de 1992 a 1994, separando-a em três parcelas, que denomina: Materiais, Serviços e Lucro Bruto. Entende que as parcelas referentes aos materiais e serviços, por já terem sofrido a tributação pelos fornecedores, devem ser excluídas do cálculo da Cofins por ela devida.

Resumindo, requer:

- o exame das provas tempestivamente apresentadas;
- a apreciação de suas razões e as anteriormente despendidas;
- a exclusão de todas as parcelas de incorporação imobiliária, por inconstitucional;
- a exclusão dos impostos redutores, das subempreitadas contratadas e dos materiais aplicados e serviços de terceiros, como se processa atualmente, em vista da legislação mais favorável ao contribuinte; e
- a compensação do crédito tributário resultante com o que pagou a maior de Finsocial.

Por fim, requer o arquivamento do feito.

À fl. 524, a autoridade preparadora informa que o arrolamento de bens, cuja relação se encontra juntada à fl. 523, está sendo tratado no processo nº 11618.003133/2004-38.

É o relatório.

J *AA*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO ZOMER

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

Primeiramente, analisa-se a preliminar relativa à prescrição intercorrente. O art. 174 do CTN, em que se ampara o pleito da recorrente, é muito claro ao caracterizar o momento do início do prazo ali indicado na data da constituição definitiva do crédito tributário.

Em havendo discussão administrativa, a constituição definitiva do crédito tributário só ocorre com a definitividade da decisão proferida, como previsto no art. 42 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

"Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem a sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício."

O curso do prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do crédito tributário (art. 174 do CTN), portanto, só tem início com o transcurso, sem pagamento ou interposição de recurso (quando for o caso), do prazo de 30 dias previsto no art. 43 do Decreto nº 70.235/72.

Este assunto não é novo na esfera dos Conselhos de Contribuintes, como se pode ver no seguinte trecho do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Gustavo Kelly Alencar, no julgamento do RV nº 118.743, em 02/12/2003:

"Não se verifica a ocorrência do primeiro instituto na esfera administrativa, por absoluta falta de previsão legal; ousrossim, também não se verifica a ocorrência da decadência, vez que o lançamento, através do auto de infração, interrompe em definitivo o transcurso do prazo decadencial. Iterada e pacífica jurisprudência desta Corte cuida do tema, nada havendo a discutir:

"PREScrição INTERCORRENTE. Nos termos do que dispõe o art. 174 do Código Tributário Nacional, a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data de constituição definitiva do crédito tributário. Neste sentido, estando suspensa a exigibilidade do crédito em decorrência da interposição tempestiva de impugnação, não há que se falar em prescrição intercorrente. RV Nº 121.044 Segundo Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Julgado em 11/06/2003.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PREScrição INTERCORRENTE. Consoante entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, a contagem do prazo de prescrição para a cobrança de crédito tributário inicia-se a partir da constituição definitiva do crédito tributário e não da data da apresentação da impugnação administrativa. RV Nº 135.648 Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, julgado em 10/09/2003.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

PROCESSUAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. Entre a lavratura do auto de infração e a decisão final administrativa não corre prazo algum, nem de decadência nem de prescrição. Preliminar não reconhecida. *RV N° 124.903, Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, julgado em 07/11/2002.*

PROCESSO ADMINISTRATIVO - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - Lavrado o auto de infração e apresentada impugnação ao mesmo, instaura-se a lide administrativa, interrompendo-se a contagem de prazos decadencial ou prescricional. *RV N° 129.952, Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 28/01/2003.*"

Ante o exposto, rejeita-se a preliminar relativa a prescrição intercorrente.

Em segunda preliminar, a recorrente requer a nulidade da decisão recorrida, com fundamento nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, porque nela não teriam sido apreciadas todas as provas apresentadas.

Não tem razão a recorrente. A simples leitura do relatório que acompanha este voto demonstra que foram oportunizados à empresa todos os meios possíveis de defesa, inclusive com a realização de duas diligências para exame das suas escritas contábil e fiscal, com o fim de averiguar a veracidade de suas alegações. Dessas diligências foi-lhe dado conhecimento e prazo para aditamento da impugnação.

Por outro lado, o fato de a DRJ não ter acatado a sua argumentação relativa às pretendidas exclusões da base de cálculo, no que diz respeito à receita da incorporação imobiliária, nem aquelas relativas à compensação dos alegados créditos de Finsocial ou a exclusão do valor dos materiais e dos serviços subcontratados das receitas provenientes de órgãos públicos, não significa que aquela autoridade não tenha tomado conhecimento das provas apresentadas com a impugnação.

De igual modo, a não adoção do pretendido regime de caixa para as receitas da prestação de serviços para órgãos públicos, antes de caracterizar a falta de exame das respectivas provas, demonstra justamente o contrário, pois o regime de competência foi mantido em virtude das informações prestadas pelo Fisco na segunda diligência realizada, que examinou os livros e documentos da escrita da empresa.

Da análise do Acórdão DRJ/REC nº 8.732, constante a fls. 491/503, depreende-se que todas as provas apresentadas pela contribuinte foram avaliadas e devidamente sopesadas por aquele órgão julgador que, livremente, formou sua convicção, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

"Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Em decorrência do exame das provas e dos argumentos apresentados pela empresa, a DRJ concluiu pela improcedência total da impugnação. É por isso que as planilhas apresentadas pela autuada não foram consideradas por aquele órgão julgador.

Destarte, não existindo falhas na decisão da DRJ, que possam inquiná-la com qualquer um dos vícios de nulidade descritos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não se vislumbra no presente feito qualquer ofensa ao princípio da ampla defesa, que foi plenamente observado pelas autoridades e exercitado pela interessada, através da peça impugnatória e do recurso voluntário apresentados.

J *J* 9



Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleuza Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

Assim, rejeita-se, também, a preliminar de nulidade da decisão, por suposto cerceamento do direito de defesa.

Com relação ao mérito, a recorrente alega que deve ser excluída da tributação a parcela de suas receitas advinda da atividade de incorporação imobiliária, pois o Poder Judiciário já decidiu, por diversas vezes, que esta incidência é inconstitucional.

Os mecanismos de controle da constitucionalidade das leis estão regulados na própria Constituição Federal, todos passando necessariamente pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa. Portanto, de acordo com a previsão contida nos incisos I, "a", e III, "b", do art. 102 da Constituição Federal de 1988, é na via judicial e não na administrativa que a recorrente deve apresentar sua inconformidade com as normas que regulam a exigência da Cofins.

Desta forma, às instâncias administrativas não é dado negar aplicação a dispositivos da legislação tributária que lhes pareça inconstitucional.

É neste sentido que se posiciona a jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bastando aqui citar o Acórdão nº 202-15.431, de 16/02/2004, cuja ementa tem o seguinte teor:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente. [...]"

Ademais, o faturamento sujeito à incidência da Cofins, segundo disciplinado pela Lei Complementar nº 70/91 à época de ocorrência dos fatos geradores lançados, consistia naquele obtido com a venda de mercadorias e/ou prestação de serviços (art. 2º da LC nº 70/91). E o Superior Tribunal de Justiça fixou entendimento no sentido de que a regra citada abrange valores auferidos pelas empresas com vendas e locações de imóveis, na medida em que tais transações seriam equiparáveis às vendas de *mercadorias*. A este respeito, transcreve-se a ementa dos seguintes arestos daquele Tribunal:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE QUALQUER DOS VÍCIOS PREVISTOS NO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE FATURAMENTO DECORRENTE DE OPERAÇÕES DE LOCAÇÃO E VENDA DE IMÓVEIS.

1. *Os embargos de declaração têm como requisito de admissibilidade a indicação de algum dos vícios previstos no art. 535 do CPC, constantes do decisum embargado, não podendo ser conhecidos quando o embargante visa, unicamente, ao "reexame em substância da matéria julgada".*
2. *As atividades de construir, alienar, comprar, alugar e vender imóveis e intermediar negócios imobiliários, estão sujeitas a COFINS, posto caracterizarem compra e venda de mercadorias, em sentido amplo. Precedentes jurisprudenciais desta Corte.*
3. *Embaraços de declaração rejeitados." (EAREsp. nº 504078/SP. 1ª Turma. Rel. Min. Luiz Fux. Julgado em D.J.U. 17/11/03. 28/10/03)"*



Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

"TRIBUTÁRIO - COFINS - VENDA DE BENS IMÓVEIS - NÃO INCIDÊNCIA - PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ - EMBARGOS NÃO PROTELATÓRIOS - AFASTAMENTO DA MULTA - ART. 538 DO CPC."

1. *O fato gerador da COFINS é o faturamento mensal da empresa, assim considerada a receita bruta de vendas de mercadorias e de serviços (LC n. 70/91).*
2. *A empresa que comercializa imóveis é equiparada a empresa comercial e, como tal, tem faturamento com base nos imóveis vendidos, como resultado econômico da atividade empresarial exercida.*
3. *A noção de mercadoria do Código Comercial não é um instituto, mas um conceito que não pode servir de fundamento para a não-incidência de um segmento empresarial que exerce o comércio.*
4. *Matéria pacificada no âmbito da Primeira Seção do STJ.*
5. *Multa do art. 538 do CPC que se afasta, por não terem os embargos intuito protelatório (Súmula 98/STJ).*
6. *Recurso especial parcialmente provido." (RESP nº 297.326, DJ 16/06/2003, p. 277, Rel. Min. Eliana Calmon)"*

No âmbito deste Segundo Conselho de Contribuintes, a matéria também já está pacificada no sentido de que a Cofins incide sobre a receita da venda de imóveis, conforme Acórdão nº 203-09.355, de 02/12/2003, cuja ementa é a seguinte:

"COFINS. VENDAS DE IMÓVEIS. INCIDÊNCIA. SELIC E MULTA MORATÓRIA. PREVISÃO LEGISLATIVA. OBSERVÂNCIA. INADEQUAÇÃO DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NA VIA ADMINISTRATIVA. A Cofins incide sobre receitas provenientes de vendas de imóveis. A Selic e a multa devem ser aplicadas pelo Fisco, por estarem previstas em legislação. A constitucionalidade de tais rubricas somente pode ser aferida pelo Judiciário. Recurso negado."

No mesmo sentido, consulte-se os Acórdãos nºs 201-77.740, de 07/07/2004, 201-77.379, de 01/12/2003, 201-75.728, de 22/01/2002, e 203-08.603, de 04/12/200.

No tocante ao regime adotado pelo Fisco para a apuração das bases de cálculo da Cofins, a Recorrente alega que deveria ter sido levado em conta que seu faturamento decorre da execução de contratos com órgãos públicos, para os quais a receita deve ser tributada de acordo com os recebimentos. Neste sentido, apresenta a ementa do Acórdão nº 101-91.270, de 20/08/97, que tem o seguinte teor:

"OBRAS CONTRATADAS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS - RESULTADOS NÃO REALIZADOS - A apropriação dos resultados apurados na execução de obras contratadas com entidades governamentais, com prazo superior a um ano, deve observar o regime de caixa, ou seja, a tributação ocorre no período em que a receita restar realizada."

De pronto, há que se perguntar se a recorrente executou obras com prazo de duração superior a um ano. Esta prova não existe nos autos. Às fls. 287/317, foram anexados dois contratos. Pelo primeiro, firmado em 25 de abril de 1996, a fiscalizada comprometeu-se junto à Embratel, a executar obras civis, instalação de sistema de condicionamento de ar, incluindo automação predial, CA comercial, CA de emergência e aterramento, para implantação de 10 Estações Repetidoras do Sistema Óptico Salvador-Fortaleza.



Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

De acordo com o segundo contrato, assinado em 29 de abril do mesmo ano, a recorrente repassou a execução da obra à AS Manutenções e Construções Ltda. Neste contrato não consta a anuência da Embratel, pelo que fica claro que, para esta, a integralidade das obras foi executada pela fiscalizada, sob sua inteira responsabilidade. Tanto foi assim, que a totalidade dos pagamentos foi efetuada e contabilizada pela Recorrente, conforme atestam os documentos juntados aos autos.

Ambos os contratos fazem referência ao cronograma de execução das obras e dos pagamentos, porém este documento não foi juntado pela empresa, provavelmente por não julgá-lo necessário à solução da lide.

O Acórdão trazido à colação diz respeito à apropriação dos resultados não realizados de contratos com prazo de execução superior a um ano, que não é o caso desses autos. Os documentos juntados pelo autuante e pela empresa, com a impugnação, dão conta de que o objeto do contrato foi dividido em lotes, que foram pagos de acordo com o cronograma pré-fixado contratualmente.

A escolha do regime de reconhecimento das receitas, quando a lei faculta a adoção do regime de caixa ou de competência, é prerrogativa única e exclusiva do contribuinte. Esta opção pode ser exercitada no caso de receitas decorrentes de unidades imobiliárias vendidas (Instruções Normativas nºs 84/79 e 23/83) e também para as receitas relativas ao fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público, empresa sob seu controle ou empresa pública, com prazo de duração do contrato superior a doze meses.

A respeito da incidência da Cofins sobre os contratos de longo prazo, assim se posicionou Hiromi Higuchi, em seu livro Imposto de Renda das Empresas, (22 ed. São Paulo: Atlas, 1997, pp. 581-582):

"A Receita Federal não expediu nenhum ato normativo para fixar critério de apuração da base de cálculo de COFINS sobre as receitas de contratos de longo prazo para execução de obras por empreitada ou para fornecimento de bens ou serviços, mas expediu a IN nº 40, de 28-04-89, para a contribuição ao PIS/PASEP e a de nº 41, de 28-04-89, para a extinta FINSOCIAL.

Nas razões de veto ao art. 8º da LC nº 70/91 que instituiu a COFINS, o senhor Presidente da República disse que a COFINS é substituta da contribuição ao FINSOCIAL. Com isso, a IN nº 41/89 é perfeitamente aplicável para apuração da base de cálculo, em cada mês, da COFINS sobre as receitas dos contratos de longo prazo.

Esta instrução manda observar os critérios fixados na IN nº 21, de 13-03-79, para pagamento do imposto de renda.

A IN nº 21/79, que disciplinou a apuração dos resultados de contratos com duração superior a doze meses, trata da execução em curto prazo e da produção em prazo superior a doze meses. No item 2 está dito que qualquer que seja o prazo de vigência do contrato, quando a construção por empreitada ou cada unidade dos bens ou serviços deva ser produzida em prazo igual ou inferior a doze meses, a preço unitário de quantidades, o resultado deverá ser apurado quando completada a execução da cada unidade, tenha ou não sido faturada. Isso significa que a COFINS deve ser paga quando completada a execução de cada unidade."

Os elementos constantes dos autos permitem concluir que o contrato da autuada com a Embratel, embora pudesse prolongar-se por mais de um ano, como previsto em seu



Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleuza Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

próprio bojo, foi planejado para execução por lotes, da mesma forma que os pagamentos por parte da contratante. A contabilização dessas receitas adotada pela empresa não foi alterada pela fiscalização, como demonstram os documentos acostados aos autos.

Este fato foi comprovado pelo Auditor-Fiscal, ao realizar a segunda diligência determinada pela DRJ (relatório a fls. 478/479), quando reexaminou a escrita fiscal da recorrente. Em decorrência desta verificação, o autor da diligência procedeu aos devidos acertos nas bases de cálculo, que foram acatados pelo Colegiado de Primeira Instância, ao proferir o Acórdão recorrido.

Portanto, estando as bases de cálculo de acordo com a sistemática de reconhecimento das receitas adotada pela empresa, não tem sentido a alegação de que o Fisco deveria ter utilizado o regime de caixa, para tributar a receita proveniente do referido contrato.

Ademais, no período objeto de autuação, a aplicação do regime competência está respaldado no art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Lei das S/A, que prescreve a observância desse regime quando dos registros contábeis das empresas nos seguintes termos:

"Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência."

Esta regra foi adotada pela legislação do Imposto de Renda, ao tratar da tributação dos resultados das empresas. O art. 251 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, RIR/99, dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, enquanto o parágrafo 1º do art. 274 dispõe que o lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976..

Desta forma, se não houver disposição legal expressa em sentido contrário, as receitas, rendimentos e ganhos deverão ser reconhecidos de acordo com o pelo regime de competência na apuração de todos os tributos e contribuições das empresas.

Esta forma de apuração só veio a ser modificada pela Lei nº 9.718, de 27/12/98, que em seu art. 7º, assim dispôs, *verbis*:

"Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço."

A nova sistemática só foi aplicada a partir de fevereiro de 1999, conforme disposição expressa do inciso I do art. 17 da Lei nº 9.718/98.

No que se refere às receitas da incorporação imobiliária, o regime de apuração aplicável aos fatos geradores objeto de autuação (1992 a 1994) também era o de competência, conforme dispunha a legislação vigente àquela época. Este é também o entendimento da Secretaria da Receita Federal, conforme restou expresso na ementa da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 28 de junho de 2001, a seguir transcrita:



Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

"SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N° 2, de 28 de junho de 2001.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)

Ementa: BASE DE CÁLCULO – VENDA DE BENS IMÓVEIS.

O valor total da receita auferida com as vendas de bens imóveis ou direitos a eles relativos efetuadas à vista e/ou a prazo, de conformidade com o instrumento público ou particular de compra e venda ou de promessa de compra e venda, integra o faturamento (receita bruta), base de cálculo da contribuição, no mês da efetivação das vendas."

Uma das razões que leva a esta conclusão está indicada no item 6 da referida Solução de Consulta, como se pode ver abaixo:

"6 - A Instrução Normativa SRF nº 41/89, de 28 de abril de 1989, aplicável ao Finsocial até a entrada em vigor da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, estabelecia em seu item 3, o seguinte:

"3. Na determinação das bases de cálculo da contribuição para o Finsocial, as empresas imobiliárias deverão computar a receita bruta da venda de imóveis, - apurada mensalmente, segundo os critérios da legislação do imposto de renda a elas aplicáveis."

Hiromi Higuchi, em trecho já transscrito neste voto, entende que a IN nº 41/89 é perfeitamente aplicável à apuração da base de cálculo, em cada mês, da Cofins, posto que nas razões de veto ao art. 8º da LC nº 70/91, o senhor Presidente da República disse que a Cofins é substituta da contribuição ao Finsocial.

Neste mesmo sentido, posicionou-se a Terceira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, como se verifica no Acórdão nº 203-09.436, de 17/02/2004, que possui a seguinte ementa:

"COFINS. VENDA DE IMÓVEIS. REALIZAÇÃO DE FATURAMENTO COM A CELEBRAÇÃO DO NEGÓCIO IMOBILIÁRIO. As empresas construtoras são consideradas comerciais pela Lei nº 4.068, de 09.06.62, sendo-lhes facultada a emissão de duplicatas. Tal categoria de contribuintes não mereceu tratamento diferente na legislação que instituiu a Cofins (LC nº 70/91), razão pela qual tem reputado materializado seu faturamento no ato da celebração de negócio imobiliário. Recurso negado."

Ante o exposto, conclui-se que é descabido, também, o pedido de aplicação do regime de caixa na apuração das receitas decorrentes da incorporação imobiliária.

Além do regime de caixa, a recorrente alega que o Fisco deveria ter excluído da base de cálculo os impostos redutores, as receitas dos serviços subcontratados, o valor dos materiais empregados e dos serviços de terceiros por ela utilizados. Fundamenta sua pretensão na Instrução Normativa Conjunta SRF/STN/SFC nº 04/97 e nas novas disposições legais sobre a não-cumulatividade da Cofins.

A respeito dos impostos redutores, a empresa alegou, na impugnação que a fiscalização os havia somado à base de cálculo ao invés de diminuí-los, sem dizer a que impostos se referia. Como esta alegação não fez parte do recurso voluntário, a não ser na parte do pedido, sem qualquer fundamentação que a justificasse, conclui-se que a falha apontada na impugnação

J.A.



Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

foi solucionada com a retificação das bases de cálculo pelo Auditor-Fiscal que realizou a segunda diligência determinada pela DRJ.

Com relação às receitas da prestação de serviço para órgãos públicos, a recorrente alega que não podem integrar a base de cálculo da Cofins as parcelas correspondentes à subempreitada e aos materiais empregados, sob a justificativa de que tais receitas já foram tributadas pelos fornecedores.

No tocante ao custo dos materiais e serviços de terceiros empregados na incorporação imobiliária, aduz que deve ser excluído da base de cálculo para evitar a b-tributação, pois a contribuição já foi paga pelos fornecedores e pelos prestadores de serviços. Segundo a recorrente, o princípio da não-cumulatividade da Cofins está presente na IN Conjunta SRF/STN/SFC nº 04/97, na hipótese em que as contribuições devidas pelos varejistas de derivados de petróleo e álcool etílico para fins carburantes são recolhidas pelas distribuidoras, como também, para a tributação dos rendimentos líquidos dos serviços prestados, em seu item 4.10 – Pagamentos a Consórcio.

Acrescenta que o item 4.11 - Refeição-convênio, vale-transporte e vale-combustível, da citada IN/Conjunta/SRF/STN/SFC nº 04/97, traz o conceito de receita bruta pelos serviços prestados, ficando claro que a retenção antecipada da Cofins recai sobre o valor dos serviços e não como adotado pela fiscalização, que tributou inclusive os custos dos materiais empregados na prestação dos serviços. Conclui que, aplicando-se o disposto no referido item, não tem o menor sentido a exigência da contribuição, no caso de obras de engenharia, sobre os custos para a aquisição de materiais de construção e outros serviços necessários à percepção dos rendimentos, já tributados pelos fornecedores antecipadamente.

Em primeiro lugar, convém esclarecer que as disposições da Instrução Normativa Conjunta SRF/STN/SFC nº 04/97 não alcançam os fatos geradores lançados, que são anteriores à sua vigência, bem como da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que lhe deu origem.

O disposto no art. 64 dessa lei, que instituiu a sistemática de retenção na fonte do imposto sobre a Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da contribuição para a Seguridade Social - Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, nos pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, só teve eficácia a partir de 1º/01/1997, enquanto que o último fato gerador lançado foi relativo a dezembro de 1996.

Em segundo lugar, é necessário esclarecer que o presente auto de infração foi lavrado com base legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, a Lei Complementar nº 70, de 1991. Esta norma, instituidora da Cofins, definiu, no parágrafo único do art. 2º, os valores que podem ser excluídos da receita bruta, para efeito de determinação da base de cálculo, *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.

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

J.A.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

2º CC-MF
FL

Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

Pelas alegações apresentadas, infere-se que a recorrente, diante da inexistência de disposição legal expressa quanto à exclusão, da base de cálculo da Cofins, da parcela da receita repassada à subcontratada e do custo dos materiais e serviços empregados nas suas atividades, pretende que se aplique o princípio da analogia para admitir tais exclusões.

Embora o Direito Tributário não impeça a utilização de métodos integrativos, como revela o art. 108 do CTN, isto não significa que tudo o que não está proibido seja permitido, como ocorre nas relações de Direito Privado.

No Direito Tributário vigora o princípio da legalidade, positivado no art. 150, inciso I, da Constituição e no art. 97 do Código Tributário Nacional. De acordo com o art. 97 do CTN, só a lei pode criar (instituir), majorar (elevar alíquotas ou ampliar a base de cálculo), reduzir ou extinguir tributos. Este princípio, quando visto sob a ótica do conteúdo a ser veiculado pela norma (fato gerador abstrato ou hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e contribuinte *lato sensu* ou sujeito passivo), é chamado de princípio da legalidade estrita ou da tipicidade cerrada.

A par deste último princípio, pode-se afirmar que, da mesma forma que não se pode aplicar a analogia para exigir tributo ou aumentar a base de cálculo não prevista em lei (CTN, art. 108), não se pode usar esse instituto para os casos de desoneração tributária, tal como remissões, anistias, isenções e exclusões da base de cálculo, posto que para todos é exigido a previsão legal, nos termos do que dispõe taxativamente o art 150, § 6º, da CF/88, assim redigido:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)"

Ainda contrariamente à exclusão da receita repassada a terceiros, no caso de subempreitada, cita-se o posicionamento da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - Cosit, manifesto no Parecer Cosit nº 30, de 18 de julho de 2000, assim ementado:

"VALOR REPASSADO PELAS EMPREITEIRAS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS NÃO PODE SER EXCLUÍDO DA BASE DE CÁLCULO.

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes e após a edição da Lei nº 9.718/1998, 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."

J *J*



Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

O referido parecer fundamenta esta conclusão na impossibilidade de aplicação de norma que exige regulamentação expressa para gerar efeitos concretos, nos seguintes termos:

"12. A exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, prevista no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, não era auto-aplicável, tendo em vista que sua utilização estava condicionada a observância do regulamento que deveria ser baixado pelo Poder Executivo. Quisesse o legislador ordinário permitir a auto-aplicabilidade do referido comando legal, não teria ele imposto a condição determinando que fosse "observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo".

13. Ademais, vale lembrar que o instrumento previsto para regulamentar dispositivo de lei, quando não houver a subdelegação, na esfera do Poder Executivo, é o Decreto Presidencial.

14. Diante disso, conclui-se que o valor pago ou repassado pelas empreiteiras a outras pessoas jurídicas, mesmo que decorrente da subcontratação de obras e serviços, integram o faturamento/receita bruta das empreiteiras, não podendo, consequentemente, ser excluído da base de cálculo e incidência das contribuições devidas para o PIS/PASEP e COFINS."

Assim, não cabe excluir da base de cálculo da Cofins as receitas transferidas à outras pessoas jurídicas, ainda que decorrentes de subempreitada ou subcontratação de obras e serviços a órgãos públicos ou entidades a ele vinculadas.

No Segundo Conselho de Contribuintes, a maioria das decisões tem seguido a linha aqui esposada, como se pode ver nos Acórdãos nºs 203-09.519, de 13/04/2004, e 201-77.663, de 16/06/2004, cujas ementas vão parcialmente transcritas a seguir:

"[...] BASE DE CÁLCULO. SUBEMPREITADA. VALORES REPASSADOS. INCIDÊNCIA. Não sendo vedada a incidência bis in idem, o faturamento decorrente de contratos firmados para a realização de obras públicas sujeita-se à incidência da COFINS, ainda que a execução dessas obras tenha sido objeto de subempreitada e os valores recebidos repassados a terceiros. Recurso negado. (Acórdão nº 203-09.519, de 13/04/2004).

"[...] COFINS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. CONTRATOS DE SUBEMPREITADA. Os valores recebidos das Prefeituras em decorrência de contratos de empreitada integram a base de cálculo da Cofins, pois correspondem à remuneração pelo serviço prestado. Não se pode admitir a exclusão da base de cálculo em comento de valores pagos a subempreiteiras, sob pena de se transmudar o seu conceito para lucro bruto. Precedentes neste Colegiado. [...] Recurso negado." (Acórdão nº 201-77.663, de 16/06/2004).

Da mesma forma, não se admite a exclusão da base de cálculo das demais parcelas pretendidas pela recorrente (materiais e serviços de terceiros utilizados na execução do contrato com a Embratel e na atividade de incorporação imobiliária), por absoluta falta de previsão legal.

Por todo o exposto, de nenhuma utilidade se mostram os demonstrativos elaborados pela empresa em sua impugnação e recurso voluntário, para determinar o crédito tributário total de R\$ 63.209,23, posto que neles foram aplicados, além do indevido regime de caixa, todas as exclusões aqui rechaçadas.



Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Por fim, resta analisar o pleito da recorrente para que sejam descontados dos valores lançados os indébitos relativos ao Finsocial que pagou à alíquota superior a 05.%.

A compensação é uma prerrogativa do contribuinte e, para ser operacionalizada, exige uma ação positiva de sua parte, seja ela um pedido formal apresentado à repartição fiscal de origem ou um mero registro contábil do crédito em seus livros fiscais. Sem um desses procedimentos, não se desencadeia uma série de ações, por parte da administração, necessárias à apreciação do mérito da compensação requerida.

A recorrente alega possuir créditos contra a Fazenda, em valor superior a 104.000 UFIRs, que deseja utilizar para quitação das parcelas objeto do lançamento fiscal. Ante esta alegação, tem-se que verificar se o processo administrativo de exigência tributária é fórum propício para a apreciação de pedido de compensação, quando este pleito não foi apresentado via processo administrativo nem apontado em DCTF.

Na análise desta questão, considero a existência de duas distintas situações: a primeira ocorre quando o contribuinte faz a compensação na sua escrita fiscal, sendo autuado porque o Fisco entende que ele não tinha o direito de fazê-lo; a segunda ocorre quando o contribuinte não faz a compensação na contabilidade, limitando-se a pleiteá-la na impugnação ou no recurso voluntário.

No primeiro caso, a glosa da compensação é matéria de impugnação, podendo ser argüida no processo administrativo fiscal de exigência do crédito tributário, pois mantém um vínculo estreito com este. Com efeito, a sobrevivência do crédito implicará a improcedência do lançamento tributário.

Entretanto, não se pode dizer o mesmo da segunda situação, na qual nenhum óbice foi removido pelo fiscal autuante na constituição do crédito tributário. Neste caso, a compensação não é matéria de defesa em sede de impugnação ou recurso voluntário, pois em nenhum momento foi contestada pela autoridade fiscal, não se instaurando, assim, o necessário litígio.

O pedido de compensação da recorrente enquadra-se nesta segunda situação. De fato, embora alegue que os fiscais teriam sido alertados pelo seu contador, e mesmo assim, não levaram em conta que ela estava procedendo à compensação espontaneamente, não é esta a verdade dos autos.

Consta, às fls. 478/479, relatório de diligência realizada especificamente para a verificação deste fato, no qual a autoridade fiscal responsável informa que examinou a escrituração da recorrente e não localizou em seus livros nenhum registro indicativo da compensação dos alegados indébitos de Finsocial.

Assim, sendo a compensação uma das opções que o contribuinte tem para extinção do crédito tributário – arts. 156 e 170 do CTN –, como opção, não pode ser exercida pelo Fisco mas por ele próprio, seguindo os trâmites legais próprios, conforme estabelecido, atualmente, pela Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004.

O processo fiscal originado do lançamento por falta de pagamento da Cofins não é sede para apreciação de pedido de compensação, visto que eventuais créditos tributários do sujeito passivo devem ser liquidados em procedimento administrativo próprio. O Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de

J. J.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 20/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10467.003334/97-07
Recurso nº : 128.631
Acórdão nº : 202-16.491

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2005, trata da competência das unidades da SRF para apreciação de processos administrativos de restituição, resarcimento e compensação no seu art. 140, *verbis*:

"Art. 140. À Divisão de Orientação e Análise Tributária - Diort, aos Serviços de Orientação e Análise Tributária - Seort e às Seções de Orientação e Análise Tributária - Saort das DRF compete:

(...)

III - manifestar-se em processos administrativos referentes à restituição, à compensação, ao resarcimento, à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições administrados pela SRF, executar os procedimentos e controlar os valores a eles relativos;

(...)"

Lançamento e Compensação são matérias distintas, não se podendo admitir pedidos de compensação como argumento de defesa. No âmbito da Secretaria da Receita Federal essas matérias são tratadas por setores diferentes, não sendo a fiscalização, e muito menos o fiscal autuante, competente para reconhecer o direito creditório e a compensação, em qualquer hipótese.

Há sempre que se considerar a autonomia processual em razão da causa de pedir. Não se pode confundir o processo de constituição e exigência do crédito tributário com o de restituição ou compensação do seu objeto. Enquanto aquele trata de exigência imposta ao sujeito passivo daquilo que o ente tributante entende devido, este tem por objetivo recuperar pagamentos indevidos ou a maior, em razão de direito alegado pelo contribuinte. As situações são distintas, requerendo procedimentos igualmente distintos.

É nesse sentido a jurisprudência deste Segundo Conselho de Contribuintes, citando-se aqui a ementa do Acórdão nº 201-74.810, de 19/06/2001:

"COMPENSAÇÃO - Inadmissível como matéria de defesa, pautando-se por procedimento administrativo próprio."

Por estas razões, descabe apreciar as provas dos indébitos (DARFs e Demonstrativo) juntadas indevidamente a este processo pela recorrente.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.

Antônio Zomer
ANTONIO ZOMER