



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.	284
C	De 13/06/2000	
C		
	Rubrica	

Processo : 10935.001628/96-14

Acórdão : 202-11.642

Sessão : 09 de novembro de 1999

Recurso : 106.029

Recorrente : CONSTRUTORA ABAPAN LTDA.

Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu – PR

COFINS – BASE DE CÁLCULO – I) Poderá ser computada no mês do efetivo recebimento a receita decorrente de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços produzidos por força de contrato firmado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária (LC nº 70/91, art. 10, parágrafo único c/c o DL nº 1.598/77, art. 10, *caput*, e §§ 2º e 3º). **II)** Inadmissível a exclusão das receitas repassadas por empreiteiras, para o pagamento das subempreitadas, por carência de determinação legal tanto na legislação de regência da contribuição quanto na legislação do Imposto de Renda, que poderia ser adotada subsidiariamente. **III)** Em obras contratadas sob o regime de administração, todas as aquisições e contratações se efetivam em nome e por conta da contratante, inexistindo a necessidade de emissão de nota fiscal de serviços do contratado em benefício do contratante para o simples reembolso de despesas. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CONSTRUTORA ABAPAN LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 1999

Marcos Vinícius Neder de Lima

Presidente

Tarasio Campelo Borges

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Maria Teresa Martínez López, Luiz Roberto Domingo, Ricardo Leite Rodrigues e José de Almeida Coelho (Suplente).

Eaal/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

Recurso : 106.029
Recorrente : CONSTRUTORA ABAPAN LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário contra Decisão de Primeira Instância que julgou procedente a exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no entanto reduziu a multa de ofício lançada com base no artigo 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91, de 100% para 75%, pela superveniência do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Segundo a Denúncia Fiscal, a falta ou insuficiência no recolhimento da contribuição, atinente a fatos geradores ocorridos nos períodos de maio/92, julho a setembro/92, novembro/92, janeiro/93, março a junho/93, agosto/93 a janeiro/94 e março/94 a junho/96, foi motivada pela prática das seguintes infrações:

1. o contribuinte prestou serviços a algumas Prefeituras e a empresas ligadas indiretamente ao setor público (Banco do Brasil, Banco do Estado do Paraná, Copel e Telepar), emitindo notas fiscais referentes aos serviços prestados, mas oferecendo tais receitas à tributação apenas quando do recebimento dos respectivos valores (regime de caixa);
2. também prestou serviços pelo sistema de subempreitada, sem recolher a contribuição incidente sobre tais receitas, alegando isenção, por estarem esses valores sujeitos ao recolhimento da contribuição pela empresa contratante dos serviços;
3. emitiu, em diversos meses, notas fiscais de prestação de serviços às empresas Globoaves Agropecuária Ltda. e Diplomata Agro Industrial Ltda., sem que tais valores tenham integrado a base de cálculo da contribuição, sob a justificativa de que esses serviços seriam simplesmente reembolso de despesas que a fiscalizada realizou nas obras e que a sua receita seria apenas a taxa de administração registrada em sua contabilidade.

Regularmente intimada da exigência fiscal, a Interessada instaurou o contraditório, alegando a total improcedência do Auto de Infração de fls. 105/121, com as razões assim sintetizadas no relatório da Decisão Recorrida de fls. 156/162:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

“A impugnante prestou serviços a empresas ligadas ao setor público e prefeituras, efetuando o recolhimento da contribuição, quando efetivamente recebeu os valores, pois é nesse momento que eles ingressam na empresa, nascendo a obrigação tributária (Art. 2º da LC nº 70/91).

A receita oriunda da prestação de serviços, ainda que já faturado pela empresa contratada, não significa estar disponível, pois ainda não ingressou nos cofres da empresa. De acordo com os princípios contábeis; regime de caixa e competência, não havendo disponibilidade, optou-se pelo primeiro regime.

Assim, quando os valores ingressaram na empresa através do pagamento efetuado pela contratante, a impugnante imediatamente efetuou o recolhimento da COFINS, não havendo qualquer débito para com o Fisco. Aliado a isso, há que se considerar o vínculo, através da prestação de serviço com o poder público, e a dificuldade em receber os serviços prestados.

Sobre os valores recebidos pelos serviços prestados (sistema de subempreitada), já houve recolhimento da contribuição pela empresa contratante. Transcreve a contribuinte princípios constitucionais e doutrina, sobre a superposição de contribuição, o que implica a cumulatividade de tributo sobre uma mesma base.

Improcede a ação fiscal no que tange à [sic] notas fiscais de prestação de serviços às empresas Globoaves Agropecuária Ltda. e Diplomata Agro Industrial Ltda., anexadas às fls. 136-147. Não foi recolhida a COFINS, por não constituir hipótese de incidência (art. 2º da LC nº 70/91) o reembolso de despesas efetuadas nas obras (encargos sociais, vales transportes, ...).

Não há como considerar ‘reembolso de despesas’ como receita bruta, não podendo o Fisco fundamentar a exigência em face de a contabilidade constar no Razão tal rubrica como receitas da empresa. ‘Tal equívoco não traz qualquer prejuízo ao fisco’.

O Auto de Infração também improcede em face da aplicação da multa de 100% do valor da contribuição supostamente devido [sic].

Nesse sentido, a contribuinte transcreve preceitos constitucionais, jurisprudência e doutrina, e se aplicável tal multa, não pode ultrapassar em hipótese alguma o limite de 30%.

Isto posto, requer:

- seja julgado improcedente o crédito tributário, determinando-se o seu arquivamento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

- readequação da multa para não ultrapassar 30%, em não se entendendo pela improcedência do lançamento; e
- a juntada de outras provas e documentos.”

Os fundamentos da Decisão Recorrida estão consubstanciados na seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

A exigência da COFINS e da multa por lançamento de ofício estão previstas em normas regularmente editadas, não tendo a autoridade julgadora de 1ª instância administrativa competência para apreciar arguições de sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, pelo dever de agir vinculadamente às mesmas.

É vedada a exclusão da base de cálculo da COFINS dos pagamentos efetuados a terceiros, referentes a subcontratação de serviços, por absoluta falta de previsão legal.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

No Recurso Voluntário de fls. 168/186, interposto em 02.12.97, a ora Recorrente reitera suas razões iniciais, inclusive quanto à contestação do valor da multa a ela imposta, que ainda considera exagerada, apesar de já reduzida de 100% para 75% pela autoridade *a quo*, e acrescenta considerações acerca da impossibilidade da utilização da SELIC como taxa de juros moratórios sobre débitos fiscais, pela inexistência de legislação definidora da Taxa SELIC e orientadora dos parâmetros à sua fixação, pela inobservância aos preceitos constitucionais e do limite constitucional das taxas de juros e pela impossibilidade da aplicação de taxa remuneratória como juros moratórios.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, entendo inovadoras em relação às iniciais as razões do recurso concernentes à impossibilidade da utilização da SELIC como taxa de juros moratórios sobre débitos fiscais, por ser questão não provocada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, portanto, entendo-as preclusas, por força da determinação contida no inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, *in verbis*:

“Art. 16 – A impugnação mencionará:

.....

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

.....”

No mérito, conforme relatado, no presente processo é discutida a exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS por ter a Fazenda Nacional entendido inoportuna a adoção do regime de caixa para as receitas oriundas de serviços prestados a Prefeituras e a empresas ligadas indiretamente ao setor público (Banco do Brasil, Banco do Estado do Paraná, Copel e Telepar); não cabível a isenção quanto às receitas provenientes de serviços prestados pelo sistema de subempreitada; bem como impertinente a exclusão dos valores recebidos pela prestação de serviços às empresas Globoaves Agropecuária Ltda. e Diplomata Agro Industrial Ltda.

Além do questionamento quanto à penalidade dita exagerada e da alegada impossibilidade da utilização da SELIC como taxa de juros moratórios sobre débitos fiscais – matéria objeto da preliminar –, são três as razões básicas que nortearam tanto a Impugnação quanto o Recurso Voluntário:

- a) os valores dos serviços prestados às Prefeituras e às empresas ligadas ao setor público (Banco do Brasil, Banco do Estado do Paraná, Copel e Telepar) somente deverão integrar a base de cálculo da contribuição quando efetivamente recebidos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

- b) as receitas repassadas de empreiteiras, para o pagamento das subempreitadas, estariam isentas da contribuição, por estarem esses valores sujeitos ao recolhimento da contribuição pela empresa contratante dos serviços; e
- c) os valores recebidos das empresas Globoaves Agropecuária Ltda. e Diplomata Agro Industrial Ltda. seriam simplesmente reembolso de despesas que a ora Recorrente realizou nas obras e que a sua receita seria apenas a taxa de administração registrada em sua contabilidade.

Sobre a pertinência ou não do cômputo na determinação da base de cálculo da COFINS de valores das receitas inerentes a serviços prestados ao setor público ainda não efetivamente recebidos, já tive a oportunidade de manifestar-me recentemente, no julgamento do Recurso nº 107.216, que deu origem ao Acórdão nº 202-11.493, cujo voto, neste particular, aproveito para o caso presente.

Da mesma forma que naquela ocasião, também agora, inicialmente, faz-se necessária a verificação da definição legal da base de cálculo do tributo.

Salvo para as atividades tratadas nos artigos 3º e 4º, e isenções previstas nos artigos 6º e 7º, a base de cálculo da contribuição será o faturamento mensal definido no artigo 2º, todos da Lei Complementar nº 70/91, *in verbis*:

“Art. 2º – A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

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

- 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.” (o grifo não é do original).

Todavia, o parágrafo único do artigo 10 da lei complementar que instituiu a contribuição social ora discutida determina a aplicação, subsidiariamente e no que couber, de disposições do Imposto de Renda, senão vejamos:

“Art. 10 - O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta Lei Complementar, observado o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

disposto na segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

Parágrafo único. À contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo-fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao Imposto sobre a Renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.” (os grifos não são do original).

A propósito, esta matéria foi minuciosamente analisada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na elaboração do Parecer PGFN/PGA/nº 799, de 15 de julho de 1992, que transcrevo, em parte:

“9 – A Lei Complementar nº 70/91 não existe isolada. Ela integra o Sistema Jurídico positivo brasileiro, influenciando-o e dele recebendo influências. Isoladamente considerada, a Lei Complementar, pelo conciso tratamento dado à contribuição nela instituída, carece de uma série de definições, de que depende sua efetiva aplicação. Autarquicamente analisada, a Lei Complementar seria reduzida à inocuidade ou sua aplicação apenas consagraria como lei a vontade, as posições e as opiniões do intérprete. O aplicador da lei, no seu labor hermenêutico, fundamentalmente declaratório, não pode querer aplicar a lei como pensa que ela deveria vigorar, mas segundo os princípios incorporados ao sistema jurídico e com a própria lei compatíveis. Com efeito, a norma jurídica, com sua edição, altera o sistema jurídico e deste recepciona princípios, institutos e regras, constituindo sinais dessa recepção a utilização de conceitos sedimentados no sistema jurídico. Só assim é possível legislar eficiente e coerentemente. Do contrário, a necessidade de exaustão de toda matéria jurídica transformaria cada lei em verdadeiro código.

.....
12 – É evidente que a Lei Complementar nº 70/91 não é autárquica. Depende do conceito de lançamento, das regras de conflito de normas, como também se utiliza de institutos delineados em outras leis, por exemplo, conceito de receita.

13 – Além da aludida Lei Complementar nº 70/91, também trata de ‘receita’ a legislação de imposto de renda e a legislação da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). Pela sua precedência e pela profunda especialização dos que a elaboraram a legislação do imposto de renda é a que trata o assunto de forma mais técnica e minuciosa, cuja orientação é seguida, na prática, pela Lei Complementar nº 70/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

.....

17 – A Lei Complementar no 70/91, depois de definir receita bruta no parágrafo único do seu art. 2º, de forma tão ampla quanto a Legislação do Imposto de Renda, afirma que nesse conceito não se inclui o valor do IPI, das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos incondicionais. Com isso, na verdade, toma como base de cálculo da contribuição social a receita líquida da citada Legislação do Imposto de Renda.

18 – Tudo isso está a evidenciar, dentro de uma interpretação sistemática, que, para efeito dos tributos e das contribuições sociais, instituídos pela União, as normas que regulam a categoria receita, constantes da Legislação de Imposto de Renda, constituem verdadeiras regras gerais a orientarem o intérprete nos demais campos.

19 – Se alguma dúvida pudesse existir a respeito dessa conclusão óbvia, a determinação expressa contida no parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70/91 a esparcaria definitivamente, como se afirmou no início deste Parecer.

20 – E não poderia ser de outra forma, pois, dado que é a Legislação de Imposto de Renda que regula em profundidade, com o cuidado que lhe é próprio, o conceito em exame, nada mais razoável do que se recorrer a essa legislação quando se cuida de buscar precisão no pertinente à matéria.

21 – Ora, a Legislação do Imposto de Renda, seguindo a legislação comercial (art. 172 do RIR/80), adota, como regra geral, a apropriação da receita ao período em que for executado o contrato. É chamado, na área contábil, princípio de competência.

22 – Por definição, o princípio de competência pode implicar o pagamento de imposto relativamente a receita ainda não efetivamente recebida ou, mais tecnicamente, não realizada.

.....

24 – Entretanto, a mesma Legislação do Imposto de Renda autoriza o contribuinte, no caso de contratos de longo prazo com entidades governamentais, a diferir a tributação do lucro até sua realização, o que significa permitir a adoção do regime de caixa, segundo o qual a tributação somente ocorre com o recebimento da receita (art. 282 do RIR/80).

25 – Como se vê, o princípio de competência e o princípio de caixa constituem mecanismos de apropriação da receita, admitidos pela contabilidade. O regime de competência espelha fundamentalmente a situação econômica da empresa e o de caixa especificamente, sua situação financeira,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

pois é sabido que nem sempre caminham de mãos dadas a saúde patrimonial do empreendimento e a disponibilidade de recursos financeiros.

26 – A legislação brasileira de imposto de renda elege, com princípio geral, o regime de competência para as pessoas jurídicas e o regime de caixa para as pessoas físicas. Mas sabendo das conseqüências que podem decorrer da adoção inflexível do regime de competência, em certas situações, faculta o recurso pelas pessoas jurídicas, ao regime de caixa, a fim de evitar pesados pagamentos de imposto em relação à receita ainda não recebida.

27 – Nessa exceção, situam-se os contratos de longo prazo com a Administração Pública. Cioso da necessidade de legislar com imparcialidade, o Estado procura evitar que o particular, posto simultaneamente, na condição de contratado da Administração e contribuinte, tivesse de pagar tributo ao seu contratante, relativamente a uma receita devida por esse contratante, por ele não pago no vencimento.

28 – Nessas condições, não há dúvida de que a adoção desses princípios do imposto de renda, no concernente à contribuição de que trata a Lei Complementar nº 70/91, independe até mesmo de ato normativo. Tais princípios têm de ser observados, na falta de disposição explícita em contrário a respeito do assunto na referida Lei Complementar. Assim, omissa essa lei, o intérprete terá necessariamente de recorrer à Legislação de Imposto de Renda, uma vez que é somente essa legislação que define, de forma minuciosa, a receita e os critérios de sua apropriação. Em outras palavras, a categoria jurídica receita está disciplinada por normas gerais, localizadas na Legislação do Imposto de Renda. O aspecto tópico dessas normas não é capaz de lhes retirar o qualificativo de gerais, que assegura a aplicação delas à contribuição prevista na Lei complementar nº 70/91.

29 – Não pode prevalecer aqui a eventual alegação de impossibilidade da aplicação dos princípios sobre receita, inseridos na Legislação do Imposto de Renda, no pertinente à contribuição instituída pela Lei Complementar nº 70/91, sob o argumento de que o imposto incide sobre o lucro e a contribuição sobre o faturamento.

30 – De feito. Se não fosse suficiente a demonstrada irrelevância do aspecto tópico das regras gerais sobre a receita, importa recordar que o lucro é apurado a partir das receitas obtidas, que representam o faturamento (...). O que se não pode negar é que, seja para a exigência do imposto de renda, seja para a exigência da contribuição social, é preciso apurar a receita e que essa categoria se acha minuciosamente regulada na Legislação de Imposto de Renda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

31 – E mais. A regulação da contribuição social na Lei Complementar nº 70/91, pela sua concisão e superficialidade, necessita, diria melhor, supõe, para a perfeita e exata aplicação dessa mesma lei, que se recorra às regras gerais sobre receita, editadas na Legislação do Imposto de Renda, não só em face dos princípios de hermenêutica, mas, no caso, por expressa determinação do parágrafo único do art. 10 da citada Lei Complementar.

33 – Pelo contrário – convém voltar a insistir –, ilegalidade haveria se não se recorresse aos princípios gerais sobre o assunto da legislação do Imposto de Renda, porque é a própria Lei Complementar nº 70/91 que determina a aplicação, no que couber, da aludida legislação, à contribuição nela instituída. E, no caso, não só cabe como é imprescindível, como foi amplamente fundamentado.

34 – Em face de todo o exposto, é nosso entendimento que, seja em razão do próprio sistema, seja por decorrência da expressa determinação contida no parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70/91, as regras gerais da Legislação do Imposto de Renda sobre receita e sua apropriação são aplicáveis à contribuição instituída por aquela Lei Complementar.

35 – Tal aplicação independe evidentemente de ato do Departamento da Receita Federal, pois, em se tratando da observância de regras gerais com implicações sobre a definição da base de cálculo da contribuição social, a aplicação daquelas regras há de decorrer – como na realidade decorre – do próprio tratamento legal da matéria (art. 150, I, da Constituição, combinado com o art. 97, IV, do Código Tributário Nacional). Não cabe à Receita Federal legislar sobre a contribuição social, mas exclusivamente exigi-la quando devida.

36 – Entretanto, o ato normativo tem função importantíssima de uniformizar a conduta da Administração, evitando litígios que, pela sua inocuidade, somente dificultarão a aplicação da legislação pertinente à matéria. Vale o ato normativo como complementação da legislação (art. 100, I, do Código Tributário Nacional) e como uma ordem aos servidores da Receita Federal de assim interpretar e cumprir a referida legislação.

37 – Nessas condições, andou bem a Receita Federal quando expediu a Instrução Normativa nº 126, de 08.09.88, mandando aplicar, à contribuição para o PIS, as normas de apropriação de receita do imposto de renda; também assim, a Instrução Normativa nº 41, de 28.04.89, quando de igual forma procedeu com relação à contribuição para o FINSOCIAL. E, agora,



Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

estará mantendo coerência com a tradição de bem interpretar a legislação se repetir a mesma orientação no pertinente à contribuição instituída pela Lei Complementar nº 70/91, até porque, nesse caso há determinação expressa e incontornável da própria Lei Complementar.”

E não é só, em 20 de outubro de 1998, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação também dedicou-se à matéria ao apreciar Recurso Especial interposto no Processo de Consulta nº 10680.006981/98-64, conforme Parecer COSIT nº 56/98, cujos fundamentos legais e conclusão têm o seguinte teor:

“FUNDAMENTOS LEGAIS

6. O art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 dispõe que a COFINS será calculada à alíquota de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, permitindo, o parágrafo único deste mesmo artigo, alguns ajustes não pertinentes à matéria discutida.

7. O parágrafo único do art. 10 da sobredita Lei Complementar determina que à COFINS aplicam-se, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda. O regulamento do imposto de renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 – RIR/94, admite que as pessoas jurídicas que celebrem contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, possam diferir, do resultado do período-base, parcela do lucro proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período-base, computando-a no resultado do período-base de recebimento da receita.

8. Adaptando-se as disposições mencionadas no item anterior às normas que tratam da COFINS, cuja base de cálculo e o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta, podem ser adotadas, na espécie, as disposições contidas nos incisos II e IV do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 93/1997, ainda que tais normas refiram-se ao pagamento do imposto de renda por estimativa. Tais disposições instruem a matéria da seguinte forma:

‘II – nos casos de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços a serem produzidos, será computado na receita bruta parte do preço



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSÉLHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante a aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 021, de 13 de março de 1979, observado o disposto no inciso IV.

.....

IV – a receita decorrente de fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público ou empresas sob seu controle, empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições dos arts. 358 e 359 do RIR/94, será reconhecida no mês do recebimento.”

CONCLUSÃO

9. Assim, considerada a aplicação à COFINS das disposições pertinentes contidas na legislação do Imposto de Renda, nos termos antes mencionados, soluciono a divergência respondendo à recorrente que, observadas as condições acima especificadas, poderá a mesma excluir da base de cálculo da contribuição a parcela da receita ainda não recebida, que deverá ser computada na base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento.”

Entendo importante ressaltar que o § 3º do artigo 10 do Decreto-Lei nº 1.598/77 permite o diferimento da tributação até mesmo para os contratos com prazo inferior a um ano, desde que firmados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária.

Ademais, sei que não é o caso, mas para os fatos geradores ocorridos posteriormente a 1º de janeiro de 1997, na vigência da Lei nº 9.430/96, instituidora da retenção na fonte da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, para os “pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços”, esta polêmica perde a substância.

Apenas a título de ilustração, cabe mencionar que, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, na vigência da Lei nº 9.718/98, a prática adotada pela recorrente, neste particular, foi expressamente regulada no artigo 7º, *in verbis*:

“Art. 7º – No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

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 podará ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço. (O grifo não é do original).

Parágrafo único. A utilização do tratamento tributário previsto no *caput* deste artigo é facultada ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento.”

Portanto, esgotado o exame da matéria tanto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional quanto pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, entendo, também, que o faturamento mensal, base de cálculo da contribuição, deve ser apurado em conformidade com a orientação contida no inciso IV do artigo 5º da Instrução Normativa SRF nº 93/97, com observância do disposto no § 3º do artigo 10 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Quanto à exclusão da base de cálculo das receitas repassadas de empreiteiras, para o pagamento das subempreitadas, não há determinação legal neste sentido nem na legislação da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS nem na legislação do Imposto de Renda, que poderia ser adotada subsidiariamente.

Neste ponto, a ora Recorrente reclama a não-cumulatividade do tributo aduzindo ter-se configurado o chamado *bis in idem*, hipótese com a qual não concordo.

Com efeito. O tributo *bis in idem*, segundo o *Vocabulário Jurídico* de De Plácido e Silva, é o segundo tributo, “de nome diferente, mas advindo da mesma autoridade e recaindo sobre o objeto ou ato já tributado”; situação distinta da discutida nos autos.

Também não há falar-se em não cumulatividade do tributo, pois este princípio constitucional (CF, art. 153, § 3º, II), na esfera de competência da União, é específico para o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Da mesma forma, discordo do procedimento adotado quando da não consideração dos valores recebidos das empresas Globoaves Agropecuária Ltda. e Diplomata Agro Industrial Ltda., sob o pretexto de simples reembolso de despesas, alegando que a sua receita seria apenas a taxa de administração registrada na contabilidade.

Ora, em obras contratadas sob o regime de administração, como a própria denominação indica, o contratado é mero administrador. Essa modalidade contratual tem como principal característica a remuneração da contratada calculada mediante a aplicação de um percentual previamente ajustado – taxa de administração – sobre o custo da obra incorrido em determinado período. Para o recebimento da remuneração combinada, a contratada emite a nota



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.001628/96-14
Acórdão : 202-11.642

fiscal de serviços, na qual consta apenas o valor correspondente à taxa de administração combinada.

Nessa sistemática, segundo a prática habitual, nenhuma nota fiscal, fatura, duplicata, recibo, folha de pagamento, documento de arrecadação de tributos/contribuições previdenciárias ou qualquer outro documento referente às aquisições ou contratações para a construção seria emitido em nome do contratado; todas as aquisições ou contratações seriam em nome e por conta da contratante, inexistindo a necessidade de emissão de nota fiscal de serviços do contratado em benefício do contratante para o simples reembolso de despesas.

Contudo, se tais contratos foram firmados na modalidade de “construção por administração” e a ora Recorrente procedeu da forma como alega, não há como eximir-se da incidência da contribuição sobre os valores por ela recebidos, por carência de amparo legal.

Por fim, relativamente à penalidade, esta é decorrente de expressa determinação legal, já tendo sido, inclusive, aplicado o princípio da retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, por força da superveniência da Lei nº 9.430, de 27.12.96, cujo artigo 44, inciso I, reduziu, para 75% a multa de ofício prevista no inciso I do artigo 4º da Lei nº 8.218/91, resultante da conversão, com emendas, da Medida Provisória nº 298/91.

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência as receitas não efetivamente recebidas, decorrentes de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços produzidos por força de contrato firmado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, as quais deverão ser reconhecidas nas datas dos recebimentos dos preços.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 1999

TARÁSIO CAMPELO BORGES